Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Einkauf von Beitragsjahren in die berufliche Vorsorge: fehlende Abzugsfähigkeit bei Rückzug der Einlage innerhalb von drei Jahren 4

– Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen: Bewertung von Patenten 14

– Auslegung von Rechtsnormen 23

– Sozialabzug für ein in Ausbildung stehendes volljähriges Kind: Berücksichtigung von Einkommen und Vermögen des Kindes 34

– Bewertung von Wertschriften ohne Kurswert zwecks Festsetzung des steuerbaren Reingewinns: unbegründete Wertberichtigung auf einer Unternehmensbeteiligung 41

– Einfache (stille) Gesellschaft: Besteuerung der stillen Teilhaber 52

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 15. Januar 2015 i.S. D. und E. (2C_488/2014 und 2C_489/2014)

Einkauf von Beitragsjahren in die berufliche Vorsorge (Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG bzw. § 33 Abs. 1 Bst. d StG): fehlende Abzugsfähigkeit bei Rückzug der Einlage innerhalb von drei Jahren

Einlagen an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) können von den Einkünften abgezogen werden (Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG bzw. § 33 Abs. 1 Bst. d StG). Gemäss Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG dürfen jedoch die aus Einkäufen resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden. Folgen Ein- und Auszahlung innert dieser kurzen Frist aufeinander, wird nicht der Vorsorgeschutz verbessert, vielmehr erscheint das Vorgehen einzig steuerlich motiviert, weshalb die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einkaufssumme entfällt. Daran ändert nichts, wenn der Einkauf und der Bezug von Vorsorgegeldern bei unterschiedlichen Vorsorgeeinrichtungen erfolgen. Diese sog. konsolidierte Betrachtungsweise ergibt sich aus dem Grundsatz, dass das gesamte Vorsorgekapital eine Einheit bildet. Die nachträgliche Streichung des Einkommensabzuges setzt zudem nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person in der ursprünglichen, inzwischen rechtskräftigen Veranlagungsverfügung für den Fall des kurzfristigen Kapitalbezuges auf diese Konsequenz hingewiesen wurde.

Sachverhalt (zusammengefasst)

D. leistete 2009 einen Einkauf von CHF 150 000.-- in eine Rentenversicherung der 2. Säule bei der AXA Stiftung Winterthur. In der Veranlagungsverfügung 2009 wurde der Einkauf zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen.

2011 bezog D. aus einer andern Vorsorgestiftung sein Altersguthaben von CHF 874 845.-- in der Form der Kapitalleistung. Daraufhin machte die kantonale Steuerverwaltung/Bundessteuerverwaltung Schwyz mit berichtigter Veranlagungsverfügung 2009 den seinerzeit für die Einzahlung in die Rentenversicherung gewährten Abzug von CHF 150 000.-- rückgängig. Die dagegen erhobene Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Nach Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG, Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG und § 33 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG; Schwyzer Steuerbuch 21.10) werden die gemäss Gesetz, Statut oder

Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen (vgl. auch Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 [BVG, SR 831.40]). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat aber seit jeher den Abzug dann nicht zugelassen, wenn eine Steuerumgehung vorlag (zu diesem Begriff, vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen). Das ist dann der Fall, wenn missbräuchliche steuerminimierende, zeitlich nahe Einkäufe und Kapitalbezüge in und von Pensionskassen getätigt werden, mit denen nicht die Schliessung von Beitragslücken angestrebt wird, sondern die 2. Säule als steuerbegünstigtes "Kontokorrent" zweckentfremdet wird. Das Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren besteht im Aufbau bzw. in der Verbesserung der beruflichen Vorsorge. Dieses Ziel wird aber dann offensichtlich verfehlt, wenn die gleichen Mittel kurze Zeit später - bei kaum verbessertem Versicherungsschutz - der Vorsorgeeinrichtung wieder entnommen werden (zum Ganzen, vgl. BGE 131 II 593 E. 4 S. 603 ff., 627 E. 4.2 f. u. 5.2 S. 633 ff.; Urteile 2A.461/2005 vom 14. März 2006 E. 5, in: ASA 78 S. 289, RDAF 2007 II S. 230; 2C_449/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 4 u. 5, in: RDAF 2009 II S. 9; 2A.389/2003 vom 10. März 2004 E. 3, in: StE 2004 A 21.13 Nr. 6).

2.2 Im Rahmen der 1. BVG-Revision wurde mit Wirkung ab 1. Januar 2006 Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG neu in das Gesetz aufgenommen. Nach dieser Vorschrift dürfen die aus Einkäufen resultierende Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden. Mit dem Inkrafttreten von Art. 79b BVG hat das Bundes-

gericht seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und präzisiert. Im Grundsatzurteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 E. 2 u. 3 (in: ASA 79 S. 685, StE 2010 B 27.1 Nr. 43, StR 65/2010 S. 860, RDAF 2011 II S. 44) hat das Bundesgericht erkannt, Art. 79b BVG beruhe klar auf steuerrechtlichen Motiven. Aus den parlamentarischen Beratungen erhelle, dass mit der Sperrfrist von drei Jahren dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden sollten, welche schon nach der bisherigen Praxis zur Verweigerung der Abzugsberechtigung geführt hätten (E. 3.3). Wenn Art. 79b Abs. 3 BVG im Falle von Einkäufen für „die daraus resultierenden Leistungen" eine dreijährige Kapitalrückzugssperre vorsehe, so sei das nicht als notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Einkauf und der Leistung zu verstehen, zumal die Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus dem Vorsorgekapital der versicherten Person insgesamt finanziert werden (E. 3.3.1).

Grundsätzlich sei, so das Bundesgericht weiter, jede Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist als missbräuchliche Steuerminimierung anzusprechen. Als nicht massgeblich erachtete es namentlich den Umstand, dass im zu beurteilenden Fall eine klare Trennung zwischen später Einzahlung und Rentenausrichtung einerseits und langfristig angespartem Vorsorgevolumen und Kapitalauszahlung anderseits vollzogen worden war. Wesentlich und ausschlaggebend war vielmehr der Umstand, dass kurz nach einer späten Einzahlung Vorsorgemittel ausbezahlt wurden, und zwar so, dass das Hin und Her nicht als sachgerechte Verbesserung des Vorsorgeschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung erscheine (E. 3.3.2). Das Bundesgericht erachtete es namentlich

auch als sachgerecht, die Vermögenssituation des Steuerpflichtigen - dieser verfügte über ein steuerbares Vermögen von mehreren Millionen Franken - in die Prüfung einzubeziehen (E. 2.3).

2.3 Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht erst kürzlich im Urteil 2C_243/2013 vom 13. September 2013 (in: ASA 82 S. 232) bestätigt und erweitert. Es hatte dort einen Fall zu beurteilen, in dem ein selbständig Erwerbender in den Jahren 2006 und 2008 Einzahlungen von CHF 200 000.-- bzw. CHF 100 000.-- in seine Pensionskasse geleistet und im Jahr 2009 einen Kapitalbezug in der Höhe von CHF 537 647.-- vorgenommen hatte; zusätzlich bezog er eine jährliche Rente von CHF 20 400.--. Die Pensionskasse des Betroffenen hatte diesem schriftlich bestätigt, dass die Einzahlungen in den Jahren 2006 und 2008 ausschliesslich der Finanzierung der Rente gedient habe. Diesen Umstand erachtete das Bundesgericht indes als nicht massgeblich. Es hielt fest, das Vorsorgekapital bilde eine Einheit und müsse gesamtheitlich betrachtet werden („forme un tout et doit être pris dans son ensemble"). Massgeblich sei (auch hier), dass der Einkauf kurze Zeit vor der Auszahlung von Vorsorgekapital erfolgt sei. Damit erscheine das Hin und Her der Geldmittel auch in diesem Fall nicht als sachgerechte Verbesserung des Vorsorgeschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung (E. 5.2).

3.

3.1 Die Beschwerdeführer machen geltend, die in der vorstehenden Erwägung dargestellte Rechtsprechung sei in ihrem Fall nicht massgeblich, denn der Einkauf einerseits und der Bezug von Vorsorgegeldern an-

derseits sei nicht bei ein und derselben, sondern bei zwei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen vorgenommen worden, weshalb der Kapitalbezug nicht aus dem zuvor getätigten Einkauf resultiere und die Bestimmung von Art. 79b Abs. 3 BVG keine Anwendung finde. Diese Auffassung werde auch in der Lehre vertreten (mit Bezugnahme auf Maute/Steiner/Rufener/ Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Aufl. 2011, S. 174 f.). Der Gesetzgeber habe nicht den Fall vor Augen gehabt, in welchem Altersleistungen teilweise in Rentenform und teilweise in Kapitalform aus verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen bezogen worden seien. In den interessierenden Urteilen des Bundesgerichts sei bloss von *grundsätzlich* missbräuchlichen Einkäufen die Rede; daraus erhelle, dass *nicht jeder* Einkauf und Kapitalbezug innerhalb der Sperrfrist einen Missbrauch darstelle. Die vom Bundesgericht erwähnte absolute Sperrfrist nach Art. 79b Abs. 3 BVG sei auch deshalb nicht haltbar, weil eine solche nicht im Sinne des Gesetzgebers sei, der bloss die Verwendung der Pensionskasse als reine Steuersparmöglichkeit habe verhindern wollen. Wäre tatsächlich auch bei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen und verschiedenen Vorsorgeplänen immer von einer konsolidierten Betrachtung auszugehen, so wäre der Wortlaut „die daraus resultierenden Leistungen“ in Art. 79b Abs. 3 BVG überflüssig.

3.2 Diese Einwände vermögen nicht zu überzeugen. Es mag zutreffen, dass der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 79b BVG nicht konkret einen Fall wie denjenigen der Beschwerdeführenden vor Augen hatte, wo der Kapitalbezug bei einer andern Vorsorgeeinrichtung erfolgte als die wenige Jahre zuvor vorgenommene Einzahlung. Die Gesetzesauslegung hat sich indessen vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht bereits der Wortlaut

die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 139 II 173 E. 2.1 mit Hinweisen; 134 V 170 E. 4.1). Wie das Bundesgericht im bereits erwähnten Urteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 unter Bezugnahme auf die parlamentarischen Beratungen erkannt hat, sollten mit der genannten Bestimmung dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden, die schon die bundesgerichtliche Praxis zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung veranlasst hatten (oben E. 2.2). Wenn aber eine direkte Verknüpfung zwischen Einkauf und Leistung nicht bestehen muss, ist kein Grund ersichtlich, weshalb der vorliegende Fall anders beurteilt werden sollte, bloss weil der Einkauf in die eine Vorsorgeeinrichtung erfolgt ist und die nachfolgende Kapitalleistung aus einer andern Einrichtung stammt. Wie bereits dargestellt (oben E. 2.3) geht das Bundesgericht von einer konsolidierten Betrachtungsweise der beruflichen Vorsorge als einem Ganzen aus. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer ist auch der Wortlaut „die daraus resultierenden Leistungen“ in Art. 79b Abs. 3 BVG keineswegs überflüssig, da nur der dem Einkauf entsprechende Betrag (zuzüglich Zinsen) und nicht das allenfalls höhere Altersguthaben der Sperrfrist von drei Jahren unterliegt (s. auch Bundesamt für Sozialversicherung, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 88 vom 28. November 2005, 511, Fragen zur Anwendung der neuen Einkaufsbestimmungen des BVG, Ziff. 1).

3.3 Soweit die Beschwerdeführenden die gesamtheitliche Betrachtung kritisieren, die der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zugrunde liegt, ist ihnen mit der Vorinstanz entgegen zu halten, dass das Bundesgericht be-

reits im Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004 E. 2.4.4 (in: ASA 75 S. 159, StE 2004 B 96.12 Nr. 14) erkannt hat, für die Beurteilung der Beiträge an und die Bezüge aus der beruflichen Vorsorge sei aus der Sicht eines einzelnen Vorsorgenehmers eine Gesamtbetrachtung der zweiten Säule vorzunehmen. Diese Rechtsprechung hat es im genannten Urteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 und zuletzt im ebenfalls bereits zitierten Urteil 2C_243/2013 vom 13. September 2013 E. 5.2 immer wieder bestätigt (vgl. zu diesem Aspekt auch Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse zum Bundesgerichtsentscheid vom 12. März 2010 [2C_658/2009] zur Abzugsberechtigung von Einkäufen bei nachfolgendem Kapitalbezug [...], Ziff. D, S. 5 unten). Daran ist festzuhalten: In der Tat wäre es aus Gründen der Gleichbehandlung nur schwer einzusehen und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kaum vereinbar, wenn einem BVG-Versicherten mit Zugang zu mehreren Vorsorgeeinrichtungen das mit erheblichen Steuerersparnissen verbundene Verschieben von Geldern in die 2. Säule und deren Rückführung innert kurzer Frist möglich sein sollte, während dasselbe Vorgehen den übrigen Versicherten verwehrt bliebe.

3.4 Gleich wie in den andern vom Bundesgericht beurteilten Fällen erfolgte vorliegend die Einzahlung des Beschwerdeführers in die AXA-Stiftung Winterthur (2. Säule) in der Höhe von CHF 150 000.-- rund zwei Jahre vor dem Kapitalbezug, d.h. zeitlich in einem engen Bezug zu diesem. Hier wie dort resultierte aus diesen Geldflüssen keine massgebliche Verbesserung der Altersvorsorge der Beschwerdeführenden, so dass auch im vorliegenden Fall von einer vorübergehenden und steuerlich motivierten Geldverschiebung auszugehen ist. Diese Annahme rechtfertigt sich umso mehr, als die Beschwerdeführenden weder vor der Vorinstanz

noch im bundesgerichtlichen Verfahren andere gute Gründe namhaft machen, welche die interessierende Einzahlung und den wenig später erfolgten Kapitalbezug erklären würden und die daraus resultierende Steuerersparnis als blosse Nebenfolge erscheinen liessen. Dabei ist in Anwendung der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch in Betracht zu ziehen, dass die Beschwerdeführenden im interessierenden Zeitraum über ein steuerbares Vermögen von CHF 3 733 000.-- verfügten, so dass zum einen die finanzielle Alterssicherung gewährleistet erschien, und sie anderseits ein beträchtliches Einkommen zu versteuern hatten, was ein erhebliches Interesse begründen kann, die Steuerlast zu reduzieren.

3.5 Die Beschwerdeführenden machen zu ihren Gunsten, zumindest sinngemäss, noch Argumente des Vertrauensschutzes geltend. Zunächst habe die Veranlagungsverfügung 2009 keinen Vermerk der Nichtgewährung des Abzuges bei allfälligen Kapitalbezügen enthalten, zum andern hätten sie auf die Mitteilung des Bundesamts für Sozialversicherung (Mitteilungen über die berufliche Vorsorge 88/2005 Rz. 511) vertrauen dürfen.

Es ist fraglich, ob die genannten Einwände vor dem Hintergrund von Art. 106 Abs. 2 BGG (vgl. oben E. 1.2) hinreichend begründet sind. Auf diesen prozessualen Aspekt muss aber nicht weiter eingegangen werden, denn auch diese Rügen der Beschwerdeführenden sind unbehelflich. Die für sie ungünstigen Steuerfolgen stellen bloss das Ergebnis der richtigen Anwendung der bereits am 1. Januar 2006 in Kraft getretenen Bestimmung von Art. 79b BVG auf den vorliegenden Sachverhalt dar. Die Be-

schwerdeführer konnten von vornherein nicht auf eine andere Auslegung dieser Norm durch das Bundesgericht oder eine kantonale Justizbehörde vertrauen, und eine abweichende Praxis der Schwyzer Steuerbehörden ist nicht dargetan (und wird auch gar nicht ernsthaft behauptet). Namentlich war ab dem Bekanntwerden des Urteils 2C_658/2009 vom 12. März 2010 bekannt, dass das Bundesgericht die genannte Norm unter steuerlichen Gesichtspunkten anders interpretiert als das Bundesamt für Sozialversicherung unter sozialrechtlichen. Schliesslich lässt sich aus dem Umstand, dass die kantonalen Behörden neuerdings offenbar auf die Möglichkeit der Aufrechnung des gewährten Abzugs für Einkäufe in die zweite Säule im Falle eines kurz darauf erfolgenden Kapitalbezugs ausdrücklich hinweisen, nichts zugunsten der Beschwerdeführenden ableiten; namentlich kann daraus nicht gefolgert werden, eine solche Mitteilung wäre auch früher, vor Erlass des betreffenden Merkblattes, durch die Verfassung geboten gewesen.

3.6 Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer den Kapitalbezug von CHF 874 845.-- aus der Vorsorgestiftung des Vereins der Leitenden Spitalärzte der Schweiz (VLSS) innerhalb der dreijährigen Sperrfirst von Art. 79b Abs. 3 BVG seit dem Einkauf in die Pensionskasse der AXA-Stiftung Winterthur in der Höhe von CHF 150 000.-- getätigt hat, weshalb die kantonalen Instanzen den letztgenannten Betrag zurecht nicht zum Abzug zugelassen haben. Die Beschwerde erweist sich sowohl für die Staatssteuer wie auch für die Bundessteuer als unbegründet und ist abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 21. April 2015 i.S. F. (2C_1036/2014 und 2C_1037/2014)

Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. § 19 Abs. 2 Satz 2 StG): Bewertung von Patenten

Die Höhe einer steuerbaren Privatentnahme entspricht dem Verkehrswert der ins Privatvermögen übertragenen Güter im Zeitpunkt der Überführung. Die von der Steuerbehörde gewählte Methode, den Verkehrswert von Patenten aufgrund eines am Markt und damit unter unabhängigen Dritten tatsächlich erzielten Kaufpreises zu berechnen, erscheint nachvollziehbar und bewährt. Es besteht grundsätzlich eine natürliche Vermutung, dass der bezahlte Kaufpreis auch dem Verkehrswert entspricht. Es obliegt dann dem Steuerpflichtigen, steuermindernde Umstände darzutun.

Sachverhalt (zusammengefasst)

F. wandelte per 1. Januar 2006 seine Einzelfirma in die F. AG um. Dabei brachte er verschiedene Patente, welche er aus dem Tätigkeitsgebiet seiner bisherigen Einzelfirma besass, nicht in die F. AG, sondern im Jahre 2007 zu einem symbolischen Preis in eine frisch erworbene, bisher inaktive G. AG ein. Gleichentags verkaufte er sämtliche Aktien der F. AG zum

Preis von CHF 750 000.-- und der G. AG zu einem Preis von CHF 3 050 000.-- an eine unabhängige Drittperson (H. AG). Bei der Veranlagung von F. für das Steuerjahr 2005 rechnete die Steuerverwaltung einen Ertrag von CHF 3 000 000.-- infolge Überführung der Patente vom Geschäfts- ins Privatvermögen per 31. Dezember 2005 auf. Die Aufrechnung entsprach dem Verkaufspreis der Aktien der G. AG vermindert um das Aktienkapital von CHF 50 000.--. Die dagegen erhobene Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

I. Formelles

II. Direkte Bundessteuer

2.

Nach Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Nach Satz 2 derselben Bestimmung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (sog. Privatentnahme) der Veräusserung gleichgestellt.

Bis Ende 2005 gehörten die schlussendlich an die G. AG verkauften Patente von F. zum Geschäftsvermögen seiner Einzelfirma „...“. Es ist unstreitig, dass die Patente per 31. Dezember 2005 vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen von F. überführt wurden. Auf denselben Zeitpunkt wurde die Einzelfirma in die Aktiengesellschaft „F. AG“ umgewandelt, ohne dass die Patente der Einzelfirma auf die neu gegründete Aktiengesellschaft übertragen wurden.

3.

Strittig ist vorliegend ausschliesslich die Bewertung der Patente und mithin die Höhe der steuerbaren Privatentnahme.

Für die Einkommenssteuer massgebender Überführungswert ist der Verkehrswert der Patente im Zeitpunkt der Überführung (vgl. Urteil 2A.5/2002 vom 3. Juli 2002 E. 2.3), d.h. vorliegend am 31. Dezember 2005. Als Verkehrswert wird im Allgemeinen der Wert verstanden, zu welchem eine Sache oder ein Vermögenswert am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräussert werden kann. Was unter dem Begriff Verkehrswert zu verstehen ist, stellt Rechtsfrage (oder Auslegungsfrage) dar. Welcher Preis tatsächlich erzielt werden kann, ist demgegenüber eine Frage des Sachverhalts (Urteil 2C_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.2).

Die kantonale Steuerverwaltung stellte für die Besteuerung der Privatentnahme auf den von der H. AG am 29. November 2007 bezahlten Kaufpreis von CHF 3 000 000.-- ab. Die Beschwerdeführer bestreiten dagegen, dass den Patenten am 31. Dezember 2005 ein Wert in dieser Höhe zuge-

kommen sei: Die Patente hätten infolge eines laufenden patentrechtlichen Einspruchsverfahrens zum massgeblichen Stichtag einen viel tieferen Wert gehabt. Im Zusammenhang mit ihren Vorbringen rügen die Beschwerdeführer auch eine Missachtung der Regeln über die Beweislast: Die Höhe der steuerlich zu erfassenden Privatentnahme sei eine steuerbegründende Tatsache, weshalb hierfür der Fiskus beweisbelastet sei. Ebenso erachten die Beschwerdeführer den Sachverhalt als willkürlich festgestellt.

4.

4.1 Nach welchen Rechtsgrundsätzen die Bewertung einer Sache oder eines Vermögenswertes im konkreten Einzelfall vorzunehmen ist, bestimmt der Tatbestand der Privatentnahme als Bundesrecht unter Berücksichtigung der verschiedenen betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden.

Vom Bundesgericht frei überprüfbare *Rechtsfrage* ist dabei, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat (vgl. BGE 132 III 489 E. 2.3 S. 491; Urteile 2C_309/2013 vom 18. September 2013 E. 2.3.1, publ. in: StR 69 2014 222 und RDAF 2014 II 346; 5A_557/2008 vom 28. Januar 2009 E. 3.2.2; 5A_141/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 4.1.3). Zu prüfen ist namentlich, ob die Methode nachvollziehbar, plausibel und anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, begründetermassen besser oder mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und den Verhältnissen im konkreten Einzelfall Rechnung trägt (Urteile 2C_309/2013 vom 18. September 2013 E. 2.3.1; 4A_96/2011 vom 20. September 2011 E. 5.4 in fine, publ. in: JdT 2012 II 392, nicht publ. in: BGE 137 III 577; Urteil 4C.363/2000 vom 3. April 2001 E. 3b und 3c).

Die eigentliche Bewertung, die aufgrund dieser Grundsätze vorzunehmen ist, gehört demgegenüber zu den *Tatfragen*. Vorbehältlich der Prüfung unter dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV) sind die vorinstanzlichen Bewertungen für das Bundesgericht verbindlich (vgl. BGE 132 III 489E. 2.3 S. 491; 125 III 1E. 5a S. 6; 121 III 152E. 3c S. 155; 120 II 259E. 2a S. 260; 117 II 609E. 12a S. 628). Unter die Tatfragen fallen insbesondere die von der Vorinstanz oder einer Fachperson in tatsächlicher Hinsicht getroffenen Annahmen, es sei denn, diese beruhten ihrerseits auf der falschen Anwendung der zu ihrer Ermittlung regelmässig benützten Methode (Urteil 2C_309/2013 vom 18. September 2013 E. 2.3.2, publ. in: StR 69 2014 222 und RDAF 2014 II 346).

4.2 Die von der kantonalen Steuerverwaltung hier gewählte Methode, den Verkehrswert der Patente aufgrund des Kaufpreises von CHF 3 000 000.-- festzulegen, welcher zwischen dem Beschwerdeführer und der H. AG und damit unter unabhängigen Dritten vereinbart wurde, erscheint nachvollziehbar und bewährt. Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, besteht grundsätzlich eine natürliche Vermutung, dass ein marktkonform zustande gekommener Kaufpreis auch dem Verkehrswert entspricht. Keine entscheidende Bedeutung hat im vorliegenden Zusammenhang, dass der Kaufpreis erst knapp zwei Jahre nach der Überführung ins Privatvermögen vereinbart wurde. Die Patente wären nur dann auf den Stichtag der Privatentnahme (31. Dezember 2005) hin tiefer zu bewerten, wenn es stichhaltige Indizien gäbe, dass die Patente in der relativ kurzen Zeitspanne von rund zwei Jahren bis zum Verkauf am 29. November 2007 erheblich an Wert zugenommen haben könnten. Entsprechende Hinweise

sind aber nicht ersichtlich. Im Gegenteil: In der Regel nehmen Patente mit dem Zeitablauf eher an Wert ab, weil die Schutzdauer begrenzt ist oder weil der erhoffte Nutzen der patentierten Verfahren infolge technischen Fortschritts abnimmt.

4.3 Was die Beschwerdeführer hiergegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen:

4.3.1 So wenden sie ein, dass die deutsche Muttergesellschaft der H. AG, die ...., die streitbetroffenen und beim europäischen Patentamt hinterlegten Patente bereits am 28. Oktober 2005 angefochten habe, weshalb die Patente im Zeitpunkt der Umwandlung der Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft, d.h. per 31. Dezember 2005, im Wert deutlich vermindert gewesen seien. Die von der H. AG schliesslich bezahlte Summe von CHF 3 000 000.-- stelle den Gegenwert der Patente *ohne* die Belastung durch das genannte Einspruchsverfahren dar, denn der Rechtsstreit sei durch Vereinigung der Streitparteien gegenstandslos geworden, zumal sich die von der Muttergesellschaft angefochtenen Patente nun im Besitz der Tochtergesellschaft befunden hätten. Zwar behaupten die Beschwerdeführer vor Bundesgericht nicht wie bis anhin, dass die Patente bei bestehendem Einspruchsverfahren vollkommen wertlos gewesen seien; der Wert müsse jedoch geringer sein und bewege sich irgendwo zwischen CHF 0.-- und CHF 3 000 000.--.

Diese Argumentation geht fehl: Mit dem Erwerb der Aktien der G. AG via Tochtergesellschaft erwarb die Patentklägerin erst die Möglichkeit, das laufende patentrechtliche Einspruchsverfahren ohne Nachteile zurückzu-

ziehen oder aber die Patente der G. AG beim Europäischen Patentamt löschen zu lassen. Mithin erwarb die Muttergesellschaft der H. AG die Patente noch während des hängigen Einspruchsverfahrens. Dass sie resp. die Tochtergesellschaft H. AG bereit war, für die Patente zu diesem Zeitpunkt CHF 3 000 000.-- zu bezahlen, begründet wie bereits ausgeführt die Vermutung, dass sie die Patente trotz des von ihr eingeleiteten Verfahrens jedenfalls in diesem Umfang als werthaltig betrachtete; wäre die Patentklägerin demgegenüber vom Erfolg des Einspruchsverfahren und mithin von der Minderwertigkeit oder gar der völligen Wertlosigkeit der Patente der G. AG überzeugt gewesen, so hätte für eine Zahlung in dieser Höhe keine Veranlassung bestanden. Anhaltspunkte, welche entgegen der natürlichen Vermutung darauf schliessen lassen würden, dass der bezahlte Kaufpreis für die Patente über dem Verkehrswert lag, werden von den Beschwerdeführern nicht substantiiert aufgezeigt.

4.3.2 Sodann machen die Beschwerdeführer geltend, die kantonale Steuerverwaltung habe ihre Untersuchungspflicht verletzt. Richtigerweise hätte sie den Einfluss des hängigen Einspruchsverfahrens auf die Werthaltigkeit der Patente methodisch korrekt und allenfalls durch Bestellung eines Gutachtens ermitteln müssen. Für steuerbegründende Tatsachen trage schliesslich die Steuerverwaltung die Beweislast.

Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass die Privatentnahme als solche und damit die steuerbegründende Tatsache im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht nicht (mehr) strittig ist. Wenn die Steuerbehörde wie im vorliegenden Fall ausreichende einschlägige Hinweise über das Vorhandensein steuerbarer Werte und deren Höhe hat, obliegt es dem Steuer-

pflichtigen, die Richtigkeit seiner Behauptungen nachzuweisen und steuermindernde Umstände darzutun (vgl. Urteil 2A.105/2007 vom 3. September 2007 E. 4.4). Eine Verletzung der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde ist somit nicht auszumachen.

4.3.3 Schliesslich behaupten die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den bereits behandelten Rügen auch eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts: Sie bemängeln, dass die Vorinstanzen das hängige Patenteinspruchsverfahren nicht richtig gewürdigt bzw. bei der Bewertung der Patente per 31. Dezember 2005 ausser Acht gelassen hätten. Diese Rüge betrifft jedoch nicht die Feststellung des Sachverhalts, sondern dessen rechtliche Würdigung. Es ist nämlich unbestritten, dass die Muttergesellschaft der H. AG Einspruch gegen das europäische Patent von F. resp. der G. AG eingelegt hat. Die methodisch korrekte Bewertung dieser unbestrittenen Tatsache stellt - wie bereits ausgeführt - eine Rechtsfrage dar (vgl. E. 4.1 hiervor), was auch die Beschwerdeführer selbst in ihrer Beschwerdeschrift ausdrücklich hervorheben. Ihre Sachverhaltsrüge geht somit ins Leere.

III. Kantonale Steuern

5.

Die Rechtslage bei den kantonalen Steuern ist hinsichtlich der hier massgeblichen Vorschriften über die Qualifikation von Vermögensgegenständen als Geschäftsvermögen sowie über die Privatentnahme im Wesentlichen identisch wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. § 19 Abs. 2 des

Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ] sowie Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 StHG).

Aus diesen Gründen gelten die vorstehenden Erwägungen für die direkte Bundessteuer auch bei den kantonalen Steuern, weshalb auf das bereits Festgestellte verwiesen werden kann.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. August 2015 i.S. T. (2C_202/2014)

Auslegung von Rechtsnormen

Rechtsnormen sind nach Wortlaut, Sinn und Zweck auszulegen. Nicht schon der Wortlaut stellt die Norm dar, sondern erst das anhand von Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Sofern durch den Wortlaut der Rechtsnorm nicht klar ausgeschlossen, ist deshalb einer Verordnungsbestimmung jener Rechtssinn beizumessen, welcher im Rahmen des Gesetzes mit der Verfassung (am besten) übereinstimmt. In Bezug auf die Rückerstattung von auf Kapitalleistungen erhobenen Quellensteuern bedeutet dies, dass sich der Wortlaut der massgebenden Quellensteuerverordnung, welche im internationalen Rahmen nur „Kenntnis“ des ausländischen Vertragsstaates von der Kapitalleistung fordert, unter Berücksichtigung der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls als zu wenig präzis erweisen kann. Im zu beurteilenden Fall ergibt sich daraus, dass Grossbritannien als anspruchsberechtigter Vertragsstaat nicht nur „Kenntnis“ von der Kapitalleistung, sondern - über den Wortlaut der Verordnungsbestimmung hinaus - auch von deren Überführung nach Grossbritannien haben muss.

Sachverhalt (zusammenfassend)

Dem im Ausland wohnhaften T. wurden 2007 von einer im Kanton Schwyz domizilierten Freizügigkeitsstiftung Vorsorgeleistungen ausbezahlt. Seinem Gesuch um Rückerstattung der darauf erhobenen Quellensteuer hat die kantonale Steuerverwaltung Schwyz nicht entsprochen. Die dagegen erhobene Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. e DBG, Art. 4 Abs. 2 lit. e StHG sowie § 5 Abs. 2 lit. f. StG/SZ sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten. Ist der Empfänger einer privatrechtlichen Vorsorgeleistung im Ausland wohnhaft,

so ist die Leistung der Quellenbesteuerung unterstellt (Art. 96 DBG; Art. 35 Abs. 1 StHG und § 98 StG/SZ). Die Quellensteuer wird vom Schuldner der steuerbaren Leistung zurückbehalten und der zuständigen Steuerbehörde abgeliefert (Art. 100 Abs. 1 DBG, Art. 37 Abs. 1 StHG und § 101 i.V.m. § 92 StG/SZ).

2.2 Weder das DBG, das StHG noch das StG/SZ sehen eine Rückerstattung der Quellensteuer vor. Hingegen bestimmt die Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV; SR 642.118.2) unter dem Titel „Im Ausland wohnhafte Empfängerinnen und Empfänger von Kapitalleistungen“ in Art. 11 Abs. 1, dass Kapitalleistungen gemäss Art. 96 DBG sowie Kapitalleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis im Sinne von Art. 95 DBG ungeachtet der staatsvertraglichen Regelung immer der Quellensteuer gemäss Ziff. 3 des Anhangs unterliegen. Nach Art. 11 Abs. 2 QStV wird die erhobene Quellensteuer aber zinslos zurückerstattet, wenn die Empfängerin oder der Empfänger der Kapitalleistung innerhalb von drei Jahren seit deren Fälligkeit einen entsprechenden Antrag stellt (lit. a) und dem Antrag eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beilegt, wonach diese von der Kapitalleistung Kenntnis hat (lit. b). Gemäss § 20 Abs. 1 der Quellensteuerverordnung des Kantons Schwyz vom 13. Februar 2001 (KQStV/SZ; SRSZ 172.311) sind Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge auch dann um die Quellensteuer zu kürzen, wenn sie auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Wohnsitzstaat steuerbar sind. Weist ein Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht an

einer Kapitalleistung aus einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder aus einer anerkannten Form der gebundenen Selbstvorsorge dem Wohnsitzstaat zu, wird die Steuer der steuerpflichtigen Person zinslos zurückerstattet, wenn sie innerhalb von drei Jahren seit deren Fälligkeit einen entsprechenden Antrag stellt und dem Antrag eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beilegt, wonach diese von der Kapitalleistung Kenntnis hat; bei verspäteten Gesuchen gilt das Antragsrecht als verwirkt (§ 24 Abs. 2 und 3 KQStV/SZ).

2.3 Strittig ist vorliegend, ob die Rückerstattung der Quellensteuer zu Recht verweigert wurde. Zur Diskussion steht die Rückerstattung von Quellensteuern, die auf Kapitalzahlungen erhoben wurden, welche vor oder am 29. Mai 2007 ausgerichtet worden waren. Das DBA-GB kommt in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung zur Anwendung. Die Änderung vom 26. Juni 2007, in Kraft ab 22. Dezember 2008, kann nicht berücksichtigt werden (die nachfolgende Zitierung der Artikel des DBA-GB bezieht sich daher - soweit Änderungen erfolgten - auf diese frühere Fassung).

3.

3.1 Vorliegend hat der Beschwerdeführer das Gesuch um Rückerstattung der Quellensteuern mit Eingaben vom 27. Juni 2008 und 4. Juli 2008 gestellt, somit rechtzeitig innert der Frist von drei Jahren gemäss Art. 11 Abs. 2 QStV und § 24 Abs. 2 KQStV/SZ.

3.2 Er hat zudem zwei Bestätigungen der britischen Steuerbehörden eingereicht, beide datiert mit 23. Juli 2007, wonach diese bestätigen, von den fraglichen Kapitalleistungen Kenntnis zu haben. Auf beiden Bestätigungen ist die Rubrik „davon CHF ... effektiv nach Grossbritannien oder Irland transferiert (Prinzip der „remittance basis“) “ / „of which CHF ... effectively transferred to Great Britain or Irland (principle „remittance basis“) „ nicht angekreuzt. Die Vorinstanz hielt hierzu fest, dass, selbst wenn der Beschwerdeführer mit Bankbelegen den Nachweis der effektiven Überweisung der Geldbeträge nach Grossbritannien erbracht hätte, daraus nicht abgeleitet werden könne, dass auch die britischen Steuerbehörden nicht nur Kenntnis von der Kapitalleistung, sondern auch vom Transfer der Kapitalleistungen hätten. Für diesen Nachweis sei der Beschwerdeführer beweisbelastet. Da er diesen Nachweis nicht erbracht habe, habe er auch die entsprechenden (Quellensteuer-) Folgen in der Schweiz zu tragen.

3.2.1 Es stellt sich die Frage, ob die Bestätigung der britischen Steuerbehörden, wonach sie Kenntnis von der Kapitalauszahlung haben, als für die Quellensteuerrückerstattung ausreichend zu erachten ist, oder ob es einer ausdrücklichen Bestätigung bedarf, wonach die britischen Steuerbehörden Kenntnis von der Überführung der fraglichen Beträge nach Grossbritannien haben. Die Bedeutung der fraglichen Verordnungsbestimmung ist mittels Auslegung zu ermitteln.

3.2.2 Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu

lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Ordnung zu unterstellen (BGE 141 V 25 E. 8.2 S. 28; 140 V 8 E. 2.2.1 S. 11 mit Hinweisen).

Verordnungsrecht ist gesetzeskonform auszulegen. Es sind die gesetzgeberischen Anordnungen, Wertungen und der in der Delegationsnorm eröffnete Gestaltungsspielraum mit seinen Grenzen zu berücksichtigen. Auch ist den Grundrechten und verfassungsmässigen Grundsätzen Rechnung zu tragen und zwar in dem Sinne, dass - sofern durch den Wortlaut (und die weiteren massgeblichen normunmittelbaren Auslegungselemente) nicht klar ausgeschlossen - der Verordnungsbestimmung jener Rechtssinn beizumessen ist, welcher im Rahmen des Gesetzes mit der Verfassung (am besten) übereinstimmt (verfassungskonforme oder verfassungsbezogene Interpretation; BGE 140 V 538 E. 4.3 S. 540; 137 V 373 E. 5.2 S. 376; je mit Hinweisen).

3.2.3 Die Rückerstattung der Quellensteuer ist nicht in einem Gesetz geregelt; einzig die Quellensteuerverordnung sieht sie vor (vgl. E. 2.2). Gemäss Art. 11 Abs. 2 lit. b QStV wird die erhobene Quellensteuer zinslos zurückerstattet, wenn die Empfängerin oder der Empfänger der Kapitalleistung dem Antrag (auf Rückerstattung) eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beilegt,

wonach diese von der Kapitalleistung Kenntnis hat. Gleichermassen verlangt der Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 KQStV/SZ, dass die steuerpflichtige Person dem Antrag eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beilegt, wonach diese von der Kapitalleistung Kenntnis hat. Der Wortlaut beider Bestimmungen spricht einzig von „Kenntnis der Kapitalleistung". Ob darin auch die Kenntnis über die Überführung der Kapitalleistung in den Vertragsstaat mit eingeschlossen ist, ist dem Wortlaut nicht klar zu entnehmen. In Urteil 2C_436/2011 vom 13. Dezember 2011 hatte das Bundesgericht im Rahmen der Auslegung von Art. 27 Abs. 1 DBA-GB festgestellt, dass Art. 11 QStV eine Bestätigung der Behörde über deren Kenntnis über die Kapitalleistung, nicht aber eine Bestätigung hinsichtlich der Überweisung in den Wohnsitzstaat verlange. Art. 27 Abs. 1 DBA-GB erscheine insofern missverständlich, wenn er gemeinsam mit der Verordnungsbestimmung gelesen werde (Urteil 2C_436/2011 vom 13. Dezember 2011 E. 3.4.2). Weiter setzte sich das Bundesgericht in jenem Fall indes nicht mit der Auslegung von Art. 11 QStV auseinander, da es bereits am Nachweis des Mitteltransfers nach Grossbritannien fehlte.

3.2.4 Art. 27 Abs. 1 DBA-GB enthält eine Sonderregelung für die Einkünfte aus schweizerischer Quelle, welche nach dem DBA im Genuss einer Entlastung von der schweizerischen Steuer stehen, für den Fall, dass eine natürliche Person für diese Einkünfte nach der im Vereinigten Königreich geltenden Gesetzgebung nicht mit dem vollen Betrag, sondern nur mit dem Teilbetrag besteuert wird, der dorthin überwiesen oder dort bezogen wird: Danach findet die nach dem Abkommen in der Schweiz zu gewährende Steuerentlastung nur auf den Teil der Einkünfte Anwendung,

die nach dem Vereinigten Königreich überwiesen oder dort bezogen werden. Diese Bestimmung trägt der Besonderheit des britischen Steuerrechts Rechnung. Dieses unterscheidet für natürliche Personen insbesondere zwischen dem Status resident und domiciled. Personen, die in Grossbritannien zwar resident, aber nicht domiciled sind und über ausländisches Einkommen oder Gewinne verfügen, steht ein alternatives Besteuerungssystem zur Verfügung: Für bestimmte Einkommensbestandteile werden sie danach nur dann in Grossbritannien steuerpflichtig, wenn diese entweder ihre Quelle in Grossbritannien haben oder wenn sie dorthin überwiesen werden (sog. „taxation on remittance basis"; vgl. HM Revenue & Customs, Helpsheet 264, Tax year 6 April 2013 to 5 April 2014; HM Revenue & Customs, Guidance Note: Residence, Domicile and the Remittance Basis, Published October 2013; vgl. auch Robert Waldburger, Zur Remittance Clause im DBA-UK, IFF Forum für Steuerrecht 2003 S. 136 ff.; Maja Bauer-Balmelli/Sanna Maas, Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus „Resident but not domiciled" - ein Vergleich, in: Steuerrecht 2007, Best of zsis, S. 333 ff.). Um Nichtbesteuerungen zu vermeiden, wird die Entlastung der schweizerischen Einkünfte von den schweizerischen Steuern auf den nach Grossbritannien überwiesenen Betrag beschränkt (Botschaft vom 11. Januar 1978 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien, BBl 1978 I 209, insb. 221).

Das Bundesgericht hatte sich, wie gesehen (E. 3.2.3), bereits einmal mit der Anwendung von Art. 27 Abs. 1 DBA-GB im Zusammenhang mit Kapitalleistungen aus Freizügigkeitseinrichtungen befasst. Dabei kam es unter systematischen Gesichtspunkten zum Schluss, dass es sich bei dieser

Bestimmung um eine lex specialis handle, welche andere Bestimmungen des Abkommens einschränke, aber auch Art. 11 QStV vorgehe (Urteil 2C_436/2011 vom 13. Dezember 2011 E. 3.4.2). In teleologischer Hinsicht gehe es darum, eine allfällige doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden (Urteil 2C_436/2011 vom 13. Dezember 2011 E. 3.4.3).

3.2.5 Die hier in Frage stehenden Verordnungsbestimmungen sehen vor, dass die Quellensteuer auf Kapitalleistungen von im Ausland wohnhaften Empfängerinnen und Empfängern zurückerstattet werden kann, sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt sind. Wie soeben dargelegt, stellt Art. 27 Abs. 1 DBA-GB eine Sondernorm dar, wonach die in der Schweiz zu gewährende Steuerentlastung lediglich auf den Teilbetrag Anwendung findet, der nach dem Vereinigten Königreich überwiesen oder dort bezogen worden ist, und womit den Besonderheiten des britischen Besteuerungssystems Rechnung getragen wird. Als lex specialis und als staatsvertragliche Norm geht sie auch den Verordnungsbestimmungen der QStV und KQStV/SZ vor (bereits E. 3.2.4, mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts). Die zuständigen britischen Behörden müssen Kenntnis von den in Grossbritannien bezogenen oder dorthin überwiesenen Kapitalleistungen haben, damit sie diese nach innerstaatlichem Recht besteuern können. Die Steuerpflicht in Grossbritannien begründend und daher für die Behörden entscheidend sind nicht im Ausland erfolgte Auszahlungen von Kapitalleistungen, sondern deren Überführung in das Vereinigte Königreich. Es wäre demnach nicht zweckmässig, einzig auf den wenig präzisen Wortlaut der QStV resp. KQStV/SZ abzustellen und lediglich die Bestätigung der zuständigen vertragsstaatlichen Steuerbehörden von der Kenntnis der Auszahlung von Kapitalleistungen in der Schweiz verlangen zu wollen.

Vielmehr ist nach Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens zu verlangen, dass eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beigelegt wird, wonach diese von der Kapitalleistung *und deren Überführung* in ihren Staat Kenntnis hat.

3.2.6 Mit Blick auf das DBA-GB ergibt die Auslegung von Art. 11 Abs. 2 lit. b QStV resp. Art. 24 Abs. 2 KQStV/SZ demnach, dass es einer ausdrücklichen Bestätigung bedarf, wonach die britischen Steuerbehörden Kenntnis von der Überführung der fraglichen Beträge nach Grossbritannien haben. Das vom Beschwerdeführer eingereichte Rückerstattungsformular der ESTV für Quellensteuer auf Kapitalleistungen von Vorsorgeeinrichtungen mit Sitz in der Schweiz enthält in diesem Sinne richtigerweise eine entsprechende Rubrik.

3.3 Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer zwar das Rückerstattungsformular ausgefüllt und eingereicht und sich dort von der britischen Steuerbehörde bestätigen lassen, Kenntnis von der Kapitalleistung in der Höhe von CHF 2'574'167.60 resp. CHF 498'345.85 zu haben. Das entscheidende Feld „davon CHF ... effektiv nach Grossbritannien oder Irland transferiert (Prinzip der „remittance basis“) „ / “ of which CHF ... effectively transferred to Great Britain or Irland (principle „remittance basis“) “ wurde dabei aber jeweils offen gelassen resp. nicht angekreuzt. Diesen Umstand hatte bereits die Kantonale Steuerkommission in ihrem Einspracheentscheid vom 12. August 2013 gerügt. Es wäre am Beschwerdeführer gelegen, sofern es sich um ein versehentliches Unterlassen gehandelt haben sollte, dies spätestens nach dem Einspracheentscheid dar-

zulegen, die Bestätigungen einzuholen und ein verbessertes Rückerstattungsgesuch nachzureichen.

3.4 Nachdem der Beschwerdeführer den in Art. 11 Abs. 2 lit. b QStV resp. § 24 Abs. 2 KQStV/SZ verlangten Nachweis nicht erbracht hat, ist ihm bereits aus diesem Grunde die Quellensteuer nicht zurückzuerstatten. Bei diesem Ergebnis erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der weiteren Begründung des vorinstanzlichen Entscheides, wonach es aufgrund der Kapitalauszahlung auf ein Bankkonto in der Schweiz auch am - aus schweizerischer Sicht - erforderlichen Konnex zwischen Kapitalauszahlung und Mitteltransfer nach Grossbritannien fehlte. Die Vorinstanz hat die Rückerstattung demnach zu Recht verweigert und die Beschwerde ist abzuweisen.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 27. August 2015
i.S. G (StKE 22/2015)

Sozialabzug für ein in Ausbildung stehendes volljähriges Kind (Art. 213 Abs. 1 Bst. a DBG in der bis Ende 2013 geltenden bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG in der seit 2014 geltenden Fassung; § 35 Abs. 1 Bst. d StG): Berücksichtigung von Einkommen und Vermögen des Kindes

Voraussetzung für den Kinderabzug ist u.a., dass das mündige, sich in Ausbildung befindende Kind auf die Unterstützungsleistung der Eltern angewiesen ist. Daran fehlt es, wenn dieses fähig ist, seinen Unterhalt aus Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Zu berücksichtigen sind dabei auch die Vermögensverhältnisse des Kindes, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Gemäss Praxis im Kanton Schwyz wird den Eltern von unverheirateten volljährigen Kindern in Ausbildung, die über ein eigenes kantonales Reineinkommen von mindestens CHF 30 000.-- verfügen, der Kinderabzug nicht gewährt. Dabei kann auch ein Vermögensverzehr von zehn Prozent mitberücksichtigt werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

In der Veranlagungsverfügung 2013 wurden die Kinderabzüge für die beiden volljährigen, in Ausbildung stehenden Kinder H. und I. nicht gewährt. Dagegen erhob die Steuerpflichtige G. Einsprache mit der Begründung, nach dem Tod ihres Ehemannes habe die Vormundschaftsbehörde verlangt, dass das Erbe der Kinder ausgeschieden werde. Sie habe bis zur Volljährigkeit der Kinder jedes Jahr mittels Belegen darlegen müssen, dass das Vermögen nicht von ihr verbraucht worden sei. Sodann habe die Einsprecherin bereits damals sehr hohe schulische Kosten für die Kinder gehabt, die sie selber bezahlt habe, andernfalls das Vermögen der Kinder nun aufgebraucht wäre.

Die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die Bundessteuer weist die Einsprache ab.

Erwägungen

1. ...

2. Gemäss § 35 Abs. 1 Bst. d StG können für jedes volljährige Kind, das in der Ausbildung steht und dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache bestreiten, CHF 11 000.-- vom Reineinkommen abgezogen werden. Bundessteuerlich beträgt der Abzug CHF 6500.-- (vgl. Art. 213 Abs. 1 Bst. a DBG in der bis 31. Dezember 2013 gültig ge-

wesenen Fassung[1]). Ob ein Anspruch besteht, beurteilt sich nach Massgabe der Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (§ 35 Abs. 2 StG bzw. Art. 213 Abs. 2 DBG[1]).

2.1 Voraussetzung für den Kinderabzug ist u.a., dass das mündige, sich in Ausbildung befindende Kind auf die Unterstützungsleistung der Eltern angewiesen ist. Ist das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung fähig, seinen Unterhalt aus Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten, dienen die allfälligen Beiträge, die ihm seine Eltern zukommen lassen, nicht mehr dem Unterhalt des Kindes (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 213 N 41). Zu berücksichtigen sind dabei auch die Vermögensverhältnisse des Kindes, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Bei der Beurteilung der finanziellen Verhältnisse ist der Grund des Vermögenszuflusses nicht relevant. Entscheidend ist, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die vorhandenen Vermögenspositionen positiv beeinflusst wird. Zu beurteilen ist stets, ob objektiv eine Bedürftigkeit vorliegt. Auf die subjektiven Überlegungen kommt es nicht an (vgl. BGE 2C_357/2010 vom 14. Juni 2011, E. 2 und 3). Aus dem Gesagten folgt weiter, dass steuerrechtlich nicht von Bedeutung ist, ob den Eltern aufgrund überdurchschnittlicher Einkommensverhältnisse die Bestreitung des Unterhalts zugemutet werden kann und ob sie zivilrechtlich dazu verpflichtet sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2014.00054 vom 4. September 2014, E. 2 und 3; a. M. Steuerrekurskommission I Zürich im Urteil vom 7. September 2010, in: StE 2011 B 29.3 Nr. 38).

[1] Hinweis der Redaktion: aktuell Art. 35 Abs. 1 Bst a und Abs. 2 DBG

2.2 Als Anhaltspunkt für die Unterstützungsbedürftigkeit stützte sich das Bundesgericht im Urteil 2C_516/2013 vom 4. Februar 2014 (E. 2.3) betreffend Steuerperiode 2010 auf eine Erhebung des Bundesamtes für Statistik, wonach die Gesamtausgaben für Studierende, die ausserhalb des Elternhauses wohnen, im Jahr 2009 zwischen CHF 1470.-- und CHF 2140.-- pro Monat bzw. jährlich zwischen CHF 17 640.-- und CHF 25 680.-- lagen. Entsprechend erachtete es die Unterstützungsbedürftigkeit bei einem volljährigen, in Ausbildung stehenden Kind mit einem steuerbaren Reineinkommen von rund CHF 26 700.-- als nicht gegeben. Gemäss Erhebung des Bundesamtes für Statistik für das Jahr 2013 gaben ausserhalb des Elternhauses wohnende Studierende im Median CHF 1991.-- aus, wobei ein Viertel dieser Studierenden höchstens CHF 1598.--, ein weiterer Viertel mindestens CHF 2629.-- aufwendete (vgl. „Studien- und Lebensbedingungen an den Schweizer Hochschulen - Hauptbericht der Erhebung 2013 zur sozialen und wirtschaftlichen Lage der Studierenden“, S. 75, abrufbar unter http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/news/publikationen.html?publicationID=6328, zuletzt besucht am 27. Mai 2015). Auf ein Jahr gerechnet ergibt dies einen Medianwert von CHF 23 892.--, wobei die Spannweite von CHF 19 176.-- bis CHF 31 548.-- reicht.

Für die Feststellung der Unterstützungsbedürftigkeit behelfen sich mehrere Kantone in der Praxis bestimmter Einkommens- und Vermögensobergrenzen (so etwa Zürich, Bern oder Basel-Stadt; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 213 N 66). Im Kanton Schwyz orientiert sich die Steuerverwaltung an einem kantonalen Reineinkommen des Kindes von mindestens CHF 30 000.--, wobei darin auch ein

Vermögensverzehr von 10% des Vermögens mitberücksichtigt werden kann.

3. Vorliegend ist unbestritten, dass sich die Kinder H. (Jg. 1990) und I. (Jg. 1992) am Ende der streitbetroffenen Steuerperiode, d.h. per 31. Dezember 2013, in Ausbildung befanden. Unbestritten ist allerdings auch, dass H. gemäss Veranlagungsverfügung vom 28. Oktober 2014 in der Steuerperiode 2013 über ein Reineinkommen von CHF 24 538.-- sowie ein Reinvermögen von CHF 184 650.-- verfügte und I. gemäss Veranlagungsverfügung vom 28. Oktober 2014 im Jahr 2013 ein Reineinkommen von CHF 32 759.-- und ein Reinvermögen von CHF 172 767.-- aufwies.

3.1 Bezüglich I. ist festzuhalten, dass diese ihren Lebensunterhalt aufgrund ihres Reineinkommens ohne Weiteres selber bestreiten kann, ohne dabei ihr Vermögen anzehren zu müssen, zumal sie aufgrund der Akten bei der Einsprecherin wohnhaft ist. Unbestrittenermassen übersteigt das Reineinkommen sowohl die vom Bundesamt für Statistik für das Jahr 2013 erhobenen Ausgabenwerte für - nota bene - ausserhalb des Elternhauses wohnende Studierende als auch die Reineinkommensgrenze gemäss kantonaler Praxis von CHF 30 000.--. Bereits angesichts ihrer Einkommenssituation ist sie mithin nicht auf die Unterstützung der Einsprecherin angewiesen, weshalb der Kinderabzug nicht gewährt werden kann. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das Einkommen zu einem grossen Teil aus Waisenrenten in der Höhe von CHF 22 586.-- besteht. Es ist gerade Zweck der Waisenrenten, die durch Todesfall entfallenden familienrechtlichen Unterhaltsleistungen auszugleichen (vgl.

Bundesgerichtsurteil 2C_516/2013, 2C_517/2013 vom 4. Februar 2014, E. 2.4). Darüber hinaus sind die Waisenrenten auch durch die volljährigen Kinder (und nicht deren Eltern) zu versteuern.

H. verfügt nebst gleichen Waisenrenten und ähnlich hohen Vermögenserträgen im Vergleich zu I. nur über geringe Erwerbseinkünfte (CHF 1688.-- netto). Das daraus resultierende gesamte Reineinkommen von CHF 24 538.-- erreicht die Grenze von CHF 30 000.-- nicht. Es sind in casu allerdings keine Gründe ersichtlich, welche eine Heranziehung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts unzumutbar erscheinen liessen. Die Einsprecherin macht diesbezüglich lediglich geltend, das Vermögen, welches die Kinder geerbt hätten, könnte später als Eigenkapital für eine eventuelle selbstständige Erwerbstätigkeit eingesetzt werden. Möglichkeiten für den späteren sinnvollen Einsatz von Vermögenswerten sind indessen stets und zahlreich vorhanden. Vermöchten sie die Unzumutbarkeit des Vermögensverzehrs zu begründen, wäre die Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse praktisch ausnahmslos ausgeschlossen. Es erscheint durchaus zumutbar, ein Reinvermögen von CHF 184 650.-- im Umfang von 10% zur Finanzierung des Lebensunterhalts heranzuziehen. In Berücksichtigung von 10% des Vermögens überschreitet das Reineinkommen von H. die Grenze von CHF 30 000.-- klar, womit auch für ihn kein Kinderabzug geltend gemacht werden kann. Hinweise, dass die herangezogene Reineinkommensgrenze von CHF 30 000.-- vorliegend aufgrund besonders hoher Lebenshaltungskosten nicht angemessen sein könnte, liegen nicht vor. Die Umstände deuten im Gegenteil auf eher tiefe Lebenshaltungskosten hin. Der Steuererklärung 2013 von H. ist zum Beispiel zu entnehmen, dass er für seinen

auswärtigen Wochenaufenthalt lediglich eine Miete von CHF 4680.-- pro Jahr bezahlt. Es ist mithin anzunehmen, dass sich seine Ausgaben im Bereich oder unterhalb des Medianwerts der Erhebungen des Bundesamtes für Statistik für das Jahr 2013 bewegen.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 21. September 2015 i.S. J. AG (StKE 99/2014)

Bewertung von Wertschriften ohne Kurswert zwecks Festsetzung des steuerbaren Reingewinns (Art. 58 DBG bzw. § 64 StG): unbegründete Wertberichtigung auf einer Unternehmensbeteiligung

Nach einem Beteiligungskauf („share deal“) darf anders als bei der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten („asset deal“) der im Aktienpreis enthaltene Goodwill nicht separat bilanziert werden. Entsprechend kann der (derivative) Goodwill auch nicht abgeschrieben bzw. wertberichtigt werden, es sei denn, der Buchwert der Beteiligung sei nicht mehr vollumfänglich werthaltig.

Sachverhalt (zusammengefasst)

In der Veranlagungsverfügung 2012 der J.AG wurde unter Verweis auf ein vorgängiges Schreiben der Steuerverwaltung kantonal beim steuerbaren Reingewinn und Kapital bzw. bundessteuerlich beim steuerbaren Reingewinn der abgeschriebene Goodwill im Betrag von CHF 150 000.-- auf der Beteiligung an der K. AG aufgerechnet. Im Vorfeld der Veranlagung

hatte die Steuerverwaltung mitgeteilt, bei einem Beteiligungskauf („share deal“) dürfe der im Aktienpreis enthaltene Goodwill nicht separat bilanziert werden. Entsprechend werde der Goodwill auch nicht abgeschrieben, es sei denn, der Buchwert der Beteiligung sei gesamthaft nicht mehr werthaltig. Gemäss Prüfung des Abschlusses 2012 der K. AG sei die Werthaltigkeit der Beteiligung jedoch weiterhin gegeben.

Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Steuerpflichtige Einsprache. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, die 2012 neu gegründete Einsprecherin habe sich beim Kauf der Aktien der K. AG in der schwächeren Verhandlungsposition befunden und deshalb einen hohen Goodwill akzeptieren müssen. Der erworbene Goodwill sei jedoch nicht werthaltig. Nachträglich habe sich herausgestellt, dass noch grosse Anstrengungen unternommen werden müssten, um die erhoffte Leistungsfähigkeit des Betriebes zu erreichen und in Zukunft einen Teil der geschätzten Ertragserwartungen zu erfüllen.

Die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die Bundessteuer weist die Einsprache ab.

Erwägungen

1. …

2. …

Gemäss dem eingereichten Kaufvertrag vom 16. März/24. April 2012 übernahm die Einsprecherin per 1. Mai 2012 100% des Aktienkapitals (Nominalwert CHF 200 000.--) der K. AG, ... (nachfolgend: Tochtergesellschaft), zum Kaufpreis von CHF 1 150 000.--.

2.1 Die Einsprecherin bringt vor, die im Schreiben vom 16. Januar 2014 aufgeführte Steuerpraxis und die Veranlagungsverfügung vom 18. Februar 2014 seien nicht nachvollziehbar. Bewertungen seien immer individuell, ergäben sich aus dem Zeitpunkt der Betrachtung, des Standpunktes des Betrachters und der Stärke der Position in Verhandlungen. Im vorliegenden Fall sei die Tochtergesellschaft gekauft worden, um in den Besitz von Transportkapazität zu gelangen und damit ein Unternehmen aufzubauen, nicht um sich mit Finanztransaktionen einen Vorteil zu verschaffen. Meist sei ein Käufer, der ein Unternehmen starte, in einer schwächeren Verhandlungsposition, und müsse einen Grossteil der vom Verkäufer geforderten Ertragserwartungen als käuflich zu erwerbenden Goodwill akzeptieren. Die käuflich erworbene Tochtergesellschaft habe per 1. Januar 2012 (nach Spaltung) einen Substanzwert von CHF 200 000.-- gehabt, der sich bis zum 31. Dezember 2012 nicht wesentlich verändert habe. Der derivative Goodwill sei bei der Übernahme aktiviert und in der Bilanz der Einsprecherin ausgewiesen worden. Die unabhängige Revisionsstelle bezweifle jedoch die Werthaltigkeit des Goodwills gemäss Handelsrecht und fordere eine massive Bewertungskorrektur. Mit dem Einverständnis der Gläubiger habe die in der Bilanz per 31. Dezember 2012 ausgewiesene Bewertung belassen und damit die drohende Überschuldung abgewiesen werden können. Wie sich nach der Übernahme der Tochtergesellschaft herausgestellt habe, müssten noch grosse Anstren-

gungen (Personal, Fahrzeuge, Qualitätskontrolle etc.) unternommen werden, um die versprochene Leistungsfähigkeit des Betriebes zu erreichen und in Zukunft einen Teil der geschätzten Ertragserwartungen zu erfüllen. Es sei daher für einen Unternehmer in der Phase des Unternehmensaufbaues in einem schwierigen Marktumfeld (...) nicht nachvollziehbar, dass der Staat eine zum Handelsrecht konträre Wertbeurteilung vornehme und dadurch die für den Aufbau dringend benötigten liquiden Mittel dem Staat abgegeben werden müssten. Die steuerliche Bewertung des derivativen Goodwills sei den Erfordernissen des Handelsrechts und der internationalen Buchführungsnormen anzupassen, um die Überlebens- und Erfolgschancen eines jungen, sich im Aufbau befindlichen Unternehmens nicht zu gefährden.

Die Weisung betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen der Steuerverwaltung Schwyz vom 24. Oktober 2006 (WAWR; Schwyzer Steuerbuch Nr. 70.21) erlaube, dass die sich aus einer schwachen Verhandlungsposition ergebenden zu hohen Kaufpreise für immaterielle Rechte steuerwirksam korrigiert (abgeschrieben) werden dürften. Ergänzend brachte die Einsprecherin mit Eingabe vom 31. Juli 2014 dazu vor, gemäss Ziff. 4 WAWR könnten auf immateriellen Rechten im Anschaffungsjahr oder in den folgenden Jahren Sofortabschreibungen auf einen Franken vorgenommen werden. Gemäss Ziff. 7 WAWR seien Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen (mindestens 20%) höchstens bis zum anteiligen buchmässigen Eigenkapital der Tochtergesellschaft zulässig.

Gehe man davon aus, dass per 31. Dezember 2012 der Buchwert der Beteiligung bei der Einsprecherin (vor Abschreibung) CHF 1 150 000.-- (entsprechend dem Kaufpreis) betragen und die Bilanz der Tochtergesellschaft ein Eigenkapital von CHF 205 503.-- ausgewiesen habe, stelle sich augenfällig die Frage nach der Werthaltigkeit der Beteiligung. Auch die Bewertung der Tochtergesellschaft nach dem Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. August 2008 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer) ergebe einen Wert, der weit unter den bilanzierten Positionen Beteiligung bzw. Goodwill liege. Eine Beurteilung des steuerlich relevanten Betriebsertrages der Tochtergesellschaft in der Sparte „…" in den Jahren vor der Spaltung sei nicht möglich, weil die Gesellschaft nebst dem …geschäft ebenfalls grössere Handels- und Liegenschaftengeschäfte getätigt habe.

2.2 Am 1. Januar 2013 sind die revidierten Bestimmungen von Art. 957 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220) zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung in Kraft getreten. Sofern – wie hier - das neue Recht schon während des hängigen Verwaltungsverfahrens in Kraft gesetzt wird und das revidierte Recht keine vom Grundsatz abweichenden Übergangsbestimmungen enthält, sind die neuen Bestimmungen anwendbar (BGE 2C_309/2013 vom 18. September 2013, E. 2.1 = StPS 2013 S. 82 ff. = StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42).

Gemäss Art. 960a Abs. 3 revOR muss der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste

müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Beteiligungen – wie vorliegend die Tochtergesellschaft der Einsprecherin – unterliegen generell der Wertberichtigung (BGE 2C_309/2013 vom 18. September 2013, a.a.O., E. 2.2.4). Zu prüfen ist deshalb nachfolgend nur, ob die fragliche Beteiligung tatsächlich eine Werteinbusse erfahren hat.

2.3 Gemäss § 64 Abs. 1 Bst. a und b StG und Art. 58 Abs. 1 Bst. a und b DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn juristischer Personen unter anderem zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie z.B. geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen. Infolgedessen können diese nur dann vom steuerbaren Reingewinn abgezogen werden, wenn sie geschäftsmässig begründet sind.

Die Tatsachen, welche Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb von der steuerpflichtigen Person darzutun und nachzuweisen. Ob die Voraussetzungen einer Wertberichtigung erfüllt sind, beurteilt sich grundsätzlich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag. Indessen können alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in den Jahresrechnungen verwertet werden, sofern dadurch Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden, die Auswirkungen auf Bilanz und Erfolgsrechnung haben. Eine weitere Berücksichtigung nachträglicher Ereignisse widerspräche dem Stichtagscharakter der Jahresrechnungen und dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung (Entscheid Ver-

waltungsgericht Zürich vom 7. Dezember 2011, StE 2012 B 72.14.2 Nr. 38, E. 2.3 und 2.4).

Der Goodwill gehört zu den immateriellen Vermögenswerten. Bei der Akquisition einer Beteiligung („share deal“) bildet er einen Sonderfall. Im Einzelabschluss bildet dieser Goodwill Teil der Anschaffungskosten der Beteiligung und darf nicht gesondert ausgewiesen werden. Entsprechend darf er auch nicht abgeschrieben bzw. wertberichtigt werden, es sei denn, der Buchwert der Beteiligung wird gesamthaft als nicht mehr werthaltig erachtet (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, Treuhand-Kammer 2009, S. 207). Demgegenüber darf der bei der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten („asset deal“) separat erworbene (derivative) Goodwill zum Anschaffungswert bilanziert und muss innert einer angemessenen Frist planmässig abgeschrieben werden (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 209).

2.4 Aus dem Kaufvertrag vom 16. März/24. April 2012, Ziff. 1 und 3, ergibt sich eindeutig, dass die *Aktien* der K. AG den Kaufgegenstand bilden, und nicht übernommene Aktiven und Verbindlichkeiten der K. AG. Somit handelt es sich um einen „share deal“ und nicht um einen „asset deal“. Sodann ergibt sich aus den Kontoblättern der Einsprecherin, dass beim Aktienkauf der Aktiennominalwert von CHF 200 000.-- und der Goodwill von CHF 950 000.-- separat bilanziert wurden, was bei einem „share deal“ jedoch nicht zulässig ist. Bei einem „share deal“ ist die Beteiligung vielmehr im Gesamtbetrag zu bilanzieren.

Aus den angerufenen Bestimmungen der WAWR kann die Einsprecherin nichts zu ihren Gunsten herleiten. Die Sofortabschreibungen bei immateriellen Rechten und beweglichen Betriebseinrichtungen gemäss Ziff. 4 WAWR beziehen sich vom Wortlaut her klar auf einzelne Vermögenswerte, somit auf einen „asset deal“. Bei einem „share deal“ ist diese Bestimmung nicht anwendbar. Das Gleiche gilt für vorübergehende Wertverminderungen auf diversen Aktiven, denen gemäss Ziff. 11 WAWR mittels Wertberichtigung Rechnung getragen werden kann. In Ziff. 7 bzw. 12 WAWR wird der Maximalabzug bei Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen festgelegt. Dabei handelt es sich jedoch nicht um einen Pauschalbetrag, sondern die eingetretene Werteinbusse ist effektiv nachzuweisen.

3. Zu prüfen bleibt, ob die Beteiligung, wie bei einem „share deal“ zulässig, allenfalls deshalb wertberichtigt werden darf, weil der Buchwert der Beteiligung gesamthaft als nicht mehr werthaltig zu betrachten ist.

3.1 In der Einspracheschrift vom 14. März 2014 führt die Einsprecherin aus, sie habe die Tochtergesellschaft zwecks Steigerung ihrer Erträge im ...bereich gekauft. Grundlage für den Kaufentscheid bildeten somit weder das Eigenkapital noch der Vermögenssteuerwert.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2014 reichte die Einsprecherin noch die Bewertung des Kantonalen Steueramts .... zur Tochtergesellschaft per 31. Dezember 2012 nach. Daraus ergebe sich ein Substanzwert von CHF 205 502.-- und ein Unternehmenswert nach Praktikermethode von CHF 117 407.--. Gehe man davon aus, dass per 31. Dezember 2012 der

Buchwert der Beteiligung (vor Abschreibung) CHF 1 150 000.-- betrage, stelle sich augenfällig die Frage nach der Überbewertung bzw. Werthaltigkeit. Mittels welcher Berechnungsmethode die Steuerverwaltung nun Massgeblichkeit und Notwendigkeit einer Abschreibung im Jahresabschluss 2012 anzweifle, könne von der Einsprecherin nicht nachvollzogen werden.

Zur Entwicklung der Erträge im ...bereich kann den Erfolgsrechnungen der Tochtergesellschaft Folgendes entnommen werden: ... In den Jahren 2010, 2011 und 2012 wurden somit (bereinigt für die Sparte „...“) weitgehend gleichbleibende Erträge erzielt. Wenn nach dem Kauf am 16. März/24. April 2012 ein Ertragseinbruch erfolgt wäre, hätte sich dies in der Erfolgsrechnung 2012 entsprechend ausgewirkt und es wäre kaum ein Jahresgewinn von CHF 5502.58 erzielt worden. Aus der Bilanz per 31. Dezember 2012 ergibt sich sodann, dass die Gesellschaft liquid und das Eigenkapital gedeckt ist. Die vorliegenden Jahresabschlüsse sprechen somit gegen die geschäftsmässige Begründetheit einer Wertberichtigung.

Was die Frage der Bewertungsmethode betrifft, ist ergänzend auszuführen, dass es sich bei der per 1. Mai 2012 erworbenen K. AG lediglich um einen Betriebsteil der früheren Gesellschaft gleichen Namens handelt. Gemäss Spaltungsplan vom 8. März 2012 ging ein Teil der Aktiven und Passiven auf die neu gegründete L. AG über. Nach der Bundesgerichtspraxis (BGE 2C_309/2013 vom 18. September 2013, a.a.O., E. 3.6 und 3.7) vermögen weder die reine Substanzwertmethode noch die herkömmliche Praktikermethode atypische Konstellationen und

Strukturen adäquat zu erfassen. In jenem Fall war die zu bewertende P. AG am 28. Februar 2008 durch Abspaltung aus der Q. AG hervorgegangen. Im darauffolgenden Juli wurden die Aktien der P. AG an die O. AG übertragen. Das Bundesgericht bezeichnete es als bundesrechtskonform, wenn die Vorinstanzen einzig gestützt auf die testierten Abschlüsse 2008 und 2009 („statische" Methode) und ohne Bewertung der Zukunftsaussichten („dynamische" Komponente) einer Wertberichtigung von rund 30 Prozent des Kaufpreises per 31. Dezember 2009 die geschäftsmässige Begründetheit versagt haben. Somit kann auch im vorliegenden Fall primär auf die Jahresabschlüsse abgestellt und die Praktikermethode bzw. reine Substanzwertmethode vernachlässigt werden.

3.2 Der von der Einsprecherin angerufene Revisionsbericht vom 29. April 2013 kann nur mit Zurückhaltung für steuerliche Zwecke verwendet werden. Die Revisionsstelle hat sich nach den Vorschriften des Handelsrechts zu richten und den Gläubigerschutz zu beachten, während die Steuerbehörde die Veranlagung in Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften vorzunehmen und den tatsächlich erzielten Periodengewinn zu erfassen hat. Im Revisionsbericht wird unter anderem festgehalten: „Aufgrund meiner Revision besteht Anlass zur Annahme, dass die Bilanzpositionen Beteiligung und Goodwill (beides betrifft die Übernahme der K. AG) einer Wertberichtigung bedürften, die über die bereits getätigte Abschreibung hinausgeht. Die Beurteilung der Werthaltigkeit der erwähnten Bilanzpositionen hängt im Wesentlichen vom künftigen Geschäftsverlauf ab". Auch der Bericht geht demnach davon aus, dass sich die Frage der Wertberichtigung erst mit Blick auf die (hier nicht zu berücksichtigende) zukünftige Geschäftsentwicklung („dynamische" Kompo-

nente; vgl. Ziff. 3.1) stellt. Jedenfalls kann dem Revisionsbericht nicht entnommen werden, dass ein Unterlassen der bereits getätigten Abschreibung handelsrechtlich zwingend zu korrigieren wäre.

Sollte aufgrund des künftigen Geschäftsverlaufs der Buchwert der Beteiligung gesamthaft nicht mehr werthaltig sein, wäre die Wertberichtigung nicht 2012, sondern allenfalls in einer späteren Steuerperiode vorzunehmen. Jedenfalls stellt der Bericht keinen Verstoss gegen zwingende Höchstbewertungsvorschriften fest, welche steuerrechtlich ebenfalls zu beachten wären.

3.3 Zusammengefasst bestehen aufgrund der Verhältnisse am Bilanzstichtag (31. Dezember 2012) keine Gründe für eine Wertberichtigung der Beteiligung. Die Veranlagungsabteilung rechnete zu Recht die nicht begründete Wertberichtigung von CHF 150 000.-- dem steuerbaren Reingewinn bzw. steuerbaren Kapital zu. Die Einsprache erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. November 2015 i.S. M. (2C_325/2015)

Einfache (stille) Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 und Art. 129 Abs. 1 Bst. c DBG): Besteuerung der stillen Teilhaber

Eine stille Gesellschaft ist als Sonderform der einfachen Gesellschaft steuerlich gleich zu behandeln wie diese, sofern gegenüber den Steuerbehörden das Innenverhältnis hinreichend offen gelegt wird. Die Besteuerung erfolgt nach den internen Beteiligungsverhältnissen. Wird das Innenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden jedoch nicht offen gelegt, so bleibt nach der zivilrechtlichen Regelung (Art. 543 OR) der nach aussen auftretende Gesellschafter für die Einkünfte aus der Gesellschaft allein steuerpflichtig. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie bei Treuhandverhältnissen. In casu wurden die Beteiligungsverhältnisse genügend nachgewiesen. Eines Einbezugs der stillen Gesellschafter in die öffentliche Beurkundung der Grundstückgeschäfte bedurfte es nicht.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2010 rechnete die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz bei den Ehe-

gatten M. einen Gewinn von CHF 342 068.-- abzüglich 10% AHV, entsprechend CHF 307 861.--, aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel zum steuerbaren Einkommen hinzu. Mit Einsprache machten die Steuerpflichtigen geltend, Kauf und Verkauf der beiden Liegenschaften seien im Rahmen einer einfachen (stillen) Gesellschaft erfolgt, an welcher M. lediglich zu 25% beteiligt sei. Nach aussen sei der Steuerpflichtige in eigenem Namen als Käufer und Verkäufer aufgetreten. Nach innen habe er aber auf Rechnung der Gesellschaft gehandelt, weshalb er entsprechend seiner Beteiligung an der einfachen (stillen) Gesellschaft von 25% zu besteuern sei. Die Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragten die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht, es sei das steuer- und satzbestimmende Einkommen für die direkte Bundessteuer 2010 um CHF 230 900.-- (75% von CHF 342 068.-- abzüglich AHV) zu reduzieren. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Eine einfache Gesellschaft entsteht durch den Gesellschaftsvertrag (Art. 530 Abs. 1 OR). Das Gesetz spricht von zwei oder mehreren Personen, womit - im Gegensatz zur Kollektivgesellschaft (Art. 552 Abs. 1 OR) - natürliche und juristische Personen gemeint sind (Werner von

Steiger, Die Personengesellschaften, in: Handelsrecht, SPR, Bd. VIII/I, 1976, S. 355; Lukas Handschin, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl. 2012, N. 3 zu Art. 530 OR). Die einfache Gesellschaft kann jeden rechtlich erlaubten Zweck anstreben, sei er wirtschaftlicher oder nichtwirtschaftlicher Natur. Bei der Wahl der hierfür erforderlichen zulässigen Mittel ist die einfache Gesellschaft ebenfalls frei mit Ausnahme der Führung eines kaufmännischen Betriebes, bei dessen Vorliegen von Gesetzes wegen eine Kollektivgesellschaft entsteht (Art. 552 f. OR; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 11 zu Art. 10 DBG; von Steiger, a.a.O., S. 324 ff.).

2.2 Die Beteiligten an einer einfachen Gesellschaft können ein Interesse haben, nach aussen nicht als Personenverbindung in Erscheinung zu treten und am Rechtsverkehr nicht teilzunehmen. Das Gesetz anerkennt ein solches Verhältnis, indem es für diesen Fall bestimmt, dass ein Gesellschafter, der für Rechnung der Gesellschaft, aber in eigenem Namen mit einem Dritten Geschäfte abschliesst, allein gegenüber diesem Dritten berechtigt und verpflichtet wird (Art. 543 Abs. 1 OR; von Steiger, a.a.O., S. 344 f.). Für das Verhältnis unter den Gesellschaftern, d.h. im Innenverhältnis, gelten dann die Regeln über die einfache Gesellschaft. Nach aussen tritt nur der handelnde Gesellschafter in Erscheinung. In diesem Fall werden die stillen Gesellschafter dem Dritten gegenüber nur insoweit berechtigt und verpflichtet, als es die Bestimmungen über die Stellvertretung mit sich bringen (Art. 543 Abs. 2 OR). Ein solches Verhältnis charakterisiert sich als stille (einfache) Gesellschaft (Pestalozzi/Hettich, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl. 2012, N. 1 ff. zu Art. 543 OR; von Steiger, a.a.O., S. 344 f., 653 f.).

2.3 Das Steuerrecht knüpft an die zivilrechtlichen Gegebenheiten an, es schliesst aber eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht aus, wenn die Steuernormen wirtschaftliche Anknüpfungspunkte aufweisen (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Vorbem. zu DBG N. 115 ff., Vorbem. zu Art. 109 - 121 N. 47). Aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung unterliegen einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nicht selbst der Steuer (Art. 1 lit. a DBG e contrario); ihr Einkommen wird den einzelnen Teilhabern anteilsmässig zugerechnet (Art. 10 Abs. 1 DBG; Locher, a.a.O., N. 12 zu Art. 10 DBG; Hugues Salomé, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 2 zu Art. 10 DBG; so bereits BGE 92 I 484 zur Wehrsteuer). Deshalb sind einfache Gesellschaften (wie alle Personengesellschaften) verpflichtet, der Veranlagungsbehörde für jedes Jahr eine Bescheinigung einzureichen über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber von Bedeutung sind, insbesondere über deren Anteil an Einkommen und Vermögen der Gesellschaft (Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG; Locher, a.a.O., N. 12 zu Art. 10 DBG).

Das gilt auch für die stille Gesellschaft als eine Sonderform der einfachen Gesellschaft. Für die Besteuerung stiller Gesellschaften ist daher stets auf das Innenverhältnis abzustellen (Richner et al., a.a.O., N. 12 zu Art. 4 und N. 4 zu Art. 10 DBG; Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl. 1982, N. 3 zu Art. 18 BdBSt; Locher, a.a.O., N. 19 zu Art. 4 DBG).

2.4 Eine Erwerbstätigkeit liegt auch vor, wenn mehrere Personen sich an einer einfachen Gesellschaft beteiligen. Es ist nicht notwendig, dass

jeder Gesellschafter persönlich eine auf Verdienst gerichtete Tätigkeit für gemeinsame Rechnung ausführt. Es genügt, dass eine solche Betätigung auf der Stufe der Gesellschaft vorliegt (BGE 125 II 113 E. 3c S. 119; 122 II 446 E. 3b S. 450; Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 3.1.1 mit weiteren Hinweisen, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; Salomé, a.a.O.). Das gilt gleichermassen für die Gesellschafter einer stillen Gesellschaft, die nach aussen nicht in Erscheinung treten (Richner et al., N. 16, 63 zu Art. 18 DBG; Känzig, a.a.O., N. 3 zu Art. 18 Abs. 2 BdBSt).

2.5 Wird das Innenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden nicht offen gelegt, so bleibt nach der zivilrechtlichen Regelung (Art. 543 OR) der nach aussen auftretende Gesellschafter für die Einkünfte aus der Gesellschaft allein steuerpflichtig. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie bei Treuhandverhältnissen (Andreas Schorno, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 5 zu § 9 StG/AG).

3.

Der (unbestrittene) Sachverhalt stellt sich gemäss dem angefochtenen Entscheid wie folgt dar:

Mit öffentlich beurkundetem Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 schlossen sich der Beschwerdeführer, N. und O. zu einer einfachen Gesellschaft zusammen. Der einzige Zweck der Gesellschaft bestand im Kauf und gewinnbringenden Wiederverkauf der beiden Baulandparzellen. Diese befanden sich vor dem Kauf im Eigentum der P. AG sowie der Q. AG, welche kurz zuvor ihre Kaufrechte an den beiden Parzellen ausgeübt

hatten. Verwaltungsratspräsident der P. AG ist O., Verwaltungsrat N.; einziger Verwaltungsrat der Q. AG ist O.

Die einfache Gesellschaft wurde gemäss dem Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 als stille Gesellschaft in dem Sinne gegründet, dass die Gesellschaft nicht gegen aussen auftritt, sondern der Beschwerdeführer treuhänderisch in eigenem Namen, aber auf Rechnung der Gesellschaft die beiden Grundstücke zum vereinbarten Preis erwirbt und sie weiter veräussert. An der Gesellschaft sind - wie bereits erwähnt - der Beschwerdeführer und N. mit je 1/4 und O. mit 1/2 beteiligt. Gewinn und Verlust sind (intern) dementsprechend aufzuteilen.

Am 9. September 2010 veräusserte der Beschwerdeführer die beiden Baulandparzellen, die er drei Monate zuvor von den beiden Gesellschaften erworben hatte. Daraus resultierte ein Bruttogewinn von CHF 359 200.--. Nach Abzug der Aufwendungen und der Nidwaldner Grundstückgewinnsteuer ergab sich ein unter den drei Gesellschaftern anteilsmässig zu verteilender Nettogewinn von CHF 213 975.-- (nach Abzug der Nidwaldner Grundstückgewinnsteuer und weiterer Kosten). Davon standen O. ein Betrag von CHF 107 000.-- (50%) und N. ein Betrag von CHF 53 500.-- (25%) zu. Diese Beträge wurden durch den Beschwerdeführer überwiesen, jedoch nicht an die stillen Gesellschafter persönlich, sondern an die R. (CHF 107 000.--) und an die S. AG (CHF 53 476.--). Die Erstere wird von O. beherrscht, Letztere von N.

4.

4.1 Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid zur Hauptsache erwogen, auf eine einfache Gesellschaft könnten Vermögenswerte auf drei Arten übertragen werden: zur Gebrauchsüberlassung (quoad usum), dem Werte nach (quoad sortem) oder zu Eigentum (quoad dominium). Die Einbringung eines Grundstücks in eine einfache Gesellschaft zu Eigentum bzw. zu gesamter Hand der Gesellschafter (quoad dominium) bedürfe der öffentlichen Beurkundung. Bei der Einlage eines Grundstücks dem Werte nach (quoad sortem) sei eine öffentliche Beurkundung nach herrschender Lehre dann unumgänglich, wenn der einbringende Gesellschafter verpflichtet werden soll, über das Grundstück künftig nur nach Massgabe eines Beschlusses der übrigen Gesellschafter zu verfügen (angefochtener Entscheid E. 2.2 i.f. mit Hinweis auf Handschin/Vonzun, in: Zürcher Kommentar, 4. Aufl. 2009, N. 149 zu Art. 530 OR, N. 88 zu Art. 531 OR, sowie Fellmann/Müller, Berner Kommentar, N. 165 ff. zu Art. 531 OR, und die offenbar a. M. in BGE 105 II 204 ff.). Werde daher von einer rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise ausgegangen, könne die einfache Gesellschaft steuerlich nicht berücksichtigt werden. Die beiden Baulandparzellen in .../NW seien im Eigentum des Beschwerdeführers verblieben, eine Übertragung auf die Gesellschaft sei nicht erfolgt. Der Beschwerdeführer hätte daher auch die steuerlichen Folgen des Liegenschaftenhandels ohne Berücksichtigung des Innenverhältnisses der Gesellschaft allein zu tragen. Allfällige interne Ausgleichszahlungen seien auf dem Zivilweg durchzusetzen.

Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, auf die es hier ankomme, sei zwar das interne Gesellschaftsverhältnis zu berücksichtigen, zumal

es gegenüber den Steuerbehörden mit dem öffentlich beurkundeten Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 bekannt gegeben worden sei. Indessen seien die Zahlungen der Gewinnanteile entgegen der Regelung im Gesellschaftsvertrag nicht an die beiden Mitgesellschafter erfolgt, sondern unter dem Titel „Vermittlungsprovision“ an Dritte (R. AG, S. AG). Die Gewinnanteile seien folglich durch die stillen Gesellschafter nicht versteuert worden.

4.2 Die Beschwerdeführer teilen die Ansicht der Vorinstanz, wonach stille Gesellschaften als Sonderform der einfachen Gesellschaft grundsätzlich gleich wie diese zu behandeln seien (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Sie bringen aber vor, dass die Art der Versteuerung bei den Mitgesellschaftern nicht in den Einflussbereich des Beschwerdeführers falle. Die Überweisungen an die R. AG wie auch an die S. AG seien auf Anweisung der stillen Gesellschafter erfolgt. Der Beschwerdeführer habe diesbezüglich lediglich deren Weisungen befolgt. Dies verkenne die Vorinstanz.

Sofern auf eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise abgestellt werde, so die Beschwerdeführer, stünden die Gewinnanteile an der stillen Gesellschaft den Mitgesellschaftern direkt zu und müssten sie von diesen versteuert werden. Die erfolgswirksame Verbuchung der Zahlungen durch die von den Mitgesellschaftern kontrollierten Gesellschaften wären steuerlich als verdeckte Kapitaleinlagen zu qualifizieren und von den Einlegern als Einkommen zu versteuern.

5.

5.1 Auszugehen ist vom Grundsatz, dass eine stille Gesellschaft als Sonderform der einfachen Gesellschaft steuerlich gleich zu behandeln ist wie diese, sofern gegenüber den Steuerbehörden das Innenverhältnis hinreichend offen gelegt wird (Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG; vgl. vorstehende E. 2.3). Diesbezüglich gehen alle Beteiligten davon aus, dass durch Vorlage des öffentlich beurkundeten Gesellschaftsvertrags vom 18. Juni 2010 die Verhältnisse durch die Beschwerdeführer hinreichend offen gelegt wurden. Insofern sind die Beschwerdeführer ihrer Mitwirkungspflicht (nachträglich) nachgekommen und stünde einer Besteuerung der Mitgesellschafter unter diesem Gesichtswinkel nichts entgegen.

5.2 Nicht gefolgt werden kann der Vorinstanz, dass bei einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise die Grundstückgewinne nicht der Gesellschaft zugerechnet werden könnten, weil für den Erwerb der Grundstücke durch die Gesellschafter zu Eigentum (quoad dominium) eine öffentliche Beurkundung notwendig wäre. Sie übersieht, dass der Gesellschaftszweck nicht im Erwerb und Verwalten von Grundeigentum bestanden hat, sondern darin, zwei Bauparzellen durch eine Drittperson (Mittelsmann) zu erwerben und diese gewinnbringend weiter zu veräussern. Zu diesem Zweck wurde der Beschwerdeführer durch Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 nicht nur zum geschäftsleitenden Gesellschafter ernannt (Ziff. 6, 12 f., 18), sondern gleichzeitig auch als Treuhänder eingesetzt, der die zu handelnden beiden Bauliegenschaften im eigenen Namen zu Eigentum zu erwerben und weiter zu veräussern hatte (vgl. Ziff. 6). Des Einbezugs der stillen Gesellschafter in die öffentliche Beurkundung bedarf es, wenn sichergestellt werden muss, dass der nach aussen auftretende

Gesellschafter über das Grundstück nicht allein rechtlich verfügen darf, sondern nur zusammen mit den Mitgesellschaftern, also zur Absicherung der Mitgesellschafter (Erwerb quoad sortem oder dominium; Handschin/ Vonzun, a.a.O., N. 149 zu Art. 530 OR, N. 88 zu Art. 531 OR; Fellmann/ Müller, a.a.O., N. 169 zu Art. 531 OR). Solche Sicherheiten wurden vorliegend durch die Mitgesellschafter nicht verlangt, zumal gemäss dem öffentlich beurkundeten Vertrag (Ziff. 11) der Beschwerdeführer im eigenen Namen die für den Grundstückskauf erforderlichen Darlehen zu beschaffen hatte und somit selbst ein finanzielles Risiko trug.

5.3 Nicht zu überzeugen vermag auch die Erwägung, dass die Gewinnanteile entgegen dem Gesellschaftsvertrag nicht an die beiden Mitgesellschafter, sondern an die von von den beiden Mitgesellschaftern offenbar wirtschaftlich kontrollierten R. AG und S. AG geleitet worden seien. Wohl besteht potenziell Missbrauchsgefahr, wenn solche Zahlungen „umgeleitet“ werden. Der Gesellschaftervertrag mit den Regeln über die Gewinnverteilung wie auch die Kontodetails der R. AG und der S. AG mit den Zahlungsflüssen wurden indessen mit der Einsprache offengelegt. Daraus war ersichtlich, dass der Beschwerdeführer treuhänderisch für die Mitgesellschafter auftrat. Für die richtige Besteuerung der einfachen (stillen) Gesellschaft und deren Teilhaber liegen damit alle Angaben vor (Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG). Wie die Zahlungseingänge bei der R. AG und der S. AG buchhalterisch korrekt zu erfassen sind, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Es wird gegebenenfalls Sache der zuständigen Steuerbehörde sein, diese Zahlungsflüsse näher zu untersuchen.

5.4 Mit der gegebenen Begründung der Vorinstanz lässt sich der angefochtene Entscheid somit nicht aufrecht halten. Das Gesellschaftsverhältnis ist bei der Veranlagung der Beschwerdeführer zu berücksichtigen. Der gegenteilige Entscheid des Verwaltungsgerichts verletzt Art. 10 Abs. 1 DBG und damit Bundesrecht. Die Verfassungsrügen sind nicht weiter zu prüfen. Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts ist aufzuheben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der vorstehenden Erwägungen an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zurückzuweisen.

6. ...

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
- Voraussetzungen **2004,** 24
- Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
- Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
- freie Selbstvorsorge **1999,** 64
- gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
- für Kinder in Ausbildung **2001,** 52; **2012,** 63; **2015,** 34
- Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
- an Ehegatten **1998,** 76
- Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Auslegung **2015,** 23

Ausstand
- Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
- Privatanteil **2004,** 24

Baurecht
- Zins **2013,** 26; **2014,** 40

Berufsauslagen
- Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
- Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
- von Betreibungsbeamten **2002,** 5
- Bewerbungskosten **2010**, 10

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
– Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83
– Abzug **2011,** 59

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Delkredere
– auf Debitoren **2012,** 17

Dividende
– privilegierte Besteuerung **2013,** 4; **2013,** 69

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
– – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99; **2011,** 24
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55; **2011,** 4
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31
– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10

– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10
– Teilsatzbesteuerung **2013,** 69

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13; **2013,** 62
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gesellschaft
– stille **2015,** 52

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112
– Verfall von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39
– Abschreibung **2013,** 82; **2015,** 41

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
  – – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
  – – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3
– auf Grundstücken
– – durch Teilveräusserung (Verzicht auf Dienstbarkeiten) **2013,** 48

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66; **2015,** 4

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Kirchensteuer
– für juristische Personen **2010,** 42

Kosten
– Beschwerdeverfahren
– – Überbindung an obsiegende Partei **2012,** 31
– Einspracheverfahren **2013,** 44

Krankheitskosten
– Pflegekosten, ambulant **2010,** 4

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5; **2010,** 50

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute Grundstücke in Bauzone
  – – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37; **2012,** 51
  – – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
  – – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
  – – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
  – – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
  – – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
  – – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
  – – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
  – – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5
– Bewertung von Patenten **2015,** 14

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Aktien
– – Verfall vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Patente
– Bewertung **2015,** 14

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Quellensteuer
– Diskriminierungsverbot **2014,** 16

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reingewinn
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29
– Umrechnung der Funktional- in die Landeswährung **2014,** 79

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene
  – – Abzugsfähigkeit der Beiträge **2002,** 73; 2014, 96

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererlass
– Voraussetzung **2012,** 74

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– Beweislast **2007,** 53; **2012,** 44
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Treu und Glauben
– Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde über Sachverhaltselemente (Verkehrswert einer Liegenschaft) **2010,** 31
– widersprüchliches Verhalten **2010,** 50

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126
– Unterbrechung **2011,** 28

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28
– bei Fusionen **2012,** 31
– im internationalen Verhältnis **2014,** 57

Vermögensertrag
– Abgrenzung zum privaten Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3; **2013,** 48
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2014,** 4; **2014,** 115
– Auszahlungen und Gutschriften aus Schneeballsystemen **2000,** 18; **2011,** 32; **2013,** 35
– Zeitpunkt der Realisation **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nicht kotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86; **2014**, 68

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53
– einer verbeiständeten Person **2011,** 54

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Volksinitiative, kantonale
– Ungültigkeit infolge Bundesrechtswidrigkeit **2010,** 16

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– freiwillige Einlagen **2005,** 21; **2011,** 17
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66; **2015,** 4

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nicht kotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86; **2013,** 82; **2014**, 68; **2015,** 41

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53
– Zustellfiktion bei gescheiterter Zustellung **2011,** 45

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Abgrenzung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels von der privaten Vermögensverwaltung: Überbauung eines Grundstücks mit anschliessendem Verkauf von Stockwerkeigentum 4

– Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz: Ausnahmeregelung für Quellensteuerpflichtige im Lichte des zwischen der Schweiz und der europäischen Union abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens (FZA) 16

– Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen: Verhältnis zur Höhe des Liegenschaftsertrages 40

– Satzbestimmende Berücksichtigung von Auslandverlusten: Verluste aus Vorperioden 57

– Vermögenssteuerwert von Wertpapieren ohne Kurswert: Pauschalabzug für Minderheitsbeteiligungen 68

– Steuerbarer Reingewinn von juristischen Personen, Massgeblichkeit der Handelsbilanz: Umrechnungsdifferenzen bei Überführung der Funktional- in die Landeswährung 79

– Gebundene Selbstvorsorge: Abzugsfähigkeit von Beiträgen ausländischer Arbeitnehmer, auf die das zwischen der Schweiz und der europäischen Union abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen (FZA) anwendbar ist 96

– Abgrenzung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels von der privaten Vermögensverwaltung: Abriss von alten unwirtschaftlichen Gebäuden und anschliessende Neuüberbauung mit Verkauf von Stockwerkeigentum 115

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 23. Oktober 2013 i.S. P. (VGE II 2013 101)

Abgrenzung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels von der privaten Vermögensverwaltung (Art. 18 Abs. 1 bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG): Überbauung eines Grundstücks mit anschliessendem Verkauf von Stockwerkeigentum

Der über die blosse private Vermögensverwaltung hinausgehende gewerbsmässige Handel von Liegenschaften stellt eine selbstständige Erwerbstätigkeit dar. Erforderlich ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Dies ist anhand von Indizien festzustellen (z.B. systematisches bzw. planmässiges Vorgehen durch Parzellierung und Überbauung von Grundstücken mit anschliessendem Verkauf der Immobilien, Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit bzw. Einsatz spezieller Fachkenntnisse der steuerpflichtigen Person, kurze Besitzesdauer, Einsatz erheblicher fremder Mittel). Massgebend ist das Gesamtbild der vorhandenen Indizien im Einzelfall.

Der Abriss eines selbstbewohnten Einfamilienhauses mit anschliessender Neuerstellung von drei Stockwerkseinheiten, von denen zwei verkauft und eine weiterhin privat genutzt wird, lässt nicht zwangsläufig auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliessen. Unter Berücksichtigung der weiteren konkreten Umstände (Besitzesdauer von 24 Jahren, kein

namhafter weiterer Liegenschaftenbesitz in dieser Zeit, kein erkennbarer Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, keine erheblichen Fremdmittel; keine Reinvestition des Gewinns in Liegenschaften) wird in casu das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels verneint.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Im Jahr 2010 wurde P. von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert und für den Verkauf einer Stockwerkseinheit zum Preis von ca. CHF 2.5 Mio. mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 485 489.-- veranlagt. Im Einspracheverfahren wurde der Gewinn auf CHF 352 489.-- herabgesetzt. Das Verwaltungsgericht heisst die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Strittig und zu prüfen ist nachstehend der Hauptantrag ... Während die Vorinstanzen den Beschwerdeführer als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler eingestuft haben, vertritt dieser die gegenteilige Auffassung.

2.1.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG).

2.1.2 Von Gewinnen im Privatvermögen ist praxisgemäss auszugehen, wenn sie in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erzielt worden sind, sodass die Tätigkeit nicht insgesamt auf Erwerb gerichtet ist und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt. Dies ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände von Fall zu Fall zu klären. Die lediglich auf Erhaltung und Nutzung eigenen Vermögens gerichtete Tätigkeit stellt auch dann keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn das Vermögen beträchtlich ist, professionell verwaltet oder eine Buchhaltung geführt wird. Im Umkehrschluss unterliegen die Kapitalgewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Bestandteilen des Geschäftsvermögens der Einkommenssteuer; sie zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG; Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] vom 14.12.1990; zum Ganzen vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_1273/2012 vom 13.6.2013 Erw. 2.1 mit zahlreichen Hinweisen).

2.1.3 Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (Bundesgerichtsurteile 2C_403/2009 und 2C_404/2009 vom 1.3.2010 Erw. 2.2 f.; 2C_869/2008 vom 7.4.2009 Erw. 2.3; BGE 125 II 113 Erw. 5b).

2.1.4 Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Immobilienhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut; erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen;

Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 Erw. 6a; BGE 122 II 446 Erw. 3b). Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall unter Umständen aber auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 DBG ausreichen. Die Beurteilung, ob Liegenschaftenhandel bzw. Geschäfts- oder Privatvermögen vorliegt, darf sich nach der Praxis nicht auf die Ereignisse und Umstände der streitbezogenen Steuerperiode beschränken, sondern muss frühere Begebenheiten miteinbeziehen, soweit sie sich als entscheidwesentlich erweisen. Insbesondere steht eine lange Besitzesdauer einer Qualifikation als Geschäftsvermögen und Liegenschaftenhändler nicht zwingend entgegen (VGE II 2009 129 vom 23.2.2010 Erw. 4.1 mit Hinweisen auf die Bundesgerichtsurteile 9C_6/2008 vom 27.1.2009 Erw. 3.1.1; 2A.125/2007 vom 14.4.2008 Erw. 2.1).

In einem neueren Entscheid (Urteil 2C_868/2008 vom 23.10.2009 Erw. 2.7) hat das Bundesgericht seine für gewerbsmässigen Liegenschaften- und Wertschriftenhandel entwickelte Praxis dahingehend präzisiert, dass beim Wertschriftenhandel - wo die Verhältnisse allerdings etwas anders liegen als beim Liegenschaftenhandel - die systematische und planmässige Vorgehensweise sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse nur noch eine untergeordnete Bedeutung haben; dagegen sind die Kriterien der Höhe des Transaktionsvolumens und der Einsatz erheblicher fremder

Mittel stärker zu gewichten (vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_403/2009 und 2C_404/2009 vom 1.3.2010 Erw. 2.4).

2.1.5 Im Entscheid SB.2012.00001 vom 4. Juli 2012 (= StE 2012 B 23.1 Nr. 74) hat auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich unter Hinweis auf die verfassungsmässigen Grundsätze der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101] vom 18. April 1999) sowie der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) festgehalten, dass es auch für Immobilienhändler gleich wie für private Anleger möglich sein muss, privat ihr Vermögen in Liegenschaften zu investieren. An die Zuordnung zum Privatvermögen seien allerdings hohe Anforderungen zu stellen (Erw. 4.2.3).

2.2 Nach ständiger Rechtsprechung gilt - einmal abgesehen von den Fällen, in welchen die Steuergesetze die Beweislast speziell ordnen - als Regel, dass die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, derweil dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Dabei hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. statt vieler VGE II 2010 75 vom 25.11.2010 Erw. 2.4.1 mit Hinweisen; BGE 121 II 257 Erw. 4c/aa). An die Erbringung des Nachweises für eine steuermindernde Tatsache wird ein strenger Massstab angelegt. Indes wird auch keine absolute Gewissheit verlangt (vgl. Bundesgerichtsurteil 2A.500/2002 vom 24.3.2003 Erw. 3.5). Gelingt der steuerpflichtigen Person der Nachweis der steuermindernden Tatsache nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. VGE III 2010 66 vom 26.8.2010 Erw. 3; Bundes-

gerichtsurteil 2C_566/2008, 2C_567/2008 vom 16.12.2008 Erw. 3.1; Zweifel, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 130 N 27 f.).

3.1 Die Vorinstanzen erwogen im angefochtenen Entscheid, das Bundesgericht habe in Fällen, in welchen Liegenschaften überbaut, in Stockwerkeigentum aufgeteilt und veräussert wurden, auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel entschieden. Diese Praxis werde auch im Kanton Schwyz angewendet und vom Verwaltungsgericht geschützt. Beim Beschwerdeführer liege das planmässige und systematische Vorgehen darin, dass er die Liegenschaft abgerissen, überbaut, Stockwerkeigentum begründet und zwei Wohnungen veräussert habe (...).

3.2 Der Beschwerdeführer bringt im Wesentlichen Folgendes vor:

- er habe die Liegenschaft GB-Nr. ... als Einfamilienhaus für sich und seine Familie vor 25 Jahren als Privatvermögen erworben; seit der Trennung von seiner Frau und dem Auszug seiner beiden volljährigen Kinder hätten sich seine Wohnbedürfnisse reduziert. Weil eine Renovation den inzwischen verminderten Wohnbedürfnissen nicht mehr entsprochen habe, habe er sich für einen Abriss der bestehenden Baute und einen Neubau entschieden (...);
- zunächst sei der Verkauf einer einzigen Wohnung und die Vermietung der anderen erwogen worden. Aufgrund einer günstigen Gelegenheit hätten beide veräussert werden können, wobei der Garten zusammen mit der Erdgeschosswohnung habe verkauft werden können;

- es müsse einem Steuerpflichtigen möglich sein, lediglich einen Teil seines Privatvermögens zu veräussern, ohne dass dabei diese Teilveräusserungen als eine selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert würden. Es handle sich vorliegend um eine einmalige, nicht um eine wiederkehrende Veräusserung von Privatvermögen in zwei Etappen (…);
- ein Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Inhaber einer … *(Unternehmung der Baunebenbranche, Red.)* bestehe nicht (…);
- es liege weder eine Beteiligung an einer Personengesellschaft noch eine einfache Gesellschaft vor (…);
- eine Ersatzinvestition sei nicht vorgenommen worden und sei auch nicht beabsichtigt (…);
- die Stockwerkeigentumsbegründung per … sei dadurch begründet, dass er weiterhin dort wohnen möchte und eine Teilveräusserung ohne Begründung von Stockwerkeigentum nicht möglich gewesen wäre (…);
- kommerzielle Methoden seien nicht verwendet worden; insbesondere seien die Architektur- und weitere Leistungen durch unabhängige Dritte erbracht und ihm zu Marktpreisen in Rechnung gestellt worden (…);
- die Haltedauer für die ausschliesslich privat genutzte Liegenschaft habe 25 Jahre betragen. Zudem habe es sich um die erstmalige Transaktion gehandelt. Es sei nicht die Marktentwicklung zur Erzielung eines Gewinnes ausgenutzt worden (…);
- die vorinstanzlich erwähnten Präjudizien seien für die vorliegende Beurteilung nicht einschlägig (…).

3.3.1 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer das Grundstück GB-Nr. … 1986 erwarb und seither als private Liegenschaft mit seiner Familie zu Wohnzwecken nutzte. Es kann auch nicht in Abrede gestellt werden, dass sich sein Wohnraumbedarf infolge seiner Scheidung und des Wegzugs der Kinder verringerte und sich damit entweder die Vermietung eines Teils der allenfalls renovierten oder neu erstellten Baute oder aber ein Verkauf aufdrängte. Ein allfälliger Verkauf bedingt indessen die vorgängige Aufteilung in Stockwerkeigentum. Nachdem die Vermietung von Liegenschaften und Liegenschaftsteilen als private Vermögensverwaltung qualifiziert werden kann, muss dies grundsätzlich auch bei einer Aufteilung einer Liegenschaft zu Stockwerkeigentum mit anschliessendem Verkauf noch möglich sein bzw. umgekehrt lässt sich aus dieser Vorgehensweise nicht zwangsläufig bereits auf einen gewerbsmässigen (Quasi-) Liegenschaftenhandel schliessen.

3.3.2 Mit Schreiben vom 2. Mai 2008 erkundigte sich der Beschwerdeführer bei der StV nach der allfälligen steuerrechtlichen Beurteilung des Abbruchs des Einfamilienhauses und Errichtung eines Terrassenhauses mit drei bzw. vier Wohnungen, wobei die selbstbewohnte Wohnung im mittleren Stock voraussichtlich aufgeteilt und die eine Wohnung weiterhin selbstbewohnt, die andere wie die oberste Wohnung vermietet werde. Lediglich die unterste Wohnung werde verkauft (Akten Ruling …). Eine gewisse Planmässigkeit kann somit grundsätzlich nicht verneint werden. Indes ist auch eine private Vermögensverwaltung ohne ein gewisses Mass an Planung nicht möglich. Deshalb und auch angesichts der Tatsache, dass von dieser anfänglichen Planung abgewichen und stattdessen nur drei Wohnungen (wovon eine selbstbewohnt) errichtet wurden, kann diesem

Argument zur Bejahung eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels im konkreten Fall nur eine untergeordnete Bedeutung zukommen. Auch kann der vorliegende Sachverhalt nicht ohne weiteres mit dem käuflichen (oder erblichen) Erwerb einer Liegenschaft mit mehr oder weniger unmittelbar anschliessender Parzellierung oder Begründung von Stockwerkeigentum, Überbauung mit Häusern oder Wohnungen sowie Verkauf derselben in eine Reihe gestellt werden.

3.3.3 Beim Grundstück GB-Nr. … muss es sich (neben einer Liegenschaft in … mit einem Steuerwert von Fr. 15 000.--) offensichtlich um die einzige Liegenschaft des Beschwerdeführers handeln bzw. gehandelt haben, wie sich aus der Steuererklärung 2010 ergibt (Steuerakten 2010 act. 45 [Formular 5.1, „Liegenschaften 2010“ mit Ausweis der beiden per 31.12.2010 vom Beschwerdeführer gehaltenen beiden Stockwerkeigentumseinheiten]). Seit 1986 hat der Beschwerdeführer weder eine weitere Liegenschaft erworben noch anderweitig Liegenschaftsgeschäfte getätigt. Etwas anderes lässt sich weder den Akten entnehmen noch wird dies von den Vorinstanzen geltend gemacht. Es handelt sich beim Verkauf der beiden Stockwerkeinheiten mithin um ein singuläres „Geschäft“ des Beschwerdeführers. Dabei fällt mit ins Gewicht, dass auf der Parzelle GB-Nr. … (mit einer Fläche von 952 m^2) insgesamt nur drei (Eigentums-) Wohnungen errichtet wurden, wovon eine im selbstgenutzten Eigentum des Beschwerdeführer verblieb. In dieser Hinsicht hebt sich der vorliegende Sachverhalt entscheidend von dem im VGE II 2012 120 vom 23. Januar 2013 beurteilten ab. In jenem Fall hatte der Steuerpflichtige (auf einer Parzelle von 1 415 m^2) acht Stockwerkeinheiten (und 16 Tiefgara-

genplätze) erstellt, wobei sämtliche Stockwerkeinheiten innert rund 18 Monaten verkauft wurden.

3.3.4 Der Beschwerdeführer führt zwar ein *... (Unternehmen der Baunebenbranche, Red.)*. Ein (enger) Zusammenhang der Überbauung seiner Liegenschaft mit einem Terrassenhaus (mit drei Wohnungen) mit seiner beruflichen Tätigkeit ist indes weder erkennbar noch wird dies von den Vorinstanzen dargelegt. Insbesondere widerlegt die Vorinstanz auch den Einwand des Beschwerdeführers nicht, er habe die für die Realisierung des Terrassenhauses erforderlichen Leistungen zu Marktpreisen abgegolten.

3.3.5 Das steuerbare Vermögen des Beschwerdeführers Ende 2010 (d.h. vor dem Verkauf der zweiten Stockwerkeinheit) betrug Fr. X XXX XXX.-- (...). Mithin kann nicht von einem Einsatz von (erheblichen) Fremdmitteln für die Realisierung der Baute, die auch nicht im Rahmen einer Personengesellschaft errichtet wurde, gesprochen werden. Auch in dieser Hinsicht besteht ein wesentlicher Unterschied zum Verfahren II 2012 120 vom 23.1.2013, wo dem Beschwerdeführer, der selber auf seine desolate finanzielle Situation hinwies, keine eigenen Mittel für die Realisierung der Baute zur Verfügung standen.

3.3.6 Der (teilweise) Verkauf der in Stockwerkeigentum aufgeteilten Liegenschaft erfolgte nach fast 24-jähriger Besitzesdauer. Eine (gezielte) Ausnutzung der Marktentwicklung ist nicht erkennbar. Der aus dem Verkauf der zwei Stockwerkeinheiten erzielte Gewinn wurde nicht weiter in Liegenschaften investiert.

3.4 Zusammenfassend kann in Würdigung der gesamten konkreten Umstände, wie sie sich aus den Akten und der Begründung der Vorinstanzen sowie den Vorbringen des Beschwerdeführers ergeben, entgegen der Auffassung der Vorinstanzen kein gewerbsmässiges Vorgehen im Sinne eines nebenerwerblichen (Quasi-)Liegenschaftenhändler gesehen werden. Allein die Begründung von drei Stockwerkeinheiten am bisher rein privat genutzten Grundstück sowie der Verkauf von zwei Stockwerkeinheiten durch den Beschwerdeführer bei weiterer privater Nutzung der dritten Stockwerkeinheit kann eine solche Qualifizierung nicht rechtfertigen. Die Beschwerde ist somit ... hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufzuheben. Die Sache ist an die Vorinstanzen bzw. die VdBSt zurückzuweisen, damit sie den Beschwerdeführer im Sinne des Beschwerdeergebnisses für die Steuerperiode 2010 bei der direkten Bundessteuer neu veranlagt.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 29. Januar 2014 i.S. Q. (2C_490/2013)

Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz (Art. 4b Abs. 1 StHG): Ausnahmeregelung für Quellensteuerpflichtige (Art. 38 Abs. 4 StHG) im Lichte des zwischen der Schweiz und der europäischen Union abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens (FZA)

Wechselt eine steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz innerhalb der Schweiz, so besteht die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in dem sie am Ende dieser Periode ihren Wohnsitz hat (Grundsatz der Einheit der Steuerperiode: Art. 4b Abs. 1 StHG; bis 31.12.2013: Art. 68 Abs. 1 StHG). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sieht jedoch Art. 38 Abs. 4 StHG für quellenbesteuerte Personen vor. Bei diesen steht den jeweiligen Wohnsitzkantonen das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu (pro-rata-Besteuerung). Gemäss der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt diese Ausnahmeregel auch dann, wenn die zunächst an der Quelle besteuerten Bruttoeinkünfte in Anwendung von Art. 34 Abs. 2 StHG nachträglich ordentlich veranlagt werden. Für das Vermögen und die nicht der Quellensteuer unterliegenden Einkommensteile gilt hingegen im Rahmen der sog. ergänzenden ordentlichen Veranlagung der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode.

Zieht eine quellenbesteuerte Person von einem Hochsteuer- in einen Tiefsteuerkanton und erleidet deshalb in Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG (Aufteilung der Besteuerung zwischen Hochsteuer- und Tiefsteuerkanton) im Vergleich zu einer ordentlich besteuerten Person (Besteuerung nur im Tiefsteuerkanton) eine konkrete Benachteiligung, kann dies grundsätzlich nicht damit gerechtfertigt werden, dass die anwendbare Rechtsordnung in anderen Situationen (Umzug von Tiefsteuer- in Hochsteuerkanton) oder grosso modo nicht benachteiligend ist. Vielmehr braucht es für die Ungleichbehandlung spezifische Rechtfertigungsgründe. Mit Blick auf das FZA ist von Bedeutung, dass die Quellensteuer zur reinen Sicherungssteuer wird, wenn nach erfolgter Quellenbesteuerung eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorgenommen wird. Gemäss Art. 21 Abs. 3 FZA sind nationale Vorschriften, welche die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern gewährleisten, zulässig. Ungleichbehandlungen, die durch den Sicherungszweck der Quellenbesteuerung bedingt oder zwangsläufig mit diesem System verbunden sind, erweisen sich demzufolge mit dem FZA als vereinbar. Dies trifft auf die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG indessen nicht zu, dient sie doch insbesondere der Verwaltungsökonomie bei der laufenden Quellenbesteuerung. Die Absicht des Gesetzgebers bestand darin, Ausgleichszahlungen zwischen den Kantonen zu vermeiden. Dem Bundesgericht erscheint es ohnehin zweifelhaft, ob sich diese Sonderregelung in den Fällen der nachträglichen ordentlichen Besteuerung als sachgerecht erweist.

Insgesamt stellt die Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG eine mit dem FZA nicht vereinbare Diskriminierung dar und ist deshalb im Falle der nachträglichen ordentlichen Veranlagung von in der Schweiz wohnhaften Perso-

nen, die dem FZA unterstehen, nicht anwendbar, soweit dadurch eine Höherbesteuerung resultieren würde.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Q. ist deutscher Staatsangehöriger und unterlag als ausländischer Arbeitnehmer der Quellenbesteuerung. Am 20. November 2010 zog er vom Kanton St. Gallen in den Kanton Schwyz. Sein Bruttolohn betrug CHF 214 045. Bei der Vornahme der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ging die Veranlagungsbehörde davon aus, dass das Einkommen und Vermögen auf die Kantone St. Gallen und Schwyz im Verhältnis zur jeweiligen Wohnsitzdauer aufzuteilen sei. Dies nicht nur in Bezug auf die bereits an der Quelle besteuerten, aber nachträglich ordentlich zu veranlagenden Bruttoeinkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch in Bezug auf die ergänzend zu veranlagenden übrigen Einkommensteile und das Vermögen. Die kantonale Steuerverwaltung Schwyz verfügte deshalb bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 505 900 ein steuerbares Einkommen von CHF 44 400 und bei einem Gesamtvermögen von CHF 25 213 000 ein steuerbares Vermögen von CHF 2 901 000.

Im Einsprache- und im Beschwerdeverfahren machte Q. geltend, Einkommen und Vermögen seien vollumfänglich im Kanton Schwyz steuerbar. Die Quellensteuer sei im Umfang, in dem sie die im Kanton Schwyz geschuldete Steuer übersteige, zurückzuerstatten. Die Einsprache wie auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurden abgewiesen. Die gegen das Urteil

des Verwaltungsgerichts erhobene Beschwerde heisst das Bundesgericht gut.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Dieser tritt grundsätzlich an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern (Art. 32 Abs. 1 StHG). Betragen aber die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte in einem Kalenderjahr mehr als den vom kantonalen Recht festgelegten Betrag, so wird eine nachträgliche Veranlagung durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet (Art. 34 Abs. 2 StHG).

2.2 Wechselt ein Steuerpflichtiger innerhalb einer Steuerperiode den steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, so besteht nach Art. 68 Abs. 1 StHG[1] die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode seinen Wohnsitz hat. Einzig dieser Kanton erhebt die Steuer nach seinem Recht für das ganze Jahr. Für Quellenbesteuerte gilt jedoch ande-

res: Gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG, der in Art. 68 Abs. 1 StHG[1] ausdrücklich vorbehalten wird, steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu, wenn eine nach den Artikeln 32, 33 und 34 Absatz 2 steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt verlegt. Aufgrund dieses ausdrücklichen Hinweises auf Art. 34 Abs. 2 gilt dies auch dann, wenn Quellenbesteuerte nachträglich ordentlich veranlagt werden (vgl. Urteil 2C_116+117/2013 vom 2. September 2013 E. 3.3).

2.3 Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er die gesetzlichen Voraussetzungen für die Quellenbesteuerung und für die nachträgliche ordentliche Veranlagung erfüllt. Er macht aber geltend, er werde infolge der Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG schlechter behandelt als ein Schweizer Bürger in der gleichen Situation; als Schweizer würde er gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG[1] für das ganze Jahr im Kanton Schwyz steuerpflichtig und müsste insgesamt rund Fr. 118'000.-- weniger an Steuern bezahlen als er jetzt aufgrund seiner teilweisen Besteuerung im Kanton St. Gallen bezahlen muss. Diese Schlechterbehandlung verstosse gegen Art. 2 FZA (Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit; SR 0.142.112.681) und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, gegen Art. 25 DBA-D (Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [SR 0.672.913.62]) sowie gegen Art. 8 Abs. 2 BV.

3.

Bevor auf diese Rügen eingegangen wird, ist im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen zur Anwendung des innerstaatlichen Rechts folgendes zu bemerken:

3.1 Der Quellenbesteuerung (anstatt der ordentlichen Veranlagung) unterliegt nur das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 32 Abs. 1 StHG). Demgegenüber werden das Vermögen sowie die übrigen Einkommensbestandteile, namentlich der Vermögensertrag, in jedem Fall ordentlich veranlagt (Art. 34 Abs. 1 StHG; ebenso Art. 90 Abs. 1 DBG; sog. ergänzende ordentliche Veranlagung: Zigerlig/Rufener, Kommentar StHG, 2. A. 2002 [Komm. StHG], Rz. 1 zu Art. 34; Zigerlig/ Jud, Kommentar DBG, 2. A. 2008 [Komm. DBG], Rz. 2 zu Art. 90). Für die nachträgliche ordentliche Veranlagung (Art. 34 Abs. 2 StHG) verbleibt nur das der Quellensteuer unterliegende Einkommen (ebenso Art. 90 Abs. 2 DBG). Art. 38 StHG steht im Titel über die Quellensteuer und gilt systematisch nur für diese; auch die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG (pro-rata-Besteuerung durch die beteiligten Kantone) gilt demnach einzig für den Bereich der Quellensteuer, mithin für die *nachträgliche* ordentliche Veranlagung der zunächst an der Quelle besteuerten Einkommensteile (Zigerlig/Rufener, Komm. StHG, a.a.O., Rz. 2a zu Art. 38). Für die *ergänzende* ordentliche Veranlagung gelten demgegenüber die normalen Vorschriften über die ordentliche Veranlagung, auch bezüglich örtlicher Zuständigkeit (Locher, Kommentar DBG, 2000, Rz. 11 zu Art. 90). Für das Vermögen sowie diejenigen Einkommensteile, die nicht der Quellensteuer unterliegen, gilt somit im Falle des unterjährigen Wohnortswechsels

nicht Art. 38 Abs. 4 StHG, sondern die Grundregel von Art. 68 Abs. 1 Satz 1 (und allenfalls Satz 2) StHG[1].

3.2 Aus den Feststellungen im angefochtenen Entscheid und ergänzend aus den Akten (vgl. oben E. 1.4) ergibt sich, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2010 insgesamt ein steuerbares Einkommen von Fr. 505'900.-- erzielte, wovon netto Fr. 191'127.-- aus unselbständiger Erwerbstätigkeit stammen, der Rest aus Wertschriftenertrag. Sodann besass er ein steuerbares Vermögen von Fr. 25'213'000.--. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Steuerausscheidung zwischen den Kantonen Schwyz und St. Gallen bezog sich aber nicht bloss auf das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch auf das Einkommen aus Wertschriftenertrag sowie das Vermögen. Dies widerspricht der dargelegten gesetzlichen Regelung. Zwar wird verwaltungstechnisch die ergänzende und die nachträgliche ordentliche Veranlagung sinnvollerweise gemeinsam und nicht in zwei getrennten Verfahren erfolgen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. 2009, Rz. 6 zu Art. 90; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar direkte Bundessteuer, 1995, N 2b zu Art. 90). Das kann aber nicht dazu führen, dass die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG, die nur mit Rücksicht auf die Besonderheiten der Quellensteuer eingeführt wurde, auch angewendet wird für Vermögen und Einkommensbestandteile, die von vornherein gar nie der Quellensteuer unterliegen können.

3.3 Der angefochtene Entscheid ist daher schon deshalb aufzuheben, weil er dem StHG widerspricht; die nachträgliche ordentliche Veranlagung gemäss Art. 34 Abs. 2 StHG mit der pro-rata-Aufteilung auf die beteiligten

Kantone ist *nur für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit* (Fr. 191'127.--) vorzunehmen. Das Einkommen aus Wertschriftenertrag sowie das gesamte Vermögen sind hingegen von vornherein ordentlich zu veranlagen, wobei die Steuerpflicht einzig im Kanton Schwyz besteht (Art. 68 Abs. 1 Satz 1 StHG) [1].

3.4 Dies hat zur Folge, dass der vom Beschwerdeführer beanstandete Nachteil erheblich geringer ausfällt als von ihm berechnet wurde; er beschränkt sich auf die Differenz in der Steuerbelastung zwischen den Kantonen St. Gallen und Schwyz für das für die Zeit vom 1. Januar bis 20. November 2010 umgerechnete steuerbare Einkommen von Fr. 191'127.-- (satzbestimmend Fr. 505'900.--). Ob diese verbleibende Benachteiligung gegen die Verfassung (Art. 8 Abs. 2 BV) verstösst, wie der Beschwerdeführer geltend macht, kann offen bleiben, da sie sich aus einem für das Bundesgericht massgebenden (Art. 190 BV) Bundesgesetz (Art. 38 Abs. 4 StHG) ergibt. Zu prüfen bleibt, ob dieser Nachteil mit dem FZA und dem DBA-D vereinbar ist.

4.

4.1 Nach der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich aus dem Grundsatz der Personenfreizügigkeit (Art. 48 und 52 EWGV bzw. heute Art. 45 und 49 AEUV), dass ein Mitgliedstaat einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaates bei der Erhebung der direkten Steuern nicht schlechter behandeln darf als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet; unzulässig sind auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale als der Staatsangehörigkeit tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen

(grundlegend Urteile des EuGH vom 8. Mai 1990 C-175/88, *Biehl*, Rdnr. 12 ff.; vom 14. Februar 1995 C-279/93, *Schumacker*, Rdnr. 24). Eine Diskriminierung kann aber nur vorliegen, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen oder dieselben Vorschriften auf unterschiedliche Situationen angewendet werden, wobei sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden; hingegen befindet sich der gebietsfremde Steuerpflichtige dann in derselben Situation wie der Gebietsansässige, wenn er im Staat, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, seine gesamten oder nahezu gesamten Einkünfte bezieht; die Diskriminierung besteht alsdann darin, dass die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des Steuerpflichtigen weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden (Urteile des EuGH vom 14. Februar 1995 C-279/93, *Schumacker*, Rdnr. 30 ff.; vom 11. August 1995 C-80/94, *Wielockx*, Rdnr. 16 ff.; vom 27. Juni 1996, C-107/94, *Asscher*, Rdnr. 40-44; vom 9. November 2006 C-520/04, *Turpeinen*, Rdnr. 28; vom 1. Juli 2004 C-169/03, *Wallentin*, Rdnr. 15 ff.; vgl. BGE 136 II 241 E. 13.1-13.3 S. 249 ff.). Allerdings kann die Ausübung der durch den Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten beschränkt werden, u.a. wenn dies notwendig ist, um die Kohärenz eines Finanzsystems zu bewahren; vorausgesetzt ist, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (Urteile des EuGH vom 28. Januar 1992 C-204/90, *Bachmann*, Rdnr. 28; vom 7. September 2004, C-319/02, *Manninen*, Rdnr. 42 f.; vom 23. Februar 2006, C-471/04, *Keller Holding*, Rdnr. 40; vom 27. November 2008, C-418/07, *Papillon*, Rdnr. 43 f.; vom 4. Juli 2013 C-350/11, *Argenta*, Rdnr. 41 f.).

4.2 Nach Art. 2 FZA werden die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, bei der Anwendung dieses Abkommens gemäss den Anhängen I, II und III nicht auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert. Nach Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA geniessen sodann die Arbeitnehmer, die Staatsangehörige einer Vertragspartei sind, und ihre in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen (zur parallelen Anwendung der Spezialbestimmungen [Art. 45, 49, 56 AEUV] und der allgemeinen Bestimmung von Art. 18 AEUV siehe VÉRONIQUE BOILLET, L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité au sens de l'accord sur la libre circulation des personnes, 2010, S. 153 ff.; a.A. MARC ENZ, Grenzgängerregelungen, 2012, S. 227 f., Rz. 737). Nach Art. 16 Abs. 2 FZA wird, soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, dafür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt.

4.3 Das Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA entspricht inhaltlich dem unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot von Art. 18 AEUV (vgl. BGE 136 II 241 E. 12 S. 249). Im Unterschied zu diesem gilt es jedoch nur für die vom FZA erfassten Gegenstände; unterschiedliche Behandlungen, die sich aufgrund anderer Rechtsgebiete ergeben, fallen nicht darunter (vgl. BGE 138 V 186 E. 3.5 S. 196; 130 I 26 E. 3.2.2 S. 35; Urteil K 163/03 vom 27. März 2006 E. 6.1, nicht publ. in: BGE 133 V 33; Urteil

2C_1049/2011 vom 18. Juli 2012 E. 5.3; vgl. auch Urteil des EuGH vom 15. Juli 2010 C-70/09, *Hengartner*, Rdnr. 39; Stefan Oesterhelt, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz [Diskriminierungsverbote], ASA 79 S. 269 ff., 288 f.). Das FZA begründet nicht wie der EUV einen einheitlichen Markt im Rahmen eines integrierten wirtschaftlichen Ganzen; die Schweiz hat nur sektorielle Abkommen abgeschlossen, mit denen sie sich, soweit die Abkommen reichen, am Binnenmarkt beteiligt; sie ist aber nicht dem Binnenmarkt der Gemeinschaft beigetreten, mit dem alle Hindernisse beseitigt werden sollen, um einen Raum vollständiger Freizügigkeit entsprechend einem nationalen Markt zu schaffen (BGE 133 V 624 E. 4.3.4 S. 633; 130 II 113 E. 6.2 S. 121; Botschaft vom 23. Juni 1999 zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG [Botschaft bilaterale Abkommen], BBl 1999 6128, 6162; Urteile des EuGH vom 12. November 2009 C-351/08, *Grimme*, Rdnr. 27; vom 7. März 2013 C-547/10, *Schweizerische Eidgenossenschaft*, Rdnr. 79; vom 15. Juli 2010 C-70/09, *Hengartner*, Rdnr. 41). Die Diskriminierungsverbote der einzelnen Staatsverträge beziehen sich nur auf die darin genannten Tatbestände (vgl. z.B. Urteil des EuGH vom 7. März 2013 C-547/10, *Schweizerische Eidgenossenschaft*, Rdnr. 98 bzgl. des Diskriminierungsverbots gemäss Art. 3 des Luftverkehrsabkommens, welches sich nur auf Luftfahrtunternehmen bezieht, weshalb sich Flughafenbetreiber oder Anwohner nicht darauf berufen können). Namentlich gelten die spezifisch abgaberechtlichen Diskriminierungsverbote von Art. 110-112 AEUV im Rahmen des FZA nicht. So gilt z.B. Art. 2 FZA nicht für fiskalische Regelungen, welche gewerbliche Transaktionen betreffen, die eine Dienstleistung zum Gegenstand haben (Urteil des EuGH vom 15. Juli 2010 C-70/09, *Hengartner*, Rdnr. 40).

Auch liegt darin, dass im Verkehr zwischen der Schweiz und der EU Zölle erhoben werden, keine Diskriminierung, weil das FZA keine Zollunion begründet (Urteil 2C_1049/2011 vom 18. Juli 2012 E. 5.4), auch wenn sich zollrechtliche Massnahmen naturgemäss auf grenzüberschreitende Sachverhalte belastender auswirken als auf rein innerstaatliche.

4.4 Art. 16 Abs. 1 FZA, der auf die Geltung des gemeinschaftlichen Besitzstands in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien Bezug nimmt, sieht dessen Geltung nur im Rahmen der Ziele des Abkommens vor. Diese Ziele sind in Art. 1 des Abkommens aufgeführt (Urteil des EuGH vom 12. November 2009 C-351/08, *Grimme*, Rdnr. 37). Auch die nach Art. 16 Abs. 2 FZA bestehende Verpflichtung, die bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung ergangene Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen, gilt nur in Bezug auf die Anwendung dieses Abkommens; Entscheide des EuGH, welche nicht diesen Anwendungsbereich betreffen, sind damit nicht erfasst (BGE 133 V 624 E. 4.3.7 S. 635 f.; 130 II 113 E. 6.2 S. 121). Daher kann die den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über den Binnenmarkt gegebene Auslegung nicht automatisch auf die Auslegung des Abkommens übertragen werden, sofern dies nicht im Abkommen selbst ausdrücklich vorgesehen ist (Urteile des EuGH vom 12. November 2009 C-351/08, *Grimme*, Rdnr. 29; vom 7. März 2013 C-547/10, *Schweizerische Eidgenossenschaft*, Rdnr. 80; vom 15. Juli 2010 C-70/09, *Hengartner*, Rdnr. 42; vom 11. Februar 2010 C-541/08, *Fokus Invest AG*, Rdnr. 28).

4.5 Soweit sich die Rechtsprechung des EuGH zur steuerlichen Diskriminierung auf die Personenfreizügigkeit stützt, die Inhalt des FZA

bildet, ist sie gemäss Art. 16 Abs. 2 FZA auch für die Schweiz zu beachten. Der Begriff der steuerlichen Vergünstigung in Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA lehnt sich sodann an Art. 7 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer an (BGE 136 II 241 E. 12 S. 248 f.; Pascal Hinny, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht [Diskriminierungsverbot], FStR 2004 S. 165 ff., 172; vgl. BGE 138 V 186 E. 3.4.1 S. 194 f. und BGE 137 II 242 E. 3.2.1 S. 244 zum ebenfalls in dieser Bestimmung enthaltenen Begriff der sozialen Vergünstigung). Es handelt sich um einen Begriff des Gemeinschaftsrechts, so dass auch dafür gemäss Art. 16 Abs. 2 FZA die Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen ist.

4.6 Die Quellenbesteuerung stellt zwar nicht direkt auf die Staatsangehörigkeit ab, sondern auf den Aufenthaltsstatus (Niederlassungs- oder Aufenthaltsbewilligung), der jedoch für Schweizer Bürger keine Rolle spielen kann und für sie daher nicht zum Tragen kommt. Ob es sich um eine bloss indirekte Diskriminierung (so Marco Möhr, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen nach schweizerischem Steuerrecht, 2002, S. 167) oder um eine direkte Diskriminierung handelt, wie die mehrheitliche Lehre annimmt (Yves Noël, „Biehl, Schumacker ...“ et la Suisse: L'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, Festschrift Ryser, 2005, S. 141 ff., 153 f., 161; Valentina Moshek, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source - Analyse à la lumière de l'arrêt du tribunal fédéral du 26 janvier 2010, ASA 79 S. 303 ff., 339; Oesterhelt, Diskriminierungsverbote, a.a.O., S. 292; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international [Précis], 3. A. 2009, S. 326), kann dabei

offen bleiben, da die Regelung von Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsbegriffe und der gemäss Art. 16 Abs. 2 FZA massgebenden EuGH-Rechtsprechung auch das Konzept der mittelbaren Diskriminierung erfasst (BGE 136 II 241 E. 13.1 S. 249 f.; Urteil des EuGH vom 6. Oktober 2011 C-506/10, *Graf/Engel*, Rdnr. 26; OESTERHELT, Diskriminierungsverbote, a.a.O., S. 291).

4.7 In BGE 136 II 241 E. 11-16 (S. 247 ff.) hat das Bundesgericht unter Bezugnahme auf die dargelegte Rechtsprechung des EuGH (vgl. oben E. 4.1) erkannt, es verstosse gegen Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, wenn ein Grenzgänger, der in Frankreich wohnt und in der Schweiz arbeitet und hier mehr als 90 % seines Einkommens erzielt, im Rahmen der Quellenbesteuerung weniger Steuerabzüge vornehmen kann, als wenn er in der Schweiz ansässig wäre. Diese Rechtsprechung wurde bestätigt in den Urteilen 2C_33/2010, 2C_34/2010 und 2C_35/2010 vom 4. Oktober 2010, je E. 3.3, sowie Urteil 2C_21/2010 vom 23. November 2010 E. 4.3.1 (zustimmend auch die Lehre: Adriano Marantelli, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, jusletter 12. April 2010, Rz. 45, 57; Moshek, a.a.O., 333; Stefan Oesterhelt, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen [Quellensteuerordnung], FStR 2010 S. 211 ff.; Andrea Pedroli, Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, RTiD 2011 II S. 563 ff.; Kaddous/Tobler, Europarecht: Schweiz - Europäische Union, SZIER 2010, S. 597 ff., 628 ff.; zunächst kritisch in Bezug auf die schweizerische Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen Christa Tobler, Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts - im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen, SZIER 2011

S. 389 ff., nunmehr aber zustimmend im Lichte des Urteils des EuGH vom 28. Februar 2013 C-425/2011, *Ettwein* [siehe Kaddous/Tobler, Europarecht: Schweiz - Europäische Union, SZIER 2013, S. 644 f.]).

4.8 Im Nachgang zu diesen Urteilen hat die Schweizerische Steuerkonferenz eine Analyse vorgenommen und ist zum Schluss gekommen, dass auch die Ungleichbehandlungen zwischen den echt quellenbesteuerten in der Schweiz ansässigen EU-Angehörigen und den Schweizer Steuerpflichtigen mit dem FZA nicht vereinbar sei (Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. Januar 2010 und 4. Oktober 2010 und zum Verwaltungsgerichtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010, 3. November 2010, Ziff. 3.3). Gleicher Meinung ist die herrschende Lehre (Pascal Hinny, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung [Personenverkehrsabkommen], FStR 2004 S. 251 ff., 263 ff.; Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 83 ff., Rz. 38; Marantelli, a.a.O., Rz. 23; Noël, Festschrift Ryser, a.a.O., S. 153 ff.; Yves Noël, L'impôt à la source et la libre circulation, in: Kahil-Wolff [Hrsg.], Assujettissement, cotisations et questions connexes selon l'Accord sur la libre circulation des personnes CH-CE, 2004, S. 71 ff.; Moshek, a.a.O., S. 340 ff.; Möhr, a.a.O., S. 167 f.; Oberson, Précis, a.a.O., S. 326; Oesterhelt, Quellensteuerordnung, a.a.O., S. 227 f.; Pedroli, Commentaire LIFD, 2008, Intro. aux art. 83-101, Rz. 24 f.; Jean-Marc Rivier, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 S. 97 ff., 120; Zigerlig/Jud, Komm. DBG, a.a.O., Rz. 12b zu Vor Art. 83-101; Rainer Zigerlig, Schweizerische Quellensteuerordnung - quo vadis? Festschrift Cavelti, 2012, S. 130 ff., 144; a.M. Andreas Kolb, Bilaterale Verträge I - Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004 S. 22 ff.,

29 f.). Die Steuerkonferenz schlug daher vor, ungeachtet der Höhe der Einkommen die nachträgliche ordentliche Veranlagung (Art. 34 Abs. 2 StHG) zuzulassen; so könne die Ungleichbehandlung vermieden werden, unter Vorbehalt einer Verzinsung in den Fällen, wo die Quellensteuer früher erhoben wird als die ordentliche Steuer (Steuerkonferenz, a.a.O., Ziff. 5.1). Diese Lösung wird heute offenbar von allen Kantonen angewendet (ZIGERLIG, a.a.O., S. 145). Die Lehre ist teilweise der Auffassung, damit werde den Anforderungen des FZA Genüge getan (Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 83 ff., Rz. 38; Möhr, a.a.O., S. 250; Zigerlig/Jud, Komm. DBG, a.a.O., Rz. 12b zu Vor Art. 83-101), bezweifelt dies aber teilweise und sieht weiterhin Ungleichheiten (Zigerlig, a.a.O., S. 144 f.; Oberson, Droit fiscal suisse, 4. A. 2012 S. 291; Noël, Festschrift Ryser, a.a.O., S. 154 f.; PEDROLI, Commentaire LIFD, a.a.O., Intro. aux art. 83-101, Rz. 24 f.; OESTERHELT, Quellensteuerordnung, a.a.O., S. 227).

5.

5.1 Vorliegend ist eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorgenommen worden und insoweit die Diskriminierung an sich geheilt (vgl. Urteil 2C_21/2010 vom 23. November 2010 E. 4.3.2). Die Quellensteuer verliert damit ihren Charakter als echte Steuer und wird zu einer reinen Sicherungssteuer (Zigerlig/Rufener, Komm. StHG, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 34). Die hauptsächlichen Ungleichbehandlungen zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Veranlagten sind damit entfallen (vorne E. 4.8). Trotzdem wird vorliegend der Beschwerdeführer infolge von Art. 38 Abs. 4 StHG anders behandelt, als wenn er Schweizer Bürger wäre. Es fragt sich, ob dies mit dem FZA vereinbar ist.

5.2 Die Vorinstanz hat erwogen, eine Quellenbesteuerung lasse sich mit dem Aspekt der Sicherung des Steuerbezugs rechtfertigen, der in Art. 21 Abs. 3 FZA anerkannt sei. Die massgebende Rechtsprechung des Bundesgerichts und des EuGH betreffe zudem steuerliche Abzüge und sei deshalb hier nicht einschlägig. Die pro-rata-Besteuerung gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG könne je nach Situation für die quellenbesteuerten Personen vor- oder nachteilig sein; durch diese Regelung würden die mit einem Wohnkantonwechsel verbundenen Vor- und Nachteile abgeschwächt. Es liege daher keine relevante Ungleichbehandlung der quellenbesteuerten und der ordentlich besteuerten Personen vor. Für die Quellenbesteuerung liessen sich sachliche Argumente ins Feld führen: Für ausländische Steuerpflichtige, die sich nur vorübergehend oder kurzfristig in der Schweiz aufhalten, seien das ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren und die damit verbundenen Mitwirkungspflichten kaum zumutbar. Angesichts der hohen Fluktuation von ausländischen Arbeitskräften mit mehr oder weniger langem vorübergehenden Aufenthalt in der Schweiz sei das Quellensteuerverfahren ein geeignetes Steuersicherungsinstrument und lasse sich mit Art. 21 Abs. 3 FZA begründen. Eine pro-rata-Besteuerung lasse sich auch mit dem fiskalischen Interesse der betroffenen Kantone rechtfertigen.

5.3 Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, seine Schlechterstellung lasse sich nicht mit Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit (Art. 5 Anhang I FZA) rechtfertigen. Die vorinstanzlichen Überlegungen zur Unzumutbarkeit des ordentlichen Verfahrens seien unmassgeblich, da ja in seinem Fall ohnehin von Amtes wegen ein ordentliches Verfahren durchgeführt worden sei. Der Sicherungszweck

vermöge die Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen, da die Steuer durch die Erhebung an der Quelle längst gesichert sei. Auch ein fiskalisches Interesse rechtfertige die Ungleichbehandlung nicht, da ein solches auch bei Schweizer Bürgern gleichermassen bestünde.

5.4 Zutreffend ist die vorinstanzliche Überlegung, dass sich die Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG je nach Situation für Quellenbesteuerte vorteilhaft oder nachteilig auswirkt: Ziehen sie - wie der Beschwerdeführer - im Verlauf des Steuerjahres von einem Hochsteuerkanton in einen Niedrigsteuerkanton, so bezahlen sie im Ergebnis mehr Steuern als ordentlich Veranlagte. Im umgekehrten Fall sind sie hingegen bevorteilt. Die beanstandete Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG benachteiligt somit nicht systematisch oder inhärent die ausländischen Staatsangehörigen gegenüber dem schweizerischen, sondern mildert bloss die Auswirkungen von Art. 68 Abs. 1 StHG[1] in beiden Richtungen ab. Das ändert allerdings nichts daran, dass der Beschwerdeführer in seiner konkreten Situation benachteiligt wird. Eine individuelle Ungleichbehandlung kann grundsätzlich nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass die anwendbare Rechtsordnung in anderen Situationen oder grosso modo nicht benachteiligend ist (Moshek, S. 341 f.; Hinny, Diskriminierungsverbot, a.a.O., S. 174; in Bezug auf DBA: Rivier, a.a.O., S. 114).

5.5 Allerdings enthält das FZA spezifische Rechtfertigungsgründe, wobei vorliegend vor allem Art. 21 Abs. 3 FZA zu prüfen ist.

5.5.1 Nach Art. 21 Abs. 3 FZA hindert keine Bestimmung dieses Abkommens die Vertragsparteien daran, Massnahmen zu beschliessen oder

anzuwenden, um nach Massgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern. Nationale und DBA-rechtliche Vorschriften, welche die Bekämpfung der Steuerverkürzung oder die Sicherstellung der Steuer bezwecken, werden demnach durch das FZA nicht berührt und sind namentlich auch mit Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA vereinbar (BGE 136 II 241 E. 14.3 S. 253 f.; PASCAL HINNY, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht [Auswirkungen], ST 2000, S. 1147 ff., S. 1151). Ungleichbehandlungen, die sich aus dieser Zielsetzung ergeben, sind zulässig.

5.5.2 Anders als Art. 21 Abs. 2 FZA (dazu BGE 136 II 241 E. 14.2) verwendet Abs. 3 keine gemeinschaftsrechtlichen Begriffe, so dass darauf Art. 16 Abs. 2 FZA nicht anzuwenden ist (a.M. Oesterhelt, Quellensteuerordnung, a.a.O., S. 223, der sich aber nicht auf spezifische gemeinschaftsrechtliche Begriffe beruft). Er ist daher autonom bzw. nach den Regeln von Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) auszulegen, mithin primär nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes (Art. 31 Abs. 1 VRK). Nach dem so ausgelegten Art. 21 Abs. 3 FZA ist mit den Massnahmen zur Gewährleistung der Besteuerung namentlich die Quellensteuer gemeint, denn die

übrigen Steuersicherungsmassnahmen unterscheiden ohnehin nicht nach Staatsangehörigkeit, so dass kein Grund bestand, sie in Art. 21 Abs. 3 FZA vorzubehalten. Die Quellensteuer ist deshalb als solche mit dem FZA vereinbar (BGE 136 II 241 E. 14.3 S. 253 f.; Möhr, a.a.O., S. 168, 249; Kolb, a.a.O., S. 30; Zigerlig/Jud, Komm. DBG, a.a.O., Rz. 11 und 12b zu Vor Art. 83-101; Hinny, Auswirkungen, a.a.O., S. 1152; Hinny, Diskriminierungsverbot, a.a.O., S. 185; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu VB zu Art. 83-90; a.M. Oesterhelt, Quellensteuerordnung, a.a.O., S. 224, 227). Erhebungs- und Bezugsprobleme stehen zwar vor allem bei der Quellensteuer für Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 35 StHG) im Vordergrund (Locher, Einführung zu Art. 83 ff. Rz. 7). Sie sind aber auch bei in der Schweiz wohnhaften ausländischen Personen nicht zu verneinen: Manche Ausländer halten sich nur für kürzere Zeit in der Schweiz auf und können ins Ausland zurückkehren, bevor die Steuern veranlagt und bezahlt sind (vgl. BGE 91 I 81 E. 3 S. 85 ff.; 124 I 247 E. 6a S. 251 f.). Daran ändert auch der Umstand, dass die EU-Angehörigen einen Anspruch auf Aufenthaltsbewilligung haben, nichts (entgegen Noël, Festschrift Ryser, S. 160 f.). Art. 21 Abs. 3 FZA trägt dem Umstand Rechnung, dass im Verhältnis zwischen der Schweiz und der EU im Bereich der direkten Steuern keine Steueramtshilferegelung besteht, anders als innerhalb der EU (Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern [ABl. L 336, S. 15] bzw. die diese ersetzende Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799 [ABl. L 64, S. 1]). Auch nach der Rechtsprechung des EuGH kann

(innerhalb der EU) eine Steuervergünstigung verweigert werden, wenn diese von Voraussetzungen abhängig ist, die nur durch Auskünfte eines Drittstaates verifiziert werden könnten, welche aber wegen Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung nicht erhalten werden können (Urteile des EuGH vom 27. Januar 2009 C-318/07, *Persche*, Rdnr. 70; vom 19. Juli 2012 C-48/11, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, Rdnr. 35; vom 28. Februar 2013 C-544/11, *Petersen*, Rdnr. 55). Das muss umso mehr im Rahmen des FZA gelten. Der Umstand, dass ein Sicherungszweck nicht bei allen Ausländern ohne Niederlassungsbewilligung besteht (so MOSHEK, S. 344 f.; Hinny, Personenverkehrsabkommen, S. 265), ändert daran nichts, da das Steuerrecht als Massenverwaltungsrecht zwangsläufig auf gewisse Schematisierungen angewiesen ist. Zudem kann ex ante nicht bekannt sein, ob der Aufenthalt in der Schweiz kürzer oder länger dauern wird.

5.5.3 Ist somit die Quellenbesteuerung als Sicherungsinstrument in Art. 21 Abs. 3 FZA vorbehalten, so sind auch diejenigen Ungleichbehandlungen gerechtfertigt, die durch den Sicherungszweck der Quellenbesteuerung bedingt oder zwangsläufig mit diesem System verbunden sind (vgl. E. 4.1, Systemkohärenz). Beim Beschwerdeführer ist allerdings der Sicherungszweck durch den bei ihm erfolgten Bezug an der Quelle bereits hinreichend erfüllt. Zu prüfen ist, ob die ihn bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung benachteiligende Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG durch das System der Quellensteuer bedingt ist.

5.5.4 Art. 38 Abs. 4 StHG wurde durch das Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranla-

gungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis neu in das StHG eingefügt und trat per 1. Januar 2001 in Kraft (AS 2001 1050 ff.). In seiner Botschaft führte der Bundesrat dazu Folgendes aus (Botschaft vom 24. Mai 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis [Botschaft Koordination], BBl 2000 3898, S. 3905 Ziff. 1.4.2.1):

„Dass das Besteuerungsrecht beim Wechsel der Steuerpflicht während des Steuerjahres für die ganze Steuerperiode einem einzigen Kanton übertragen wird, bedeutet eine grosse Vereinfachung. Zwecks Koordination der Vorschriften des Bundes und der Kantone schlagen die Kantone vor, die Veranlagungskompetenz demjenigen Kanton zuzuweisen, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode Wohnsitz hat. Damit folgen sie der in Artikel 216 DBG vorgesehenen Regelung. Bei den an der Quelle besteuerten Personen ausländischer Nationalität mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz muss aber aus Gründen, die mit dem System der Quellensteuer zusammenhängen, weiterhin die Pro-rata-temporis-Besteuerung gelten, wenn die steuerpflichtige Person im Laufe der Steuerperiode ihren Aufenthaltsort innerhalb der Schweiz wechselt."

Weiter hält der Bundesrat fest (S. 3910 Ziff. 2.1.1.5):

„Bei der Besteuerung an der Quelle wird, im Gegensatz zu den Vorschriften der ordentlichen Veranlagung, jede Änderung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen sofort berücksichtigt. Dies gilt insbesondere bei Änderungen des Zivilstands. Dasselbe muss auch bei Veränderungen der persönlichen Zugehörigkeit gelten; in diesem Fall rechtfertigt sich der Grundsatz einer Pro-rata-temporis-Veranlagung. Unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie drängt sich die vorgeschlagene Lösung für das Verhältnis zwischen Arbeitnehmern, Arbeitgebern und Kantonen auf, weil dadurch die zahlreichen Überweisungen von Quellensteuern zwischen den kantonalen Steuerverwaltungen vermieden werden. Artikel 38 Absatz 4 StHG gilt auch für die ordentliche

Veranlagung der Arbeitseinkommen von Personen, die der Quellenbesteuerung unterstellt sind (vgl. Art. 34 Abs. 2 StHG)."

Die Neuregelung wird als mit dem europäischen Recht voll vereinbar beurteilt (Botschaft Koordination, BBl 2000 3914).

5.5.5 Die Regelung dient somit der Verwaltungsökonomie: Sie vermeidet, dass die während des Jahres laufend der zuständigen Steuerverwaltung abgelieferten Steuerbeträge (vgl. Art. 37 StHG) bei unterjährigem Wohnortswechsel an den Zuzugskanton überwiesen werden müssen. Allerdings rechtfertigt sich diese Überlegung hauptsächlich für die laufende Quellenbesteuerung. Das Bundesgericht hat bereits im Urteil 2C_116+117/2013 vom 2. September 2013 E. 3.3 ohne Bezug auf das FZA (welches in jenem Verfahren keine Rolle spielte) erwogen, es erscheine zweifelhaft, ob die Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG für die nachträgliche ordentliche Besteuerung sachgerecht sei; es wäre auch denkbar, dafür den Grundsatz der Einheit der Steuerperiode (Art. 68 Abs. 1 StHG[1]) anzuwenden. Zwar müsste dafür der bereits an der Quelle erhobene Steuerbetrag vom bisherigen zum neuen Wohnortkanton verschoben werden. Das muss aber auch im Falle von Art. 68 Abs. 1 StHG[1] geschehen, wenn - wie das oft der Fall ist - während des Jahres bereits im bisherigen Wohnkanton Steuerraten bezahlt worden sind. Dafür würde die interkantonale Ausscheidung überflüssig, die sich zudem dadurch verkompliziert, dass sie nur das an der Quelle besteuerte Einkommen erfasst, nicht aber die übrigen Einkommensbestandteile (E. 3). Eine Abrechnung zwischen den bereits bezahlten Quellensteuern und der aufgrund der nachträglichen Veranlagung geschuldeten Steuer muss zudem ohnehin erfolgen

(Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StHG; vgl. Urteil 2C_116+117/2013 vom 2. September 2013 E. 4.3).

5.5.6 Insgesamt lässt sich die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG durch den in Art. 21 Abs. 3 FZA vorbehaltenen Sicherungszweck nicht rechtfertigen und ist auch nicht durch das System der Quellenbesteuerung bedingt. Sie stellt damit eine mit dem FZA nicht vereinbare Diskriminierung dar und ist deshalb im Falle der nachträglichen ordentlichen Veranlagung von in der Schweiz wohnhaften Personen, die dem FZA unterstehen, nicht anwendbar, soweit dadurch eine Höherbesteuerung resultieren würde.

6.

Bei diesem Ausgang kann offen bleiben, ob Art. 38 Abs. 4 StHG auch zum DBA-D in Widerspruch steht.

7.

Die Beschwerde erweist sich als begründet. Die Zahlen sind nicht bestritten, so dass das Bundesgericht reformatorisch entscheiden kann (Art. 107 Abs. 2 BGG).

---

[1] Hinweis der Redaktion: Art. 68 StHG wurde per 31.12.2013 aufgehoben. Die inhaltlich identische Regelung findet sich neu in Art. 4b Abs. 1 StHG, in Kraft seit 1.1.2014.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. November 2013 i.S. R. und S. (VGE II 2013 102)

Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen (§ 32 Abs. 2 Bst. b StG; Rz 38 LKW): Verhältnis zur Höhe des Liegenschaftsertrages

Bewohnt der Eigentümer seine im Baurechtsverhältnis erstellte Baute selbst, kann dem Umstand, dass bezüglich des Baurechtsgrundstückes keine Eigennutzung vorliegt, entweder bei der Schätzung des Eigenmietwertes Rechnung getragen werden (sog. Mietwertmodell) oder es können die Baurechtszinsen mit Bezug auf den ungekürzten Eigenmietwert als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen werden (sog. Gewinnungskostenmodell). Gemäss BGE 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 (vgl. StPS 2013 S. 26 ff.) erweisen sich beide Modelle als bundesrechtskonform. In Anwendung des Gewinnungskostenmodells und in Auslegung von § 32 Abs. 2 Bst. b StG sind die Baurechtszinsen gemäss Rz 38 LKW (Weisung über den Abzug von Liegenschaftskosten vom 25.10.2011, Steuerbuch 70.20) „maximal bis zur jeweiligen Höhe des … Eigenmietwertes“ abziehbar. Diese Limitierung lässt sich damit rechtfertigen, dass bei Anwendung des Mietwertmodells ein negativer Eigenmietwert nicht denkbar ist. Da nach dem geltenden Recht bei der Festsetzung des Eigenmietwertes der Bodenwert mitberücksichtigt wird bzw. in einer Marktmiete zahlreiche Kostenelemente enthalten sind, die nur die Baute und nicht den Boden betreffen, wäre auch die von den Vorinstanzen in Betracht gezogene Praxisänderung zulässig, welche für Baurechtszinsen einen Pau-

schalabzug, ausgedrückt in Prozenten des Eigen- bzw. Marktmietwertes, vorsieht.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Eheleute R. und S. bewohnen ein im Baurecht errichtetes Einfamilienhaus mit einem Eigenmietwert von CHF 15 556. Die jährlichen Baurechtszinsen betragen CHF 24 032. In der Veranlagungsverfügung 2008 akzeptierte die kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer die von R. und S. bei den Unterhaltskosten geltend gemachten Baurechtszinsen nur bis zur Höhe des Eigenmietwertes, nicht aber den darüber hinausgehenden Betrag von CHF 8 476. Die dagegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Das Verwaltungsgericht weist die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.1 Der Beschwerdeführer ist Eigentümer des Baurechts GB-Nr. ... mit Heimfall per ... Baurechtgeberin des auf GB-Nr. ... lastenden Baurechts ist ... Der Vermögenssteuerwert des Baurechts wurde auf Fr. 634 019.-- geschätzt, der Eigenmietwert beträgt Fr. 15 556.--.

Die Beschwerdeführer deklarierten in der Steuererklärung (Formular 5.1 „Liegenschaften 2008“) für das Baurecht GB-Nr. … einerseits den Eigenmietwert von Fr. 15 556.-- und anderseits Liegenschaftsunterhaltskosten von insgesamt Fr. 30 211.--, inklusive Baurechtszinsen von Fr. 24 032.-- (Steuerakten 2008 …). Die Vorinstanzen akzeptierten die Baurechtszinsen nur im Umfang des Eigenmietwertes von Fr. 15 556.--, nicht aber den Differenzbetrag von Fr. 8 476.--.

2.2 Die Vorinstanzen führen im angefochtenen Einspracheentscheid im Wesentlichen aus, § 11 Abs. 3 der Verordnung über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (SchätzV; SRSZ 172.113) vom 24. November 2004 weise darauf hin, dass der Eigenmietwert von Grundstücken im Baurecht analog dem Eigenmietwert von Grundstücken ohne Baurecht festgelegt werde. Damit werde auch der Boden, der nicht im Eigentum des Baurechtsnehmers stehe, mit berücksichtigt (S. 3 Erw. 3.2). Diese Eigenmietwertfestlegung stelle eine langjährige Praxis des Kantons Schwyz dar; entsprechend langjährig sei auch die Praxis, im Veranlagungsverfahren den Abzug des Baurechtsnehmers in Beziehung zum festgelegten Eigenmietwert zu gewähren. Demgemäss führe § 32 Abs. 2 StG aus, dass die den Erträgen aus Liegenschaften gegenüberstehenden Baurechtszinsen bei Liegenschaften im Privatvermögen abziehbar seien (S. 3 Erw. 3.3).

Abklärungen der Abteilung Liegenschaftenschätzung hätten ergeben, dass die Festlegung des Eigenmietwertes ohne Bodenwert nur mittels aufwendiger Einzelfallbeurteilung vorgenommen werden könnte. Es sei ermittelt worden, dass der auf den Boden entfallende Anteil am Eigenmiet-

wert in den geprüften Fällen zwischen 10 % und 30 % betragen könne. Auf eine Berücksichtigung des Baurechtszinses im Rahmen der Eigenmietwertfestsetzung sei bereits in Bericht und Vorlage zur neuen Schätzungsordnung aus verwaltungsökonomischen Gründen und im Hinblick auf die generelle Neuschätzung verzichtet worden. Der Eigenmietwert von Baurechten werde weiterhin inklusive Bodenwert festgelegt. Dem Umstand des Baurechtszinses bei Privat- und Geschäftsliegenschaften werde weiterhin im Veranlagungsverfahren Rechnung getragen (S. 3 Erw. 3.4).

Diese Praxis, die dem Vorschlag gemäss dem Kreisschreiben (KS) Nr. 22 der ESTV entspreche, führe dazu, dass im Falle der Beschwerdeführer der Eigenmietwert nicht mehr zu Besteuerung gelange (S. 3 Erw. 3.5 und S. 4 Erw. 4.2). Das Bundesgerichtsurteil 2A.454/1996 vom 29. März 1999 weise darauf hin, dass Baurechtszinsen keine Schuldzinsen oder vertraglich begründete Lasten darstellten, sondern als (periodische) Gegenleistung für die vorübergehende Benutzung eines Baurechtsgrundstückes zu betrachten seien. Dem Entscheid sei zudem zu entnehmen, dass Baurechtszinsen auf Privatvermögen Lebenshaltungskosten darstellten und nicht abziehbar seien (S. 3 f. Erw. 4.1).

Weil nach geltender Praxis bei selbstgenutztem Wohneigentum die Baurechtszinsen nicht nur für den auf das Gebäude entfallenden Anteil, sondern grundsätzlich integral zum Abzug zugelassen würden, könne dies in vielen Fällen zu einem überhöhten Abzug von Baurechtszinsen führen. Wenn davon auszugehen sei, dass Baurechtszinsen im Privatbereich nicht unbeschränkt abzugsfähig seien, sei eine grundsätzliche Praxisänderung angezeigt, auch wenn der Abzug bereits heute auf maximal die Höhe des

besteuerten Eigenmietwertes beschränkt sei. Neu soll dem Umstand von Baurechtszinsen durch Gewährung eines pauschalen Abzugs vom Eigenmietwert Rechnung getragen werden. Damit könne verhindert werden, dass der Baurechtszins übergrosser Grundstücke übermässig berücksichtigt werde. Weiter werde damit auch dem Umstand besser Rechnung getragen, dass in einer Marktmiete zahlreiche Kostenelemente enthalten seien, die nur die Baute und nicht den Boden betreffen würden. Die Höhe des neuen prozentualen Abzugs werde sich dabei nach dem prozentualen Anteil der Baurechtszinsen am Marktmietwert (100 %) bzw. Eigenmietwert (65 %) zu richten haben (S. 4 Erw. 6).

2.3.1 Die Beschwerdeführer rügen, die Vorinstanzen hätten sich mit ihren Argumenten ungenügend auseinandergesetzt (Beschwerde ...).

2.3.2 Das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101) vom 18. April 1999 verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat

leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (vgl. BGE 136 I 229 Erw. 5.2; Bundesgerichtsurteile 9C_101/2011 vom 21.7.2011 Erw. 6.1; 9C_257/2011 vom 25.8.2011 Erw. 5.1).

2.3.3 Der angefochtene Entscheid legt die gesetzlichen Grundlagen sowie die dieser zugrunde liegende (langjährige) Praxis dar, äussert sich zu den Motiven, die zur Beschränkung des Abzugs der Baurechtszinsen führten und legt die Gründe für eine beabsichtigte Praxisänderung dar. Den Beschwerdeführern war aufgrund der Erwägungen des angefochtenen Einspracheentscheides eine sachgerechte Anfechtung beim Verwaltungsgericht entsprechend ohne weiteres möglich. Eine Verletzung der Begründungspflicht und des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführer ist nicht feststellbar.

2.4 Die Beschwerdeführer rügen im Wesentlichen:

- die vom Vorsteher der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz gestützt auf § 124 Abs. 1 StG und § 5 Ziff. 1 VvDBG erlassene Weisung über den Abzug von Liegenschaften (LKW) vom 8. November 2006[1] schränke § 32 Abs. 2 StG „massiv und gesetzwidrig“ ein (...),
- die Frage der Anwendbarkeit des Gewinnungskosten- oder Mietwertmodells wie auch die Methode der Liegenschaftenschätzung sei nicht Verfahrensgegenstand (...),
- die von den Vorinstanzen angesprochene bundesgerichtliche Rechtsprechung sei überholt und betreffe einen anderen Kanton; hingegen hätten sich die Vorinstanzen mit den Erwägungen des

[1] Hinweis der Redaktion: aktuell LKW vom 25. Oktober 2011

Bundesgerichtsurteils vom 15. Dezember 2012 Erw. 4.2 nicht auseinandergesetzt (…),

- Baurechtszinsen seien nach dem Verständnis des DBG entweder Schuldzinsen (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG) oder dauernde Lasten (Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG); es sei rechtsungleich, Baurechtszinsen unter die Lebenshaltungskosten zu subsumieren, wenn das Baurecht nicht benutzt werde; abgesehen davon seien Lebenshaltungskosten kein taugliches Abgrenzungskriterium, was das Beispiel eines Kleinkredits mit Abzugsfähigkeit der Kreditzinsen zeige; es handle sich bei einem Baurechtszins auch nicht um Rechtserwerbskosten (…),
- Baurechtszinsen könnten auch nicht unter Art. 34 lit. d DBG (Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen) gezählt werden (…),
- das Argument der Rechtsgleichheit sei nicht haltbar, da jede Begrenzung der Abzugsfähigkeit zu Rechtsungleichheiten führe (…),
- werde der Eigenmietwert steuerlich erfasst, müsse es logisch sein, dass auch die Gewinnungskosten hierfür abzugsfähig seien (…).

3.1.1 Bei Liegenschaften im Privatvermögen sind unter anderem die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abziehbar. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 32 Abs. 2 lit. a Satz 1 StG). Abziehbar sind des Weiteren die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die die Steuerpflichtigen auf Grund gesetzlicher Vorschriften, im Ein-

vernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen haben, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind (§ 32 Abs. 2 lit. c StG). Die inhaltlich gleichen Regelungen kennen Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vom 14. Dezember 1990 sowie Art. 32 Abs. 2 und 3 DBG. Gemäss § 32 Abs. 2 lit. b StG sind bei Liegenschaften im Privatvermögen zudem die den Erträgen aus Liegenschaften gegenüberstehenden Baurechtszinsen abziehbar. Weder das StHG noch das DBG kennen diese oder eine analoge Bestimmung.

3.1.2 Ziff. 45 LKW[2] hält fest, dass Baurechtszinsen maximal bis zur jeweiligen Höhe des erzielten Bruttomietertrages, Eigenmietwertes oder Eigennutzungswertes abziehbar sind. Werden Baurechtszinsen auf unüberbauten Liegenschaften bezahlt, so gelten diese bis zur Bezugsbereitschaft der Neubaute als Anlagekosten.

3.2 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente; dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zu Grunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 Erw. 5.1; BGE 128 II 56 Erw. 4; BGE 125 II 192 Erw. 3a je mit Hinweisen). Sind mehrere Interpretationen denkbar, soll jene gewählt werden,

[2] Hinweis der Redaktion: Ziff. 38 gemäss LKW vom 25. Oktober 2011

welche die verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten konkretisiert; die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Schranken jedoch wiederum im klaren Wortlaut und Sinn des Gesetzes (Bundesgerichtsurteil 2C_761/2007 vom 23.6.2008 i.Sa. T.AG vs. StK und VerwGer SZ Erw. 3.1).

3.3 Vorab fällt auf, dass das kantonale Recht die Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen im Gegensatz zum DBG (und StHG) explizit regelt. Beschränkt wird die Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen auf „die den Erträgen aus Liegenschaften gegenüberstehenden“ Baurechtszinsen. Hieraus lässt sich zum einen ableiten, dass Baurechtszinsen nur abgezogen werden können, wenn auch Erträge aus der betreffenden Liegenschaft erzielt werden. Zum andern muss der Wortlaut auch derart verstanden werden, dass Baurechtszinsen nur soweit abgezogen werden können, als ihnen Erträge aus der betreffenden Liegenschaft gegenüberstehen. Auf jeden Fall kann dem Wortlaut nichts entnommen werden, was gegen eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen auf die Höhe der Erträge aus der betreffenden Liegenschaft spricht.

3.4 In systematischer Hinsicht wird bei den Abzügen gemäss § 32 Abs. 2 lit. a und c StG kein Bezug auf gegenüberstehende Erträge aus Liegenschaften hergestellt. Sie sind entsprechend auch vollumfänglich abziehbar, was in Einklang mit dem Grundsatz steht, dass eine betragsmässige Beschränkung der Gewinnungskosten nicht statthaft ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 32 N 3). In der expliziten Bezugnahme der Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen auf diesen gegenüberstehende Erträge aus Liegenschaften ist

ein Indiz für eine objektbezogene Betrachtungsweise zu sehen, womit eine Verrechnung eines Baurechtszinsüberschusses über die Liegenschaftserträge mit anderweitigen Erträgen ausgeschlossen wird. Dies steht auch in Einklang mit der geltenden Rechtsprechung, welche den Baurechtszinsen grundsätzlich keinen Gewinnungskostencharakter zubilligt (vgl. nächstehende Erw. 3.5).

3.5.1 Das alte Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (aStG; nGS 105) kannte keine § 32 Abs. 2 lit. b StG entsprechende Bestimmung. Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung durch Dritte bei Liegenschaften im Privatvermögen wurde in § 22 Abs. 1 lit. e (Satz 1) aStG geregelt. In der Dienstanleitung zum aStG vom 10. Oktober 1980 wurden bei den abzugsfähigen dauernden Lasten im Sinne von § 22 Abs. 1 lit. d aStG unter anderem die „auf dinglicher Belastung eines Grundstückes beruhenden wiederkehrenden Aufwendungen“ wie „der jährliche Zins für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit (wie Baurecht, [...])“ erwähnt (Rz. 168). Mithin wurden Baurechtszinsen als „dauernde Lasten“ im Sinne von § 22 Abs. 1 lit. d aStG bzw. § 33 Abs. 1 lit. b StG (und Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG sowie Art. 9 Abs. 2 lit. b StHG) betrachtet. Als eine dauernde Last qualifiziert und zum Abzug zugelassen wurde der Baurechtszins auch nach dem alten Zürcher Gesetz über die direkten Steuern (aStG-ZH) vom 8. Juli 1951 (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, Zürich, 1994, § 25 aStG Rz. 44).

3.5.2 Mit Urteil 2A.454/1996 vom 29. März 1999 (StE 1999 B 25.3 Nr. 20 und StE 1999 B 25.6 Nr. 34; ...) hat das Bundesgericht Bau-

rechtszinsen als „Aufwendungen für die Anschaffung von Vermögensgegenständen“ betrachtet, die nach Art. 23 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) nicht zum Abzug gebracht werden könnten. Die Baurechtszinsen stellten auch keine Schuldzinsen oder vertraglich begründete Lasten dar, die nach Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt zum Abzug zuzulassen seien. Schuldzinsen seien nur diejenigen Vergütungen, die für eine Geldschuld geleistet würden. Dauernde Lasten im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt seien diejenigen Vermögensabgänge, die den Wert der belasteten Vermögensgegenstände des Steuerpflichtigen schmälerten. Baurechtszinsen stellten nicht eine auf dem Grundstück ruhende Last dar, die dessen Wert schmälere. Sie seien lediglich Gegenleistung des Baurechtsberechtigten an den Grundeigentümer, die für die vorübergehende Benutzung des Baugrundstückes entrichtet werde. Baurechtszinsen auf Privatvermögen seien somit nicht abzugsfähig (Erw. 2.b).

Im konkreten Fall hatte die Bundessteuer-Rekurskommission Zürich Hauseigentümern, die ihr im Baurecht erstelltes Haus selber bewohnten und nicht absetzbare Baurechtszinsen zu zahlen hatten, bei der Festsetzung des Mietwertes einen Einschlag gewährt (so gestützt auf das erwähnte Bundesgerichtsurteil [StE 1999 B 25.3 Nr. 20] auch das Kreisschreiben Nr. 22 der ESTV vom 16.12.2008 betreffend die Teilbesteuerung im Privatvermögen, S. 5 Ziff. 3.3). Mangels substantiierter Auseinandersetzung mit der Begründung des angefochtenen Entscheides war weder die Begründung für diesen Einschlag noch die Methode zu dessen Festsetzung zu prüfen (Erw. 3).

Mit dieser Rechtsprechung stimmte Känzig (Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, Art. 1-44 WStB, 2. Aufl., Basel 1982, Art. 21 Rz. 88) überein. Gemäss dessen Auffassung stellten die Leistungen des Baubeberechtigten, wenn sie in jährlich wiederkehrenden Geldbeträgen (Baurechtszinsen) bestanden, für den Grundeigentümer miet- und bzw. pachtzinsähnliche Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dar. Sie seien in vollem Umfang echte Vermögenszugänge. Für den Bauberechtigten stellten die Baurechtszinsen echte Vermögensabgänge dar. Sei er Privatmann, so dürfe er die Baurechtszinsen nicht von seinem rohen Einkommen in Abzug bringen. Diese Ausgaben beträfen seinen privaten Vermögensbereich und seien auch keine Schuldzinsen.

3.5.3 Nach Locher (Kommentar zum DBG, I. Teil Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 33 Rz. 25) ist zu differenzieren: werde dem Umstand, dass ein im Baurecht errichtetes Haus auf fremdem Grund steht, bei der Festsetzung des - vom Baurechtsberechtigten zu versteuernden - Eigenmietwertes als Reduktionsfaktor Rechnung getragen, könnten die Baurechtszinsen nicht abgesetzt werden; wo dies hingegen nicht der Fall sei, könnten Baurechtszinsen auch im privaten Bereich vom rohen Einkommen abgesetzt werden (vgl. Locher, a.a.O., Art. 21 DBG Rz. 70 mit Hinweis auf StE 1999 B 25.3 Nr. 20; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 21 Rz. 98; Art. 33 N 33; Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 33 Rz. 17a). Ähnlich halten Leuch/Kästli (Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Artikel 1-125, Muri-Bern 2006, Art. 38 Rz. 16; zur Qualifikation von Baurechtszinsen im

Berner Steuerrecht als abzugsfähige dauernde Lasten vgl. dieselben a.a.O., Rz. 15) fest, dass Baurechtzinsen bei der Bestimmung des Eigenmietwertes zu berücksichtigen seien, wenn man der bundesgerichtlichen Auffassung folgen wolle.

3.5.4 Zielgrösse zur Festsetzung des Eigenmietwertes bei selbstgenutztem Wohneigentum ist 65 Prozent des Marktmietwertes (§ 11 Abs. 1 SchätzV). Bei Grundstücken im Baurecht erfolgt die Schätzung gemäss Abs. 1 (§ 11 Abs. 3 SchätzV). Bei der Ermittlung des Eigenmietwertes eines Baurechts wird somit auch der Boden (Grundstück), der sich nicht im Eigentum des Baurechtsnehmers befindet, mitberücksichtigt. Dies verhält sich auch im Falle des Baurechts der Beschwerdeführer nicht anders (vgl. Einsprache-act. 7-9).

3.5.5 Mit der Regelung in § 32 Abs. 2 lit. b StG, welche § 30 Abs. 3 des geltenden Zürcher Steuergesetzes (StG-ZH; LS 631.1) entspricht, wurde somit einerseits eine gesetzliche Grundlage geschaffen, um die - gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung - weder unter dem Titel von Schuldzinsen noch einer dauernden Last abzugsfähigen Baurechtszinsen (kantonalsteuerlich) berücksichtigen zu können (betreffend die direkte Bundessteuer vgl. nachfolgend Erw. 3.6.1 i.f.). Anderseits wurde durch die Beziehung auf die den Baurechtszinsen gegenüberstehenden Erträge aus Liegenschaften auch der differenzierten Betrachtungsweise der Lehre Rechnung getragen. Mit der Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen wird die fehlende Ausklammerung des Wertes des Bodens bei der Ermittlung des Eigenmietwertes des Baurechts kompensiert. Wenn davon ausgegangen wird, dass der Eigenmietwert einer selbst bewohnten Liegenschaft nie

einen negativen Wert aufweisen bzw. auch nicht bloss Fr. 0.-- betragen kann (und darf), lässt sich auch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die Höhe der Erträge aus den Liegenschaften bzw. die Höhe des Eigenmietwertes rechtfertigen bzw. müsste die Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen auf einen Betrag beschränkt werden, der unter dem Eigenmietwert liegt, damit im Endeffekt ein noch positiver (steuerbarer) Eigenmietwert resultiert.

3.6.1 Mit dem Urteil 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 hat sich das Bundesgericht betreffend den Kanton Schwyz zur Frage der Zulässigkeit des Gewinnungskostenmodells (Abzug des bezahlten Baurechtszinses erst im Rahmen der ordentlichen Veranlagung) neben dem Mietwertmodell (Berücksichtigung des Baurechtszinses bereits bei der Festlegung des Eigenmietwertes) geäussert. Unter Bezug auf seine frühere (vorstehend zitierte) Rechtsprechung hat es erwogen, klar sei, dass es sich beim Baurechtszins nicht um Schuldzinsen handle (Erw. 3.2.2). Hingegen erscheine es nicht a priori als ausgeschlossen, den Baurechtszins unter den Begriff der „dauernden Last“ zu subsumieren. Denn es gehe auch hier um das Entgelt für die Einräumung einer dinglichen Belastung. Verschiedene Kantone liessen denn auch bezahlte Baurechtszinsen unter diesem Titel zum Abzug zu (Erw. 4.2.1). Eine abschliessende Klärung der Frage und damit verbunden eine Änderung der Rechtsprechung gegenüber dem früheren Bundesgerichtsurteil 2A.454/1996 vom 29. März 1999 nahm das Bundesgericht indessen nicht vor. Zur konkreten Fragestellung hielt das Bundesgericht weiter fest, weder das DBG noch das StHG regelten, ob die bezahlten Baurechtszinsen im Rahmen des Gewinnungskosten- oder des Mietwertmodells zu berücksichtigen seien. Insofern seien beide Lösun-

gen zulässig und bundesrechtskonform; im Modellfall führten sie zudem zu ähnlichen Ergebnissen (Erw. 4.3). Aufgrund dieser Gleichwertigkeit und Bundesrechtskonformität der beiden Modelle besteht somit kein Anlass, die Baurechtszinsen im Rahmen der Eigenmietwertbemessung kantonalsteuerlich und bundessteuerlich unterschiedlich zu behandeln. Eine gleiche Behandlung lässt sich auch mit dem Umstand rechtfertigen, dass die für die kantonalen Steuern massgebenden Eigenmietwerte auch für die direkte Bundessteuer gelten, sofern sie im kantonalen Durchschnitt nicht unter 70 % des Marktmietwertes liegen (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., Art. 21 DBG Rz. 96; vgl. Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, Art. 7 Rz. 42 ff.).

3.6.2 Wenn das Bundesgericht die Zulässigkeit sowohl des Mietwertmodells wie auch des Gewinnungskostenmodells bejaht hat und in diesem Zusammenhang betont, dass die Anwendung des einen wie des anderen Modells zu ähnlichen Ergebnissen führen müsse, liegen dieser Überlegung zum einen die verfassungsmässigen Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie der Gleichbehandlung der steuerpflichtigen Personen (Art. 9 BV) zugrunde. Dabei ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, zur Vereinfachung der Steuerveranlagungen schematische Lösungen zu wählen, auch wenn sie die rechtsgleiche Behandlung aller steuerpflichtigen Personen nicht im gewünschten Mass restlos gewähren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu DBG Rz. 64). Zum andern schliesst die Berücksichtigung der Baurechtszinsen unter dem Titel der Eigenmietwertfestlegung nach dem Eigenmietwertmodell wie nach dem

Gewinnungskostenmodell einen Abzug der Baurechtszinsen als dauernde Lasten aus. Es gibt kein „sowohl als auch“. Den Beschwerdeführern kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie der Frage des Gewinnungskosten- oder Mietwertmodells eine Bedeutung für die vorliegende Beurteilung absprechen wollen. Solange das Bundesgericht die Baurechtszinsen nicht vorbehaltlos als „dauernde Last“ qualifiziert, besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, in Abweichung von der geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Praxis der StV die Baurechtszinsen als dauernde Last uneingeschränkt zum Abzug zuzulassen (so auch der Kanton Luzern, vgl. LGVE 2012 II Nr. 22 Erw. 3.d). Hieran ändert die Tatsache nichts, dass dies der Praxis anderer Kantone entspricht (vgl. z.B. Merkblatt ZStB Nr. 15/800 vom 29.4.2013, in: StR 2013 S. 494 ff.: Qualifikation der Leistungen des Baurechtsnehmers als „abziehbare Gewinnungskosten“ unter Hinweis auf das erwähnte Bundesgerichtsurteil 2C_890/2012 vom 15.12.2012; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 30 Rz. 117: da der Baurechtszins beim Baurechtsgeber als Vermögensertrag der Einkommensbesteuerung unterliege, sei es sachgerecht, die entsprechenden Aufwendungen als Gewinnungskosten beim Baurechtsnehmer zum Abzug zuzulassen; Aeschbach, in: Klöti-Weber/Siegrist/ Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, § 40 Rz. 61).

3.6.3 Da ein negativer Eigenmietwert bei Anwendung des Mietwertmodells nicht denkbar ist bzw. der Eigenmietwert stets positiv bzw. mindestens null ist, rechtfertigt sich auf jeden Fall auch angesichts der erwähnten verfassungsmässigen Grundsätze bei der Anwendung des Gewinnungskostenmodells eine Limitierung der Abzugsfähigkeit der Bau-

rechtszinsen auf die Höhe des (unter Berücksichtigung des Bodenwertes festgesetzten) Eigenmietwertes bzw. müssten die abzugsfähigen Baurechtszinsen auf einen Betrag beschränkt werden, der unter dem Eigenmietwert liegt, der unter Einschluss des Bodenwerts (Gewinnungskostenmodell) festgelegt wurde. Angesichts des im vorerwähnten Bundesgerichtsurteil angeführten Umstandes, dass in einer Marktmiete zahlreiche Kostenelemente enthalten sind, die nur die Baute und nicht den Boden betreffen, erweist sich daher auch die von den Vorinstanzen in Betracht gezogene Praxisänderung (Gewährung eines Pauschalabzugs) auf dem Eigenmietwert des Baurechts grundsätzlich als begründet.

3.7 Zusammenfassend erweist sich im Sinne der vorstehenden Ausführungen weder - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer - Ziff. 45 LKW noch die von den Vorinstanzen in Betracht gezogene Praxisänderung als gesetzeswidrig. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. März 2014
i.S. T. und U. (2C_164/2013 und 2C_165/2013)

Satzbestimmende Berücksichtigung von Auslandverlusten (Art. 6 Abs. 3 DBG; § 7 Abs. 2 StG): Verluste aus Vorperioden

Art. 6 Abs. 3 DBG sieht explizit die satzbestimmende Verrechnung von Verlusten, die nicht aus einer Betriebsstätte stammen („übrige Fälle"), grundsätzlich auch im Verhältnis zum Ausland vor, ohne diese auf eine einzige Steuerperiode zu beschränken. Im internationalen Verhältnis gilt somit nichts anderes als im interkantonalen Verhältnis, insbesondere auch mit Blick auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Demnach können gemäss Art. 31 Abs. 1 DBG/§ 31 Abs. 1 StG grundsätzlich Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen (bzw. satzbestimmend berücksichtigt) werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens (bzw. der Satzbestimmung) dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

Sachverhalt (zusammengefasst)

T. und U. zogen 2005 in die Schweiz und nahmen Wohnsitz im Kanton Graubünden. Im Kanton St. Gallen nahmen die Eheleute eine selbstständige Erwerbstätigkeit auf. 2007 verlegten sie ihren Wohnsitz in den Kanton Schwyz. 2006 erlitt das Ehepaar aus zwei deutschen Personengesellschaften Verluste von insgesamt CHF 405 805. Diese Auslandverluste wurden von der kantonalen Steuerverwaltung/Bundessteuerverwaltung Schwyz in der Veranlagungsverfügung 2007 nicht satzbestimmend berücksichtigt. Die dagegen erhobene Einsprache wie auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurden abgewiesen. Die gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts eingereichte Beschwerde heisst das Bundesgericht gut.

Aus den Erwägungen

I. Direkte Bundessteuer

3.

3.1 Grundsätzlich unterliegen in der Schweiz ansässige natürliche Personen für ihr gesamtes weltweites Einkommen und Vermögen unter Progressionsvorbehalt der schweizerischen Besteuerung (Art. 6 Abs. 1 und 7 Abs. 1 DBG). Dabei ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 6 Abs. 1 DBG). Die Ab-

grenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt gemäss Art. 6 Abs. 3 DBG im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Satz 1). Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt (Satz 2). In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen (Satz 3). Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Satz 4).

3.2 Die Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4) wie auch die Beschwerdeführer gehen davon aus, dass es sich bei den beiden Gesellschaften in Deutschland nicht um (ausländische) Betriebsstätten handelt. Auf diese Fragestellung ist daher nicht weiter einzugehen. Sodann ist festzuhalten, dass es sich bei den beiden in Deutschland domizilierten GmbH & Co. KG nicht um juristische Personen, sondern um Personengesellschaften handelt (BGE 136 V 258 E. 2.1 S. 260 mit Hinweisen). Ebenso besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber, dass das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62) im vorliegenden Fall keine Bedeutung zukommt (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2; vgl. auch Peter

Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 314).

3.3 Die Vorinstanz hat sich hier - ausgehend von der oben erwähnten Verneinung einer (ausländischen) Betriebsstätte - grundsätzlich folgerichtig auf Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG („In allen übrigen Fällen“) bezogen, da demnach von einem ausländischen Geschäftsbetrieb auszugehen ist.

Die Beschwerdeführer machen sodann nicht die Übernahme der Auslandverluste für die Festlegung des steuerbaren Einkommens geltend (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3; ...). Streitgegenstand bildet nur die Frage, ob (und allenfalls im welchem Umfang) die von den Beschwerdeführern im Rahmen ihrer Beteiligungen an deutschen Gesellschaften im Jahr 2006 erlittenen Verluste in der Höhe von total Fr. 405 805.-- in der Schweiz bzw. im Kanton Schwyz bei der Veranlagung 2007 *satzbestimmend* zu berücksichtigen sind.

3.4 Die Vorinstanz hat dazu im angefochtenen Entscheid ausgeführt, dass eine vollumfängliche Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste von Fr. 405 805.-- nur schon deshalb nicht in Frage komme, weil die Kantone Graubünden und St. Gallen den Verlust beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen 2006 bzw. 2007 bereits berücksichtigt hätten. Diesen Beurteilungen käme für das vorliegende Verfahren jedoch keine präjudizierende Wirkung zu (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2 und 2.3). Sodann hat die Vorinstanz ausgeführt, eine über das Jahr der Entstehung des betreffenden Auslandsverlustes hinausreichende, periodenübergreifende Berücksichtigung des Verlustes könnte in einem spä-

teren Jahr zu einem steuerlichen Doppelvorteil führen, wenn der Verlust sowohl in der Schweiz als auch im Ausland bei der Satzbestimmung in Abzug gebracht wird. Zudem würde auch das Periodizitätsprinzip durchbrochen, da grundsätzlich immer auf die Einkünfte eines Steuerjahres abzustellen sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.5). Schliesslich läge auch kein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.6).

3.5 In Bezug auf die Beweislast ist sodann festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4 c/aa S. 266 und 273 E. 3 c/aa S. 284 mit Hinweisen). Ist etwa streitig, ob ein Auslandverlust entstanden ist und ob dieser in der Schweiz verrechnet werden kann oder nicht, so trägt hierfür somit der Steuerpflichtige die Beweislast. Im vorliegenden Fall sind die im Ausland erlittenen Verluste indes unbestritten und von der Vorinstanz verbindlich festgestellt.

3.6 Der angefochtene Entscheid vermag bei näherer Betrachtung nicht zu überzeugen.

3.6.1 So geht die Vorinstanz vorab schon nicht genügend auf den Umstand ein, dass der Kanton Graubünden 2006 die geltend gemachten Verluste zumindest teilweise satzbestimmend berücksichtigt hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2). Zwar mag es zutreffen, dass diese Veranlagungen für den Kanton Schwyz nicht verbindlich sind und formell auch

nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden. Dennoch hätte die Vorinstanz die (teilweise) Berücksichtigung der Verluste im Kanton Graubünden in ihre Würdigung (mit-) einbeziehen müssen.

Aus der (teilweisen) Anrechnung des Verlustes durch den Kanton Graubünden folgt nämlich, dass in den Folgejahren bloss der noch nicht verrechnete Verlust vorgetragen werden kann (vgl. Urteil 2C_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011 S. 679). Gemäss der Veranlagungsverfügung vom 26. Juni 2007 ging die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden für das Steuerjahr 2006 von einem Negativeinkommen von Fr. 321 797.-- aus. Von den geltend gemachten Verlusten von insgesamt Fr. 405 805.-- wurden damit Fr. 84 008.-- bereits berücksichtigt; damit verbleiben - soweit ersichtlich - noch Fr. 321 797.-- für weitere Verlustverrechnungen (ab Steuerjahr 2007). Nicht entscheidrelevant ist dagegen der Umstand, dass der Kanton St. Gallen - im ebenfalls hier zur Diskussion stehenden Steuerjahr 2007 - die geltend gemachten Verluste teilweise berücksichtigt hat, da das *satzbestimmende* Einkommen pro Steuerjahr in allen beteiligten Kantonen gesamthaft und nicht anteilsmässig festgelegt wird.

3.6.2 Sodann kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie ausführt, sowohl der Wortlaut wie die Systematik von Art. 6 Abs. 3 DBG wiesen darauf hin, dass ein bloss satzbestimmender Verlustüberhang nicht vorgetragen werden dürfe. Vielmehr verhält es sich so, dass die im DBG verankerte Verlustverrechnungsmöglichkeit grundsätzlich einen eingeschränkten Ausgleich von Gewinn- und Verlustschwankungen innerhalb der gesetzlich definierten Verlustverrechnungsperiode erlaubt. Damit wird das

Prinzip der Periodizität insofern gelockert, als Verluste vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Berechnungsperioden verrechnet werden können (Reich/Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 31 DBG N. 2).

Art. 6 Abs. 3 DBG anerkennt nun explizit die satzbestimmende Verlustverrechnung grundsätzlich auch im Verhältnis zum Ausland, ohne jedoch die Verlustverrechnung auf eine einzige Steuerperiode zu beschränken. Damit gilt im internationalen Verhältnis nichts anders als auch im interkantonalen Verhältnis gelten würde; demnach können gemäss Art. 211 DGB[1] grundsätzlich Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen (bzw. satzbestimmend berücksichtigt) werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens (bzw. der Satzbestimmung) dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

3.6.3 Vorliegend machen die Beschwerdeführer im Jahre 2006 in Deutschland entstandene Verluste geltend und wollen diese in der Veranlagung 2007 *satzbestimmend* berücksichtigt haben. Zwar können Verluste wie erwähnt nicht beliebig vorgetragen werden, sondern nur insoweit, als sie noch nicht mit Einkommen verrechnet werden konnten. Hier steht fest, dass der Kanton Graubünden im Vorjahr die Verluste bereits (teilweise) berücksichtigt hat. Wie vorstehend ausgeführt, haben die Beschwerdeführer auch im Kanton Schwyz grundsätzlich Anspruch darauf, die Verluste, die noch nicht berücksichtigt werden konnten, in der Steuerperiode 2007 *satzbestimmend* zur Verrechnung zu bringen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung entspricht dabei der Rechtslage im interkantonalen Ver-

hältnis und insbesondere auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), wonach die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1 S. 147; 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.; je mit Hinweisen). Zwar gibt es vereinzelte Lehrmeinungen (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 52 DBG N. 31 f.; Jean-Blaise Paschoud, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, Art. 6 DBG N. 37), die ausführen, ein bloss satzbestimmender Verlustüberhang dürfe bei natürlichen wie juristischen Personen nicht vorgetragen werden; diese beiden Fundstellen enthalten aber weder eine nähere Begründung noch Präjudizien, weshalb ihnen keine entscheidende Bedeutung zukommen kann. Andere Autoren äussern sich soweit ersichtlich nicht zur vorliegenden Problematik (vgl. etwa Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 6 DBG N. 42 ff.; Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 6 DBG N. 43).

Die von der Vorinstanz in E. 3.5.4 des angefochtenen Urteils zitierten Bestimmungen (Art. 67 und 211 DBG[1]) sehen eine periodenübergreifende Verlustverrechnung denn auch explizit vor; die *satzbestimmende* Berücksichtigung entspricht somit dem gesetzlichen Konzept. Sodann bestehen - abgesehen von der Begrenzung auf sieben Jahre - keine weiteren gesetzlichen Schranken für die Geltendmachung des Verlustvortrages im internationalen Verhältnis.

3.6.4 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.5.3) ergibt sich daraus auch kein steuerlicher Doppelvorteil

für die Beschwerdeführer, wenn der Verlust sowohl in der Schweiz als auch im Ausland bei der Satzbestimmung in Abzug gebracht werden kann. Vielmehr entspricht es dem Prinzip des satzbestimmenden Einkommens, dass dieses auf alle steuerbaren Teileinkommen zur Anwendung kommt, womit auch Verluste im Ausland zu berücksichtigen sind. Sollte die Vorinstanz der Auffassung sein, bei allfälliger späterer Verlustverrechnung im Rahmen der Berechnung des steuerbaren Einkommens im Ausland werde für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens der Verlust mehrfach berücksichtigt, ist ihr entgegenzuhalten, dass für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens stets das ausländische Einkommen vor vorgenommener Verlustverrechnung massgebend ist (vgl. die Beispiele bei Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 6 DBG N. 70 und 76, die sich auf Betriebstätten beziehen, denen das gleiche Prinzip zugrunde liegt).

3.6.5 Damit führt die Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG, wonach Auslandverluste satzbestimmend zu berücksichtigen sind, unter besonderer Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Schluss, dass die Verlustvortragsmöglichkeit über die Steuerperiode hinaus auch im Bereich der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens zu bejahen ist.

3.7 Der angefochtene Entscheid verletzt somit Bundesrecht. Die in Deutschland 2006 erlittenen Verluste sind als solche unbestritten und in der Steuerperiode 2007 grundsätzlich *satzbestimmend* zu berücksichtigen. Die definitive Festlegung des steuerbaren Einkommens kann hier nicht vom Bundesgericht vorgenommen werden. Vielmehr wird die Steuer-

verwaltung des Kantons Schwyz noch im Einzelnen zu prüfen haben, wie hoch der verbleibende Verlust (nachdem er bereits teilweise im Vorjahr berücksichtigt worden ist) ausfällt.

3.8 Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist damit begründet und gutzuheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 19. Dezember 2012 ist aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren an das Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz zurückzuweisen.

II. Kantonssteuern

4.

4.1 Die massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen (§§ 6 bis 8 des Steuergesetzes [des Kantons Schwyz] vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]) stimmen im Wesentlichen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 6 und 7 DBG) überein. In Bezug auf die Kantonssteuern ergibt sich somit kein anderes Ergebnis und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen über die direkte Bundessteuer verwiesen werden.

4.2 Demnach erweist sich die Beschwerde betreffend die Kantonssteuern gleichermassen als begründet und ist ebenfalls gutzuheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 19. Dezember 2012 ist aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der

Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren an das Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz zurückzuweisen.

[1]Hinweis der Redaktion: Art. 211 DBG wurde per 31.12.2013 aufgehoben. Die inhaltlich identische Regelung findet sich neu in Art. 31 Abs. 1 DBG.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 5. Dezember 2013 i.S. V. und W. (2C_450/2013)

Vermögenssteuerwert von Wertpapieren ohne Kurswert (§ 44 Abs. 2 StG): Pauschalabzug für Minderheitsbeteiligungen

Für nicht kotierte Wertpapiere ist der Verkehrswert nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“ zu ermitteln (§ 25 Abs. 1 Bst. c VVStG). Diese sieht für Minderheitsbeteiligungen „in der Regel“ einen Pauschalabzug von 30% vor. Der Minderheitsabzug ist jedoch überall dort zu versagen, wo die steuerpflichtige Person trotz Minderheitsbeteiligung direkt oder indirekt einen kumulierten Einfluss von mehr als 50% der Beteiligung auszuüben vermag. Bei Ehegatten spricht eine natürliche Vermutung dafür, dass sie die gemeinsam oder einzeln gehaltenen Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft im gemeinschaftlichen Interesse ausüben und dies auch beim allfälligen Verkauf der Beteiligung zum Tragen kommt. Will ein Ehegatte dennoch den Minderheitsabzug beanspruchen, hat er glaubhaft zu machen, dass die Beteiligungen getrennt verwaltet und bei einem möglichen Verkauf nicht als ein Gesamtpaket behandelt werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Eheleute V. und W. halten in ihrem Vermögen Beteiligungen von je rund 49 % am Kapital der X. AG und von je 50% am Kapital der Y. Holding AG. Bei der Veranlagung der Steuerperioden 2007 und 2008 verweigerte die kantonale Steuerverwaltung - im Gegensatz zu den Vorperioden - den erneut geltend gemachten Minderheitsabzug. Sowohl die von V. und W. erhobene Einsprache wie auch die Beschwerde vor Verwaltungsgericht blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Die Bewertung zum Verkehrswert ist für die Kantone bindend. Als Verkehrswert gilt der objektive Marktwert eines Vermögensobjektes. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (BGE 128 I 240 E. 3.1.2 S. 248; Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht [I/1], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl. 2002, N. 1 zu Art. 14 StHG).

Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz im Übrigen nicht vor. Ebenso wenig wird die Kann-Vorschrift der angemessenen Berücksichtigung des Ertragswertes näher geregelt. Den Kantonen steht daher ein grosser Ermessensspielraum („marge de manoevre importante“, BGE 134 II 207 E. 3.6 S. 214 mit Hinweisen) offen.

2.2 Nach dem Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, soweit das Gesetz es nicht anders bestimmt (§ 41 Abs. 1 StG); der Regierungsrat regelt die Bewertungsgrundsätze und das Verfahren (§ 41 Abs. 2). Für Beteiligungsrechte mit Kurswert gilt dieser auch für die Besteuerung (§ 44 Abs. 1 StG); für Forderungs- und Beteiligungsrechte ohne Kurswert ist der Steuerwert unter angemessener Berücksichtigung von Ertrags- und Substanzwert des Unternehmens zu schätzen (§ 44 Abs. 2). § 25 der vom Regierungsrat erlassenen Vollzugsverordnung vom 22. Mai 2001 zum Steuergesetz (VVStG) bestimmt, dass der Verkehrswert für nicht kotierte Wertpapiere nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“ zu ermitteln ist.

2.3 Ob die Wegleitung der SSK zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28) kraft der Ver-

weisung des Regierungsrates (§ 25 VVStG) vorliegend ergänzendes kantonales Recht bildet, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls handelt es sich bei der Wegleitung um keine von einer Bundesbehörde erlassene Rechtsnorm und stellt sie kein Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG dar. Ebensowenig kann sie als interkantonales Recht gemäss Art. 95 lit. e BGG bezeichnet werden. Dieses kann zwar nebst Konkordaten auch rechtssetzende Erlasse von interkantonalen Organen mitumfassen (Urteile 8C_818/2010 vom 2. August 2011 E. 2.2; 2P.53/2003 vom 30. April 2004 E. 1.2.2; 2P.113/2003 vom 15. September 2003 E. 1.1). Bei der vorliegend betroffenen Wegleitung handelt es sich jedoch um eine reine Verwaltungsverordnung und nicht um Rechtsnormen im eigentlichen Sinn. Mitglieder der SSK sind die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung. Die Wegleitung statuiert keine Rechte und Pflichten gegenüber Privaten, sondern enthält bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten (Urteil 2C_800/2008 vom 12. Juni 2009 E. 5.1, in: StE 2010 B 52.42 Nr. 6, StR 64/2009 S. 910; s. auch Urteil 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E. 3.3). Der Zweck der Wegleitung ist eine Vereinheitlichung der Praxis der Kantone zur Bewertung von nicht regelmässig gehandelten Wertpapieren. Sie dient der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen und entspricht vermutungsweise der geübten Verwaltungspraxis (so bereits Peter Böckli, Rechtliche Bemerkungen zu der neuen 'Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Ausgabe 1977)', ASA 46 S. 483). Gleichzeitig konkretisiert sie Art. 14 Abs. 1 StHG und füllt den Handlungsspielraum aus, den diese Norm den Kantonen einräumt (zit. Urteile 2C_800/2008 E. 5.1; 2C_504/2009 E. 3.3).

3.

3.1 Vorliegend sind die von der Veranlagungsbehörde gemäss der Wegleitung der SSK zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert ermittelten Vermögenssteuerwerte der von den Beschwerdeführern gehaltenen Minderheitsbeteiligungen nicht umstritten. Streitgegenstand ist einzig, ob für diese der Abzug von 30 % für Minderheitsbeteiligungen zu gewähren sei.

3.2 Die Rz. 61 und 62 der Wegleitung vom 28. August 2008 - wie bereits die Rz. 71 und 72 der Wegleitung 2006, gültig für Bewertungen bis 31. Dezember 2007 - lauten wie folgt:

Rz. 61

„[1] Dem beschränkten Einfluss des Inhabers einer Minderheitsbeteiligung auf die Geschäftsleitung und auf die Beschlüsse der Generalversammlung sowie der eingeschränkten Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen wird pauschal Rechnung getragen.

[2] (...)

[3] Wird der Verkehrswert nach RZ 2 Abs. 4 berechnet, kann der Titelinhaber - unter Vorbehalt nachfolgender Randziffer - einen Pauschalabzug von 30 % geltend machen."

Rz. 62

„[1] Der Pauschalabzug wird in der Regel für alle Beteiligungen bis und mit 50 % des Gesellschaftskapitals gewährt. Massgebend sind die Beteiligungsverhältnisse am Ende der Steuerperiode.

[2] (...)

[3] Sobald der Inhaber einer Minderheitsbeteiligung über einen beherrschenden Einfluss verfügt (Mitverwaltungsrechte, Zusammenrechnung von Titeln, [...] usw.), wird der Pauschalabzug nicht gewährt.“

3.3 Bei der Bewertung nicht kotierter Wertpapiere wird somit dem beschränkten Einfluss des Inhabers einer Minderheitsbeteiligung auf die Gesellschaft, soweit er sich auch auf den Verkehrswert beim Handel mit solchen Gesellschaftsanteilen auswirkt, durch einen Einschlag Rechnung getragen. Allerdings lässt sich die Einbusse beim Verkehrswert nur schwer abschätzen und nicht in Zahlen ausdrücken. Deshalb sieht die Wegleitung für solche Fälle einen pauschalen Abzug von 30 % vor (zu dieser Quote auch WOLFGANG MAUTE, Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen bei Ehegatten nichtkotierter Wertpapiere, StR 60/2005 S. 97). Der pauschal bemessene Abzug ist somit rein praktisch bedingt. Andernfalls müsste der Minderwert durch Schätzung ermittelt werden.

Angesichts des nicht rechtsverbindlichen Charakters der Wegleitung (vorstehende E. 2.3) ist es zulässig, im Einzelfall von dieser Pauschale abzuweichen, wenn hierfür Gründe vorliegen, die im konkreten Fall einen anderen Wert als besser begründet erscheinen lassen als die pauschalen 30 Prozent. Das folgt bereits daraus, dass im Rahmen einer pflichtgemässen Schätzung grundsätzlich alle für die Schätzung relevanten Faktoren zu berücksichtigen sind. Einen Beurteilungsspielraum räumt die Wegleitung im Übrigen selbst ein, indem sie bestimmt, dass der Pauschalabzug für Minderheitsbeteiligungen nur „in der Regel“ gewährt wird (Rz. 62 Abs. 1 Wegleitung 2008 bzw. Rz. 71 Abs. 1 Wegleitung 2007). Zudem behält die Wegleitung den Fall vor, wo der Inhaber trotz Minderheitsbeteiligung über einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft verfügt. In diesem Fall kann die pauschale Wertberichtigung ebenfalls nicht gewährt werden (Rz. 62 Abs. 3 Wegleitung 2008 bzw. Rz. 71 Abs. 3 Wegleitung 2007).

3.4 Bei der Frage, ob eine Minderheitsbeteiligung vorliegt, ist somit nicht allein auf die Höhe der Beteiligung oder die Anzahl der Stimmen (Stimmrechtsaktien) abzustellen. Wichtig ist auch, ob der steuerpflichtige Beteiligungsinhaber auf andere Weise faktisch einen massgeblichen Einfluss auf die Unternehmensentscheidungen nehmen kann. Der Minderheitsabzug ist daher überall dort zu versagen, wo der Steuerpflichtige trotz Minderheitsbeteiligung direkt oder indirekt einen „kumulierten" Einfluss von mehr als 50 % der Beteiligung auszuüben vermag (so auch der Kommentar der SSK zur Wegleitung 2008 S. 69 mit Hinweis auf einen Entscheid der Steuerkommission Schwyz; ebenso Maute, a.a.O., S. 97). Das ist etwa der Fall, wenn er indirekt (z.B. Tochtergesellschaft) über weitere Stimmanteile verfügt oder aufgrund vertraglicher (z.B. Aktionärsbindungsvertrag) oder zivilrechtlicher (z.B. Ehe) Bindungen auf die Meinungsbildung innerhalb der Gesellschaft einwirken kann. Dabei geht es nicht um eine Frage der Anwendung von Bundesrecht, sondern um die Klärung der tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen der vorzunehmenden Verkehrswertschätzung (so bereits Urteil 2C_952/2010 vom 29. März 2011 E. 2.2).

3.5 Die gleichen Grundsätze gelten auch bei gemeinsam veranlagten Ehegatten, die zusammen eine Mehrheitsbeteiligung an einer Gesellschaft halten. Die Ehe ist nicht nur eine sittliche und rechtliche, sondern auch eine wirtschaftliche Gemeinschaft. Somit spricht eine natürliche Vermutung dafür, dass durch die Ehegatten gemeinsam oder einzeln gehaltene Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft im gemeinschaftlichen Interesse ausgeübt werden und dies auch beim allfälligen Verkauf der Beteiligung zum Tragen kommt. Will ein Ehegatte dennoch den Minderheitsabzug be-

anspruchen, hat er glaubhaft zu machen, dass die Beteiligungen getrennt verwaltet und bei einem möglichen Verkauf nicht als ein Gesamtpaket behandelt werden (ähnlich Maute, a.a.O., S. 97).

3.6 Vorliegend hält jeder der beiden Beschwerdeführer mehr als 49 % des Aktienkapitals und mindestens je 48 % der Stimmanteile der X. AG sowie der Y. Holding AG. Zusammen kontrollieren sie die X. AG zu über 96 % und die Y. Holding AG zu 100 %. Es bestehen keine Anzeichen dafür, dass gegensätzliche Interessen bestünden, welche sich auch bei der Einflussnahme auf die Geschäftsleitung und die Generalsversammlungsbeschlüsse auswirken würden. Gemäss Handelsregisterauszug verfügen beide bei der X. AG über Einzelunterschrift; bei der Y. Holding AG tritt eine Drittperson als Mitglied mit Einzelunterschrift nach aussen auf und halten sich die Beschwerdeführer (Aktionäre) im Hintergrund. Angesichts der natürlichen Vermutung müssten die Beschwerdeführer glaubhaft darlegen können, dass die Aktienpakete getrennt verwaltet und auch bei einem Verkauf nicht zusammengelegt werden. Solange sie die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für eine solche Annahme sprechen, nicht aufzuzeigen vermögen, ist davon auszugehen, dass die Ehegatten die Beteiligungen auch im Hinblick auf eine mögliche Veräusserung als ein Ganzes behandeln und sind diese für die Ermittlung des Verkehrswerts zu kumulieren.

4.

Zu prüfen bleibt, ob die Argumente der Beschwerdeführer - soweit sie nicht bereits widerlegt worden sind - ein anderes Ergebnis nahelegen.

4.1 Die Beschwerdeführer weisen erneut darauf hin, dass ihnen in den Vorperioden der „Pauschalabzug“ auf der Vermögenssteuer gewährt worden sei. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid dargelegt hat, ist eine neue Praxis sofort und auf alle noch offenen Fälle anzuwenden (BGE 135 II 78 E. 3.2; 132 II 153 E. 5.1; Urteil 2C_375/2010 vom 22. März 2011 E. 6.2, in: StE 2011 A 24.43.1 Nr. 21, RDAF 2011 II 494). Aus Gründen des Vertrauensschutzes - ein Verfassungsgrundsatz nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV - kann ausnahmsweise noch die alte Praxis Anwendung finden, insbesondere bei behördlichen Zusicherungen (BGE 135 II 78 E. 3.2; 132 II 153 E. 5.1). Voraussetzung ist insbesondere, dass sich die Zusicherung der Behörde auf eine bestimmte, konkrete Situation bezieht und die Person gestützt auf diese Zusicherung nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht wieder rückgängig machen kann (BGE 137 I 69 E. 2.5.1 S. 73; 131 II 627 E. 6.1 S. 637; 129 I 161 E. 4.1 S. 170). Inwiefern die Vorinstanz im Zusammenhang mit der von der Verwaltung geänderten Praxis berechtigtes Vertrauen der Beschwerdeführer in eine behördliche Zusicherung zu Unrecht verneint haben könnte (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.1 und 5.3.3), legen die Beschwerdeführer nicht dar. Auf die nicht weiter begründete Verfassungsrüge ist nicht einzugehen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorstehende E. 1.2).

4.2 Die Beschwerdeführer wenden ein, sie würden von den Vorinstanzen nicht als selbständige Steuersubjekte behandelt, indem ihre

Beteiligungen zur Bestimmung des Beteiligungsgrades zusammengerechnet würden. Die Ehegattenbesteuerung mit Faktorenaddition bedeute lediglich die Zusammenrechnung der Einkommens- und Vermögensbestandteile der Ehegatten für den Steuertarif, wobei aber jeder Ehegatte ein selbständiges Steuersubjekt mit eigenem Bemessungssubstrat bleibe.

Diese Kritik ist unbegründet. Die Ehegattenbesteuerung wird durch den vorliegenden Streitgegenstand nicht berührt. Streitig ist bloss die Frage, ob die Beschwerdeführer trotz (vier) Minderheitsbeteiligungen die beiden Gesellschaften beherrschen und kontrollieren (was nach dem Gesagten zu bejahen ist). Erst wenn die Beherrschungsverhältnisse geklärt sind, ist in einem weiteren Schritt der festgestellte Schätzwert gegebenenfalls zu korrigieren, dies aber für jeden Ehegatten und für jede Beteiligung gesondert. Das hat mit der Zusammenrechnung der Faktoren für die Steuerberechnung auf Tarifstufe (Ehegattenbesteuerung) nichts zu tun und bedeutet auch keine „doppelte Heiratsstrafe“ oder „zweifache Mehrbelastung“, wie die Beschwerdeführer rügen.

4.3 Die Vorinstanz hat auch argumentiert, dass die vorliegend vorgenommene Praxisänderung ihre sachlich überzeugende Rechtfertigung in der im Kanton Schwyz per 1. Januar 2007 eingeführten privilegierten Dividendenbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen finde (§ 36 Abs. 2a StG in der Fassung vom 23. November 2005; s. auch Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG). Eine Zusammenrechnung der Beteiligungen von Ehegatten für die Mindestbeteiligungsquote für die Einkommenssteuer (Dividendenbesteuerung) einerseits und eine individuelle Bewertung der Beteiligungen von Ehegatten für die Vermögenssteuer andererseits käme einem verpönten

Methodendualismus gleich (angefochtenes Urteil E. 5.3.2). Die Beschwerdeführer rügen diese Betrachtungsweise als methodisch falsch. Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben. Jedenfalls ist in Bezug auf jeden Ehegatten und für jede Beteiligung einzeln zu prüfen, ob die Voraussetzungen für den Minderheitsabzug erfüllt sind. In diese Einzelprüfung ist die Frage mit einzubeziehen, ob der Ehegatte in Bezug auf die konkrete Beteiligung direkt oder indirekt über einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft verfügt (vgl. vorstehende E. 3.4). Wenn die Vorinstanz aber für die steuerliche Einschätzung des Wertes von Beteiligungen von Ehegatten eine gewisse Parallele zur privilegierten Dividendenbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen sieht, weil in beiden Fällen eine gesamtheitliche Betrachtung erfolgt, ist dies jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Juni 2014

i.S. Z. AG (2C_509/2013 und 2C_510/2013 sowie 2C_527/2013 und 2C_528/2013)

Steuerbarer Reingewinn von juristischen Personen, Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Art. 58 DBG; § 64 StG): Umrechnungsdifferenzen bei Überführung der Funktional- in die Landeswährung

Führt ein im Inland steuerpflichtiges, aber vorwiegend im Ausland tätiges Unternehmen seine Bücher in einer Fremdwährung (sog. Funktional- oder Buchwährung), so sind die im Inventar, in der Bilanz und in der Erfolgsrechnung dargestellten Geschäftsergebnisse in die Landeswährung umzurechnen (sog. Präsentationswährung, vgl. Art. 960 Abs. 1 OR, in Kraft bis 31.12.2012). Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der integralen Überführung des in Funktionalwährung geführten Jahresabschlusses in die Präsentationswährung ergeben, wurden von den Kantonen lange Zeit höchst uneinheitlich behandelt. Im sog. „Genfer Fall“ (Urteil 2C_897/2008 vom 1.10.2009 = BGE 136 II 88 = Pra 99 Nr. 81) hat sich das Bundesgericht erstmals mit den steuerlichen Auswirkungen einer funktionalen Währung befasst und festgehalten, dass sich die Umrechnungsdifferenzen nicht auf ein von der juristischen Person getätigtes Geschäft beziehen, folglich geschäftsmässig nicht begründet und somit erfolgsneutral zu behandeln sind. Weil vor diesem Urteilsspruch gar keine eigentliche Veranlagungs-„Praxis“ existiert hat, fallen die bundesgerichtlichen Feststellungen nicht unter die Kategorie der (nur innerhalb gewisser Schranken möglichen)

Praxisänderung. Vielmehr hatte das Bundesgericht in Bezug auf eine erstmals zu klärende bundesrechtliche Frage schlicht das geltende Recht auszulegen. Der damalige bundesgerichtliche Entscheid findet somit auf alle noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen Anwendung. Auf einen entgegengesetzten überwiegenden Vertrauensschutz könnte sich eine betroffene steuerpflichtige Person höchstens im engen Bereich der Verfahrens- und Ermessensfragen berufen, und auch dort nur dann, wenn eine qualifizierende, einzelfallbezogene, ausdrücklich über eine konkrete Steuerperiode hinausreichende Auskunft der Steuerbehörde oder eine entsprechende Verfügung vorläge.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Z. AG (im Urteil als „Steuerpflichtige“ bezeichnet) rechnete ihre Leistungen hauptsächlich in Euro ab. Infolge des starken Frankens ergaben sich in den Jahren 2008 und 2009 Umrechnungsverluste von insgesamt ca. 104 Mio. Franken. Deren erfolgswirksame Berücksichtigung lehnte die kantonale Steuerverwaltung/Bundessteuerverwaltung Schwyz ab. Die dagegen erhobene Einsprache blieb erfolglos. Demgegenüber hob das Verwaltungsgericht den angefochtenen Einspracheentscheid auf und wies die Sache an die Erstinstanzen zurück. Die Berücksichtigung der Umrechnungsverluste bejahte es insoweit, als zuvor auch positive Differenzen erfasst worden seien, d.h. konkret rund 25 Mio. Franken. Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts erhoben sowohl die kantonale Steuerverwaltung/ Bundessteuerverwaltung Schwyz wie auch die Z. AG Beschwerde beim

Bundesgericht. Das Bundesgericht heisst die Behördenbeschwerde gut und weist die Beschwerde der Z. AG ab.

Aus den Erwägungen

II. Direkte Bundessteuer

1. ...

2.

2.1 Streitig und zu prüfen sind die Auswirkungen von BGE 136 II 88 auf die im Zeitpunkt des Publikationsdatums noch rechtshängigen Veranlagungsverfahren 2008 und 2009.

2.2.

2.2.1 Das Steuerrecht der juristischen Personen und der selbständig Erwerbenden beruht (unmittelbar) auf dem Handelsrecht und (mittelbar) auf der Betriebswirtschaftslehre (Art. 18 Abs. 3 bzw. Art. 58 DBG und implizit Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 24 Abs. 1 StHG). Es gilt das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 360 f.; Urteile 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.4; 2C_319/2013 vom 13. März 2014 E. 3.3.1, zur Publikation vorgesehen, in: StR 69/2014 S. 357; 2C_589/2013 vom 17. Januar 2014 E. 7.4, in: RDAF 2014 II 78). Mithin ist der handelsrechtskonform ausgestaltete Einzelabschluss auch steuer-

rechtlich verbindlich, vorbehältlich etwaiger steuerrechtlicher Korrekturvorschriften. Die Verbindlichkeit entfaltet Wirkung sowohl für die Steuerbehörde als auch für die Steuerpflichtigen. Diese müssen sich auf die ordnungsgemäss geführte Buchhaltung und den darauf gestützten Abschluss behaften lassen (Urteil 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.5.1).

2.2.2 Am Ende der hier interessierenden Geschäftsjahre 2008 und 2009 standen das allgemeine Buchführungsrecht vom 18. Dezember 1936 (nachfolgend: OR 1936, insb. Art. 958; AS 53 185; BBl 1928 I 205, 1932 I 217) und die aktienrechtlichen Sondervorschriften vom 4. Oktober 1991 (nachfolgend: OR 1991, insb. Art. 662a ff.; AS 1992 733 786; BBl 1983 II 745) in Kraft. Der revidierte 32. Titel des Obligationenrechts, „Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung", in der Fassung vom 23. Dezember 2011 (nachfolgend: OR 2011; AS 2012 6679 und BBl 2008 1589) ist (erst) am 1. Januar 2013 wirksam geworden.

Handelsrechtlich ist im Zusammenhang mit der Verwendung von Fremdwährungen zwischen Buchführung („Accounting") und Rechnungslegung („Reporting") zu unterscheiden (dazu Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2013, N. 358). Zur *Buchführung* stellt das Handelsrecht von 1936 keine ausdrücklichen währungsbezogenen Vorschriften auf (Karl Käfer, in: Arthur Meier-Hayoz [Hrsg.], Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 1981, N. 14 zu Art. 960 OR). Als *Funktional- oder Buchwährung* (monnaie fonctionelle, functional currency) fällt altrechtlich demnach jede andere konvertible Währung in Betracht. Auch neurechtlich besteht Wahlfreiheit. Aufgrund

von Art. 957a Abs. 4 OR 2011 kann die Buchführung in Schweizerfranken oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung erfolgen.

Im Unterschied dazu fallen die alt- und neurechtlichen Bestimmungen auseinander, was die *Rechnungslegung* betrifft. Gemäss dem im vorliegenden Fall massgebenden Art. 960 Abs. 1 OR 1936 haben alle zur Buchführung verpflichteten Unternehmen ihr Inventar, ihre Bilanz und ihre Erfolgsrechnung in Landeswährung aufzustellen. Als eigentliche *Präsentationswährung* (monnaie de présentation, presentation currency) kommt altrechtlich ausschliesslich der Schweizerfranken in Frage (Käfer, a.a.O., N. 7 ff. zu Art. 960 OR). Nach neuem Recht kann die Rechnungslegung in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung erfolgen. Wird nicht die Landeswährung gewählt, müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern (Art. 958d Abs. 3 OR 2011; dazu Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, N. 142 und 145 f.).

2.2.3 Funktionalwährungen finden sich regelmässig bei inländischen Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmungen, häufig auch bei börsenkotierten inländischen Gesellschaften (Martin Kocher, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, in: ASA 78 S. 457, insb. 473; vgl. Philipp Schill, Buchführung in Euro? Überlegungen zur Wahl der Buchwährung, in: ST 82/2008 S. 221 sowie Markus Metzger/Katharina Fasko, Einführung der Funktionalwährung Euro aus Sicht der Schweizer MWST - Praxisbeispiel aus einem Industrieunternehmen, in: TH 82/2008 S. 270). Verwendet das Unternehmen eine

Funktionalwährung, erfordert dies für Präsentationszwecke die Umrechnung in die Landeswährung. Daraus resultieren häufig Differenzen (Stephan Glanz/Dieter Pfaff, Kapitalschutz und Steuerbemessung bei Rechnungslegung in Fremdwährung, in: ASA 82 S. 513, insb. 517; Fabio dell'Anna/Thibaut de Haller/Alain Graden, Monnaie fonctionnelle et de présentation, in: ST 87/2013 S. 836, insb. 837 ff.; René Buchmann/ Fabian Duss/Lukas Handschin, Rechnungslegung in Fremdwährung, in: ST 87/2013 S. 823, insb. 824 f.).

2.2.4 Eigentliche Wechselkursdifferenzen zwischen der Fremd- und der Landeswährung (Böckli, a.a.O., N. 140) sind geschäftlich bedingt und gelten steuerlich als realisiert. Negative Wechselkursdifferenzen sind auch steuerrechtlich als Verlust zu behandeln (BGE 103 Ib 366 E. 4 S. 370 f.; „Zürcher Fall“). Darin liegt der Unterschied zu den blossen Umrechnungsdifferenzen, die nur und erst eintreten, sobald der in Funktionalwährung geführte Abschluss am Jahresende integral in die Präsentationswährung überführt wird. Solche sind, da geschäftlich unbegründet, vom Abzug ausgenommen (Urteil 2C_897/2008 vom 1. Oktober 2009 = BGE 136 II 88; „Genfer Fall“). In diesem Entscheid, ergangen am 1. Oktober 2009, anonymisiert im Internet verfügbar seit dem 23. November 2009 und amtlich publiziert am 26. Mai 2010 (Datum der Postaufgabe), befasste sich das Bundesgericht erstmals mit der Frage der steuerlichen Auswirkungen einer funktionalen Währung. Bis dahin erfuhren die Umrechnungsdifferenzen in den Kantonen, wenngleich eine Frage des harmonisierten Rechts, höchst uneinheitliche Behandlung. Teils liessen die Kantone die Verbuchung von Umrechnungsdifferenzen zu, teils war dies nicht der Fall, und teils wurde

danach unterschieden, ob es sich um eine juristische Person oder um eine blosse Betriebsstätte handelt (Kocher, a.a.O., S. 477).

2.3.

2.3.1 Vorinstanz und Verfahrensbeteiligte scheinen übereinstimmend von einer *Praxisänderung* auszugehen. Das Verwaltungsgericht hat im Wesentlichen erwogen, das Urteil 2C_897/2008 vom 1. Oktober 2009 wirke sich für die Steuerpflichtige insofern nachteilig aus, als die Umrechnungsverluste 2008 und 2009 steuerlich nun nicht (mehr) zum Abzug gebracht werden können. In Kenntnis der Praxisänderung hätte die Steuerpflichtige ihre Buchhaltungspraxis vermutlich angepasst. Das fehlende Wissen dürfe ihr nicht zum Nachteil gereichen. Mit Blick darauf und angesichts der steuerlichen Erfassung der Umrechnungsgewinne in den Jahren 2003 bis 2007 erscheine die Nichtberücksichtigung der Verluste stossend. Im Ergebnis wirke sich die Praxisänderung wie eine rückwirkende Norm aus. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung und des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehe der Ausschluss der Umrechnungsverluste im konkreten Fall nicht an (Urteil E. 3.1-3.3). Die Verluste könnten indes nur insoweit in Betracht fallen, als zuvor Umrechnungsgewinne erfasst worden seien, mithin im Umfang von rund 25 Mio. Franken (Urteil E. 3.4).

2.3.2 Die Erstinstanzen verweisen auf ein rechtsgleiches und willkürfreies Vorgehen. Nicht nur die Veranlagungen der Steuerpflichtigen, auch alle weiteren noch offenen Veranlagungen seien in derselben Weise - entsprechend BGE 136 II 88 - vorgenommen worden. Bestünden handelsrechtliche Rückstellungen für Umrechnungsverluste, seien diese für die

Steuerbehörde massgeblich. Im konkreten Fall lägen keine Auskünfte vor, welche die Steuerpflichtige nun als Vertrauensgrundlage anzurufen vermöchte. Zur Sichtweise des Verwaltungsgerichts, wonach die Umrechnungsverluste (nur, aber immerhin) im Umfang der zuvor erfassten Umrechnungsgewinne wirksam würden, sei festzuhalten, dass hierfür keine gesetzliche Grundlage bestehe. Das Steuerrecht kenne zwar einen Verlustvortrag, nicht aber einen Verlustrücktrag.

2.3.3 Die Steuerpflichtige kritisiert, der angefochtene Entscheid verletze das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) bzw. das dieses konkretisierende „Vertrauensschutzprinzip“ bzw. Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Art. 9 BV), das Gebot der Rechtssicherheit (Art. 5 Abs. 1 BV) und das daraus abgeleitete Rückwirkungsverbot, das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie das „Totalitätsprinzip“. Sie glaubt, durch die „langjährige Praxis der erfolgswirksamen Behandlung“ von Umrechnungsdifferenzen, insbesondere der Gewinne, hätten die Erstinstanzen ihr gegenüber eine „besondere Vertrauenssituation“ geschaffen, die „bestimmte (schützenswerte) Erwartungen“ hervorgerufen habe. Als Folge der „unvermittelten Praxisänderung“ träten erhebliche Nachteile auf, welche sich bei rechtzeitiger Kenntnis hätten vermeiden lassen. Mit der Vorinstanz stelle sich die Frage nach dem Widerruf der Steuererklärungen aufgrund entschuldbaren Irrtums über die Steuerfolgen. Richtigerweise könne die Praxisänderung lediglich auf Abschlüsse Anwendung finden, deren Genehmigung durch die Generalversammlung noch ausstehe. Andernfalls trete eine (unzulässige) Rückwirkung ein, für welche triftige Gründe fehlten. Nichts daran

ändere, dass die Vorinstanz die Anrechnung der Verluste (immerhin) im Umfang der zuvor erfassten Gewinne zulasse.

2.4.

2.4.1 Die Vorinstanz hat zweierlei erwogen. Sie ist zum Schluss gelangt, die Erstinstanzen hätten zu Unrecht und praxisändernd die Abzugsfähigkeit der eingetretenen Umrechnungsverluste 2008 und 2009 verworfen (E. 3.1-3.3). Die Berücksichtigung der negativen Differenzen komme indes nur insoweit in Frage, als zuvor auch Umrechnungsgewinne erfasst worden seien (E. 3.4).

2.4.2 Im Zusammenhang mit dem ersten Teilaspekt fragt sich vorab, ob tatsächlich eine Praxisänderung vorliegt, in deren Folge sich unter Umständen die Frage nach dem Schutz berechtigten Vertrauens stellen könnte. Der Tatbestand der Praxisänderung („modification de jurisprudence“) setzt begrifflich voraus, dass

1. eine gefestigte Praxis einer Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde besteht,
2. diese bei unverändertem Wortlaut der Rechtsnorm einer Neubeurteilung unterzogen und alsdann
3. die bisherige Auslegung revidiert wird

(BGE 139 V 289 E. 6.2 S. 296; 139 V 307 E. 6.1 S. 313; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, 1986, S. 158; Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/ Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, § 23 N. 14). Die Zulässigkeit der Änderung einer bestehenden Verwaltungs- oder Gerichtspraxis ist nicht voraussetzungslos möglich (BGE 140 V 70 E. 5.2.2 S. 74). Die Änderung muss sich auf ernsthafte und sachliche Gründe stützen können, die - vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicher-

heit - umso schwerer gewichten müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist.

Eine Praxisänderung lässt sich an sich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht (BGE 138 II 162 E. 2.3 S. 166; 138 III 270 E. 2.2.2 S. 273; 137 V 133 E. 6.1 S. 137). Schranken einer solchen Praxisänderung können sich gegebenenfalls aus Treu und Glauben ergeben, analog zum Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige behördliche Auskünfte oder Verfügungen (Urteil 2C_825/2013 vom 24. März 2014 E. 5.2; BGE 137 I 69 E. 2.5.1 S. 73; 137 II 182 E. 3.6.2 S. 193).

2.4.3 Mit Vorinstanz und Verfahrensbeteiligten geht auch die ESTV in ihren Vernehmlassungen vom Vorliegen einer Praxisänderung aus. Sie beruft sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, der zufolge Praxisänderungen unmittelbar auf alle noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen anwendbar sind (Urteil 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.2 am Ende). Es trifft zu, dass das Bundesgericht an dieser Stelle ausgeführt hat, das Gebot der Rechtsgleichheit verlange, dass die Behörde alle im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht erledigten Fälle nach der neuen Praxis beurteilt, die durch förmlichen Entscheid (...) nach alter Praxis erledigten Fälle aber nicht wieder aufgreift. Anlass zu dieser Feststellung gab die Verwaltungspraxis der ESTV zur Mehrwertsteuerverordnung von 1994, wonach es sich bei der Verwaltungsratstätigkeit um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt. Dementsprechend sollten, so die ESTV,

Honorare eines Verwaltungsrats der objektiven Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Das Bundesgericht kam jedoch im Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 zum Schluss, dass Verwaltungsräte auch mehrwertsteuerlich als unselbständig Erwerbende zu betrachten sind. Dementsprechend verankerte das Bundesgericht im Urteil 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 die sofortige Anwendbarkeit der revidierten Praxis.

2.4.4 Im vorliegenden Fall verhält es sich aber anders. Während dem Bundesgericht im Urteil 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 eine seit geraumer Zeit bestehende Verwaltungspraxis der ESTV vorlag, die es auf ihre Bundesrechtskonformität hin zu beurteilen galt, fehlt es vorliegend daran gerade. Erst recht ist die neue Rechtsprechung auf alle noch nicht entschiedenen Fälle anwendbar. Wie dargestellt, war die Herantretensweise der kantonalen Steuerverwaltungen und selbst der kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer recht unterschiedlich (vorne E. 2.2.3). Im konkreten Fall liess der Kanton Schwyz es sogar zu, worauf die ESTV aufmerksam macht, dass negative Umrechnungsdifferenzen steuerlich wahlweise erfolgswirksam oder erfolgsneutral behandelt wurden. Weder auf Ebene der verschiedenen Kantons- noch der direkten Bundessteuern war mithin bis zum „Genfer Fall“ eine eigentliche Veranlagungs-„Praxis“ ersichtlich, wenngleich es sich um eine Rechtsfrage aus dem Bereich des (harmonisierten) Bundessteuerrechts handelt (insbesondere Art. 57 und 58 DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 StHG; vorne E. 2.2.1).

2.4.5 Folglich lag dem Bundesgericht in BGE 136 II 88 („Genfer Fall“) denn auch keine etablierte Sichtweise der für die direkte Bundessteuer zuständigen kantonalen Behörden vor, deren Rechtsbeständigkeit es

hätte prüfen können. Vielmehr ging es darum, in einer erstmals zu klärenden bundesrechtlichen Frage das (längst bestehende) positive Recht (insbesondere Art. 57 und 58 DBG) auszulegen, die Möglichkeit der Berücksichtigung von Umrechnungsdifferenzen zu beurteilen und dadurch schweizweit für Rechtseinheit und Rechtssicherheit zu sorgen. Das Bundesgericht kam zum Schluss, die Verbuchung der Umrechnungsdifferenzen sei die Folge eines fiktiven Vorgangs und nicht geschäftlich begründet (E. 5.3 und 5.4).

Diese grundsätzlichen Erwägungen sind vorliegend unbestritten, zumindest insoweit, als es um die beiden Beschwerden der Steuerpflichtigen vom 5. Juni 2013 geht (Beschwerden, S. 10 f. Ziff. 29). Wenn sie aber wenig später, in ihren Vernehmlassungen vom 26. August 2013 zu den beiden Behördenbeschwerden, kritisiert, das Urteil verletze „in krasser Weise“ den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Beschwerdeantworten, S. 9 Ziff. 12), verhält sie sich nicht nur widersprüchlich. Es ist ihr vor allem entgegenzuhalten, dass das Bundesgericht diesen Aspekt in BGE 136 II 88 E. 5.5 S. 99 bereits beleuchtet hat. Darauf zurückzukommen, besteht kein Grund.

2.4.6 Im Zusammenhang mit BGE 136 II 88 lässt sich folglich auch nicht von einer Gesetzesänderung und einer (echten) Rückwirkung sprechen. Rückwirkung ist ein übergangsrechtlicher Begriff; unter ihr versteht man die Anwendung neuen Rechts auf Sachverhalte, die sich noch unter altem Recht zugetragen haben (Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 24 N. 21). Die einschlägigen Bestimmungen des positiven Bundesrechts (insbesondere Art. 57 und 58 DBG) stehen indes seit dem 1. Januar 1995 in

unveränderter Fassung in Kraft. Die Besonderheit besteht einzig darin, dass die Rechtsfrage sich bis zum 1. Oktober 2009 (Entscheiddatum des Urteils 2C_897/2008) dem Bundesgericht nicht gestellt hatte. Selbst wenn von einer gefestigten schwyzerischen Verwaltungspraxis zu sprechen wäre, die durch BGE 136 II 88 geändert worden wäre, könnte der vorinstanzlichen Betrachtung nicht beigepflichtet werden: Denn auch eine geänderte Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Eine Einschränkung dieses Prinzips kann sich allerdings unter Umständen aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes ergeben; diesfalls darf die neue Praxis nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (BGE 135 II 78 E. 3.2 S. 85; 132 II 153 E. 5.1 S. 159; 122 I 57 E. 3c/bb S. 59). So gilt etwa unter dem Mehrwertsteuerrecht von 1994 und 1999, dass es bei vorbehaltloser Leistung nicht zur Rückwirkung einer Praxisänderung kommt (Urteile 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.4, in: ASA 82 S. 311; 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.7, in: ASA 74 S. 666, RDAF 2004 II 100). Vorliegend fehlt es aber an einer Vertrauensposition (hinten E. 2.5.3/4).

2.4.7 Zusammenfassend gilt, dass die Rechtslage, wie sie das Bundesgericht am 1. Oktober 2009 festhielt, seit dem 1. Januar 1995 geltendes, wenn auch nicht ausdrücklich geregeltes Recht war. Die Rechtslage, wie sie das Bundesgericht in BGE 136 II 88 dargelegt hat, findet auf alle noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen Anwendung.

2.5.

2.5.1 Unter diesen Umständen erübrigt sich die Prüfung des zweiten Teilaspekts des angefochtenen Urteils, d. h. die Frage nach dem Umfang

der Berücksichtigung der negativen Umrechnungsdifferenz (Urteil E. 3.4). Zum Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes, auf den sich die Steuerpflichtige verschiedentlich beruft, ist immerhin folgendes festzuhalten: Die Steuerpflichtige meint, aus der zeitlichen Abfolge der Geschehnisse etwas für sich ableiten zu können. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) bzw. eigener Kenntnisse des Bundesgerichts (Daten der Veröffentlichung) besteht folgende Zeitreihe:

- 20. Februar 2009 Generalversammlung 2008
- 15. September 2009 Einreichen der Steuererklärung 2008
- 1. Oktober 2009 Entscheiddatum Urteil 2C_897/2008
- 23. November 2009 Anonymisiertes Urteil auf Internet einsehbar
- 25. Februar 2010 Generalversammlung 2009
- 26. Mai 2010 Publikationsdatum BGE 136 II 88
- 18. Oktober 2010 Einreichen der Steuererklärung 2009
- 17. April 2012 Veranlagungsverfügungen 2008 und 2009

2.5.2 Was das Steuerjahr *2009* anbelangt, kann sich die Steuerpflichtige von vornherein nicht auf schützenswerte Unkenntnis berufen. Zwischen der amtlichen Publikation von BGE 136 II 88 und Einreichen der Steuererklärung liegen rund fünf Monate, genügend Zeit, um die erforderlichen handels- und steuerrechtlichen Massnahmen zu treffen. Hinsichtlich des Steuerjahrs 2009 gilt, dass die Rechtslage greift, die im Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftsjahres herrscht. Die Art. 57 und 58 DBG stehen unverändert seit 1995 in Kraft.

2.5.3 Anders stellt sich die Sachlage betreffend das Steuerjahr *2008* dar. Unstreitig hat die Steuerpflichtige die Steuererklärung 2008 rund vierzehn Tage vor dem Erlass des „Genfer Falls“ eingereicht. Die Steuer-

pflichtige glaubt, durch die „langjährige Praxis der erfolgswirksamen Behandlung“ habe die Erstinstanz eine „besondere Vertrauenssituation geschaffen“, welche bei ihr „bestimmte (schützenswerte) Erwartungen“ hervorgerufen habe (vorne E. 2.2.3). Dabei übersieht sie, dass der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, das von einem strengen Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV; BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.; 132 I 157 E. 2.2 S. 159; 131 II 562 E. 3.1 S. 565) beherrscht ist, bloss zurückhaltende Anwendung finden kann. Liegen alle Elemente des Steuertatbestandes vor, hat die Steuerbehörde die Steuer zwingend zu erheben (Urteil 2C_662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 3.3, in: StR 69/2014 S. 231). Denkbar ist ein überwiegendes privates Interesse an Vertrauensschutz etwa im Bereich steuerrechtlicher Verfahrensfragen und materiellrechtlich dort, wo den Steuerpflichtigen gesetzlich ein gewisser Ermessensspielraum zusteht.

2.5.4 Daran fehlt es hier, steht doch mit der Berücksichtigung von Umrechnungsdifferenzen eine klare materielle Frage des Bundesrechts zur Diskussion, die einer einzelfallweisen Lösung von vornherein nicht zugänglich ist. Darüber hinaus wäre auch im engen Bereich der Verfahrensfragen und der Ermessensfragen eine qualifizierende, einzelfallbezogene, ausdrücklich über eine konkrete Steuerperiode hinausreichende Auskunft der Amtsbehörde (BGE 137 II 182 E. 3.6.2 S. 193) oder Verfügung (BGE 137 I 69 E. 2.5.1 S. 72 f.) erforderlich. Die mehrjährige Veranlagungspraxis, auf die sich die Steuerpflichtige beruft, kommt als Vertrauensgrundlage nicht in Frage. Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten Wirkungen, insbesondere Rechtskraftwirkungen, regelmässig nur hinsichtlich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind (BGE 140 II 157

E. 8 S. 167; Urteil 2C_309/2013/ 2C_310/2013 vom 18. September 2013 E. 3.10, in: ASA 82 S. 305, StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42, StR 69/2014 S. 222). Weitere Anspruchsgrundlagen hinsichtlich der beiden Steuerjahre werden mit Recht nicht behauptet (zum Ganzen Urteil 2C_95/2013/2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 3.9, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28, StR 68/2013 S. 810).

2.6 Mit Recht haben die Erstinstanzen das Massgeblichkeitsprinzip (vorne E. 2.2.1) durchbrochen und die Umrechnungsverluste 2008 und 2009 für die Zwecke der direkten Bundessteuer von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen. Damit erweist sich die Beschwerde der Verwaltung des Kantons Schwyz für die direkte Bundessteuer betreffend die direkte Bundessteuer 2008 und 2009 (Verfahren 2C_509/2013) als begründet. Sie ist gutzuheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 19. April 2013 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 27. November 2012 der Verwaltung des Kantons Schwyz für die direkte Bundessteuer zu bestätigen. Die Beschwerde der Steuerpflichtigen (Verfahren 2C_528/2013) ist unbegründet und damit abzuweisen.

III. Staatssteuer des Kantons Schwyz

3.

3.1 § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Schwyz] vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200) entspricht Art. 24 Abs. 1 StHG (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). In BGE 136 II 88 hat das Bundesgericht sich zwar zur direkten Bundessteuer, nicht aber zum

Steuerharmonisierungsrecht ausgesprochen. Schon nur im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen kann sich harmonisierungsrechtlich keine abweichende Beurteilung ergeben. Damit kann in allen Teilen auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden (BGE 135 II 195 E. 9 S. 207 f.).

3.2 Damit erweist sich auch die Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz betreffend die Kantonssteuer 2008 und 2009 (Verfahren 2C_510/2013) als begründet. Sie ist gutzuheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 19. April 2013 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 27. November 2012 der Verwaltung des Kantons Schwyz für die direkte Bundessteuer zu bestätigen. Die Beschwerde der Steuerpflichtigen (Verfahren 2C_527/2013) ist unbegründet und damit abzuweisen.

...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 23. Juni 2014
i.S. A. und B. (2C_348/2013 und 2C_349/2013)

Gebundene Selbstvorsorge (Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG; § 33 Abs. 1 Bst. e StG): Abzugsfähigkeit von Beiträgen ausländischer Arbeitnehmer, auf die das zwischen der Schweiz und der europäischen Union abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen (FZA) anwendbar ist

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Beiträgen an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) ist gemäss Art. 82 BVG auf „Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende“ beschränkt. Aus dem Anwendungsbereich desselben Gesetzes (Art. 5 Abs. 1 BVG) ergibt sich weiter, dass die gebundene Selbstvorsorge nur jenen Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden offen steht, die bei der eidgenössischen AHV versichert sind. Versicherten von ausländischen Rentensystemen ist somit die Möglichkeit der steuerlich begünstigten gebundenen Selbstvorsorge grundsätzlich verwehrt. Daran ändert das FZA solange nichts, als der ausländische Arbeitnehmer in der Schweiz wohnhaft, aber im Ausland bei einem ausländischen Arbeitgeber angestellt ist. Das FZA sieht zwar für die Systeme der sozialen Sicherheit das Äquivalenzprinzip vor, womit in Deutschland geleistete Rentenversicherungsbeiträge mit Beiträgen an die schweizerische AHV gleichzusetzen wären. Weil die sozialen Sicherheitssysteme jedoch der Kollektiv- und nicht - wie die Säule 3a - der Individualvorsorge dienen, hat das Äquivalenzprinzip im Bereich der gebundenen Selbstvorsorge keine

Geltung. Was die im FZA ebenfalls verankerte Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrifft, so ergibt sich daraus zwar das Gebot der Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Arbeitnehmern. Die Freizügigkeitsregelung für Arbeitnehmer erstreckt sich indessen nur auf Staatsangehörige einer Vertragspartei, die im Aufenthaltsstaat eine Erwerbstätigkeit ausüben, nicht hingegen auf solche, die ausserhalb des Aufenthaltsstaates einer Arbeit nachgehen. Dieses „Erwerbsortprinzip“ erweist sich im Weitern für EU-Bürger weder direkt noch indirekt als diskriminierend. Im Ergebnis dürfte es eher die Schweizer benachteiligen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der im Kanton Schwyz wohnhafte deutsche Staatsangehörige A. arbeitete in Frankreich für einen deutschen Arbeitgeber. In Deutschland leistete er sowohl Beiträge an die Rentenversicherung wie auch Beiträge an die Arbeitslosenversicherung. Bei der eidgenössischen AHV war er hingegen nicht versichert. Dennoch leistete er in den Jahren 2005 und 2006 Beiträge in die Säule 3a. Die kantonale Steuerverwaltung/Bundessteuerverwaltung Schwyz verweigerte den geltend gemachten Steuerabzug. Die dagegen erhobene Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

II. DBG

2.

2.1 Nach Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Artikeln 26-33a abgezogen. Von den Einkünften werden die Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) abgezogen (Art. 33 Abs. 1 lit. e Satz 1 DBG). Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG übernimmt Art. 82 BVG (siehe dazu Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer [Botschaft über die Steuerharmonisierung] vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, 94). Dabei legt der Bundesrat in Zusammenarbeit mit den Kantonen die anerkannten Vorsorgeformen und die Höhe der abzugsfähigen Beiträge fest (Art. 33 Abs. 1 lit. e Satz 2 DBG). Mit der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen vom 13. November 1985 (BVV 3; SR 831.461.3) ist der Bundesrat seiner Pflicht nachgekommen. Nach Art. 1 Abs. 1 BVV 3 gelten als anerkannte Vorsorgeformen im Sinne von Art. 82 BVG die gebundene Vorsorgeeinrichtung bei Versicherungseinrichtungen und die gebundene Vorsorgevereinbarung mit Bankstiftungen. Art. 7 BVV 3 regelt die Abzugsberechtigung für Beiträge.

2.2 Da der Beschwerdeführer - unstrittig - in der Schweiz nicht der AHV-Pflicht unterstellt war, hielt die Vorinstanz zunächst gestützt auf das nationale Recht fest, dass er nicht berechtigt gewesen sei, Einzahlungen in die Säule 3a zu tätigen, und dementsprechend verweigerte sie den Beschwerdeführern auch den steuerlichen Abzug.

2.3 Art. 82 BVG bildet Grundlage für die Selbstvorsorge, d.h. für das individuelle Sparen und Versichern (vgl. BGE 115 V 337 E. 2a S. 339). Sein Abs. 1 spricht von Arbeitnehmern und von Selbständigerwerbenden. Art. 5 Abs. 1 BVG gibt Auskunft darüber, wer damit gemeint ist: „Dieses Gesetz gilt nur für Personen, die bei der eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) versichert sind." Art. 5 Abs. 1 BVG nimmt Bezug auf das Gesetz. Art. 82 BVG ist Teil des Gesetzes, weshalb Art. 5 BVG auch auf Art. 82 BVG anwendbar ist (vgl. auch Urteil 2C_1050/2011 vom 3. Mai 2013 E. 2.3, in: RF 68/2013 p. 737).

Die Beschwerdeführer sind allerdings der Auffassung, dass Art. 5 Abs. 1 BVG nicht anwendbar sei. Art. 82 BVG finde sich im Titel über die steuerrechtliche Behandlung der Vorsorge; es gehe dabei lediglich um die steuerliche Gleichbehandlung der verschiedenen Vorsorgeformen. Ein allgemeiner und über das BVG im engeren Sinn hinausgehender Anwendungsbereich auf andere Vorsorgeformen könne daraus nicht abgeleitet werden. Regelungszweck des BVG sei die kollektive berufliche Vorsorge und nicht die individuelle Vorsorgeform wie die Säule 3a.

Art. 5 Abs. 1 BVG spricht vom Gesetz und nicht von der kollektiven beruflichen Vorsorge. Zwar wäre es nicht ausgeschlossen, dass Art. 82 BVG einen anderen persönlichen Geltungsbereich definiert, als Art. 5

Abs. 1 BVG formuliert. Doch diesbezüglich bedürfte es eindeutiger Anhaltspunkte, welche nicht vorhanden sind und auch von den Beschwerdeführern nicht aufgezeigt werden. Vielmehr spricht gerade das in Art. 111 Abs. 1 Satz 2 BV nunmehr ausdrücklich verankerte Drei-Säulen-Prinzip (dazu Luzius Mader, in: St. Galler Kommentar, 2. Aufl. 2008, Art. 111 Rz. 8), welches eine ausreichende Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge gewährleisten soll (Art. 111 Abs. 1 Satz 1 BV), dafür, dass einheitliche Begriffe zu verwenden sind (vgl. Urteil 2C_1050/2011 vom 3. Mai 2013 E. 2.3; siehe auch Linda Peter-Szerenyi, Der Begriff der Vorsorge im Steuerrecht - Unter Berücksichtigung der Zweiten und Dritten Säule, 2001, S. 250 i.V.m. 100 ff. m.w.H.; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer 1995, S. 134; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 33 Rz. 64; Jacques-André Schneider, in: Schneider/Geiser/Gächter [Hrsg.], BVG und FZG, Stämpfli Handkommentar, 2010, Art. 82 BVG N 10 i.i.). Schliesslich hängt die Höhe der Abzüge von Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden für Beiträge in die Säule 3a von ihren Einzahlungen in die zweite Säule ab (dazu Art. 7 Abs. 1 lit. a und b BVV 3), weshalb es für eine steuerliche Gleichbehandlung der Vorsorge (Zweiter Titel des sechsten Teils des BVG) naheliegend ist, dass gleiche Begriffe verwendet werden.

Bei der Argumentation der Beschwerdeführer geht zudem unter, dass dem Bund in Bezug auf die Selbstvorsorge lediglich Förderungsmassnahmen namentlich bei den Steuern und beim Wohneigentum zustehen (Art. 111 Abs. 1 und 4 BV). Die Förderung der Selbstvorsorge erfolgt mit Art. 82 BVG (vgl. GUSTAVO SCARTAZZINI/MARC HÜRZELER, Bundessozialversicherungsrecht, 4. Aufl. 2012, S. 339) und besteht nur darin, dass

die in eigener Verantwortung geäufneten Beiträge steuerlich begünstigt werden. Hierzu bedarf es keines vom BVG unabhängigen Gesetzeserlasses, um diesem Auftrag nachzukommen.

III. StHG

3.

Art. 9 Abs. 2 lit. e StHG hat den identischen Wortlaut wie Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG. Auch Art. 33 Abs. 1 lit. e des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (SRSZ 172.200) übernimmt die Formulierung des Bundesrechts, verdeutlicht diese aber noch mit einem ausdrücklichen Hinweis auf Art. 82 BVG. Insofern kann ohne Weiteres auf das zum DBG Ausgeführte verwiesen werden (vgl. Urteile 2C_1050/2011 vom 3. Mai 2013 E. 3, in: RF 68/2013 p. 737; 2C_819/2009 vom 28. September 2010 E. 4; 2A.2/2006 vom 17. Mai 2006 E. 3; siehe auch MARKUS REICH, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, Art. 9 N 44).

IV. FZA

4.

4.1 Die Beschwerdeführer bringen sodann vor, dass die Nichtberücksichtigung der in Deutschland geleisteten Rentenversicherungsbeiträge für die Anerkennung der Zulässigkeit einer Säule 3a-Vorsorge in der Schweiz sowohl eine Missachtung des auch für die Schweiz massgebenden Äquiva-

lenzprinzips als auch des Gleichbehandlungsgebots und damit eine Verletzung des FZA darstelle.

4.2 Im siebten Teil des BVG regelt das BVG das Verhältnis zum europäischen Recht. Nach Art. 89a Abs. 1 BVG gelten für Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende, für welche die Rechtsvorschriften der Schweiz oder eines oder mehrerer Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft im Bereich der sozialen Sicherheit gelten oder galten, soweit sie Staatsangehörige der Schweiz oder eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft sind oder als Staatenlose oder Flüchtlinge in der Schweiz oder im Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft wohnen, sowie für deren Familienangehörige in Bezug auf Leistungen im Anwendungsbereich dieses Gesetzes auch die die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit betreffenden Bestimmungen des FZA in der Fassung der Protokolle vom 26. Oktober 2004 und vom 27. Mai 2008 über die Ausdehnung des Freizügigkeitsabkommens auf die neuen EG-Mitgliedstaaten. Personen, die in der Schweiz oder im Gebiete eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft wohnen und für die Art. 89a Abs. 1 BVG gilt, haben, soweit das Freizügigkeitsabkommen nichts anderes vorsieht, die gleichen Rechte und Pflichten auf Grund dieses Gesetzes wie Schweizer Staatsangehörige (Art. 89b Abs. 1 BVG). Nach Art. 8 FZA koordinieren die Vertragsparteien die Systeme der sozialen Sicherheit nach Anh. II FZA, um u.a. die Gleichbehandlung (lit. a) und die Zusammenrechnung aller nach den verschiedenen nationalen Rechtsvorschriften berücksichtigten Versicherungszeiten für den Erwerb und die Aufrechterhaltung des Leistungsanspruchs sowie für die Berechnung der Leistungen zu gewährleisten. Nach Art. 1 Anh. II FZA kommen die Vertragsparteien

überein, im Bereich der Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit untereinander die in Abschnitt A dieses Anhangs genannten Rechtsakte der Europäischen Union in der durch diesen Abschnitt geänderten Fassung oder gleichwertige Vorschriften anzuwenden. Mitgliedstaat bedeutet in den aufgeführten Rechtsakten auch die Schweiz. Lit. A des Anh. II FZA führt verschiedene Rechtserlasse an, welche anzuwenden sind: U.a. die im vorliegenden Fall noch anzuwendende Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 (V 1408/71; AS 2004 121, 2008 4219 4273, 2009 4831) zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 592/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 (ABl. L 177 vom 4.7.2008, S. 1) in der zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten vor dem Inkrafttreten des vorliegenden Beschlusses geltenden Fassung, soweit darauf in den Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 oder (EG) Nr. 987/2009 Bezug genommen wird oder Fälle aus der Vergangenheit betroffen sind (dazu statt aller Fuchs [Hrsg.], Europäisches Sozialrecht, 4. Aufl. 2005, S. 65 ff.) und Richtlinie 98/49/EG des Rates vom 29. Juni 1998 (ABl. L 209 vom 25.7.1998, S. 46) zur Wahrung ergänzender Rentenansprüche von Arbeitnehmern und Selbständigen, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft zu- und abwandern (vgl. Fuchs, a.a.O., S. 670 ff.).

4.3 Zunächst ist zu beantworten, ob Regelungen über die Säule 3a überhaupt dem System der sozialen Sicherheit nach Art. 8 und Anh. II FZA unterliegen. Das Abkommen beschränkt sich im Bereich der Sozialen Sicherheit auf die Koordination der nationalen Systeme. Diese Aufgabe

leistet vor allem die bereits erwähnte V 1408/71 (BGE 138 V 186 E. 3.2 S. 191; vgl. Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG vom 23. Juni 1999 [Botschaft Bil. I], in: BBl 1999 6128, 6317 und 6318). Gegenstand dieser sind *gesetzliche Systeme der sozialen Sicherheit*, welche von *ergänzenden Rentensystemen* nach der RL 98/49 abzugrenzen sind (dazu umfassend Basile Cardinaux, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, 2008, S. 313 ff.; siehe auch Erwägungsgrund 3 RL 98/49). In Bezug auf die berufliche Vorsorge fällt lediglich deren obligatorischer Teil in den Geltungsbereich der V 1408/71 (vgl. Botschaft Bil. I, BBl 1999 6330; Roland A. Müller, Soziale Sicherheit einschliesslich Anpassung des schweizerischen Rechts, in: Thürer/Weber/Portmann/Kellerhals, Bilaterale Verträge I & II. Schweiz - EU, Handbuch, 2007, S. 189 ff., 228 f.; Cardinaux, a.a.O., S. 479 Rz. 1073; Thomas Gächter/Maya Geckeler Hunziker, in: Schneider/Geiser/Gächter, a.a.O., Art. 5 BVG N 27 i.f.; Jürg Brechbühl, Die Auswirkungen des Abkommens auf den Leistungsbereich der ersten und der zweiten Säule, in: Murer [Hrsg.], Das Personenverkehrsabkommen mit der EU und seine Auswirkungen auf die soziale Sicherheit der Schweiz, 2001, S. 103 ff., 105, 113), die überobligatorische Vorsorge wird nur durch RL 98/47 erfasst, wobei das Schweizerische Recht deren Art. 4 genügt (vgl. Brechbühl, a.a.O., S. 105).

Die Säule 3a gehört weder zum *gesetzlichen System der sozialen Sicherheit* noch stellt es *ein ergänzendes Rentensystem* dar, da es sich nicht um Kollektiv-, sondern um Individualvorsorge handelt (vgl. Cardinaux, a.a.O., S. 463 Rz. 1052; Werner Nussbaum, Bilaterale Verträge I - Beiträge an die berufliche Vorsorge unter dem Aspekt der Per-

sonenfreizügigkeit, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 36 ff., 37). Die Regelungen über die Säule 3a bilden nicht Gegenstand des Systems der sozialen Sicherheit nach dem FZA (vgl. Nussbaum, a.a.O., S. 37; Müller, a.a.O., S. 227; Görg Haverkate/Stefan Huster, Europäisches Sozialrecht, 1999, S. 179; Bundesamt für Sozialversicherungen, Mitteilungen über die Berufliche Vorsorge Nr. 96 vom 18. Dezember 2006, S. 4 Ziff. 4), weshalb etwa die Leistungen der Säule 3a bei definitivem Verlassen der Schweiz auch bar ausbezahlt werden können (dazu Bundesamt für Sozialversicherungen, Mitteilungen über die Berufliche Vorsorge Nr. 96 vom 18. Dezember 2006, S. 4 Ziff. 4).

4.4 Bildet somit die Säule 3a nicht Gegenstand der sozialen Sicherheit, sind die von den Beschwerdeführern vorgebrachten, sich auf Anh. II des FZA bzw. der V 1408/71 gestützten Rügen unbeachtlich.

5.
Die Beschwerdeführer monieren zudem eine Verletzung von Art. 9 Abs. 2 Anh. I FZA.

5.1 Nach Art. 9 Abs. 1 Anh. I FZA darf ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere in Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer. Ein Arbeitnehmer und seine in Art. 3 des Anh. I FZA genannten Familienangehörigen geniessen

dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen (Abs. 2). Art. 9 Anh. I FZA stellt eine Konkretisierung des Art. 2 FZA dar (vgl. Cottier/ Diebold/Kölliker/Liechti-McKee/Oesch/Payosova/Wüger, Die Rechtsbeziehungen der Schweiz und der Europäischen Union, 2014, Rz. 492) und geht Art. 2 FZA als lex specialis vor (vgl. Christina Schnell, Arbeitnehmerfreizügigkeit in der Schweiz, 2010, S. 190; Astrid Epiney, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, SJZ 2009, S. 25 ff., 28 lk Sp.; Chantal Delli, Verbotene Beschränkungen für Arbeitnehmende?, 2009, S. 44; siehe auch Christa Tobler/Jacques Beglinger, Grundzüge des bilateralen (Wirtschafts-) Rechts, Band 1, 2013, S. 74 ff.; BGE 136 II 241 E. 12 S. 249).

5.2 Bevor zu prüfen ist, ob im vorliegenden Fall - wie von den Beschwerdeführern geltend gemacht - eine Diskriminierung nach Art. 9 Abs. 2 Anh. I FZA vorliegt, ist dessen Tatbestand näher zu analysieren. Art. 9 Abs. 1 und 2 Anh. I FZA fordern, dass Arbeitnehmer mit einer ausländischen Staatsangehörigkeit wie inländische Arbeitnehmer behandelt werden. In der vorliegend zu beurteilenden Konstellation handelt es sich um einen Staatsangehörigen einer Vertragspartei, der zwar in der Schweiz Wohnsitz hat, aber nicht in der Schweiz, sondern in einem anderen Vertragsstaat arbeitet. Insofern ist entscheidend, was unter dem Begriff des Arbeitnehmers i.S. von Art. 9 Anh. I FZA verstanden wird.

5.3 Ziel des Abkommens ist es, die Freizügigkeit auf der Grundlage der in der Europäischen Union geltenden Bestimmungen zu verwirklichen (Präambel), weshalb die Vertragsstaaten übereingekommen sind, in den

vom Abkommen erfassten Bereichen alle erforderlichen Massnahmen zu treffen, damit in ihren Beziehungen eine möglichst parallele Rechtslage besteht (Art. 16 Abs. 1 FZA). Nach Art. 16 Abs. 2 FZA ist für die Anwendung des Freizügigkeitsabkommens - soweit für die Anwendung des Abkommens Begriffe des Unionsrechts herangezogen werden - die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung (21. Juni 1999) massgebend. Dabei weicht das Bundesgericht praxisgemäss von der Auslegung abkommensrelevanter unionsrechtlicher Bestimmungen durch den EuGH nach dem Unterzeichnungsdatum nicht leichthin ab, sondern nur beim Vorliegen "triftiger" Gründe (BGE 140 II 167 E. 4.4 f. S. 175, 112 E. 3.2 S. 117; 139 II 393 E. 4.1.1 S. 397 f.; 136 II 65 E. 3.1 S. 70 f., 5 E. 3.4 S. 12 f.; je mit zahlreichen Hinweisen).

5.4 Art. 9 Abs. 1 und 2 Anh. I FZA stimmen materiell mit Art. 45 AEUV überein. Sie entsprechen wortwörtlich Art. 7 Abs. 1 und 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (Freizügigkeitsverordnung; ABl. L 257 vom 19.10.1968, S. 2 mit Änderungen im Jahre 1976 [ABl. L 39 vom 14.2.1976, S. 2] und 1992 [ABl. L 245 vom 26.8.1992, S. 1] und einer Berichtigung [ABl. L 295 vom 7.12.1968, S. 12]; dazu BGE 136 II 241 E. 12 S. 249; Sebastian Benesch, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, 2007, 130 ff.; Schnell, a.a.O., S. 193 f.), die Art. 45 AEUV sekundärrechtlich verdeutlicht (Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, S. 464 Rz. 8).

Art. 45 AEUV handelt von der Freizügigkeit der Arbeitnehmer. Diese ist ebenso wie andere Grundfreiheiten eine zweckgebundene Freiheit. Sie vermittelt deshalb dem mobilitätswilligen Bürger grundsätzlich nur dann Rechte, wenn er seinen Heimatstaat aus wirtschaftlichen Gründen - nämlich zur Arbeitsaufnahme in einem anderen Mitgliedstaat - verlassen will (Schneider/Wunderlich, in: Jürgen Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, AEUV Artikel 45 N 5; Urteil des EuGH vom 29. April 2004 C-482/01 & 493/01, *Orfanopoulos*, Rz. 49). Der Aufenthalt in anderen Mitgliedstaaten zu nichtwirtschaftlichen Zwecken lässt sich grundsätzlich nicht auf Art. 45 stützen (Schneider/Wunderlich, a.a.O., Art. 45 AEUV Rz. 5 i.f.; Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Kommentar I, Stand 2014, Art. 45 AEUV Rz. 81 i.f. und 81 ff.; Urteil des EuGH vom 23. April 2009 C-544/07, *Rüffler*, Rz. 52 i.f.). Aus diesem Grunde erfüllen Arbeitssuchende und ehemalige Arbeitnehmer die Voraussetzungen als Arbeitnehmer i.S. von Art. 45 AEUV nicht, auch wenn ihnen bestimmte Vergünstigungen eingeräumt werden (vgl. Schneider/Wunderlich, a.a.O., Artikel 45 AEUV Rz. 20; Forsthoff, a.a.O., Art. 45 AEUV Rz. 101 ff.).

Diese Grundkonstellation bildet auch Basis der Freizügigkeitsverordnung. Sie zeigt sich dort in der Zweiteilung (siehe auch Urteil des EuGH vom 21. Juni 1988 C-39/68, *Lair*, Rz. 32 f.) zwischen Zugang (Art. 1-6) und Ausübung (Art. 7-9). Dabei werden in den Art. 7 ff. unter dem Begriff des Arbeitnehmers ausschliesslich Personen erfasst, die bereits Zugang zum Arbeitsmarkt im Aufnahmestaat gefunden haben. Personen, die zuwandern, um eine Beschäftigung zu suchen, geniessen keine Gleichbehandlung nach Art. 7 Abs. 2 Freizügigkeitsverordnung (vgl. Urteile

des EuGH vom 18. Juni 1987 C- 316/85, *Lebon*, Rz. 25 f.; vom 23. März 2004 C-138/02, *Collins,* Rz. 32 f.; siehe auch Ferdinand Wollenschläger, Grundfreiheit ohne Markt, 2007, S. 66; eine leichte Öffnung findet nach dem Urteil des EuGH vom 23. März 2004 C-138/02, *Collins*, statt; dazu Wollenschläger, a.a.O., S. 272 ff.; Haratsch/Koenig/ Pechstein, Europarecht, 9. Aufl. 2014, S. 434 (Rz. 903), 438 (Rz. 910); Winfried Brechmann, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV - AEUV, Kommentar, 4. Aufl. 2011, Art. 45 AEUV Rz. 62; Schneider/Wunderlich, a.a.O., AEUV Artikel 45 N 75). Umso mehr gilt dies für Personen im Wohnsitzstaat, die dort keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, sondern in einem anderen Staat.

5.5 Entsprechend Art. 16 Abs. 2 FZA sind diese Ausführungen auch Basis für die Anwendung von Art. 9 Anh. I FZA. Demnach ist Art. 9 Abs. 1 und 2 Anh. I FZA nur dann anwendbar, wenn ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei im Aufenthaltsstaat Arbeitnehmer ist. Dies bestätigt auch Art. 24 Abs. 1 Anh. I FZA, wenn dieser ausführt, dass eine Person, die die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzt und *keine Erwerbstätigkeit im Aufenthaltsstaat* ausübt, einer speziellen "Freizügigkeits"regelung und eben nicht der Freizügigkeitsregelung für Arbeitnehmer (Art. 6 ff., u.a. Art. 9 Anh. I FZA) untersteht.

Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdeführer Staatsangehöriger von Deutschland, wohnt in der Schweiz, arbeitet aber in Frankreich für einen deutschen Arbeitgeber. Insofern ist er in der Schweiz nicht Arbeitnehmer i.S. von Art. 9 Anh. I FZA; er besitzt „lediglich“ eine Aufenthaltsbewilligung nach Art. 24 Anh. I FZA. Art. 9 Abs. 2 Anh. I FZA bildet keine

Grundlage, um zu beurteilen, ob das Verbot, die Beiträge der Säule 3a steuerrechtlich abziehen zu können, diskriminierend ist.

Entsprechend Art. 106 Abs. 1 BGG, wonach das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen anwendet, ist im Folgenden deshalb zu prüfen, ob Art. 2 FZA Grundlage (für die inhaltlich übereinstimmende EU-Regelung siehe Haratsch/Koenig/Pechstein, a.a.O., Rz. 910 i.f.; Brechmann, a.a.O., Art. 45 AEUV Rz. 5) für die Berücksichtigung eines steuerlichen Abzugs der Säule 3a bildet.

6.

6.1 Nach Art. 2 FZA dürfen die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, bei der Anwendung dieses Abkommens gemäss den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert werden. Art. 2 FZA entspricht inhaltlich dem unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot von Art. 18 AEUV (dazu etwa Haratsch/Koenig/Pechstein, a.a.O., S. 331 ff.; Thorsten Kingreen, Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit, in: Dirk Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 3. Aufl. 2009, S. 434 ff.; Astrid Epiney, in: Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 18 AEUV); für die Auslegung von Art. 2 FZA ist wiederum entsprechend Art. 16 Abs. 2 FZA auf das EU-Recht Bezug zu nehmen. Art. 2 FZA stellt ein Verbot der Ungleichbehandlung wegen der Staatsangehörigkeit und einen besonderen Gleichheitssatz dar (vgl. dazu etwa Cottier/Diebold/Kölliker/Liechti-McKee/Oesch/Payosova/Wüger, a.a.O., Rz. 490 f.; Kingreen, a.a.O., Rz. 2). Eine Diskriminierung kann aber nur vorliegen, wenn vergleichbare Situationen ungleich behandelt werden oder

unterschiedliche Situationen gleich behandelt werden (vgl. BGE 140 II 167 E. 4.1 S. 172 f.; Haratsch/Koenig/Pechstein, a.a.O., Rz. 739 ff.). Wie bereits die verschiedenen anderen Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens zum Grundsatz der Nichtdiskriminierung verbietet Art. 2 FZA in Übereinstimmung mit dem EU-Recht (dazu statt vieler Haratsch/Koenig/Pechstein, a.a.O., Rz. 741) sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Ungleichbehandlung von Personen aus Gründen der Staatsangehörigkeit (vgl. BGE 140 II 167 E. 4.1 und 4.3 S. 172 f. bzw. 174 f., 112 E. 3.2.1 S. 118; 136 II 241 E. 13.1 S. 249; 131 V 209 E. 6.2 S. 215; etwa Epiney, a.a.O., Art. 18 Rz. 12 ff.). Der sachliche Schutzbereich von Art. 2 FZA wird durch die Anwendung des FZA gemäss den Anhängen eröffnet (BGE 136 II 241 E. 11.3 S. 247 f.). Zudem bedarf es eines Auslandbezugs (vgl. BGE 136 II 241 E. 11.2 S. 247).

6.2 Der Beschwerdeführer ist Staatsangehöriger von Deutschland mit Wohnsitz in der Schweiz. Auf ihn ist das FZA anwendbar (Art. 24 Anh. I FZA). Eine offene Diskriminierung, die unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft liegt nicht vor: Als Voraussetzung dafür, dass Einzahlungen als Einzahlungen der gebundenen Selbstvorsorge, d.h. Einzahlungen in die Säule 3a, gelten und demnach steuerlich begünstigt werden können (Art. 7 Abs. 1 BVV 3), muss die einzahlungswillige Person bei der eidgenössischen AHV versichert sein (siehe oben E. 2.3). Ob eine Person dort versichert ist, hängt nicht von der Staatsangehörigkeit, sondern grundsätzlich vom Wohnort bzw. von der Erwerbstätigkeit in der Schweiz ab (vgl. Art. 1a AHVG).

6.3 Fraglich ist indes, ob es sich um eine mittelbare bzw. versteckte Diskriminierung handelt. Eine solche liegt dann vor, wenn die Anwendung eines scheinbar neutralen Merkmals überwiegend nicht schweizerische, sondern EU-Staatsangehörige betrifft (vgl. BGE 140 II 112 E. 3.2.1 S. 118; BGE 136 II 241 E. 13.1 S. 249; Urteile des EuGH vom 12. Februar 1974 152/73, *Sotgiu*, Rz. 11; vom 21. September 2000 C-124/99, *Borawitz*, Rz. 24 f.; Haratsch/Koenig/Pechstein, a.a.O., Rz. 741; siehe auch BGE 131 V 209 E. 6.3 S. 215 f.). Um festzustellen, ob die Verwendung eines bestimmten Unterscheidungsmerkmals im erwähnten Sinne indirekt zu einer Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit führt, ist das Verhältnis zwischen Nichtinländern und Inländern innerhalb des benachteiligten bzw. nicht begünstigten Personenkreises auf der einen dem Verhältnis zwischen Nichtinländern und Inländern innerhalb der Vergleichsgruppe der nicht benachteiligten bzw. der begünstigten Personen auf der andern Seite gegenüberzustellen (vgl. BGE 131 V 209 E. 6.3 S. 216; erwähntes Urteil *Borawitz*, Rz. 28 bis 31).

6.4. Nach Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG können Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge von den Einkünften abgezogen werden. Wer dazu berechtigt ist, ergibt sich - wie bereits ausgeführt (siehe oben E. 2.3) - aus Art. 82 i.V.m. Art. 5 BVG. Art. 5 BVG hält dabei fest, dass dies nur für Personen gilt, die bei der AHV versichert sind. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass es hier nur um den Inhalt des Verweisungsobjekts - als nationales, nicht die soziale Sicherheit betreffendes Recht - geht; dieser Inhalt findet sich in Art. 1a AHVG. Sozialversicherungsrechtlich ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer nicht der schweizerischen AHV unterstellt ist (Erwerbsortprinzip: gestützt auf die Koordination der sozialen Si-

cherheit: Gächter/Geckeler Hunziker, in: Schneider/Geiser/Gächter, a.a.O., Art. 5 N 12; Cadotsch/Cardinaux, Die Auswirkungen des Abkommens auf die Versicherungs- und Beitragspflicht in der AHV, in: Murer, a.a.O., S. 119 ff., 122; Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, 2. Aufl., 2012, Rz. 552 ff.). Strittig ist nur, ob die Nichtberechtigung zur Äufnung eines gebundenen Selbstvorsorgekontos und zum steuerlichen Abzug des jährlichen Beitrags eine mittelbare Diskriminierung darstellt.

Nach dem für das Bundesgericht verbindlich festgestellten Sachverhalt arbeitet der Beschwerdeführer in Frankreich für einen Arbeitgeber in Deutschland; dort leistet er sowohl Beiträge an die Rentenversicherung als auch Beiträge an die Arbeitslosenversicherung. Nach Art. 1a Abs. 1 lit. a AHVG sind die natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz obligatorisch versichert; dies gilt auch für Ausländer, die in der Schweiz wohnen und im Ausland arbeiten (vgl. Scartazzini/ Hürzeler, a.a.O., S. 129; Gächter/Geckeler Hunziker, a.a.O., Art. 5 N 11; Stauffer, a.a.O., Rz. 596). Aufgrund des Territorialitätsprinzips unterliegt der ausländische Arbeitgeber indes nicht der AHV-Beitragspflicht, sondern diese Personen müssten ihre Beitragspflicht aufgrund des massgebenden Einkommens selbst erfüllen (Art. 6 AHVG). Im Geltungsbereich des BVG legt Art. 1j Abs. 1 lit. a BVV 2 (SR 831.441.1) allerdings fest, dass Arbeitnehmer nicht der obligatorischen Versicherung unterstellt sind, deren Arbeitgeber gegenüber der AHV nicht beitragspflichtig ist. Wie dargelegt gilt das Nämliche auch für die gebundene Selbstvorsorge (dazu oben E. 2.3).

Im Resultat ist das entscheidende Kriterium auch hier das „Erwerbsortprinzip“ - wie dies im vorliegenden Fall die Koordinationsregeln für die

soziale Sicherheit festlegen (Art. 13 Abs. 2 lit. a V 1408/71). Massgebend ist somit, wo die Arbeit geleistet wird - ein neutrales Kriterium, das Ausländer im Vergleich mit Schweizer Bürgern nicht benachteiligt. Sowohl Schweizer als auch Ausländer fallen bei Wohnsitz in der Schweiz mit einem ausländischen Arbeitsort mit einem ausländischen Arbeitgeber nicht in den Geltungsbereich des BVG; beide können kein selbstgebundenes Vorsorgekonto äufnen und somit die eingezahlten Beträge von den Steuern abziehen. Zudem dürften von dieser Regelung eher Schweizer benachteiligt sein, da EU-Bürger mit der durch das FZA geschaffenen Freizügigkeit vor allem ihren Arbeitsort in die Schweiz verlegen und nicht ihren Wohnort in die Schweiz verlegen und gleichzeitig ihren Arbeitsort im EU-Raum belassen. Insofern ist die schweizerische Regelung, wonach der Beschwerdeführer kein selbstgebundenes Vorsorgekonto äufnen und die jährlichen Beiträge von den Steuern abziehen kann, auch nicht indirekt diskriminierend.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 25. August 2014 i.S. C. (2C_1048/2013)

Abgrenzung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels von der privaten Vermögensverwaltung (Art. 18 bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG): Abriss von alten unwirtschaftlichen Gebäuden und anschliessende Neuüberbauung mit Verkauf von Stockwerkeigentum

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel ist von der privaten Vermögensverwaltung anhand von Indizien abzugrenzen (vgl. dazu StPS 2014 S. 4 ff.). Massgebend ist das Gesamtbild der vorhandenen Indizien im Einzelfall. Trotz hohem Fremdfinanzierungsgrad und trotz der Weiterveräusserung von vier der insgesamt sechs erstellten Wohneinheiten wird in casu das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels verneint. Zum einen deshalb, weil die steuerpflichtige Person nicht eine unbebaute Liegenschaft in der Absicht erworben hat, diese zu überbauen, sondern eine Liegenschaft mit bereits bestehenden Gebäuden in der ursprünglichen Absicht, diese zu renovieren. Zum andern ist keine weitere Handelstätigkeit bekannt, die Besitzesdauer der einzelnen Liegenschaften betrug zwischen 5 und 16 Jahren. Ferner hatte die Überbauung keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person. Die vollständige Ausschöpfung der baurechtlichen Ausnützung muss schliesslich auch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung erlaubt sein und

ändert an dem für die Bejahung eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels massgebenden Gesamtbild nichts.

Sachverhalt (zusammengefasst)

C. erwarb von seinem Vater und seiner Schwester in den Jahren 1993, 1997, 1998 und 2004 Liegenschaften zu Vorzugspreisen. Auf diese Weise kam C. in den Besitz einer zusammenhängenden Fläche von rund 1100 m2 mit zwei Gebäuden. In den Jahren 2009 und 2010 liess C. die bestehenden Gebäude abtragen und erstellte ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen, von denen er vier verkaufte. Für die Steuerjahre 2010 und 2011 wurde C. von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert und für Grundstückgewinne von CHF 86 757.-- bzw. CHF 464 343.-- besteuert. Die dagegen erhobene Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde hingegen gut.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte namentlich aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen.

2.2 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Veräusserungsgewinne steuerbar, wenn sie sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben; dabei ist gleichgültig, ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig oder einmalig ausgeübt wird. Auch Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften unterliegen der Einkommenssteuer, wenn sie im Rahmen einer solchen Tätigkeit erzielt werden. Steuerfrei sind sie nur, wenn sie bei der blossen Verwaltung des eigenen Privatvermögens oder einer zufällig sich bietenden Gelegenheit (ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit) erlangt werden. Ob Veräusserungsgewinne nach Art. 18 DBG zu besteuern sind, ist im Einzelfall stets nach den gesamten Umständen zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen etwa in Betracht kommen die (systematische bzw. planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur

Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall aber auch allein ausreichen, um eine Erwerbstätigkeit anzunehmen (vgl. zum Ganzen BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; 122 II 446 E. 3b S. 449 f.; Urteile 2C_455/2011 vom 5. April 2012 E. 5.1; 2C_403/2009 vom 1. März 2010 E. 2, in: StE 2011 B 23.1 Nr. 69, StR 65/2010 S. 458, RDAF 2010 II 600; 2A.358/2005 vom 23. November 2005 E. 2.1 f.).

2.3 Zum Begriff des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels besteht eine reichhaltige Praxis des Bundesgerichts. Es konnte sich in neueren Urteilen wiederholt mit Grenzfällen in diesem Bereich befassen.

2.3.1 Im Urteil 2C_1276/2012 vom 24. Oktober 2013 (in: RDAF 2014 II S. 68, StR 69/2014) erwog das Bundesgericht, der Erwerb einer Liegenschaft und die Begründung von Stockwerkeigentum im Hinblick auf den gewinnbringenden Verkauf lasse nicht zwingend auf eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit schliessen und könne noch als Verwaltung des privaten Vermögens betrachtet werden. Wenn jedoch die weiteren Liegenschaftstransaktionen, deren zeitliche Nähe und die Art der Finanzierung betrachtet würden, müsse gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel angenommen werden. Im konkreten Fall hatte ein Ehepaar innerhalb von sieben Jahren zwei grosse Mietliegenschaften erworben, teilweise Stockwerkeigentum begründet und wieder verkauft. Finanziert wurden die Geschäfte zur Hauptsache mit Hypothekar- und Lombardkrediten. Angesichts der Kaufpreise (insgesamt Fr. ...) und der eingesetzten Eigenmittel (Fr. ...) konnte nicht mehr nur von der Verwaltung des privaten Vermögens gesprochen

werden. Das Bundesgericht betonte den Grundsatz, dass alle Umstände im Einzelfall zu berücksichtigen seien, und sprach sich gegen die isolierte Betrachtung einzelner Merkmale und namentlich der Besitzesdauer aus (E. 4.3.2 und 4.4).

2.3.2 Im Entscheid 2C_819/2011 vom 20. April 2012 (in: RDAF 2012 II S. 260) verneinte das Bundesgericht das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels seitens der Steuerpflichtigen, die über keinerlei Kenntnisse im Immobilienbereich verfügten und deren Beitrag sich darin erschöpfte, ihre durch Erbvorbezug erworbene Landparzelle als Teil des zu überbauenden Grundstücks in eine Baugesellschaft (einfache Gesellschaft) einzubringen, während Verkauf und Promotion durch die Hauptgesellschafterin, eine Bau und Generalunternehmung, erfolgte (E. 3.3).

2.3.3 Im Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 (in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40) sprach der Umstand, dass sich die Immobilie vor ihrem gewinnbringenden Verkauf relativ lang im Besitz ihrer Erbauer befand (Mietliegenschaft), eher für die Verwaltung von Privatvermögen. Die Gründung einer einfachen Gesellschaft (Baugesellschaft) mit überwiegend im Baugewerbe tätigen Gesellschafter zum Zweck des Erwerbs und nachmaligen Erstellung der Baute mit 24 Alterswohnungen legte indessen die Annahme eines Immobilienhandels nahe. Im Urteil betonte das Bundesgericht das Erfordernis der Berücksichtigung aller massgeblichen Umstände und erwähnte, dass eine lange Haltedauer für sich betrachtet der Annahme einer selbständigen, auf Erwerb gerichteten Tätigkeit nicht entgegenstehe (E. 3).

2.3.4 Im Urteil 2C_907/2010 vom 16. Mai 2011 vergrösserte ein Geschwisterpaar eine teils ererbte, teils durch Vorempfang erworbene unüberbaute Parzelle durch Zukauf von weiterem Land und realisierte darauf ein Appartementhaus mit 15 Stockwerkeinheiten, von denen es innerhalb eines Jahres sechs Einheiten verkaufte. Das sprengte den Rahmen der schlichten Verwaltung des privaten Vermögens, auch wenn kein besonders hoher Fremdfinanzierungsanteil von 40 % vorlag. Hinzu kam, dass beide Geschwister als Verwaltungsratspräsidentin resp. als Verwaltungsratsmitglied einer Immobiliengesellschaft über Erfahrungen im Immobilienbereich verfügten, wie sich aus dem kantonalen Entscheid ergibt.

3.

3.1 Gemäss den Feststellungen tatsächlicher Art der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid, die nicht offensichtlich unrichtig und für das Bundesgericht verbindlich sind, erwarb der Beschwerdeführer die in Frage stehenden Liegenschaften in den Jahren 1993, 1994, 1997, 1998 und 2004 von seinem Vater und seiner Schwester zu Vorzugspreisen. Der letzte Zukauf erfolgte im Jahr 2004 von seinem Vater zu einem erbvertraglich festgelegten Preis von Fr. .... Auf diese Weise erwarb der Beschwerdeführer eine zusammenhängende Fläche von rund 1100 m2 mit zwei Gebäuden. Der Erwerb einer Wohnliegenschaft unter Verwandten zu Vorzugspreisen oder anrechnungsweise ist in der Regel eine private Angelegenheit. Das allein lässt noch nicht auf eine gewerbsmässige Tätigkeit schliessen.

3.2 In den Jahren 2005 und 2006 nahm der Beschwerdeführer Unterhaltsarbeiten vor. Diese erwiesen sich aber angesichts des Alters der Gebäude (Baujahr um 1900) als Fehlinvestition, weshalb er sich im Jahr 2008 entschloss, die Liegenschaften „optimaler und für seine private Situation sinnvoller zu nutzen“. Er befolgte die Empfehlung von Immobilienfachleuten, die alten Gebäude abzutragen und eine neue Überbauung zu erstellen. Nach einer kurzen Planungsphase wurde das Baugesuch am 23. Juni 2008 für die Erstellung eines Mehrfamilienhauses mit Untergeschoss, drei Vollgeschossen, Attikageschoss, Tiefgarage und sechs Parkplätzen eingereicht und mit dem Bau im Herbst 2009 begonnen. Der Beschwerdeführer war hierfür auf fremde Mittel angewiesen und musste planmässig vorgehen. Insgesamt wurden sechs Wohnungen erstellt. Vier Wohnungen wurden in den Jahren 2010 und 2011 veräussert. Zwei Wohnungen blieben im Eigentum des Beschwerdeführers. Eine dieser Wohnungen bewohnt er selbst.

3.3 Der Verkauf von vier Wohnungen kann eine private oder auch eine Handelstätigkeit sein. Für die Qualifikation kommt es daher darauf an, in welchem Kontext die Verkäufe erfolgten. Angesichts des Alters der abgetragenen Gebäude lag es nahe, diese durch einen Neubau zu ersetzen. Da der Beschwerdeführer keine Kinder hat und seine Wohnbedürfnisse eingeschränkt sind, lag es nahe, nach Realisierung der Überbauung einzelne Wohnungen zu veräussern. Damit konnten zugleich auch die Baukredite zurückbezahlt werden. Nach den Feststellungen der Vorinstanz betrugen seine Privatschulden Ende 2010 Fr. ... und nach dem Verkauf der Wohnungen Ende 2011 noch Fr. .... Zwei Wohnungen wurden zurückbehalten. Auf diese Weise konnte der Beschwerdeführer sein Vermögen sinnvoll an-

legen und seine Verschuldungssituation bereinigen. Auch diese Tätigkeit lässt sich noch als Verwaltung und Diversifizierung des eigenen (privaten) Vermögens begreifen und rückt den Beschwerdeführer noch nicht in die Nähe eines Liegenschaftenhändlers.

3.4 Bei Betrachtung dieser Tätigkeit im gesamten Kontext deutet ebenfalls nichts auf einen Liegenschaftenhandel hin. Weitere Käufe oder Verkäufe sind nicht bekannt. Die Besitzesdauer allein ist nicht signifikant, sondern nur in Verbindung mit weiteren Elementen, welche zum Liegenschaftenhandel Bezug haben. Vorliegend befanden sich die einzelnen Landparzellen während 5 bis 16 Jahren im Besitz des Beschwerdeführers, ohne dass eine Handelstätigkeit zu registrieren war. Der Beschwerdeführer erlernte den Beruf eines kaufmännischen Angestellten und ist heute bei einem Gemeindesteueramt angestellt. Diese Tätigkeit hat ebenfalls keinen Bezug zu einer Tätigkeit im Immobilienbereich. Der Beschwerdeführer musste für die Überbauung wohl planmässig vorgehen und war auf die Hilfe von Fachpersonen angewiesen, wie die Vorinstanz ausführt. In dieser Situation befindet sich jedoch grundsätzlich jeder Private, wenn er sich entschlossen hat, ein Haus zu bauen. An dieser Beurteilung ändert nichts, dass der Beschwerdeführer die ihm zustehende baurechtliche Ausnützung vermutlich voll ausschöpfte. Auch einem Privaten muss es erlaubt sein, von seinem Eigentum im Rahmen der Rechtsordnung vollumfänglich Gebrauch zu machen.

3.5 Die vorliegende Konstellation hat gewisse Ähnlichkeiten mit dem in den Urteilen 2C_455/2011 vom 5. April 2012 E. 5.3 und 2C_1156/2012 vom 19. Juli 2013 E 8.2.1 f. (1. und 2. Rechtsgang)

entschiedenen Fall: Ein Steuerpflichtiger, dessen berufliche Tätigkeit (Laborant) mit der Immobilienbranche nichts zu tun hat, erwarb im Jahr 1989 eine unbebaute Parzelle, die er im gleichen Jahr mit einem Mehrfamilienhaus mit zehn Einheiten überbauen liess. Noch in der Bauphase verkaufte er zur Finanzierung des Bauvorhabens vier Wohnungen. In der Folge übernahm er eine Wohnung selbst, die restlichen Wohnungen vermietete er. Im Jahr 2003 kaufte er zwei Wohnungen zurück und verkaufte im Jahr 2006 erneut eine Wohnung mit zwei Parkplätzen. Das Bundesgericht bejahte einen Liegenschaftenhandel. Bestimmend war die Zahl der Transaktionen, der Fremdfinanzierungsgrad von 97 %, der praktisch einer ausschliesslichen Fremdfinanzierung gleichkam, sowie der Umstand, dass die restlichen neun Wohnungen nicht ausschliesslich der Dauervermietung dienten, sondern in den Jahren 2003 und 2006 teilweise erneut Gegenstand von Verkäufen und eines Rückkaufs bildeten.

Im vorliegenden Fall bestand ebenfalls ein hoher Fremdfinanzierungsgrad, wie sich bereits aus den im Jahr 2010 um rund zwei Millionen Franken gestiegenen Privatschulden herauslesen lässt. Dabei handelt es sich aber nicht um das einzig ausschlaggebende Element. Entscheidend ist vielmehr, dass der Beschwerdeführer keine unbebaute Liegenschaft in der Absicht erwarb, sie zu überbauen, sondern eine Liegenschaft mit bereits bestehenden Gebäuden. Er fasste denn auch ursprünglich die Renovation ins Auge und nahm Unterhaltsarbeiten vor, was sich aber als Fehlinvestition erwies. Erst danach entschloss er sich, die bestehenden Gebäude durch neue zu ersetzen. Im Übrigen nahm der Verschuldungsgrad wohl zu, doch war der Beschwerdeführer infolge der Bautätigkeit in keinem Zeitpunkt überschuldet. Im Jahre 2010 deklarierte er bereits wieder ein Rein-

vermögen von rund Fr. .... (Vorjahr rund Fr. ...). Diese Umstände lassen gesamthaft betrachtet nicht auf eine Handelstätigkeit schliessen.

3.6 Die Eidgenössische Steuerverwaltung beruft sich für ihren abweichenden Rechtsstandpunkt insbesondere auf das Urteil 2C_907/2010 vom 16. Mai 2011 (vgl. E. 2.3.4 hiervor). Dieses unterscheidet sich indes in wesentlichen Punkten von dem hier vorliegenden Fall: Zum einen verfügten die damaligen Geschwister, die sich zu Realisierung eines Bauprojekts zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen hatten, bereits als Verwaltungsratspräsidentin bzw. als Verwaltungsrat einer Immobiliengesellschaft über einschlägige Erfahrungen im Immobiliensektor. Zudem handelte es sich - im Unterschied zum vorliegenden Fall - um eine *unbebaute* Parzelle. Diese war zum Teil ererbt, zu einem grossen Teil wurde sie jedoch im Hinblick auf die Realisierung des Bauprojekts käuflich erworben. Das liess auf eine Gewinnabsicht und auf einen Liegenschaftenhandel schliessen. Auch dieses Urteil erweist sich mithin mit Blick auf die vorliegende Konstellation nicht als einschlägig.

3.7 Die Einschätzung des Beschwerdeführers als (Quasi-) Liegenschaftenhändler lässt sich daher nicht bestätigen. Sie erweist sich nach den von der Rechtsprechung zum Liegenschaftenhandel entwickelten Kriterien als bundesrechtswidrig.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24
– Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52; **2012,** 63
– Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Baurecht
– Zins **2013,** 26; **2014,** 40

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5
– Bewerbungskosten **2010**, 10

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
– Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83
– Abzug **2011,** 59

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Delkredere
– auf Debitoren **2012,** 17

Dividende
– privilegierte Besteuerung **2013,** 4; **2013,** 69

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
– – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89; **2014,** 4; **2014,** 115

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99; **2011,** 24
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreieckstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55; **2011,** 4
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30

– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31
– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10
– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10
– Teilsatzbesteuerung **2013,** 69

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13; **2013,** 62
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112
– Verfall von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39
– Abschreibung **2013,** 82

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116

– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3
– auf Grundstücken
– – durch Teilveräusserung (Verzicht auf Dienstbarkeiten) **2013,** 48

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Kirchensteuer
– für juristische Personen **2010,** 42

Kosten
– Beschwerdeverfahren
– – Überbindung an obsiegende Partei **2012,** 31
– Einspracheverfahren **2013,** 44

Krankheitskosten
– Pflegekosten, ambulant **2010,** 4

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5; **2010,** 50

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37; **2012,** 51
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Aktien
– – Verfall vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Quellensteuer
– Diskriminierungsverbot **2014,** 16

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reingewinn
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29
– Umrechnung der Funktional- in die Landeswährung **2014,** 79

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene
  – – Abzugsfähigkeit der Beiträge **2002,** 73; **2014,** 96

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererlass
– Voraussetzung **2012,** 74

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– Beweislast **2007,** 53; **2012,** 44
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Treu und Glauben
– Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde über Sachverhaltselemente (Verkehrswert einer Liegenschaft) **2010,** 31
– widersprüchliches Verhalten **2010,** 50

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126
– Unterbrechung **2011,** 28

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28
– bei Fusionen **2012,** 31
– im internationalen Verhältnis **2014,** 57

Vermögensertrag
– Abgrenzung zum privaten Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3; **2013,** 48
– Auszahlungen und Gutschriften aus Schneeballsystemen **2000,** 18; **2011,** 32; **2013,** 35
– Zeitpunkt der Realisation **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nicht kotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86; **2014**, 68

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53
– einer verbeiständeten Person **2011,** 54

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Volksinitiative, kantonale
– Ungültigkeit infolge Bundesrechtswidrigkeit **2010,** 16

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– freiwillige Einlagen **2005,** 21; **2011,** 17
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nicht kotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86; **2013,** 82; **2014**, 68

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53
– Zustellfiktion bei gescheiterter Zustellung **2011,** 45

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Privilegierte Dividendenbesteuerung 4
– Steuerliche Qualifikation der Baurechtszinsen bei einer vom Baurechtsnehmer selbst bewohnten Liegenschaft 26
– Auszahlungen aus Schneeballsystemen 35
– Kosten des kantonalen Einspracheverfahrens 44
– Steuerfreie Kapitalgewinne im Privatvermögen: Entschädigung für den Verzicht auf ein Bauverbot 48
– Abgrenzung Privat-/Geschäftsvermögen: Zuordnung einer Liegenschaft mit Restaurationsbetrieb und Betriebsinhaberwohnung 62
– Teilsatzbesteuerung: Beschränkung auf Dividenden 69
– Bewertung von Wertschriften ohne Kurswert zwecks Festsetzung des steuerbaren Reingewinns: Unbegründete Wertberichtigung auf einer Unternehmensbeteiligung 82

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. Mai 2012
i.S. J. (VGE II 2012 12)

Privilegierte Dividendenbesteuerung (§ 36 Abs. 2a StG, in Kraft vom 1.1.2007 bis 31.12.2010)

§ 36 Abs. 2a StG sieht für Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflichtigen zu mindestens 5 % beteiligt sind, einen auf einen Viertel des steuerbaren Gesamteinkommens reduzierten Steuersatz vor. Die daraus resultierende unterschiedliche steuerliche Belastung der Anteilseigner verstösst gegen die verfassungsmässigen Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV).

Sachverhalt

J. hat im Jahr 2008 von einer ausländischen Gesellschaft eine Dividendenzahlung von brutto CHF 606 774.-- erhalten.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3.1 Gemäss § 36 Abs. 2a des Steuergesetzes (StG; SRSZ 172.200; nachstehend a§ 36 Abs. 2a StG) vom 9. Februar 2000, gültig vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010, wurde die Steuer gemäss § 36 Abs. 1 und 2 StG für Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflichtigen zu mindestens 5 % beteiligt waren, zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet. Diese Bestimmung wurde per 1. Januar 2011 aufgehoben bzw. durch den neuen Abs. 3 von § 36 StG ersetzt, wonach für Dividenden aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflichtigen zu mindestens 10 % beteiligt sind, die Steuer gemäss § 36 Abs. 1 und 2 StG zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet wird.

3.2 Die Vorinstanz führte im angefochtenen Einspracheentscheid aus, a§ 36 Abs. 2a StG, welcher Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften privilegiere, sei mit der Teilrevision 2005 neu ins Steuergesetz aufgenommen worden. Mit § 36 Abs. 3 StG (seit 1.1.2011) sei eine Anpassung an das Bundesrecht vorgenommen worden. Neu qualifizierten kantonal auch Einkünfte aus ausländischen Gesellschaften zum Dividendenprivileg. Mit a§ 36 Abs. 2a StG sei in erster

Linie beabsichtigt worden, Investoren, welche an einem Unternehmen eine substantielle Beteiligung hielten, zu motivieren, das nicht betriebsnotwendige Kapital aus der Gesellschaft herauszunehmen und zu reinvestieren. Dadurch sollten Investitionen im Inland und damit auch die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen gefördert und zudem die Unternehmensnachfolge erleichtert werden (Erw. 2.2 mit Hinweis auf RRB Nr. 1268/2005 vom 27. September 2005 betreffend Teilrevision des Steuergesetzes, S. 3; RRB Nr. 874/2005 vom 5. Juli 2005, S. 1 f. und S. 9; vgl. Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 2). Vor diesem Hintergrund erscheine auch eine Förderung der einheimischen Wirtschaft und mithin eine steuerliche Privilegierung der schweizerischen Unternehmen als sachlich gerechtfertigt.

Der schwyzerische Gesetzgeber habe im Rahmen der Teilrevision 2009 des Steuergesetzes die reduzierte Dividendenbesteuerung an die Rechtslage im Bund (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG SR 642.14] vom 14. Dezember 1990) angepasst. Damit sei eine eigentliche Konzeptänderung einhergegangen, wonach neu eine Milderung der steuerlich bedingten wirtschaftlichen Doppelbelastung von Anteilseigner und Gesellschaft angestrebt werde. Der Kanton Schwyz habe für die Anpassung an die bundesrechtlichen und -gerichtlichen Vorgaben den Weg der ordentlichen Gesetzgebung beschritten. Der von der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 27. Juni 2011 erhobene Einwand einer zu langen „Übergangsfrist“ von vier Jahren an die Anpassung des kantonalen Rechts an die bundesrechtlichen Vorgaben erweise sich als haltlos (Erw. 2.3). Die privilegierte Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Beteiligungen finde erst ab 1. Januar 2011 Anwendung; für frühere Steuerperioden sei

die Regelung gemäss a§ 36 Abs. 2a StG anwendbar. Würde von dieser Übergangsregelung abgewichen, würde die Gewährung der privilegierten Dividendenbesteuerung auf ausländischen Einkünften in zeitlicher Hinsicht in die Beliebigkeit der Veranlagung gestellt. Dadurch wäre die rechtsgleiche Behandlung der nach der Übergangsregelung unter das alte Recht fallenden Steuerveranlagungen nicht mehr gewährleistet. Es sei kein Grund ersichtlich, sich über den Willen des kantonalen Gesetzgebers hinwegzusetzen und eine Rückwirkung der neuen Regelung von § 36 Abs. 3 StG auf einzelne Fälle zuzulassen (Erw. 2.4). Der Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (2C_274/2008 vom 25.9.2009 [= BGE 136 I 49] und 2C_30/2008 vom 25.9.2009) sei unbehelflich (Erw. 2.2).

3.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Beschränkung des Teilsatzverfahrens auf schweizerische Beteiligungen verstosse gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101) vom 18. April 1999 sowie gegen die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV (Beschwerde S. 2 mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil 2C_274/2008 vom 25.9.2009, Erw. 5.5). Die Argumentation der Vorinstanz sei nicht stichhaltig, dass im Rahmen der Gesetzesrevision per 1. Januar 2007 nicht die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Vordergrund gestanden sei und deshalb die erwähnten Bundesgerichtsurteile nicht einschlägig seien. Aus Bericht und Vorlage an den Kantonsrat vom 5. Juli 2005 (RRB Nr. 874/2005 S. 9) betreffend die Teilrevision des StG per 1. Januar 2007 gehe hervor, dass man die steuerliche Diskriminierung habe beseitigen wollen. Dabei habe man sich auf die Überlegungen der Unternehmenssteuerreform II des Bundes bezogen, wobei

man aber aufgrund des langen Zeithorizontes und der Ungewissheit nicht auf die Bundeslösung habe warten wollen. Im Zusammenhang mit dem neuen per 1. Januar 2011 in Kraft getretenen § 36 Abs. 3 StG sei einzig von einer Anpassung an die Vorgaben des Bundesgesetzgebers und nicht von einer eigentlichen Konzeptänderung die Rede gewesen. Eine klar verfassungswidrige Bestimmung könne nicht über vier Jahre aufrechterhalten werden. Sie sei unverzüglich und sofort verfassungs- bzw. StHG-konform auszulegen. Es gehe nicht um eine rückwirkende Anwendung einer neuen gesetzlichen Regelung (Beschwerde S. 3 f.).

4.1 Gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG (in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009) können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), mildern. Gemäss Art. 72h Abs. 1 StHG haben die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren nach Inkrafttreten der Änderung vom 23. März 2007 den geänderten Vorschriften von Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz StHG anzupassen. Diese Anpassungen entfalten ihre Wirkung für alle Kantone zwei Jahre nach Inkrafttreten der Änderung vom 23. März 2007 (d.h. ab 1.1.2011). Nach Ablauf dieser Fristen finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht (Art. 72h Abs. 2 StHG).

4.2 Zu prüfen ist nachstehend die strittige Frage der Gesetzes- (StHG-) Konformität und Verfassungsmässigkeit von a§ 36 Abs. 2a StG.

4.3 Im Urteil 2C_49/2008 vom 25. September 2009 (= BGE 136 I 65) hatte das Bundesgericht die Verfassungsmässigkeit von Art. 38 Abs. 3a des Gesetzes vom 20. März 2000 über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (StG-SH) zu prüfen. Diese auf den 1. Januar 2004 in Kraft gesetzte Bestimmung sah vor, dass für ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz die Steuer zum halben Satz des steuerbaren Einkommens berechnet wird, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote von mindestens 20 Prozent am Kapital hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens zwei Millionen Franken aufweist. Zwei steuerpflichtige Personen, die über Beteiligungen an Kapitalgesellschaften verfügten, welche die Quote von 20 % oder einen Verkehrswert von zwei Millionen Franken nicht erreichten, erhoben für die Steuerperioden 2004 und 2005 dennoch Anspruch auf die privilegierte Besteuerung und machten eine Verfassungswidrigkeit der erwähnten Bestimmung geltend.

Das Bundesgericht erwog namentlich Folgendes:

3.1 Mit Beschluss vom 23. März 2007 änderte die Bundesversammlung im Rahmen der so genannten Unternehmenssteuerreform II verschiedene steuerrechtliche Bestimmungen des Bundes. Unter anderem fügte sie in Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) den folgenden zweiten Satz ein (BBl 2007 2321):

„Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder

Stammkapitals ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern."

(...).

3.2 Nach Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Damit kann Bundesgesetzen weder im Rahmen der abstrakten noch der konkreten Normenkontrolle die Anwendung versagt werden. Zwar handelt es sich dabei um ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot (...), und es kann sich rechtfertigen, vorfrageweise die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes zu prüfen; wird eine solche festgestellt, muss das Gesetz aber angewandt werden, und das Bundesgericht kann lediglich gegebenenfalls den Gesetzgeber einladen, die fragliche Bestimmung zu ändern. Freilich besteht nicht in jedem Fall die Veranlassung, die bundesgesetzliche Regelung auf ihre Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht hin zu prüfen (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2C_61/2008 vom 28. Juli 2008 E. 1.3.2). Vielmehr hängt es von den Umständen des Einzelfalles ab, ob sich dies rechtfertigt.

3.3 Im vorliegenden Fall steht eine kantonale Gesetzesbestimmung in Frage. Dafür gilt das Anwendungsgebot von Art. 190 BV grundsätzlich nicht. Setzt das kantonale Steuergesetz allerdings unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes um, das im Steuerharmonisierungsgesetz enthalten ist, greift das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot auf das kantonale Recht durch. Das kantonale Steuergesetz, für welches das Anwendungsgebot an sich nicht gilt, wird davon als Umsetzungsakt der bundesgesetzlichen Ordnung erfasst (vgl. BGE 131 II 710 E. 5.4 S. 721). Auch diesfalls hängt es von den Umständen des Einzelfalles ab, ob sich die Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht trotz Anwendungsgebots rechtfertigt.

3.4 Bei einer abstrakten Normenkontrolle, namentlich bei der Überprüfung eines kantonalen Gesetzes, kann das Bundesgericht auch einer nachträglichen Änderung der Rechtslage Rechnung tragen und insbesondere neu in Kraft getretenes, übergeordnetes Recht mitberücksichtigen (BGE 120 Ia 286 E. 2c/bb S. 291; BGE 119 Ia 460 E. 4d S. 473 mit Hinweisen). Das kann aber nicht unbeschränkt gelten, sondern setzt einen engen Zusammenhang vor allem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht voraus.

3.5 Der neue Art. 7 Abs. 1 StHG erlaubt den Kantonen für Kapitalbeteiligungen von mindestens 10 % die Einführung einer Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Entscheiden sich die Kantone für eine solche Milderung, müssen sie zwingend eine Mindestbeteiligung von 10 % verlangen, im Übrigen verfügen sie über einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der kantonalen Regelung. (...).

4.

4.1 Art. 38 Abs. 3a StG/SH entspricht dem revidierten Art. 7 Abs. 1 StHG und wird von diesem seit dessen Inkrafttreten am 1. Januar 2009 inhaltlich gedeckt. Schon seit längerem wurde die Frage der Verfassungskonformität der Unternehmenssteuerreform in Fachkreisen diskutiert (...).

4.2 In der politischen Diskussion setzte sich dann aber mehr und mehr die Auffassung durch, die wirtschaftliche Doppelbelastung zwischen Dividendenbezüger und Gesellschaft sei zu beseitigen. Die Gesetzesrevision wurde mithin in Kenntnis der allfälligen verfassungsrechtlichen Fragwürdigkeit angenommen. (...). Im Zusammenhang mit dem Steuerharmonisierungsgesetz war mit Blick auf die parallel laufenden und teilweise bereits abgeschlossenen kantonalen Gesetzgebungsverfahren ebenso klar, dass bei den Kantonen entsprechende Entlastungen von ebenfalls bis zu 50 % als zulässig erachtet werden sollten. Die Mehrheit der Stimmberechtigten ging dabei davon aus, dass die schliesslich gewählte Lösung bzw. erlassene Regelung verfassungsrechtlich zulässig sei. Erleichterungen in

diesem Umfang sind daher heute durch den Bundesgesetzgeber abgedeckt. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit unterläge daher ab dem 1. Januar 2009 dem Anwendungsgebot und liesse sich jedenfalls mit Wirkung ab diesem Zeitpunkt vom Bundesgericht nicht mehr korrigieren.

4.3 Zu prüfen bleibt indessen die Tragweite von Art. 190 BV in zeitlicher Hinsicht. Art. 38 Abs. 3a StG/SH ist am 1. Januar 2004 und damit fünf Jahre vor Art. 7 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 23. März 2007 in Kraft getreten. Es fragt sich, ob sich das spätere Bundesrecht bereits auf die hier fraglichen Steuerperioden 2004 und 2005 auswirken kann.

4.3.1 Ob die Geltung von Art. 7 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 23. März 2007 auf eine positive Vorwirkung (einer bei seiner Anwendung noch nicht in Kraft getretenen Bestimmung) oder auf eine echten (recte: echte) Rückwirkung (der Anwendung nachträglich neuen Rechts auf einen abgeschlossenen Sachverhalt) hinausläuft, kann hier offenbleiben. Genau genommen findet das neue Bundesrecht nicht direkt Anwendung; vielmehr geht es darum, wieweit ein späteres Bundesgesetz vorbestandenes kantonales Recht vor verfassungsgerichtlicher Überprüfung durch das Bundesgericht zu bewahren vermag. Im Allgemeinen gelten so oder anders strenge Voraussetzungen - wie das Erfordernis einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage, von triftigen Gründen, der Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips usw. - für die Zulässigkeit der Vor- oder Rückwirkung von Gesetzesrecht (...). Im vorliegenden Zusammenhang ist dementsprechend entscheidend, ob zwischen der Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes und der entsprechenden kantonalen Steuerregelung ein genügend enger Zusammenhang vor allem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht besteht, der den Schutz vor verfassungsgerichtlicher Kontrolle in einem konkreten Anwendungsfall und nicht im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle zu rechtfertigen vermöchte (vgl. E. 3.4).

4.3.2 Die fragliche schaffhausische Gesetzesbestimmung wurde am 15. September 2003 erlassen. Sie trat am 1. Januar 2004 in Kraft. Seit etwa 2001 gab es zwar im Bund verwaltungsinterne Abklärungen zur Unternehmenssteuerentlastung, die bundesrätliche Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II datiert aber erst vom 22. Juni 2005 (BBl 2005 4733), erging also rund anderthalb Jahre, nachdem der Kanton Schaffhausen die Entlastung eingeführt hatte. Die beiden Gesetzesrevisionen im Bund und im Kanton stehen nicht in einem derart engen Konnex, dass jene diese bereits damals hätte inhaltlich abdecken können. Sowohl die Frage, ob es je zu einer Änderung des Bundesgesetzes kommen würde, als auch die eventuelle materielle Ausgestaltung des Bundesrechts waren damals völlig offen. Die Vorlage war nicht nur in der Lehre, in der Verwaltung und im Parlament umstritten, sondern auch die Volksabstimmung im Februar 2008 fiel knapp aus (vgl. BBl 2008 2781). Es ist ausgeschlossen, dass eine allfällige Verfassungswidrigkeit des kantonalen Rechts in den Jahren 2004 und 2005 von der im Jahre 2007 von der Bundesversammlung beschlossenen, 2008 vom Volk angenommenen und 2009 in Kraft getretenen Bundesgesetzesnovelle beseitigt werden könnte, deren Zustandekommen damals ungesichert und deren Inhalt unbekannt waren. Hätten überdies die Beschwerdeführer die schaffhausische Regelung 2003 im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle angefochten, wäre ein Abstellen auf eine Bundesnorm, zu der damals noch nicht einmal eine bundesrätliche Botschaft vorlag, von vornherein ausser Betracht gefallen. Dass sich die Frage heute stellt, hängt lediglich damit zusammen, dass die Beschwerdeführer damals nicht mit abstrakter Normenkontrolle den Erlass, sondern später im Verfahren der konkreten Normenkontrolle die Steuerveranlagungen für die Jahre 2004 und 2005 angefochten haben. Einzig das bundesprozessuale Erfordernis, den kantonalen Instanzenzug vollständig zu durchlaufen, führte dazu, dass das neue Harmonisierungsrecht des Bundes inzwischen in Kraft treten konnte. Das vermag aber nicht die Geltung des Anwendungsgebots von Art. 190 BV mit der Folge zu rechtfertigen, dass die ausschliesslich auf das kantonale Gesetz gestützten Veranlagungen der Beschwerdeführer wegen des

deutlich später erlassenen Bundesrechts von der Überprüfung auf Verfassungsmässigkeit ausgeschlossen wären.

4.4 Die angefochtenen Steuerveranlagungen für die Jahre 2004 und 2005 sind demnach rückblickend auf Verfassungsmässigkeit hin zu überprüfen.

5.

5.1 In der Sache verlangen die Beschwerdeführer nicht, es sei der kantonalen Gesetzesbestimmung über die Entlastung bei der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmen und deren Teilhabern die Anwendung zu versagen. Vielmehr wollen die Beschwerdeführer gleich behandelt werden wie die qualifizierten Anteilseigner, die von der Teilsatzbesteuerung profitieren. Sie machen damit sinngemäss für ihr eigenes Dividendeneinkommen eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend, indem sie dieselbe Begünstigung verlangen, wie sie nach ihrer Ansicht in Verletzung des Verfassungsrechts den qualifizierten Anteilseignern zugestanden wird. Eine solche Gleichbehandlung wäre nicht zum vornherein ausgeschlossen (vgl. etwa ASA 76 S. 693, 2A.647/2005 E. 4; ASA 59 S. 733, 2P.261/1988 E. 3; StE 2005 A 21.11 Nr. 45, 2P.319/2003 E. 3.2), untersteht aber besonderen Anforderungen, auf die zurückzukommen sein wird (vgl. E. 5.6). Vorfrageweise ist so oder so im Sinne einer konkreten Normenkontrolle zu prüfen, ob die schaffhausische Regelung bei der Dividendenbesteuerung gegen Verfassungsrecht verstösst.

5.2 Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesent-

liche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (vgl. BGE 134 I 248 E. 2 S. 251 f.; BGE 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.; Urteil 2P.233/2002 vom 27. Januar 2003 E. 3.2, in: StE 2003 B 21.1 Nr. 11; je mit Hinweisen).

5.3 Im System der Gesamtreineinkommensbesteuerung, auf welchem die direkten Steuern des Bundes und der Kantone beruhen, bildet der Überschuss aller Einkünfte über die damit verbundenen Ausgaben Grundlage der Bemessung, und zwar unabhängig von der Art der Einkünfte. Solche der natürlichen Person aus Beteiligungen an Unternehmen nicht oder nur teilweise zu erfassen oder mit einem anderen Tarif zu besteuern, gerät insoweit in Widerspruch zu den Prinzipien der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, Dividendeneinkünfte anders zu behandeln als andere Einkünfte. Eine solche sieht der Gesetzgeber des Kantons Schaffhausen in der so genannten wirtschaftlichen Doppelbelastung.

5.4 Wieweit es eine solche Doppelbelastung gibt, ist allerdings umstritten (...). Wer sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen und kann sich nicht auf wirtschaftliche Identität berufen. Sind natürliche und juristische Person aber verschiedene Rechtssubjekte, stellt die Nichtbesteuerung oder reduzierte Besteuerung der Dividendeneinnahmen bei der natürlichen Person für diese eine ungerechtfertigte Privilegierung im Vergleich zu allen anderen Einkunftsarten wie insbesondere Arbeitseinkommen dar. Will der Gesetzgeber die rechtliche Trennung von juristischen und natürlichen Personen zum Zwecke der Besteuerung aufheben und auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise übergehen, ergibt sich aus dem Gebot der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung bzw. derjenigen nach der

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Belastungsgleichheit gewahrt bleiben muss.

5.5 Der schaffhausische Gesetzgeber hat sich selektiv dafür entschieden, Beteiligungseinkünfte im Halbsatzverfahren zu besteuern, wenn die Beteiligungsquote 20 % (oder einen Verkehrswert von mindestens zwei Millionen Franken) erreicht. Im Übrigen wird aber sowohl bei der Unternehmung die Gewinnsteuer erhoben als auch bei den Anteilseignern die Dividende als Einkommen besteuert. Ein Systemwechsel zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Verhältnis zwischen juristischer und daran beteiligter natürlicher Person liegt nicht vor. Vielmehr geht es um eine selektive Bevorzugung der Dividendeneinkünfte qualifizierter Anteilseigner. Der Gesetzgeber verfällt in einen Methodenpluralismus, indem er für die qualifizierten Teilhaber auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise übergeht, im Übrigen aber die zivilrechtliche Betrachtungsweise im Verhältnis zwischen juristischer Person und daran beteiligter natürlicher Person beibehält. Ein hinreichender Grund für diese Bevorzugung qualifizierter Anteilseigner ist nicht ersichtlich. Zwar wird dafür geltend gemacht, diese seien eigentliche Unternehmer, die ein unternehmerisches Risiko trügen und im Betrieb Verantwortung übernähmen. Die Dividende ist aber nichts anderes als die erfolgsabhängige Entschädigung für das hingegebene Kapital. Wenn ein Anteilseigner sich nicht darauf beschränkt, Kapital hinzugeben, sondern sich in der Unternehmung anderweitig engagiert, wird er dafür separat entschädigt, in Form von Arbeitslohn, Tantiemen usw. Es ist kein Grund erkennbar, der es rechtfertigen würde, die Dividende eines kleinen Teilhabers anders, d.h. höher, zu besteuern als diejenige eines grossen Anteileigners. Die vom Kanton Schaffhausen getroffene Regelung verletzt daher das Rechtsgleichheitsgebot, indem qualifizierte Anteilseigner gegenüber anderen ohne sachlichen Grund bevorzugt werden. Das verstösst gegen das Prinzip der Belastungsgleichheit. Die gezogene Trennlinie ist überdies willkürlich: Wer eine Beteiligung von 19 % (oder von 1,99 Millionen Franken) hält, profitiert nicht vom Halbsatzverfahren, sondern muss seine Einkünfte vollständig versteuern. Die Grenzlinie beruht zwar auf einem politischen Entscheid; sie ist

aber nicht mit sachlichen Gründen zu rechtfertigen und führt zu unhaltbaren Unterscheidungen bei der Besteuerung. Art. 38 Abs. 3a StG/SH verletzt damit Art. 8 und 127 BV.

5.6 Die Beschwerdeführer sprechen sich nicht gegen die Anwendung von Art. 38 Abs. 3a StG/SH aus, sondern verlangen, die als verfassungswidrig erkannte Bestimmung sei im Sinne des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Unrecht auf sie selbst bzw. auf ihre Einkünfte aus Beteiligungen an Unternehmungen anzuwenden. Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausnahmsweise anerkannt, nämlich wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (vgl. BGE 134 V 34 E. 9 S. 44; BGE 131 V 9 E. 3.7 S. 20; BGE 127 I 1 E. 3a S. 2 f.). Im vorliegenden Zusammenhang ist zwar nicht zu erwarten, dass die Steuerbehörden des Kantons Schaffhausen der entsprechenden latenten Anpassungspflicht nachkommen und von ihrer als verfassungswidrig erkannten Praxis abweichen werden. Sie haben dazu aber auch keinen Anlass (mehr), nachdem nunmehr die verfassungswidrige Regelung durch das nachmalige Inkrafttreten von Art. 7 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 23. März 2007 dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV unterliegt bzw. sich die Verfassungswidrigkeit auch der kantonalen Gesetzesbestimmung bzw. von darauf neu ergangenen Veranlagungen deswegen nicht (mehr) sanktionieren lässt. Den Beschwerdeführern hilft der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht daher nicht weiter, solange und soweit das Bundesgesetz die schaffhausische Regelung abdeckt und damit die kantonale Praxis vor der verfassungsgerichtlichen Überprüfung mit schützt, was die kantonalen Behörden davor bewahrt, die verfassungswidrige Praxis anpassen zu müssen. Dem Antrag der Beschwerdeführer auf Aufhebung des kantonalen letztinstanzlichen Entscheides über die Veranlagungen der Steuerperioden 2004 und 2005 kann demnach nicht stattgegeben werden, obwohl ihnen in der Sache an sich zu folgen ist.

4.4 Gemäss dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist eine privilegierte Besteuerung von Einkommensbestandteilen (Dividenden) vor Inkrafttreten von Art. 7 Abs. 1 StHG grundsätzlich als verfassungswidrig zu qualifizieren, was bedeutet, dass einer entsprechenden kantonalen gesetzlichen Bestimmung die Anwendung zu versagen ist. Hingegen bleiben entsprechende Regelungen in Bundesgesetzen selbst bei Verfassungswidrigkeit aufgrund von Art. 190 BV, wonach Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind, zu beachten. Dies gilt auch für Bestimmungen kantonaler Erlasse, die durch eine bundesgesetzliche (oder völkerrechtliche) Norm gefordert oder zugelassen sind; dieser Konnex muss jedoch zwingend sein (Hangartner, St. Galler Kommentar zu Art. 190 BV, Rz. 23 mit Hinweisen). So ist das StHG für die kantonalen Gesetzgeber verbindlich, selbst wenn es sich als verfassungswidrig herausstellt (Behnisch, St. Galler Kommentar zu Art. 129 BV, Rz. 9 mit Hinweisen). Mithin gilt dies auch für kantonale Bestimmungen, welche dem StHG entsprechen.

4.5.1 Der vom Bundesgericht für verfassungswidrig erklärte § 38 Abs. 3a StG-SH entspricht im Wesentlichen a§ 36 Abs. 2a StG-SZ. Die privilegierte (Teilsatz-) Besteuerung wird von einer bestimmten Beteiligungsquote von 20 % (oder alternativ einer Mindestbeteiligung von Fr. 2 Mio.; StG-SH) bzw. 5 % (StG-SZ) abhängig gemacht. Beide Bestimmungen betrafen nur Dividenden aus Kapitalgesellschaften (und Genossenschaften) mit Sitz in der Schweiz. Im Sinne der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung verstösst die unterschiedliche Behandlung von Anteilseignern mit über bzw. unter 5 % Kapitalanteil gegen das Rechtsgleichheitsgebot. Ebenfalls erscheint diese Trennlinie von 5 % als

willkürlich. Es ist somit auch hinsichtlich der Schwyzer Regelung von einer verfassungswidrigen Bestimmung auszugehen (so auch S. Oesterhelt, Verfassungsrechtliche Aspekte des Dividendenprivilegs - Bundesgerichtsurteile vom 25.9.2009 zur Unternehmenssteuerreform II, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 3/2010 S. 141 ff. [S. 144 Ziff. 4.3]).

4.5.2 Die steuerliche Privilegierung gemäss a§ 36 Abs. 2a StG wurde im Kanton Schwyz - wie in anderen Kantonen - im Wissen um die Problematik der Vereinbarkeit einer milderen Besteuerung einzelner Einkommensquellen mit dem Steuerharmonisierungsgesetz ins Gesetz aufgenommen. Im Bericht und Vorlage für den Kantonsrat zur Teilrevision des Steuergesetzes (RRB Nr. 874/2005 vom 5. Juli 2005) führte der Regierungsrat entsprechend aus, „obwohl in der Lehre umstritten ist, ob es nach dem Steuerharmonisierungsrecht den Kantonen gestattet sei, einzelne Einkommensquellen einer milderen Belastung zu unterwerfen als die übrigen, setzen sich Modelle mit gespaltenem Steuersatz nicht so sehr zur Lösung eines Problems der gerechten steuerlichen Belastung als vielmehr als Ausdruck des Standortwettbewerbs faktisch durch“ (S. 6 Ziff. 2.3). Die steuerliche Massnahme sollte einen Anreiz zur Erhöhung der Ausschüttungsquote bei Beteiligungen schaffen. Die Kombination von wirtschaftlicher Doppelbelastung und Nichtbesteuerung von Beteiligungsgewinnen schaffe einen starken Anreiz, Gewinne einzubehalten und Investitionen selber zu finanzieren, anstatt die Gewinne auszuschütten und Investitionen von neuem Eigenkapital von aussen zu finanzieren. Hauptziel von a§ 36 Abs. 2a StG sei es, bei den Anteilseignern das Ausschüttungsverhalten zu beeinflussen und damit Investitionsanreize zu schaffen (S. 9 Ziff. 4.2; vgl. RRB Nr. 1268/2005 vom 27. September 2005, S. 3; Voten von Regie-

rungsrat Dr. Georg Hess anlässlich der Sitzung der vorberatenden Kommission vom 1. September 2005 [„Ziel … Arbeitsplätze zu schaffen“] sowie an der Kantonsratsitzung vom 23. November 2005, zu a§ 36 Abs. 2a StG [„einen Investitionsimpuls auslösen“]). Mit diesen Motiven lässt sich jedoch eine unterschiedliche Besteuerung der grossen und kleinen Anteilsinhaber und somit ein Abweichen von den verfassungsmässigen Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung nicht rechtfertigen. Was die Beschränkung der privilegierten Besteuerung auf Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften anbelangt, hat das Bundesgericht im von den Parteien erwähnten Urteil 2C_274/2008 vom 25. September 2009 (= BGE 136 I 49) überdies festgehalten (Erw. 5.5), eine solche Privilegierung lasse sich mit dem Anliegen der Förderung der einheimischen Wirtschaft nicht rechtfertigen, hänge „dies doch nur sehr indirekt mit der Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung zusammen“. Namentlich spiele es „für die unternehmerische Tätigkeit und Verantwortung, mit der das Teilsatzverfahren [gemäss Art. 42 Abs. 3 und Art. 65 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000] gerechtfertigt wird, keine Rolle, ob sie im Zusammenhang mit einer schweizerischen oder einer ausländischen Gesellschaft ausgeübt bzw. getragen wird“ (vgl. hierzu Oesterhelt, a.a.O., S. 144 Ziff. 4.5).

4.6 Es stellt sich die Frage, ob Art. 7 Abs. 1 StHG hinsichtlich a§ 36 Abs. 2a StG im Unterschied zu § 38 Abs. 3 a StG-SH im Sinne des zitierten Bundesgerichtsurteils eine Vorwirkung zugebilligt werden kann, womit die Norm trotz Verfassungswidrigkeit anwendbar bliebe. Hierfür ist „ein

genügend enger Zusammenhang vor allem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht“ erforderlich (vgl. zit. Bundesgerichtsurteil, Erw. 4.3.1).

Auszugehen ist vom Grundsatz, dass ohne eine ausdrückliche Grundlage im Gesetz eine Voranwendung des künftigen Rechts (im Sinne der Vor- oder Rückwirkung) unzulässig ist (vgl. BGE 125 II 278, Erw. 3c; BGE 119 Ia 254, Erw. 4; Bundesgerichtsurteile 1P.275/2005 vom 8.8.2005, Erw. 5.3; 2A_228/2005 vom 23.11.2008, Erw. 2.3; 1B_101/2008 vom 28.10.2008, Erw. 4.4.3). Eine solche Grundlage besteht bei Art. 7 Abs. 1 StHG nicht.

Im Unterschied zu Art. 38 Abs. 3a StG-SH, der bereits am 1. Januar 2004 in Kraft trat, galt a§ 36 Abs. 2a StG erst seit dem 1. Januar 2007. Eine Vor- (oder Rück-) wirkung von zwei Jahren kann indes (ebenfalls) nicht mehr als zeitlich mässig betrachtet werden. In sachlicher Hinsicht ist einerseits bedeutend, dass die fragliche Bestimmung, wie erwähnt, im Wissen um die Problematik der Vereinbarkeit mit übergeordnetem Bundesrecht ins Gesetz aufgenommen wurde. Anderseits argumentierte der Regierungsrat im bereits angeführten Bericht und Vorlage an den Kantonsrat betreffend Teilrevision des Steuergesetzes (RRB Nr. 874/2005 vom 5. Juli 2005) unter anderem insbesondere mit dem wenig absehbaren „Schicksal der sogenannten Unternehmenssteuerreform II“. Diese sei „nach einem sehr kontroversen Ergebnis der Vernehmlassung im Jahre 2004 ins Stocken geraten“. Inzwischen habe der Bundesrat zwar erste Grundsatzentscheidungen getroffen und die Verabschiedung der Botschaft bis Mitte 2005 in Aussicht gestellt. „Für eine Vorwegnahme der Reform im kantonalen Recht“ bestünden „aber zu viele Unsicherheiten“ (S. 4, vgl. S. 9).

In der vorberatenden Kommission des Kantonsrates führte RR Dr. Georg Hess am 1. September 2005 zu a§ 36 Abs. 2a StG im gleichen Sinne aus, „die Unternehmenssteuerreform II des Bundes sei also von der hier zu beratenden Vorlage zu trennen“. Schliesslich wurde vorstehend (Erw. 4.5.2) unter Zitierung der Materialien bereits ausgeführt, dass die Bestimmung von wirtschafts- und standortpolitischen Gesichtspunkten geprägt war.

Es ist der Vorinstanz somit beizupflichten, dass bei der Einführung von a§ 36 Abs. 2a StG andere Kriterien als die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von ausschüttender Gesellschaft und Anteilsinhaber wegleitend waren. Mithin fehlt es (auch) am sachlichen Zusammenhang, der eine Vor- (oder Rück-)wirkung von Art. 7 Abs. 1 StHG rechtfertigen könnte.

4.7 Unter den dargelegten Umständen erweist sich die schwyzerische Regelung von a§ 36 Abs. 2a StG analog zu Art. 38 Abs. 3 StG-SH als verfassungswidrig. Dies gilt jedenfalls für die Steuerperioden 2007 und 2008. Wie es sich mit den Steuerperioden 2009 und folgende verhält, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen. Aus den Erwägungen des Bundesgerichts ist indessen konsequenterweise der Schluss zu ziehen, dass per 1. Januar 2009 bestehende kantonale Regelungen nur dann - bei bis anhin bestehender Verfassungswidrigkeit - in den Genuss der von Art. 190 BV geschützten Anwendbarkeit kommen können, wenn sie den Vorgaben von Art. 7 Abs. 1 StHG entsprechen. Dies wiederum bedeutet, dass a§ 36 Abs. 2a StG, soweit die Bestimmung einerseits eine Mindestkapitalbeteiligung von 5 % vorsieht und die Privilegierung anderseits auf Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften

beschränkt ist, auch für die Jahre 2009 und 2010 bundesrechtswidrig bleibt (vgl. Oesterhelt, a.a.O., S. 144 f. Ziff. 4.5 und 4.7).

Fraglich ist überdies, wie weit, sofern vorliegend von einer Vorwirkung von Art. 7 Abs. 1 StHG auszugehen wäre, der reduzierte Satz von 25 % noch eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG darstellt und damit steuerharmonisierungskonform ist. Im Urteil 2C_62/2008 vom 25. September 2009 (= StE 2010 A 21.16 Nr. 12) hat das Bundesgericht unter anderem ausgeführt (Erw. 4.3), im Zusammenhang mit dem StHG sei mit Blick auf die parallel laufenden und teilweise bereits abgeschlossenen kantonalen Gesetzgebungsverfahren klar gewesen, „dass bei den Kantonen entsprechende Entlastungen von ebenfalls bis zu 50 % als zulässig erachtet werden sollten“. Erleichterungen in diesem Umfang seien daher durch den Bundesgesetzgeber abgedeckt. Dabei müsse nicht in jedem Kanton aufgrund der konkreten Steuersätze der Nachweis erbracht werden, dass in jeder möglichen Konstellation die Entlastung nicht höher ausfalle als die tatsächliche Doppelbelastung.

Ein Teilsatzverfahren von 25 % liegt erheblich unter der vom Bundesgesetzgeber (noch) als zulässig erachteten Entlastungsgrenze von 50 %, welche somit unter die Schutzwirkung von Art. 190 BV fällt. Rechenbeispiele sprechen dafür, dass bei einem Teilsatz von 25 % die Personenunternehmung bzw. der Einzelunternehmer im Vergleich zur Kapitalunternehmung bzw. deren Eigentümer deutlich schlechter fährt. Bei einem angenommenen Gewinn vor Steuern von Fr. 100 000.-- verbleibt dem Einzelunternehmer nach AHV-Beiträgen von 9.7 % und bei einem angenommenen Steuerfuss (Kanton, Bezirk und Gemeinde) von 300 % ein Gewinn

nach Steuern von Fr. 70 028.-- (Fr. 90 300.-- nach AHV-Beiträgen, abzüglich 11.5 % direkte Bundessteuer und 10.95 % Kantons-, Bezirk- und Gemeindesteuern; ohne Berücksichtigung der AHV-Beiträge von Fr. 77 550.--). Der Gewinn aus einer Kapitalunternehmung von Fr. 100 000.-- beträgt nach Steuern (8.5 % Bund; 6.75 % Kanton, Bezirk und Gemeinde) Fr. 86 768.--; nach Ausschüttung dieses Gewinnes verbleibt beim Unternehmer bei einem Teilsatz von 25 % nach Steuern (6.9 % Bund und 2.74 % Kanton, Bezirk und Gemeinde) ein Gewinn von Fr. 78 406.--. Mithin fährt der Eigentümer einer Kapitalgesellschaft um rund Fr. 850.-- (ohne Berücksichtigung AHV-Beiträge beim Einzelunternehmer) bzw. um rund Fr. 8 400.-- (mit Berücksichtigung AHV-Beiträge beim Einzelunternehmer) besser. Die Differenz vermindert sich bei geringerem Steuerfuss, beträgt indes bei einem gesamten Steuerfuss von 250 % immer noch rund Fr. 200.-- (ohne Berücksichtigung AHV-Beiträge) bzw. Fr. 7 900.-- (mit Berücksichtigung der AHV-Beiträge), vergrössert sich indes bei einem höheren Steuerfuss. Mit der Duplik vom 23. April 2012 weist im Übrigen auch die Vorinstanz darauf hin, dass „bei einer Steuersatzermässigung von 75 % eine Überentlastung resultieren kann“.

4.8 Sofern sich die Beschwerdeführerin auf den Anspruch auf Gleichbehandlung (bzw. als Folge der vorstehenden Ausführungen auf Gleichbehandlung im Unrecht) beruft, kann vollumfänglich auf die diesbezügliche Erwägung (Erw. 5.6) des zitierten BGE 136 I 65 verwiesen werden. Seit dem 1. Januar 2011 gilt § 36 Abs. 3 StG und kommt a§ 36 Abs. 2a StG nicht mehr zur Anwendung, d.h. eine allfällige auf kantonalem Recht beruhende verfassungswidrige Praxis musste zwischenzeitlich zwangsläufig aufgegeben werden.

4.9 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass a§ 36 Abs. 2a StG für die streitbetroffene Steuerperiode 2008 infolge Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen ist. Für die Beschwerdeführerin hat dies im Ergebnis keine Konsequenzen. Eine (verfassungskonforme) kantonale Gesetzesbestimmung für eine privilegierte Dividendenbesteuerung für die Steuerperiode 2008 besteht - unbesehen des in- oder ausländischen Domizils bzw. (unbeschränkten) Steuerpflicht der die Dividenden ausschüttenden Kapitalgesellschaft - nicht. Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 15. Dezember 2012 i.S. O. (BGE 2C_890/2012)

Steuerliche Qualifikation der Baurechtszinsen bei einer vom Baurechtsnehmer selbst bewohnten Liegenschaft

Bewohnt der Eigentümer seine im Baurechtsverhältnis erstellte Baute selbst, kann dem Umstand, dass bezüglich des Baurechtsgrundstückes keine Eigennutzung vorliegt, bei der Schätzung des Eigenmietwertes Rechnung getragen werden (sog. Mietwertmodell). Die andere Möglichkeit besteht darin, die periodisch entrichteten Baurechtszinsen mit Bezug auf den ungekürzten Eigenmietwert im ordentlichen Veranlagungsverfahren als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen (sog. Gewinnungskostenmodell). Entgegen der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung erscheint es nicht ausgeschlossen, den Baurechtszins als „dauernde Last" im Sinne von Art. 33 Abs. Bst. b DBG bzw. § 33 Abs. 1 Bst. b StG zu qualifizieren. Dementsprechend erklärt das Bundesgericht nun auch das im Kanton Schwyz praktizierte Gewinnungskostenmodell für bundesrechtskonform.

Sachverhalt (zusammengefasst)

O. ist Eigentümerin eines auf einem Baurechtsgrundstück errichteten Einfamilienhauses. Im Rahmen der generellen Neuschätzung der Grundstücke

per 1.1.2007 wurde der neue Eigenmietwert für Land und Baute auf CHF 17 234.-- (= 65% von CHF 26 514.--) festgelegt. In den folgenden Rechtsmittelverfahren hatte O. erfolglos verlangt, dem Baurechtsverhältnis sei durch Herabsetzung des Eigenmietwerts (Mietwertmodell) Rechnung zu tragen.

Vor Bundesgericht beantragt O. mit derselben Begründung die Herabsetzung des Eigenmietwertes auf CHF 10 122.--. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1.

1.1 Das Verfahren der Grundstückschätzung sowie der Eigenmietwertbestimmung im Kanton Schwyz ist ein vom ordentlichen Veranlagungsverfahren gesondertes Verfahren. Die Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte werden dem Eigentümer in Form einer selbständig anfechtbaren Verfügung eröffnet (§ 19 der kantonalen Verordnung über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke vom 24. November 2004 [SchätzV; SRSZ 172.113]). Der Entscheid über die Festsetzung des Eigenmietwertes schliesst daher ein selbständiges Verfahren ab und ist, wenn kantonal letztinstanzlich, als Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGBB mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht anfechtbar (Urteil 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 1.1). Die gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons

Schwyz betreffend Eigenmietwert der selbst genutzten Liegenschaft erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG; vgl. auch Art. 73 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 StHG [SR 642.14]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist grundsätzlich einzutreten.

1.2 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten (BGE 133 I 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht ist ausdrücklich zu rügen (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft demnach frei, ob die Auslegung und Anwendung des kantonalen Steuerrechts im harmonisierten Bereich mit den bundesrechtlichen Vorschriften übereinstimmen. Wo das Bundesrecht den Kantonen einen Gestaltungsspielraum einräumt, ist die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür beschränkt (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; neuerdings Urteil 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 1.2 mit Hinweisen). Das ist hier insofern der Fall, als die Kantone bei der Festsetzung des Eigenmietwertes über eine gewisse „Bewertungsfreiheit“ verfügen (Urteil 2C_390/2012 vom 7. August 2012 E. 2.2 mit Hinweis, in: StR 67, S. 691 ff., 692). Daran vermag nichts zu ändern, dass die einmal festgesetzten und selbständig anfechtbar gewesenen Eigenmietwerte im Rahmen der ordentlichen Veranlagung nicht mehr zur Diskussion stehen (§ 155 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG;

SRSZ 172.200]). Soweit die Begründungsanforderungen nicht erfüllt sind, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

1.3 ...

2. ...

3.

3.1 Gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG unterliegt die Eigennutzung vom Grundstücken der Einkommenssteuer. Analoges gilt gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG (SR 642.11). Auch nach § 22 Abs. 1 lit. b StG ist der Mietwert von Liegenschaften als Ertrag unbeweglichen Vermögens steuerbar. Gemäss § 22 Abs. 2 Satz 1 StG werden die Eigenmieten mit dem Ziel festgelegt, unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse 65 % des Marktmietwertes zu erfassen. Die Steuerbehörde hat hier den Eigenmietwert – ohne Berücksichtigung des Baurechtsverhältnisses sowie der Reduktion auf 65 % – auf Fr. 26 514.-- pro Jahr festgelegt. Davon geht auch die Beschwerdeführerin aus, weshalb diese Ausgangsgrösse an sich unbestritten ist.

3.2. Unterschiedliche Auffassungen bestehen nur bezüglich der Frage, auf welche Weise dem Baurechtsverhältnis Rechnung zu tragen ist.

3.2.1 Die Steuerbehörde ermittelte gemäss § 11 Abs. 3 SchätzV den Eigenmietwert des Baurechtsgrundstücks gleich wie bei einem „normalen“ Einfamilienhaus, das auf einer Bodenparzelle steht, die dem Hauseigentümer gehört. Das Baurechtsverhältnis wird erst im ordentlichen Veranla-

gungsverfahren berücksichtigt, indem dort der Baurechtszins von den Einkünften abgezogen werden kann. Entsprechend bestimmt beispielsweise die Wegleitung zur Steuererklärung 2007 des Kantons Schwyz auf S. 16 unter B.6: „Von den Liegenschaftserträgen und dem Mietwert der eigenen Wohnung/Gebäude sind für dieselbe Liegenschaft bezahlte Baurechtszinsen in Abzug zu bringen“. Damit wendet der Kanton Schwyz das sog. Gewinnungskostenmodell an.

3.2.2 Demgegenüber ist nach der Beschwerdeführerin dem Baurechtsverhältnis bereits bei der Festsetzung des Eigenmietwertes Rechnung zu tragen (Mietwertmodell). Dabei bezieht sie sich auf das Kreisschreiben Nr. 22 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2008 betreffend Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs, wo unter Ziffer 3.3 die Kosten ohne Schuldzinsencharakter aufgelistet werden. Bezüglich Baurechtszinsen wird dort ausgeführt: „Baurechtszinsen für selbstgenutztes Wohneigentum gelten als nicht abzugsberechtigte Lebenshaltungskosten (Art. 34 Bst. a DBG, BGE vom 29.3.1999, in StE 1999 B 25.6 Nr. 34). Dem Umstand, dass ein Haus im Baurecht errichtet wurde, ist bei der Bemessung des Eigenmietwertes Rechnung zu tragen (StE 1999 B 25.3 Nr. 20)“; einen analogen Wortlaut enthält zudem bereits Ziffer 4 des Kreisschreibens Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Juli 2000 betreffend die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs (ASA 69, S. 176 ff., 178). In der Tat erkannte das Bundesgericht im Urteil 2A.454/1996 vom 29. März 1999 E. 2b (in: StE 1999 B 25.6 Nr. 34), das freilich noch den Beschluss über die direkte Bundessteuer betraf, der Baurechtszins könne weder unter dem Titel „Schuldzinsen“

noch unter jenem der „dauernden Last“ abgesetzt werden. Er sei daher im Privatvermögen überhaupt nicht abzugsfähig. Einzig bei Baurechten für Bauten, die für geschäftliche Zwecke verwendet werden, handle es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand. Andererseits sei dem Umstand des fehlenden Eigentums am Boden mittels eines Einschlags auf dem laut den kantonalen Vorschriften ermittelten Eigenmietwert Rechnung zu tragen (Urteil 2A.454/1996 vom 29. März 1999 E. 3 [StE 1999 B 25.2 Nr. 20]; so auch Yves Noël, Commentaire romand, 2008, N. 8 zu Art. 33 DBG; Heinz Weidmann/Benno Grossmann/Rainer Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 123).

4.

4.1 Es fragt sich nun, ob an dieser Rechtsprechung auch unter dem neuen Recht der direkten Steuern (DBG, StHG) festgehalten werden kann, wovon offenbar die Eidgenössische Steuerverwaltung in den zitierten Kreisschreiben ausgeht. Klar ist, dass es sich beim Baurechtszins um keinen „Schuldzins“ im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 9 Abs. 1 lit. a StHG handelt. Und einzig mit dieser Frage befassen sich die erwähnten Kreisschreiben.

4.2

4.2.1 Andererseits erscheint es – entgegen dem Urteil 2A.454/1996 vom 29. März 1999 E. 2b (in: StE 1999 B 25.6. Nr. 34) – nicht a priori ausgeschlossen, den Baurechtszins unter den Begriff der „dauernden Last“ im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 9 Abs. 1 lit. b StHG zu subsumieren (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 25 zu Art. 33 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans

Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 33 zu Art. 33 DBG; Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a] Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, N. 17a zu Art. 33 DBG). Denn es geht auch hier um das Entgelt für die Einräumung einer dinglichen Belastung, nämlich eine Personalservitut im Sinne von Art. 675 bzw. Art. 779 und 779a ZGB. Diverse Kantone lassen denn auch bezahlte Baurechtszinsen unter diesem Titel zum Abzug zu (Daniel Aeschbach, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 62 zu § 40 StG AG; Matthias Schweighauser, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N. 145 zu § 29 StG BL). Stellte man auf das für Ernst Känzig (Direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1982, N. 154 zu Art. 22 BdBSt) massgebende Kriterium einer Grundstücksbelastung oder -schmälerung für eine „dauernde Last“ ab, so wäre selbst diese Voraussetzung bei dem äusserst bescheidenen Baurechtszins hier zweifellos gegeben.

4.2.2 Ebenso wenig vermag die unterschiedliche Behandlung von Baurechtszinsen im Privat- und im Geschäftsvermögen zu überzeugen. Nach dem neueren Verständnis von Gewinnungskosten und insbesondere im Lichte des kausalen Gewinnungskostenbegriffs (Kosten die durch die Einkommenserzielung „veranlasst“ sind; vgl. Urteil 2C_465/2011 vom 10. Februar 2012 E. 2.2 mit Hinweisen [StR 67, S. 429, 430]) stimmen die Gewinnungskosten im Privat- und im Geschäftsbereich immer mehr überein (Locher, a.a.O., Rz. 13 zu Art. 25 DBG). Deshalb erscheint auch das sog. Gewinnungskostenmodell (vgl. Bernhard J. Greminger, Zur Abzugsfähigkeit von periodischen Baurechtszinsen, in: StR 48 [1993], S. 207 ff., insbesondere S. 210 f.) aus heutiger Sicht als sachgerecht.

Kommt hinzu, dass es offenbar von mehr Kantonen in der Deutschschweiz praktiziert wird als das Mietwertmodell (Antwort des Regierungsrates des Kantons Schwyz vom 6. September 2011 auf eine Interpellation, die sich mit der steuerlichen Behandlung von Baurechtszinsen bei selbst bewohntem Wohneigentum befasst, Ziffer 2.2.2) und u.a. auch in den Kantonen Bern und Zürich rechtens ist (vgl. auch Locher, a.a.O., Rz. 25 zu Art. 33 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 33 zu Art. 33 DBG).

4.3. Weder das DBG noch das StHG regeln, ob die bezahlten Baurechtszinsen im Rahmen des Gewinnungskosten- oder des Mietwertmodells zu berücksichtigen sind. Insofern sind beide Lösungen zulässig und bundesrechtskonform; im Modellfall führen sie zudem zu ähnlichen Ergebnissen. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung muss von dieser Schlussfolgerung ausgegangen sein, insistierte sie in ihrer Vernehmlassung vom 8. November 2012 nicht auf Beachtung des den zitierten Kreisschreiben zugrunde liegenden Mietwertmodells. Damit ist auch das in § 11 Abs. 3 der SchätzV gewählte Vorgehen als bundesrechtskonform zu bezeichnen. Die Beschwerdeführerin kann daher den bezahlten Baurechtszins erst im Rahmen der ordentlichen Veranlagungen von den steuerbaren Einkünften absetzen.

4.4 Selbst wenn man dem von der Beschwerdeführerin favorisierten Mietwertmodell folgen würde, könnte der Einschlag auf dem Eigenmietwert nicht im beantragten Ausmass gewährt werden. Die Beschwerdeführerin kürzt den Ausgangsmietwert von Fr. 26 514.-- im Verhältnis von Zeitwert der Baute (Fr. 406 500.--) zum Landwert (Fr. 285 600.--), d.h. um 41.266 % und kommt so auf einen „Mietwert der Baurechtsbaute von

Fr. 15 772.--“. Diesen reduziert sie noch auf 65 % und ermittelt so einen für sie massgebenden Eigenmietwert von gerade noch Fr. 10 122.--. Angesichts des sehr bescheidenen Baurechtszinses von Fr. 2 400.-- erscheint ein so hoher Einschlag nur bereits aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen als übersetzt. Im Übrigen trägt die Beschwerdeführerin bei ihrer Berechnung dem Umstand nicht Rechnung, dass in einer Marktmiete zahlreiche Kostenelemente enthalten sind, die nur die Baute und nicht den Boden betreffen (vgl. Greminger, a.a.O., S. 212). Der Aufteilungsschlüssel müsste mithin in jedem Fall viel differenzierter vorgenommen werden, so dass die beiden Schlussergebnisse nicht mehr stark voneinander abweichen dürften. Da die Beschwerdeführerin den Baurechtszins im Rahmen der ordentlichen Veranlagungen absetzen kann (vgl. E. 4.3 in fine), erübrigen sich jedoch weitere Ausführungen.

4.5 Zusammenfassend vermag die Beschwerdeführerin nicht aufzuzeigen, dass die Lösung der Vorinstanz geradezu unhaltbar ist und sich damit als willkürlich erweist. Vielmehr lassen sich hierfür triftige Gründe anführen und ist ein Widerspruch zum übergeordneten Recht (StHG, DBG) nicht ersichtlich.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. Februar 2013 i.S. M. und N.G. (2C_776/2012; 2C_777/2012)

Auszahlungen aus Schneeballsystemen (Art. 16 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. § 17 Abs. 1 und § 21 Abs. 1 Bst. a StG)

Einkommen (Vermögensertrag) gilt grundsätzlich spätestens dann als realisiert und damit steuerbar, wenn die Leistung der steuerpflichtigen Person zufliesst. Auszahlungen aus betrügerischen Schneeballsystemen können jedoch insofern für eine gewisse Zeit noch unsicher sein, als sie bei Konkurs des Betreibers durch Anfechtungsklage gemäss Art. 286 oder 287 SchKG (Schenkungsanfechtung, Überschuldungsanfechtung gegen Auszahlungen innerhalb des letzten Jahres vor der Konkurseröffnung) bzw. durch Anfechtungsklage gemäss Art. 288 SchKG (Absichts- oder Deliktsanfechtung wegen Benachteiligung der Gläubiger oder der Begünstigung einzelner Gläubiger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Konkurseröffnung) zurückgefordert werden können. Hat sich die Konkursmasse indessen mit dem Anleger auseinandergesetzt und (teilweise) auf eine Rückerstattung der Auszahlung verzichtet, so gelten die nicht zurückerstatteten Auszahlungen als realisiert und sind entsprechend zu besteuern. Insofern wird in diesen Fällen der Grundsatz, wonach für die Frage der Realisation des Einkommens die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Zuflusses massgebend sind, analog wie bei Gewinngutschriften (vgl. dazu StPS 2011 S. 32 ff.) durch eine ex post-Betrachtung überlagert.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die L.AG nahm in den Jahren 2001 und 2002 Kundengelder im Betrag von über CHF 100 Mio. entgegen, die sie im Devisenhandel einzusetzen versprach. In Wirklichkeit erfolgte die Abwicklung der Ein- und Auszahlungen gegenüber den rund 1 400 Kunden nach einem schneeballähnlichen System (zur L.AG vgl. auch die bereits ergangenen Bundesgerichtsentscheide BGE 2A.613/2006 und 2A.506/2006 vom 8.8.2007; BGE 2C_565/2007 vom 15.1.2008; BGE 2C_347/2007 vom 11.12.2007; BGE 2C_351/2010 vom 6.7.2011, vgl. StPS 2011 S. 32 ff.).

M.G. investierte im Jahr 2000 bei einer Einzelfirma, welche 2001 von der L.AG übernommen wurde, insgesamt einen Betrag von CHF 105 000.--. In den Jahren 2000 bis 2002 wurden ihm Vermögenserträge von CHF 75 000.-- (2000), CHF 54 000.-- (2001) und CHF 231 700.-- (2002) ausbezahlt.

Ferner wurden M.G. Provisionen von CHF 80 072.-- (2001) und CHF 95 000.-- (2002) für die Akquirierung neuer Anleger ausbezahlt.

Am 24.11.2003 wurde über die L.AG der Konkurs eröffnet. Die Konkursmasse klagte M.G. auf Rückerstattung der nach damaligem Wissensstand bekannten Zahlungen aus „Gewinnen“ und Provisionszahlungen von insge-

samt CHF 259 545.-- ein. Die Klage wurde vergleichsweise durch Anerkennung einer Zahlungspflicht von CHF 130 000.-- erledigt.

Die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer hat mit Einspracheentscheid vom 12.5.2010 die gutgeschriebenen und ausbezahlten Vermögenserträge und Provisionen (unter Abzug der zurückerstatteten CHF 130 000.-- und Anwalts- und Gerichtskosten von CHF 10 000.--) besteuert.

Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 24.5.2012 insbesondere die gutgeschriebenen Vermögenserträge von der Besteuerung ausgenommen, im Übrigen aber die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen. Das Bundesgericht bestätigt diesen Entscheid und weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

I. Direkte Bundessteuer

3.

3.1 Nach der Konzeption von Art. 16-18 und 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG,

SR 642.10) ist alles Einkommen des Steuerpflichtigen insbesondere aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag und anderen Einnahmequellen steuerbar (s. auch §§ 17-19 und 21 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000, StG/SZ). Die L.AG, die als Vermögensverwalterin auftrat, fasste die ihr anvertrauten Kundengelder in einem Pool zusammen. Sie wies gegenüber ihren Kunden überhöhte Gewinne aus, die nicht (oder nur marginal) aus Devisenhandel stammten. Die von den Kunden verlangten Auszahlungen finanzierte sie hauptsächlich aus den akkumulierten Anlagegeldern der bisherigen und der neu beigetretenen Anleger. Solche Gewinngutschriften bilden Vermögensertrag im Sinne von Art. 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 DBG und unterliegen grundsätzlich der Einkommenssteuer, wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat (Urteil 2C_351/2010 vom 6. Juli 2011 E. 3, in: ASA 80 S. 683, StE 2011 B 21.1 Nr. 19, StR 66/2011 S. 784; 2C_94/2010 vom 10. Februar 2011 E. 3, in: RDAF 2012 II 17; 2C_520/2009 vom 31. Mai 2010 E. 2.2; 2C_565/2007 vom 15. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

Voraussetzung ist aber, dass sich der Vermögensertrag effektiv realisiert hat. Einkommen gilt steuerrechtlich dann als realisiert, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Erforderlich ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Dabei bildet der Forderungserwerb vielfach die Vorstufe des Eigentumserwerbs (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 18 zu Art. 16 DBG; MARKUS REICH, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 34 f. zu Art. 16 DBG).

3.2 Für die Beurteilung betrügerischer Schneeballsysteme hat sich die Praxis auf diese allgemeinen Grundsätze zur Einkommensrealisierung gestützt. Demgemäss hat sie nicht nur die effektiv ausbezahlten Beträge, sondern auch die blossen Gutschriften als steuerlich erfassbar eingestuft. Denn aufgrund dieser Gutschriften können die Anleger über ihren Anspruch auf den Vermögenszuwachs verfügen, entweder indem sie sich die ihnen bestätigten Erträge auszahlen oder sie aber für zusätzliche Anlagen im System stehen lassen. Auch im weiteren Überlassen des Guthabens liegt ein erkennbarer Verfügungswille der Anleger. Das gilt zumindest dann, wenn ihre Ansprüche im fraglichen Zeitpunkt (noch) nicht unsicher sind. Von einer solchen Unsicherheit ist solange nicht auszugehen, als Gutschriften ausbezahlt werden, wenn die Anleger es fordern, und somit nicht anzunehmen ist, dass die verlangte Auszahlung des Guthabens verweigert worden wäre. Dabei gilt eine individuelle, auf den konkreten Anleger und seine Forderung(en) im Zeitpunkt der Fälligkeit ausgerichtete Betrachtungsweise (vgl. Urteile 2C_94/2010 vom 10. Februar 2011 E. 3.2, in: RDAF 2012 II 17; 2P.233/2002 vom 27. Januar 2003 E. 2.3, in: StE 2003 B 21.1 Nr. 11; 2P.208/2002 vom 6. Februar 2003, in: StR 58/2003 S. 359 E. 2.2.2; 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001 E. 3, in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10).

3.3 Auch (Bar-)Auszahlungen können in diesem Sinn noch durchaus für eine gewisse Zeit unsicher sein. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Auszahlung innerhalb des letzten Jahres vor der Konkurseröffnung erfolgt ist und damit der Anfechtungsklage gemäss Art. 286 oder 287 SchKG (Schenkungsanfechtung, Überschuldungsanfechtung) unter-

liegt oder - bei Auszahlungen innerhalb der letzten fünf Jahre vor Konkurseröffnung - wenn der Schuldner in der für die Anfechtung nach Art. 288 SchKG erforderlichen Absicht, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteil anderer zu begünstigen, handelte (sog. Absichtsanfechtung; vgl. Urteile 2C_351/2010 vom 6. Juli 2011 E. 4.3, in: ASA 80 S. 683, StE 2011 B 21.1 Nr. 19, StR 66/2011 S. 784; 2A.506/2006 vom 8. August 2007 E. 3.4; 2C_192/2007 vom 15. August 2007 E. 3). Eine Rückerstattungspflicht kann sich auch aus ungerechtfertigter Bereicherung ergeben (Art. 62 und 678 OR).

Soweit solche Auszahlungen aber nicht zurückerstattet werden müssen, gelten sie als realisiert und sind entsprechend zu besteuern (Urteil 2C_351/2010 vom 6. Juli 2011 E. 5.2, in: ASA 80 S. 683, StE 2011 B 21.1 Nr. 19, StR 66/2011 S. 784).

4.

4.1 Vorliegend hat die Konkursmasse der L.AG am 24. November 2005 gestützt auf Art. 288 SchKG und Art. 678 OR Klage gegen den Beschwerdeführer eingeleitet. Sie bezifferte ihre Rückforderung auf Fr. 259'545.95. Die Klage erfasste die nach damaligem Kenntnisstand bekannten Zahlungen aus „Gewinnen“ (Fr. 141'700.--) und Provisionszahlungen (Fr. 117'845.95) abzüglich der Kapitaleinlage (Investment) des Beschwerdeführers in die L.AG von Fr. 75'000.--. Mit Vergleich vom 29. April/2. Mai 2006 reduzierte die Konkursmasse ihre Forderung gegenüber dem Beschwerdeführer auf Fr. 130'000.-- und erklärten sich die Parteien per Saldo aller Ansprüche als auseinandergesetzt. In diesem Umfang wurden somit die Auszahlungen von der Konkursmasse erfolgreich zu-

rückgefordert und können sie nicht als einkommensbildend betrachtet werden (vgl. LOCHER, a.a.O., N. 14 zu Art. 16 DBG; MARKUS REICH, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, IFF 2004 S. 8). Soweit hingegen die Auszahlungen nicht zurückerstattet werden mussten, sind sie als definitiv realisiert zu betrachten und entsprechend zu besteuern (vgl. Urteil 2C_351/2010 vom 6. Juli 2011 E. 5.2).

4.2 Die Beschwerdeführer wenden ein, die Beträge seien vorliegend in vollem Umfang zurückgefordert worden und von allem Anfang an durch die Rückforderung bedroht gewesen. Das gelte auch für die von der Konkursmasse infolge fehlender Mittel nicht zurückgeforderten Auszahlungen. Die Konkursmasse habe sich nur deshalb mit einem Teilbetrag begnügt, weil der Beschwerdeführer aufgrund der fehlenden Mittel überhaupt nicht zahlen konnte. Hätten die Beschwerdeführer mehr Mittel zur Verfügung gehabt, hätte die Konkursmasse auch diese in Anspruch genommen.

Die Beschwerdeführer tragen zudem vor, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Steuerverwaltung die nicht vorhandenen Auszahlungen besteuere, während die Konkursmasse darauf verzichten müsse. Dass nun gleichsam anstelle der Konkursmasse der Fiskus einspringe und den mangels genügender Mittel entstandenen Zahlungsausfall der Konkursmasse in der Funktion eines „Ersatzgläubigers“ zur Besteuerung bringe, leuchte nicht ein.

4.3 Dieser Betrachtung kann nicht gefolgt werden. Sie träfe nur zu, wenn die ausbezahlten Mittel (Beträge), die heute nicht mehr vorhanden

sind und auf deren Rückforderung die Konkursmasse aus diesem Grund verzichtet hat, nie realisiert worden wären. Die Mittel sind aber dem Beschwerdeführer zugeflossen. Er hat darüber auch verfügt, zumal sie heute nicht mehr vorhanden sind. Der Mittelzufluss hat auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers (vorübergehend) gestärkt. Mit der späteren Verwendung (Abfluss) der Mittel ist dessen Leistungsfähigkeit möglicherweise wieder gesunken. Darauf kommt es aber nicht an. Das Steuerveranlagungsverfahren dient der Festsetzung der Steuer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person unter Berücksichtigung der periodengerechten Abgrenzung der Steuer. Wie das Bundesgericht bereits im Urteil 2C_351/2010 vom 6. Juli 2011 (E. 5.2) ausgeführt hat, sind für die Frage der Realisation des Einkommens die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Zuflusses massgebend. Daher ist unerheblich, ob der Beschwerdeführer später zu Verlust gekommen ist und seine Zahlungsunfähigkeit zum Abschluss des aussergerichtlichen Vergleichs geführt hat, wie er geltend macht. Auch wenn die Auszahlungen heute nicht mehr vorhanden sind, müssen sie in der betreffenden Steuerperiode steuerlich erfasst werden.

4.4 Auch das Argument, der Fiskus profitiere anstelle des Ausfalls der Konkursmasse („Ersatzgläubiger“), trifft nicht zu: Bevor der Fiskus gegenüber dem Steuerschuldner als Gläubiger auftreten und die Steuerforderung geltend machen kann, muss deren Bestand und Umfang festgesetzt werden. Diesem Zweck dient das Veranlagungsverfahren. Ob die rechtskräftig festgesetzte Steuerforderung gegenüber dem Steuerschuldner durchgesetzt werden kann, ist demgegenüber eine Frage des Steuerbezugs und allenfalls der Zwangsvollstreckung und in den hierfür vorgesehenen Verfahren

zu klären (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 391 ff., S. 488 ff.). Die Beschwerdeführer können daher aus der Tatsache, dass die Konkursmasse der L.AG auf die Geltendmachung eines Teils der Forderung gegenüber dem Beschwerdeführer verzichtet hat, nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.

Die Berechnung der Gutschriften und der Steuerfaktoren ist im Übrigen unbestritten. Das führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit sie die direkte Bundessteuer betrifft.

II. Kantons- und Gemeindesteuer

6.

Die hier anzuwendenden Vorschriften des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (§§ 17-19 und 21 StG/SZ) stimmen - wie bereits gesehen - mit den entsprechenden Bestimmungen des DBG inhaltlich überein (vgl. oben E. 3.1). Diese Vorschriften sind zudem mit Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) harmonisiert. Im Hinblick auf die vom Bundesgesetzgeber angestrebte horizontale und vertikale Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone (vgl. BGE 134 II 207 E. 2; 130 II 65 E. 5.2) rechtfertigt sich hinsichtlich der kantonalen Bestimmungen keine abweichende Auslegung. Die Beschwerde ist folglich auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 15. März 2013 i.S. J. (2C_458/2012; 2C_459/2012)

Kosten des kantonalen Einspracheverfahrens (§ 154 Abs. 1 StG)

Während Art. 135 Abs. 3 DBG das bundessteuerliche Einspracheverfahren ausdrücklich für grundsätzlich kostenfrei erklärt, enthält das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) für das Einspracheverfahren keine Kostenregelung. Damit wird den Kantonen ein entsprechender Regelungsspielraum eingeräumt. Die Schwyzer Regelung, welche es erlaubt, der unterliegenden Partei im kantonalen Einspracheverfahren Verfahrenskosten aufzuerlegen, hält der Willkürprüfung stand und erweist sich demnach harmonisierungsrechtlich als zulässig.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. ...

III. Kosten und Entschädigung

4.

Der Beschwerdeführer beanstandet in einem Nebenpunkt die Kostenauflage im Einspracheverfahren - betreffend die Staats- und Gemeindesteuern - im Umfang von Fr. 1 651.50. Er führt aus, die Kostenfreiheit im Einspracheverfahren sei harmonisierungsrechtlich vorgegeben und die Vorinstanz habe sich mit seiner diesbezüglichen Kritik der Kostenauflage nicht auseinandergesetzt. Letzteres trifft nicht zu, da die Vorinstanz die Auffassung des Beschwerdeführers wie auch diejenige der Steuerverwaltung in den wesentlichen Punkten darlegte und sich ausdrücklich der Steuerverwaltung anschloss.

4.1

4.1.1 Die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden erstreckt sich auch auf das Verfahrensrecht (Art. 129 Abs. 2 BV). Das Steuerharmonisierungsgesetz ist ein Rahmen- oder Grundsatzgesetz. Es ist daher Sache des kantonalen Gesetzgebers, im Rahmen seines Steuergesetzes diejenigen Normen zu erlassen, die direkt anwendbar sind. Das Steuerharmonisierungsgesetz weist in Bezug auf die einzelnen Materien eine unterschiedliche normative Dichte auf. Welcher Regelungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber zusteht, ist nach den gleichen Methoden zu bestimmen, wie sie für die Gesetzesauslegung allgemein gelten. Im Rahmen des systematischen und teleologischen Auslegungselements ist immerhin zu beachten, dass das Steuerharmonisierungsgesetz eine Harmonisierung der direkten Steuern sowohl in horizontaler Richtung (zwischen den Kantonen) wie auch in vertikaler Richtung

(zwischen dem Bund und den Kantonen) bezweckt (BGE 130 II 65 E. 5.2 S. 72 ff.; 128 II 56 E. 6a S. 64 f.; Urteil 2C_809/2011 vom 29. Juli 2012 E. 2.2 mit Hinweisen, in: StE 2012 A 23.1 Nr. 16).

4.1.2 Anliegen der Steuerharmonisierung ist es, eine bessere Übereinstimmung und Koordinierung zwischen den direkten Steuern des Bundes und derjenigen der Kantone herbeizuführen, damit die Transparenz und Kohärenz des schweizerischen Steuersystems - wozu auch das Verfahren gehört - zu erhöhen und die Veranlagung vor allem im Interesse des Steuerpflichtigen zu vereinfachen (Art. 129 BV; BGE 130 II 65 E. 5.2 S. 73 und E. 6.3 S. 78). Das Bundesgericht hat sich vor diesem Hintergrund für einen einheitlichen Instanzenzug mit Bezug auf die Anzahl der Beschwerdeinstanzen ausgesprochen (BGE 130 II 65 E. 6.6 S. 80; Urteil 2C_793/2012 vom 20. November 2012 E. 1.2.2). Nicht abschliessend zu beurteilen war bislang, ob unterschiedliche Fristbestimmungen für die harmonisierten kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer noch zulässig sind (Urteile 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 2.4 und 2.5; 2C_628/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3.3, nicht publ. in: BGE 137 II 353; 2C_503/2010 vom 11. November 2010 E. 2.3.1, in: StE 2011 B 92.8 Nr. 16; 2A.70/2006 vom 15. Februar 2006 E. 3).

4.2

4.2.1 Während Art. 135 Abs. 3 DBG ausdrücklich vorsieht, dass das Einspracheverfahren grundsätzlich kostenfrei ist, enthält das Steuerharmonisierungsgesetz keine entsprechende Regelung (vgl. Art. 48 StHG). Aufgrund der gemeinsamen Entstehungsgeschichte der beiden Erlasse spricht dies dafür, dass der Gesetzgeber bewusst davon abgesehen hat, den Kan-

tonen die Kostenlosigkeit des Einspracheverfahrens im Bereich der harmonisierten Steuern vorzuschreiben, und ihnen damit einen entsprechenden Regelungsspielraum einräumte (Art. 1 Abs. 3 StHG; vgl. THOMAS MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, 1995, S. 153). Dieser Regelungsspielraum läuft auch den mit der Steuerharmonisierung verfolgten Grundanliegen nicht zuwider. Eine kohärente und transparente Rechtsanwendung wird dadurch nicht erschwert.

4.2.2 Angesichts des damit eingeräumten Regelungsspielraums zugunsten der Kantone könnte das Bundesgericht nur eingreifen, wenn sich die Schwyzer Regelung zu den Kosten im Einspracheverfahren als geradezu unhaltbar bzw. willkürlich (Art. 9 BV) erweisen würde. Wohl erscheint es grundsätzlich sachgerecht, die Kostenordnung des Veranlagungsverfahrens auch im Einspracheverfahren zu übernehmen, ist dieses doch als „fortgesetztes Veranlagungsverfahren“ konzipiert (vgl. Art. 48 Abs. 3 StHG; Urteil 2C_769/2009 vom 22. Juni 2010 E. 2.3.1, in: StR 65/2010 S. 789 ff.; Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1, 134 zu Art. 51 E-StHG; MEISTER, a.a.O., S. 91 ff.; MARTIN ZWEIFEL, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N. 2 und 38 zu Art. 48 StHG). Inwiefern die Schwyzer Regelung aber geradezu willkürlich sein soll, wird vom Beschwerdeführer nicht rechtsgenüglich dargetan (Art. 42 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG). Die auferlegten Kosten sind masslich nicht bestritten, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. Juni 2013 i.S. K. (2C_1151/2012)

Steuerfreie Kapitalgewinne im Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG): Entschädigung für den Verzicht auf ein Bauverbot

Sowohl Art. 16 Abs. 3 DBG wie auch die harmonisierungsrechtliche Regelung der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art. 12 StHG) befassen sich mit der Besteuerung des Kapitalgewinns auf Grundstücken. Aus dem Gebot der vertikalen Harmonisierung der Steuerordnungen von Bund und Kantonen folgt deshalb, dass deren Interpretation aufeinander abzustimmen ist. Nach dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 3 DBG setzt ein steuerfreier Kapitalgewinn die *Veräusserung* von Privatvermögen voraus. In Analogie zur harmonisierungsrechtlichen Regelung der Grundstückgewinnsteuer muss indessen im Grundstückbereich eine *Teil*veräusserung, etwa durch Belastung des Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (vgl. Art. 12 Abs. 2 Bst. c StHG), genügen. Der Grundstückbelastung ist umgekehrt der Verzicht auf ein bestehendes beschränktes dingliches Recht (in casu: Bauverbot auf den Nachbarparzellen) gleichzusetzen. Realisiert der Grundeigentümer dabei einen konjunkturellen Mehrwert, unterliegt dieser somit kantonal der Grundstückgewinnsteuer, während er im Recht der direkten Bundessteuer - sofern das Grundstück zum Privatvermögen gehört - unter das Privileg des steuerfreien Kapitalgewinns fällt. Soweit in der Abfindung für eine steuerprivilegierte (Teil-)Veräusserung im Rahmen eines

gemischten Rechtsgeschäfts auch veräusserungsfremdes Entgelt (etwa für den gleichzeitigen Rückzug einer Baueinsprache) mitenthalten ist, bleibt dieses von der Steuerbefreiung ausgenommen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

K. war Eigentümerin von zwei Grundstücken mit Seesicht. Der langfristigen Sicherung der Seesicht diente ein zugunsten beider Grundstücke im Grundbuch eingetragenes Bauverbot auf drei benachbarten Parzellen. K. verzichtete auf diese Grunddienstbarkeiten, wofür sie von der Gegenpartei mit einer noch zu erstellenden Attikawohnung und drei Einstellhallenplätzen abgefunden wurde.

Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bezifferte den Wert der Abfindung auf CHF 2 335 000.-- und erfasste diesen in der Veranlagungsverfügung als Einkommen. Im Einspracheverfahren wurde der Wert der Abfindung zwar um CHF 200 000.-- reduziert, aber weiterhin der Besteuerung unterstellt. Das Verwaltungsgericht wies die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde ab.

Vor Bundesgericht bestritt K. wie bereits in den vorinstanzlichen Verfahren die Steuerbarkeit der Abfindung. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut und weist die Sache zur weiteren Untersuchung an die Erstinstanz zurück.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Art. 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie („théorie de l'accroissement du patrimoine“ bzw. „imposition du revenu global net“) zum Ausdruck (BGE 133 II 287 E. 2.1 S. 289; 131 I 409 E. 4.1 S. 413; 125 II 113 E. 4a S. 119; Urteile 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.1; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 3.2; vgl. auch Urteil 9C_803/2011 vom 23. August 2012 E. 3.3.4 [AHV]). Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (zum gleichartigen früheren Recht BGE 117 Ib 1 E. 2b S. 2; 114 Ia 221 E. 4a S. 227; 108 Ib 227 E. 2a S. 229; 105 Ib 1 E. 1 S. 2; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., 2012, § 7 N. 7; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, § 10 N. 7; DERS., in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, DBG, 2. Aufl., 2008, N. 26 zu Art. 16 DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009,

N. 1 ff. zu Art. 16 DBG; YVES NOËL, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2008, N. 24 zu Art. 16 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 17 e contrario zu Art. 16 DBG; a. M. jedoch ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., 2001, S. 294).

2.2 Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (u. a. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, N. 20 ff. der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG; REICH, Steuerrecht, § 10 N. 12, unter Bezugnahme auf GEORG SCHANZ, Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze, in: Finanz-Archiv 13/1896, Band 1, S. 1, insb. 7; MARKUS WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 1995, S. 12). Im konkreten Einzelfall ergibt sich ein für steuerliche Zwecke massgeblicher Reinvermögenszugang, sobald der Vermögenszugang den realisierten Vermögensabgang der Höhe nach übersteigt (Urteil 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4 mit Hinweisen, in: StE 2012 B 21.1 Nr. 21; OBERSON, § 7 N. 242; REICH, StHG, N. 26 zu Art. 7 StHG). Im Bereich des Privatvermögens entspricht der Vermögensabgang - mangels Vorliegens eines Buchwertes - den nominalen Gestehungskosten nebst den seitherigen wertvermehrenden Investitionen. Ein industrieller Mehrwert durch Vornahme wertvermehrender Investitionen fällt typischerweise bei Liegenschaften in Betracht, während er im Fall eines Bauverbots kaum denkbar ist. Dementsprechend bleibt in einem Bauverbotsfall als Anlagekosten zu berücksichtigen, was die Eigentümerschaft anlässlich des Erwerbsvorgangs konkret aufzuwenden hatte. Nur im Fall der Universal-

sukzession ist der ursprüngliche Erwerbspreis des Bauverbots (nebst etwaigen seitherigen wertvermehrenden Investitionen) massgebend.

Im Umfang, in welchem sich Vermögenszugang und Vermögensabgang der Höhe nach entsprechen, bleibt es bei einem steuerfreien Aktiventausch. Stellt sich darüber hinaus im konkreten Einzelfall tatsächlich ein Reinvermögenszugang ein, bleibt im Privatvermögen zu prüfen, ob der Überschuss - der realisierte konjunkturelle Mehrwert - als steuerbarer Vermögens- bzw. Kapitalertrag (Art. 16 ff. DBG) oder aber als steuerfreier Vermögens- bzw. Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) zu erfassen sei (PETER LOCHER, Abgrenzung von Kapitalgewinn und Kapitalertrag im Bundessteuerrecht, in: recht 8/1990 S. 109, insb. 110).

Mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und das diesen konkretisierende Reinvermögenszugangsprinzip stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne allerdings eine systemwidrige Ausnahme dar. Sie ist vom Gesetzgeber gewollt, auch aus Gründen der Veranlagungsökonomie (BGE 114 Ia 221 E. 5c S. 230 f.), aber zurückhaltend auszulegen (vgl. BGE 115 Ib 238 E. 4 S. 243 zum gleichartigen früheren Recht; REICH, N. 47 zu Art. 7 StHG). Ausnahmen sind vor dem Hintergrund einer allgemeinen Einkommenssteuer restriktiv zu handhaben (Urteil 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.4 [Leibrentenprivileg]), was auch im Bereich der Mehrwertsteuer gilt, die als allgemeine Verbrauchssteuer konzipiert ist (Urteil 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.2 [Leistungsaustausch]; BGE 138 II 251 E. 2.3.4 S. 256 [subjektive Steuerpflicht]).

2.3 Gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG sind lediglich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Die Abgrenzung von Kapitalertrag und Kapitalgewinn lässt sich im Regelfall anhand des Substanzverzehrkriteriums vornehmen (LOCHER, DBG, N. 73 ff. zu Art. 16 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, N. 166 zu Art. 16 DBG). Mit der Veräusserung geht der Idee nach ein Substanzverzehr einher. Unerlässliche Voraussetzung des steuerfreien Kapitalgewinns ist mithin das Vorliegen einer Gesamt- oder Teilveräusserung von dinglichen oder obligatorischen Rechten. Diese verlassen das Eigentum der veräussernden Person und schmälern vorübergehend, bis zum Eintreffen der Gegenleistung, die Substanz.

2.4 Die Veräusserung im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG bedingt weiter, dass sich der Vermögenszugang nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Erfahrung des Lebens als „natürliche und typische (adäquate)“ Folge des Vermögensabgangs darstellt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, N. 157 zu Art. 16 DBG). Daran fehlt es von vornherein insoweit, als ein gemischtes Rechtsgeschäft vorliegt und dem Vermögenszugang (auch) veräusserungsfremde Teile innewohnen. Zu denken ist im Grundstückbereich etwa die Verquickung von Kaufpreis und Entschädigung für den Rückzug der Einsprache gegen eine Umzonung oder ein Bauvorhaben. Ein Rechtsgeschäft über die Nichterhebung oder den Rückzug einer Einsprache ist selbständiger Natur.

2.5 Ein privatrechtlicher Vertrag über den Rückzug der Einsprache gegen ein konkretes Bauvorhaben steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang zur Veräusserung der durch das Vorhaben tangierten Parzelle und

kann deshalb privatrechtlich ohne weiteres als eigenständiges Geschäft geschlossen werden. Das Entgelt für den Rückzug oder die Nichterhebung einer Einsprache steuerlich zu privilegieren, widerspricht der Konzeption von Art. 16 Abs. 3 DBG, der auf Veräusserungen beschränkt ist. Solche Entschädigungen unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 16 Abs. 1 i. V. m. Art. 21 Abs. 1 DBG; Urteil 2P.55/2002 vom 20. Juni 2002 E. 3.8, in: StE 2002 B 26.27 Nr. 5). Offen bleiben kann die Subsumtion unter Art. 23 lit. d DBG (Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts). Das Bundesgericht hat diese Norm etwa herangezogen, soweit es um die Abgeltung des Verzichts auf einen enteignungsrechtlichen, formellgesetzlichen und überdies von Gesetzes wegen bestehenden Anspruch ging (Rückforderungsrecht gemäss Art. 102 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Juni 1930 über die Enteignung [EntG; SR 711]; Urteil 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4 mit Hinweisen, in: StE 2012 B 21.1 Nr. 21). Mit dieser Konstellation ist die vorliegende Sachlage nicht vergleichbar. Namentlich findet die Entschädigung für den Rückzug einer bau- oder planungsrechtlichen Einsprache keine gesetzliche Grundlage.

Der entgeltliche Verzicht auf ein Rechtsmittel oder einen Rechtsbehelf kann ohnehin unter dem Aspekt der Sittenwidrigkeit (Art. 20 Abs. 1 OR) problematisch sein. Mit Blick auf die genannte Norm ist zwar die Verabredung einer Vergütung für den Rückzug eines nicht aussichtslosen Baurechtsmittels unbedenklich (Urteile 4A_37/2008 vom 12. Juni 2008 E. 3; 4C.207/1997 vom 9. April 1998 E. 3b; BGE 115 II 232 E. 4b S. 235 f.). Soweit sich der wirtschaftliche Wert des Verzichts aber bloss aus dem möglichen Schaden wegen der Verlängerung des Baubewilligungsverfahrens und nicht aus den schutzwürdigen Interessen des rechtsmittelführen-

den Nachbarn ergibt, ist die „Kommerzialisierung des Verzichts“ praxisgemäss sittenwidrig (Urteile 4A_657/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3, in: SemJud 2012 I S. 433; 4A_21/2009 vom 11. März 2009 E. 5.1, in: ZBGR 91/2010 S. 109; BGE 123 III 101 E. 2c S. 105 f.).

2.6 Geht mit der Nichterhebung oder dem Rückzug der Einsprache tatsächlich ein Minderwert des Grundstücks einher, kann die grundsätzlich steuerbare Leistung einen (steuerfreien) Ersatz des positiven Schadens bzw. objektiven Wertverlusts darstellen (ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil, 1982, N. 91 zu Art. 21 BdBSt; LOCHER, DBG, N. 40 zu Art. 23 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, DBG, N. 48 zu Art. 23 DBG). Leistungen, die dazu dienen, einen eingetretenen oder künftigen Vermögensschaden zu ersetzen (damnum emergens), sind mit keinem Reinvermögenszugang verbunden (BGE 132 II 128 E. 3.1 S. 130; 117 Ib 1 E. 2b S. 2; Urteile 9C_1003/2008 vom 6. August 2009 E. 4.3; 2P.55/2002 vom 20. Juni 2002 E. 3.8, in: StE 2002 B 26.27 Nr. 5; 2A.398/1996 vom 29. Oktober 1997 E. 5a/aa; LOCHER, DBG, N. 15 zu Art. 16 DBG; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Zweifel/Athanas, DBG, N. 3 zu Art. 24 DBG; MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, 2. Aufl., 2002, N. 26 zu Art. 7 StHG). Auch sie bewirken dann einen steuerfreien Aktiventausch.

Im Zeitpunkt der Realisierung eines zonenkonformen Bauvorhabens wird freilich nur in Ausnahmefällen von einem positiven Schaden bzw. objektiven Wertverlust auszugehen sein. Aufgrund der herrschenden Zonenplanordnung, die eine Bebauung zulässt, besteht schon vor Verwirk-

lichung des Projekts zumindest die Erwartung der baldigen oder gelegentlichen Überbauung. Dieser latente Umstand schlägt sich bereits mit dem Eintritt der Rechtskraft des Zonenplans unmittelbar im Verkehrswert der hinter- oder anliegenden Parzelle nieder. Insoweit lässt sich in der Regel nicht sagen, mit der Inangriffnahme des zonenkonformen Projekts gehe ein zusätzlicher positiver Schaden einher. Anders kann es sich verhalten, falls der Bauherrschaft unerwarteterweise eine Ausnahmebewilligung erteilt wird, aufgrund deren beispielsweise ein zusätzliches Geschoss oder eine andersartige Nutzung gestattet ist. Tritt kein derartiges unvorhersehbares Ereignis ein, unterliegt die Abgeltung regelmässig der Einkommenssteuer (Art. 16 Abs. 1 i. V. m. Art. 21 Abs. 1 DBG).

3.

3.1 Die Vorinstanz verwirft das Vorliegen einer Veräusserung. Sie verweist darauf, dass die Bauverbotsdienstbarkeit kein Grundstück im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB darstelle. Insbesondere handle es sich nicht um ein in das Grundbuch aufgenommenes selbständiges und dauerndes Recht (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 ZGB). Folglich lasse es sich „nicht alleine, sondern nur zusammen mit den berechtigten Grundstücken“ übertragen, wie dies die Unterinstanz formuliert hatte. Das Recht sei im vorliegenden Fall ohnehin nicht an einen Dritten weiterveräussert, sondern bloss aufgehoben worden.

3.2 Aufgrund des in den Akten liegenden Einspracheentscheids der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 6. Juni 2012 ist davon auszugehen, dass das Bauverbot im Jahr 1896 begründet wurde. Nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) ist es zudem im Grundbuch zugunsten der beiden Grundstücke der Steuerpflichtigen und zulasten dreier benachbarter Parzellen eingetragen. Zivilrechtlich fällt das Bauverbot unter die unbefristeten, negativen Grunddienstbarkeiten im Sinne von Art. 730 Abs. 1 ZGB (Urteil 5A_171/2008 vom 13. Mai 2008 E. 3.1, in: ZBGR 90/2009 S. 174; BGE 123 III 337 E. 2c S. 341 ff.).

Der Tatbestand von Art. 16 Abs. 3 DBG verlangt für den Eintritt des steuerfreien Kapitalgewinns im Privatvermögen, dass es zu einer Veräusserung kommt. Für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer hatte die Vorinstanz im parallelen Verfahren mit Entscheid vom 24. April 2009 er-

kannt, die Sachumstände vermöchten keine Veräusserung zu begründen, weswegen die Grundstückgewinnsteuer nicht in Betracht falle. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen. Dessen ungeachtet ist festzuhalten, dass das Harmonisierungsrecht in Art. 12 Abs. 2 StHG bestimmte Vorgänge nennt, die den zivilrechtlichen Handänderungen (Art. 12 Abs. 1 StHG) gleichgestellt sind. In diesen Katalog fällt namentlich die Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird (Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG).

Diese Norm ist für den vorliegenden Fall von etwelcher Bedeutung: Zum einen lässt die Konzeption erkennen, dass der Steuergesetzgeber hier das zivilrechtliche Eigentum in sachbezogene Teilaspekte unterteilt (BERNHARD ZWAHLEN, in: Zweifel/Athanas, StHG, N. 38 zu Art. 12 StHG). Zum andern erfordert das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung ohnehin, bei der Anwendung von Art. 16 Abs. 3 DBG die Praxis zu den (sinngemäss) entsprechenden Bestimmungen des Harmonisierungsrechts analog heranzuziehen (zur spiegelbildlichen Konstellation Urteile 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 1.3, in: StE 2013 B 92.8 Nr. 17; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.4 und 3.3, in: StR 68/2013 S. 158; BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116).

3.3 Das Harmonisierungsrecht spricht in Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG von der „Belastung“ eines Grundstücks. Kennzeichnend für eine derartige Belastungssituation ist, dass das dingliche Vollrecht (Grundeigentum;

Art. 641 i.V.m. Art. 655 ff. ZGB) mittels Einräumung eines beschränkten dinglichen Rechts (Dienstbarkeit; Art. 730 ff. ZGB) einem andern Grundstück dauernd und in erheblicher Weise dienstbar gemacht wird. Infolge dessen muss sich die Eigentümerschaft des dienenden Grundstücks bestimmte Eingriffe der Eigentümerschaft des herrschenden Grundstücks gefallen lassen (so die Formulierung von Art. 730 Abs. 1 ZGB).

Vorliegend geht es um die Löschung einer grundbuchlich stipulierten Berechtigung, die zugunsten der beiden herrschenden Grundstücke bestanden hatte. Anlässlich des Kaufs im Jahr 2002 erwarb die Steuerpflichtige, will man der Theorie der Teilaspekte folgen, zum einen das dingliche Vollrecht an den Grundstücken, zum andern die zugunsten dieser Grundstücke errichtete, vorbestehende Grunddienstbarkeit. Willigte die Steuerpflichtige im Jahr 2006 in die Löschung der Dienstbarkeit ein, gab sie damit ein beschränktes dingliches Recht preis und schränkte sie ihren Rechtsbestand in gleicher Weise ein, wie wenn sie ihre Grundstücke „belastet“ hätte (Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG).

Der eine wie der andere Vorgang ist mit einer Einschränkung des dinglichen Rechtsbestandes verbunden. Herrscht zivilrechtlich weitgehende Übereinstimmung der Vorgänge, kann es sich steuerrechtlich nicht anders verhalten (vgl. Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3, in: StR 67/2012 S. 517, zur ähnlichen gelagerten Handänderungssteuer). In teleologischer Auslegung von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG ergibt sich über den eng gefassten Wortlaut der Bestimmung hinaus, dass die entgeltliche Aufgabe eines beschränkten dinglichen Rechts an einem Grundstück ebenso eine Teilveräusserung darstellt wie die entgeltliche Belastung mit

einem solchen. Die darüber hinaus erforderliche Verknüpfung von Vermögensabgang (Löschung der Grunddienstbarkeit) und Vermögenszugang (Übereignung von Attika-Wohnung und Einstellhallenplätzen) liegt auf der Hand: Das eine wird (nur) durch das andere hervorgerufen und bestimmt.

3.4 Mit Blick auf die (vertikal) harmonisierungsrechtlich gebotene analoge Auslegung gleichartiger Bestimmungen liegt mithin auch unter dem Gesichtspunkt von Art. 16 Abs. 3 DBG eine (Teil-)Veräusserung vor. Wird anlässlich der Löschung der Dienstbarkeit überhaupt ein konjunktureller Mehrwert aufgedeckt, fällt dieser im Privatvermögen unter das Privileg des steuerfreien Kapitalgewinns. Ausgangspunkt der Ermittlung des konjunkturell bedingten Wertzuwachses bilden im Regelfall die Gestehungskosten, hier gebildet durch den Erwerbspreis des Bauverbots im Jahr 2002 und die seitherigen wertvermehrenden Investitionen, soweit solche im vorliegenden Zusammenhang überhaupt denkbar und nachgewiesen sind (E. 2.2 hiervor). Nachdem der etwaig realisierte konjunkturelle Wertzuwachsgewinn allerdings einen steuerfreien Kapitalgewinn begründet, erübrigt sich wohl ein Verkehrswertgutachten.

3.5 Ein Vorbehalt ist anzubringen, was die unter Umständen vorliegenden veräusserungsfremden Entgeltsbestandteile betrifft. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer hatte in ihrem Entscheid vom 15. Januar 2009 erkannt, mit Vertrag vom 8. September 2006 habe sich die Steuerpflichtige (auch) zum Rückzug ihrer Einsprache gegen die Bauvorhaben auf den dienenden Grundstücken verpflichtet. Dies lässt auf ein gemischtes Rechtsgeschäft schliessen. Es kann denn auch nicht rundweg ausgeschlossen werden, dass sich die Abfindung aus mehreren Kompo-

nenten (Ablösung der Dienstbarkeit, Rückzug der Baueinsprache, allenfalls Abgeltung Ausnahmebewilligung) zusammensetzte. Dies wird die Unterinstanz zu klären haben. Wäre durch den Rückzug der Baueinsprache auf den beiden Grundstücken tatsächlich ein objektiver Wertverlust eingetreten, läge ein Aktiventausch vor und käme es auch hier zu keiner Besteuerung (E. 2.6 hiervor).

4.

4.1 Mit ihrer Handhabung der einschlägigen Bestimmungen des Bundessteuerrechts (insbesondere Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG) hat die Vorinstanz Bundesrecht verletzt (Art. 95 lit. a BGG). Infolge dessen erweist sich die Beschwerde als begründet. Sie ist im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur weiteren Untersuchung an die Unterinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 2 BGG; Urteil 2C_900/2011 vom 2. Juni 2012 E. 6.4). Sollte die Unterinstanz zum Ergebnis gelangen, es läge nicht in allen Teilen eine (bei der direkten Bundessteuer steuerfreie) Teilveräusserung oder ein (steuerfreier) Aktiventausch vor, hätte sie diesen Anteil neu zu berechnen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 31. Juli 2013 i.S. L. und M. (2C_322/2013)

Abgrenzung Privat-/Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG): Zuordnung einer Liegenschaft mit Restaurationsbetrieb und Betriebsinhaberwohnung

Für die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist dessen aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion ausschlaggebend. Die buchmässige Behandlung des Gegenstandes ist im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung als Indiz zu werten. Bei einer Liegenschaft mit Restaurationsbetrieb ist die selbst genutzte Wohnung des Betriebsinhabers nur ausnahmsweise dem geschäftlich genutzten Teil zuzuweisen (vgl. demgegenüber BGE 2A.391/1995 vom 2.9.1998 E. 3 b) aa), StPS 1999 S. 18 f.). Bei den Einkommenssteuern ist die sog. Präponderanzmethode anwendbar. Eine bei der Veranlagung der kantonalen Grundstückgewinnsteuer in Anwendung der Wertzerlegungsmethode vorgenommene Zuteilung bleibt deshalb für die Einkommenssteuer unbeachtlich.

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen im bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren nur soweit vorgebracht werden, als der Entscheid der Vorinstanz dazu erstmals Anlass gibt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

L. und M. betrieben ein Restaurant, das sich auf einer Liegenschaft im Alleineigentum des L. befand. Im Gebäude befand sich ferner eine Wohnung, die von L. und M. selbst genutzt wurde. Das Ehepaar war im weitern Eigentümer einer ausserkantonalen Liegenschaft.

Im Zuge der Betriebsaufgabe verkaufte L. die Betriebsliegenschaft. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer erfasste den angefallenen Grundstückgewinn als steuerbares Einkommen mit der Begründung, die Liegenschaft habe zum Geschäftsvermögen gehört. Sowohl die von L. und M. dagegen erhobene Einsprache wie auch die Beschwerde vor Verwaltungsgericht blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

1.1 ...

1.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt bzw. vom Bundesgericht von Amtes

wegen berichtigt oder ergänzt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 97 Abs. 1 BGG bzw. Art. 105 Abs. 2 BGG). Eine entsprechende Rüge, welche rechtsgenüglich substantiiert vorzubringen ist (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.), setzt zudem voraus, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.

Der direkten Bundessteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG), namentlich alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Steuerfrei sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG). Hingegen gehören Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit; als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG; so genannte Präponderanzmethode [vgl. BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 423]).

3.

Streitig ist einzig, ob die Liegenschaft in ... Geschäfts- oder Privatvermögen bildete.

3.1. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands; massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient. Die buchmässige Behandlung eines Gegenstands ist für sich allein nicht ausschlaggebend, aber im Rahmen der Gesamtwürdigung als Indiz zu werten. Zu berücksichtigen ist nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) des Gegenstands in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, also etwa auch die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen usw. (BGE 133 II 420 E. 3.2 S. 422). Nach dem Kreisschreiben Nr. 2 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992, auf welches auch das Bundesgericht abstellt, sind alle den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil betreffenden Erträge ins Verhältnis zum Gesamtertrag aus der Liegenschaft zu setzen. Dieser umfasst sämtliche auf die Liegenschaft entfallenden Einkünfte gemäss Art. 21 DBG, unter Einbezug des zum Marktwert festgesetzten Eigenmietwerts für den geschäftlich genutzten Teil. Beträgt der so ermittelte Anteil der geschäftlichen Nutzung mehr als 50 %, liegt eine vorwiegend geschäftliche Nutzung vor und gilt die Liegenschaft insgesamt als Geschäftsvermögen. Die nicht vorwiegend geschäftlich genutzten Objekte gehören demgegenüber gesamthaft zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 423).

3.2. Eine vom Inhaber selbst genutzte Wohnung in einer Betriebsliegenschaft gehört nur ausnahmsweise zum Geschäftsvermögen, so wenn die Wohnung selber ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit des Betriebsinhabers dient, sonst aber in aller Regel zum Privatvermögen, da keine betriebliche Notwendigkeit besteht, im gleichen Gebäude zu wohnen, in dem sich das Geschäft befindet; das gilt auch für Gastwirtschaften (BGE 133 II 420 E. 4.5 S. 426 f.). Wo eine vom Betriebsinhaber selbst genutzte Wohnung nicht oder nicht vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bleibt sie auch dann Privatvermögen, wenn die gesamte Liegenschaft als Anlagevermögen in der Geschäftsbuchhaltung aufgeführt wird (BGE 133 II 420 E. 6 S. 428).

3.3. Die Vorinstanz hat festgestellt, der Gastwirtschaftsbetrieb umfasse 48 Sitzplätze plus 30 auf der Terrasse und 12 Parkplätze. Die Mietwerte betrügen: Für die Parkplätze Fr. 6'000.-, für das Restaurant samt Wirtewohnung Fr. 36'000.- und für die zusätzliche 4-Zimmer-Wohnung Fr. 6'000.-. Auch wenn die Wirtewohnung als Privatvermögen zu qualifizieren sei, müsste deren Mietwert mindestens Fr. 18'000.- betragen, damit die Liegenschaft gesamthaft als Privatvermögen einzustufen wäre. Dafür, dass die Wirtewohnung einen so hohen Mietwert habe, liessen sich den Akten keine Anhaltspunkte entnehmen. Solches werde von den Beschwerdeführern auch nicht substantiiert nachgewiesen. Für die Qualifikation als Geschäftsvermögen spreche auch, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft grundsätzlich zu Geschäftszwecken gekauft habe und zum Kaufpreis von Fr. 1'170'000.- beim Anlagevermögen verbucht habe, ebenso Fr. 52'000.- für Umbau und Renovation im Jahre 2006. Hypotheken von insgesamt Fr. 1'100'000.- seien beim langfristigen Fremdkapital

als Geschäftsschulden deklariert worden; auch seien Liegenschaftskosten und Hypothekarzinsen in der Erfolgsrechnung verbucht worden.

3.4. Die Beschwerdeführer machen geltend, die buchhalterische Behandlung sei nicht nachvollziehbar und deshalb nicht ausschlaggebend. Die Vorinstanz habe einseitig auf die Ertragssituation des Grundstücks abgestellt. Es wären auch die anderen im Kreisschreiben Nr. 2 genannten Kriterien zu berücksichtigen. Sie hätten bereits vor Verwaltungsgericht geltend gemacht (und dafür Beweise angeboten, welche die Vorinstanz rechtswidrig nicht abgenommen habe), dass die privat bewohnten Wohnungen rund zwei Drittel der gesamten Bruttogeschossfläche umfassten. Zudem wäre bei den Liegenschaftserträgen auf marktkonforme Mietzinse abzustellen; sie hätten nach dem Verkauf der Liegenschaft die 4-Zimmer-Familienwohnung zu einem Monatszins von Fr. 3'400.-- vom Käufer gemietet; der daraus resultierende Ertragswert für die Wohnung sei damit weit höher als derjenige für das Restaurant.

3.5. Das Vorbringen betreffend „Mietzins nach dem Kauf“ wird erstmals vor Bundesgericht erhoben, obwohl der Mietvertrag vom Juli 2008 datiert und ohne weiteres bereits vor der Vorinstanz hätte eingereicht werden können; es handelt sich daher um ein unzulässiges Novum (E. 1.2). Zudem geht aus dem Mietvertrag nicht hervor, dass sich der Zins allein auf die Wohnung bezieht, was denn auch offensichtlich überhöht wäre. Es ist somit nicht dargelegt, dass die Ertragswerte, von denen die Vorinstanz ausgegangen ist, offensichtlich unrichtig wären.

3.6. Auch die von der Vorinstanz festgestellten buchhalterischen Aspekte sind nicht offensichtlich unrichtig. Selbst wenn die Deklaration in der Steuererklärung 2008 nicht in allen Teilen nachvollziehbar ist, geht doch daraus hervor, dass die Beschwerdeführer sehr wohl zwischen der Privatliegenschaft in ... und der als Geschäftsvermögen betrachteten Liegenschaft in ... unterschieden. Auch wenn die buchhalterische Behandlung nicht ausschlaggebend ist, so kann sie doch als Indiz mitberücksichtigt werden (vorne E. 3.1).

3.7. Unter diesen Umständen ist die für geschäftliche bzw. private Zwecke genutzte Fläche nicht ausschlaggebend, so dass die Vorinstanz ohne Gehörsverletzung im Rahmen einer zulässigen antizipierten Beweiswürdigung (vgl. BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148; 131 I 153 E. 3 S. 157) auf die Abnahme der entsprechenden Beweise verzichten konnte.

3.8. Angesichts der bundesgesetzlich klar festgelegten Präponderanzmethode (vorne E. 2) ist auch nicht massgebend, dass die kantonale Steuerverwaltung im Rahmen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer in Abweichung von der einkommenssteuerrechtlichen Betrachtung für die Gewährung des Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung von der Wertzerlegungsmethode ausgeht und einen 50-prozentigen Privatanteil angenommen hat.

3.9. Die Vorinstanz hat mit Recht die Liegenschaft als überwiegend geschäftlich benutzt und damit als Geschäftsvermögen qualifiziert. Der Kapitalgewinn ist daher steuerbar. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. August 2013
i.S. N. (VGE II 2013 53)

Teilsatzbesteuerung (§ 36 Abs. 2a StG, in Kraft vom 1.1.2007 bis 31.12.2010): Beschränkung auf Dividenden

Gemäss Urteil des Verwaltungsgerichts vom 24.5.2012 (VGE II 2012 12, vgl. StPS vom 24.4.2013) erweist sich § 36 Abs. 2a StG jedenfalls für die Steuerperioden 2007 und 2008 als verfassungswidrig. Soweit diese Bestimmung nicht den Vorgaben des auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzten Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG entspricht, bleibt sie auch für die Steuerperiode 2009 bundesrechtswidrig (a.a.O., E. 4.7).

Anders als Art. 20 Abs. 1bis DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG (beide in Kraft seit 1.1.2009) sah § 36 Abs. 2a StG nur für „Dividenden", nicht dagegen für andere geldwerte Leistungen/Vorteile aus Kapitalgesellschaften einen reduzierten Steuersatz vor.

Aufgrund der für das Steuerjahr 2008 rechtskräftig festgestellten Verfassungswidrigkeit von § 36 Abs. 2a StG kommt in diesem Jahr die Teilsatzbesteuerung einer geldwerten Leistung (in casu: übersetztes Salär) so oder anders nicht infrage. Auch im Steuerjahr 2009 bleibt indessen kantonal die privilegierte Besteuerung von geldwerten Leistungen ausgeschlossen. Daran würde sich selbst dann nichts ändern, wenn die Verfassungsmässig-

keit von § 36 Abs. 2a StG für das Jahr 2009 zu bejahen wäre. Aufgrund der Kann-Formulierung in Art. 7 Abs. 1 StHG bleibt es den Kantonen nicht nur überlassen, ob sie überhaupt eine Privilegierung vorsehen wollen (Entschliessungsermessen), nach dem Grundsatz a maiore ad minus dürfen sie diese auch auf Teilbereiche der im Gesetz aufgeführten Bemessungsgrundlagen beschränken (Auswahlermessen). Etwas Gegenteiliges lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen. Die Beschränkung der Teilbesteuerung auf Dividenden ist auch sachlich gerechtfertigt, weil damit ein Anreiz zur korrekten (handelsrechtskonformen) Gewinnausschüttung gesetzt wird. Diese Feststellungen gelten auch für den seit 1.1.2011 in Kraft stehenden § 36 Abs. 3 StG.

Sachverhalt (zusammengefasst)

N. bezog als Angestellter der von ihm beherrschten N. GmbH im Jahr 2008 einen Bruttolohn von CHF 766 004.-- und im Jahr 2009 einen solchen von CHF 830 833.--. Die Veranlagungsbehörde der N. GmbH qualifizierte diese Saläre als übersetzt und rechnete in der Steuerperiode 2008 eine verdeckte Gewinnausschüttung (geldwerte Leistung) von CHF 341 004.-- und in der Steuerperiode 2009 eine solche von CHF 350 833.-- auf. N. beantragte daraufhin für seine persönliche Einkommenssteuer, die genannten Beträge seien kantonal gemäss § 36 Abs. 2a StG privilegiert zu besteuern. Sowohl die Veranlagungsbehörde wie auch zweitinstanzlich die kantonale Steuerkommission lehnten dieses

Begehren ab. Das Verwaltungsgericht weist die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde ebenfalls ab.

Aus den Erwägungen

1.1 Gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG (in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009) können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), mildern. Gemäss Art. 72h Abs. 1 StHG haben die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren nach Inkrafttreten der Änderungen vom 23. März 2007 den geänderten Vorschriften anzupassen. Diese Anpassungen entfalten ihre Wirkung für alle Kantone zwei Jahre nach Inkrafttreten der Änderung vom 23. März 2007 (d.h. ab 1.1.2011). Nach Ablauf dieser Fristen finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht (Art. 72h Abs. 2 StHG).

1.2 Gemäss § 36 Abs. 2a des Steuergesetzes (StG; SRSZ 172.200; nachstehend a§ 36 Abs. 2a StG) vom 9. Februar 2000, gültig vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010, wurde die Steuer gemäss § 36 Abs. 1 und 2 StG für Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflich-

tigen zu mindestens 5 Prozent beteiligt waren, zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet. Diese Bestimmung wurde per 1. Januar 2011 aufgehoben bzw. durch den neuen Abs. 3 von § 36 StG ersetzt, wonach für Dividenden aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, an deren Grundkapital die Steuerpflichtigen zu mindestens 10 Prozent beteiligt sind, die Steuer gemäss § 36 Abs. 1 und 2 StG zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet wird.

1.3 Im VGE II 2012 12 vom 24. Mai 2012, auf welchen Entscheid die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid ebenfalls verweist (S. 4 Erw. 3.3), hat das Verwaltungsgericht unter Bezugnahme auf die vom Beschwerdeführer angesprochenen Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009 (insbesondere BGE 136 I 65 betr. Kanton Schaffhausen; vgl. auch BGE 136 I 49 betr. Kanton Bern; 2C_30/2008 betreffend Kanton Zürich; 2C_62/2008 betr. Kanton Basel-Landschaft) dargelegt, die schwyzerische Regelung von a§ 36 Abs. 2a StG sei analog zu Art. 38 Abs. 3 StG-SH verfassungswidrig. Dies gelte jedenfalls für die Steuerperioden 2007 und 2008. Wie es sich mit den Steuerperioden 2009 und folgende verhält, war in jenem Verfahren nicht zu prüfen. Das Verwaltungsgericht führte indessen aus, aus den Erwägungen des Bundesgerichts sei konsequenterweise der Schluss zu ziehen, dass per 1. Januar 2009 bestehende kantonale Regelungen nur dann - bei bis anhin bestehender Verfassungswidrigkeit - in den Genuss der von Art. 190 BV geschützten Anwendbarkeit kommen können, wenn sie den Vorgaben von Art. 7 Abs. 1 StHG entsprechen. Dies wiederum bedeute, dass a§ 36 Abs. 2a StG, soweit die Bestimmung einerseits eine Mindestkapitalbeteili-

gung von 5 % vorsehe und die Privilegierung anderseits auf Dividenden aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften beschränkt sei, auch für die Jahre 2009 und 2010 bundesrechtswidrig bleibt (vgl. auch Oesterhelt, Verfassungsrechtliche Aspekte des Dividendenprivilegs, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 144 f. Ziff. 4.5 und 4.7).

1.4 Der Beschwerdeführer macht in seiner Beschwerde nichts geltend, was eine Korrektur der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nahelegen würde. Dies gilt namentlich auch für sein Vorbringen, „die in casu betroffene Vorschrift § 36 Abs. 3 StG (recte: a§ 36 Abs. 2a StG) wurde (...) offensichtlich im Hinblick auf die parallel laufende Änderung der Bundesgesetzgebung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II wurde am 22. Juni 2005 veröffentlicht)“ ins StG aufgenommen (...).

Diese Ansicht des Beschwerdeführers ist unzutreffend, wie ebenfalls aus dem VGE II 2012 12 vom 24. Mai 2012 hervorgeht. In diesem Entscheid wurde u.a. auch die Frage geprüft, ob Art. 7 Abs. 1 StHG hinsichtlich a§ 36 Abs. 2a StG eine Vorwirkung zugebilligt werden könne, womit die Norm trotz Verfassungswidrigkeit anwendbar bliebe. Hierfür wäre - im Sinne von BGE 136 I 65 Erw. 4.3.1 - „ein genügend enger Zusammenhang vor allem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht“ erforderlich. In Würdigung der kantonalen Materialien kam das Verwaltungsgericht zum Ergebnis, dass die Auffassung der Vorinstanz, dass bei der Einführung von a§ 36 Abs. 2a StG andere Kriterien als die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von ausschüttender Gesellschaft und Anteilsinhaber weg-

leitend waren, zutreffend sei. Mithin fehlt es am sachlichen Zusammenhang, der eine Vor- (oder Rück-)wirkung von Art. 7 Abs. 1 StHG rechtfertigen könnte (so auch Oesterhelt, a.a.O., S. 141 ff. Ziff. 4.3), wie es offensichtlich dem Beschwerdeführer vorschwebt. Insofern unterscheidet sich die Situation im Kanton Schwyz beispielsweise vom Kanton Basel-Landschaft (vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_62/2008 vom 25.9.2009 Erw. 4.4) sowie Kanton Zürich (Bundesgerichtsurteil 2C_30/2008 vom 25.9.2009 Erw. 4.5), wo die entsprechende Gesetzesrevision nach derjenigen von Art. 7 Abs. 1 StHG erging, indes früher (per 1.1.2008) in Kraft gesetzt wurde, und das Bundesgericht einen „engen Zusammenhang“ der beiden Gesetzesrevisionen erkannte; demgegenüber war ein solcher Zusammenhang für den Kanton Schaffhausen verneint worden (BGE 136 I 65 Erw. 4.3).

1.5 Bei dieser Rechtslage kann dem Beschwerdeführer so oder anders für das Jahr 2008 die privilegierte Dividendenbesteuerung auf der geldwerten Leistung von Fr. 345 804.-- nicht gewährt werden. Soweit das Verwaltungsgericht die Verfassungsmässigkeit von a§ 36 Abs. 2a StG auch für die Jahre 2009 und 2010 in Frage gestellt hat, müsste ein Gleiches auch für die geldwerte Leistung 2009 von Fr. 355 633.-- gelten.

Selbst wenn indessen von der Verfassungsmässigkeit von a§ 36 Abs. 2a StG für die Jahre 2009 und 2010 auszugehen ist, muss der im Jahr 2009 dem Beschwerdeführer ausgerichteten geldwerten Leistung die privilegierte (Dividenden-)Besteuerung versagt werden, wie nachstehend zu zeigen ist.

2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, Rechtsprechung und Lehre verträten „klar die Meinung, dass der Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG lediglich ein Entschliessungsermessen (...) einräumt. Falls sich der Kanton nun entschliesst eine solche Regelung ins kantonale Recht aufzunehmen, hat er sich in der Ausgestaltung an die bundesrechtlichen Vorgaben (im Sinne des Wortlautes resp. den Ausführungen in der Botschaft) zu halten. Daraus folgt, dass zusätzliche Einschränkungen, wie z.B. die Beschränkung auf offene Gewinnausschüttungen im Kanton Schwyz harmonisierungswidrig sind“. Spätestens mit der Inkraftsetzung der neuen Bestimmung in Art. 7 sei das Anwendungsgebot von Bundesgesetzen (Art. 190 BV) zu beachten und eine entsprechende Regelung im Steuerharmonisierungsgesetz somit direkt anwendbar, soweit eine bestehende kantonale Regelung der Bundesrechtsregelung widerspreche (Beschwerde S. 5 Ziff. 12 f.).

2.2 Art. 72h Abs. 1 StHG räumt den Kantonen eine zweijährige Frist ab Inkraftsetzung der Änderungen vom 23. März 2007 zur Anpassung ihrer Gesetzgebung ein. Diese Frist endet(e) am 31. Dezember 2010. Erst nach Ablauf dieser Frist findet Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG direkt Anwendung, falls das kantonale Recht dieser Bestimmung widerspricht (vgl. vorstehend Erw. 1.1). Die Auffassung des Beschwerdeführers, das Anwendungsgebot greife unmittelbar mit der Inkraftsetzung von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG, ist daher offensichtlich unzutreffend. Ebenfalls entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers lässt sich auch den Bundesgerichtsurteilen vom 25. September 2009 nichts entnehmen (vgl. Beschwerde ...), wonach die Kantone verpflichtet würden, die steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben bereits vor Ablauf der gesetzlich gewährten Übergangsfrist (eins zu eins) umzusetzen. Die Verweigerung der privilegierten Besteue-

rung der geldwerten Leistungen für das Jahr 2009 steht im Einklang mit der unmissverständlichen und im Jahr 2009 - unter dem Vorbehalt der Verfassungsmässigkeit (vgl. vorstehend Erw. 1.5) - nach wie vor geltenden kantonalen Regelung, wonach (nur) Dividenden in den Genuss der privilegierten Besteuerung kommen können.

3.1 Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid (namentlich betreffend die Steuerperiode 2009) erwogen, in den Bundesgerichtsurteilen vom 25. September 2009 sei nicht festgehalten worden, dass zusätzliche Voraussetzungen, die in Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG nicht enthalten seien, als verfassungswidrig zu betrachten seien, und dass die Gewährung des Dividendenprivilegs nur auf offenen Gewinnausschüttungen in Anlehnung an die genannten Bundesgerichtsurteile gegen übergeordnetes Recht verstossen würde (...). Eine unterschiedliche Behandlung von Dividenden gegenüber geldwerten Vorteilen aus qualifizierten Beteiligungen verstosse weder gegen das verfassungsmässige Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV noch gegen den Grundsatz der gleichmässigen Besteuerung nach Art. 127 BV. Bei der Umsetzung von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG komme den Kantonen ein Entschliessungsermessen wie auch ein Auswahlermessen zu. Der Ausschluss der geldwerten Vorteile von der Privilegierung beruhe auf einer sachlichen Grundlage und schaffe einen Anreiz für eine korrekte Gewinnausschüttung (...).

3.2.1 Das StHG weist Normen von völlig unterschiedlicher Regelungsintensität auf. Teils haben diese Prinzipiencharakter und können ohne vorherige Konkretisierung durch generell-abstrakte Regeln nicht angewendet werden, teils stellen sie Vollregelungen dar, die keiner Ergänzung oder zu-

sätzlichen Wertung bedürfen und in gleichen oder ähnlichen Formulierungen auch in den Steuergesetzen von Bund und Kanton zu finden sind. Welche StHG-Vorschriften Vollregelungen darstellen und welche rahmenhafte Vorgaben enthalten mit mehreren eingeschlossenen Möglichkeiten, zwischen denen die Kantone konkretisierend wählen müssen, kann nicht aufgrund allgemeiner Kriterien generell bestimmt werden. Das Ausmass der bundesrechtlichen Verpflichtung ist vielmehr für jede StHG-Vorschrift auf dem Weg der Auslegung gesondert zu eruieren (Reich, in: Zweifel/ Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, Art. 1 N 16).

3.2.2 Dem Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG lässt sich nicht entnehmen, dass die Kantone nur die Wahl haben, die Bestimmung entweder tel quel ins kantonale Recht aufzunehmen oder nicht. Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass angesichts der gesetzlichen Kann-Formulierung nach dem Grundsatz a maiore ad minus den Kantonen nicht nur die Freiheit zu belassen ist, eine Privilegierung im kantonalen Recht vorzusehen, sondern dass diese auch auf Teilbereiche der in Art. 7 Abs. 1 Satz StHG genannten Bemessungsgrundlagen beschränkt werden darf.

Vergleichsweise kann auf Art. 5 StHG (vgl. auch Art. 23 Abs. 3 StHG) hingewiesen werden, wonach die Kantone für neu eröffnete und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienende Unternehmen „für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen“ können. Diese Bestimmung lässt den Kantonen ebenfalls nicht nur die Wahl, keine entsprechende Regelung ins kantonale Recht aufzunehmen

oder aber gewissermassen in der „Vollversion“ mit Gewährung von Steuererleichterungen für insgesamt zehn Jahre. Vielmehr handelt es hierbei um eine Befristung und erlaubt den Kantonen, kürzere Zeiträume für die Steuererleichterung vorzusehen (vgl. Greter, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 5 StHG N 4 f. und Art. 23 N 44).

3.2.3 Aus den Gesetzesmaterialien lassen sich keine überzeugenden Hinweise entnehmen, welche den Standpunkt des Beschwerdeführers untermauern würden. Gemäss der Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005 (BBl 2005 S. 4733 ff.) sind die Kantone frei, „die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern nach eigenem Recht zu mildern“. Zur Verhütung von Über- oder Unterbesteuerungen infolge Anwendung unterschiedlicher Konzepte zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Massnahme auf Stufe Körperschaft oder auf Stufe Anteilsinhaber) habe jedoch den Kantonen vorgeschrieben werden müssen, dass sie gegebenenfalls die Entlastungsmassnahme nur auf Stufe der Anteilsinhaber (der natürlichen Person) vorsehen müssten. Im Übrigen seien die Kantone frei, keine oder unterschiedliche Qualifikationskriterien für Privat- und Geschäftsvermögen vorzusehen, „die Erfüllung zusätzlicher Voraussetzungen zur Milderung der Belastung auf Veräusserungsgewinnen zu fordern und das Mass der Teilbesteuerung von Dividenden und Gewinnen einheitlich oder unterschiedlich festzulegen“ (S. 4848). Die Gestaltungsfreiheit der Kantone gelte „sowohl für die Beteiligungsrechte des Privatvermögens als auch für solche des Geschäftsvermögens. Die einzige Harmonisierungspflicht besteht darin, dass kanto-

nale Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Anteilsinhaber vorzusehen sind“ (S. 4800).

Die diesbezügliche Gestaltungsfreiheit der Kantone wurde auch im Rahmen der parlamentarischen Diskussion respektiert. SR E. David äusserte sich kritisch zur Verfassungsmässigkeit von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG. Er brachte vor, Art. 129 Abs. 2 BV bestimme, dass sich die Harmonisierung u.a. auf den Gegenstand der Steuern beziehen müsse. Gegenstand sei vorliegend der Vermögensertrag. Nun möchte die Mehrheit des Rates „zu einem <anderen> System übergehen, indem sie sagt: Die Kantone können bei einzelnen Steuergegenständen einfach festlegen, dass nur Bruchteile besteuert werden“. Das Gegenargument, der von den Kantonen gewünschte Freiraum, überzeuge nicht. Ihm entgegnete SR H. Lauri, in welchem Umfang die verfassungsmässigen Grundsätze gemäss Art. 129 Abs. 1 BV im Rahmen von dessen Abs. 2 umgesetzt werde, sei „Gegenstand des StHG, über das wir hier diskutieren. Die Kommission hat sich im Dialog mit dem Direktor der Steuerverwaltung darüber unterhalten. Es besteht hier durchaus eine gewisse Handlungsfreiheit, in welcher Art und Präzision man hier vorgeht. Wir sind zum Schluss gekommen, hier den Kantonen die Freiheit zu belassen“. Es sei zuzugeben, dass man „ein politisches Argument akzeptiert“ habe. Ihm pflichteten weitere Votanten (SR F. Schiesser, SR B. Frick) sowie namentlich auch BR H.R. Merz zu (vgl. Amtliches Bulletin des Ständerats vom 13. Juni 2006 (05.058) S. 438 f.).

3.2.4 Schliesslich kennen auch andere Kantone eine derjenigen des Kantons Schwyz entsprechende Regelung. Beispielweise bestimmt

Art. 30b der Verordnung des Kantons Appenzell Ausserrhoden zum Steuergesetz vom 8. August 2000 (Stand 1. Januar 2013), dass das Teilsatzverfahren auf verdeckte Gewinnausschüttungen oder Gewinnvorwegnahmen nicht anwendbar ist.

3.2.5 Zusammenfassend findet somit das vom Beschwerdeführer vertretene „entweder“ (keine Übernahme ins kantonale Recht) „oder“ (integrale Übernahme von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG) weder im Gesetz noch in den Materialien eine Stütze. Soweit der Beschwerdeführer auf „die herrschende Rechtsprechung und Lehre“ verweist (...), sind die Bundesgerichtsurteile vom 25. September 2009 für die vorliegende Konstellation, wie erwähnt, nicht einschlägig. Soweit er auf Oesterhelt (a.a.O. S. 145 Ziff. 4.10) verweist, der von einem blossen Entschliessungsermessen ausgeht, handelt es sich um eine persönliche Meinungsäusserung. Ohne weitere Begründung als „vorgegeben“ bezeichnen Rütsche/Ettlin (Interkantonale Fragen bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, in: ST 2008 S. 602 ff. Ziff. 2) die Berechtigung auch geldwerter Leistungen zur privilegierten Dividendenbesteuerung, wobei sie festhalten, dass eine Ausweitung der anspruchsberechtigten Ausschüttungen „noch bis spätestens 1.1.2011 vorgenommen werden“ müsse (vgl. vorstehend Erw. 2.2). Felder/Schmid (Update zum Schweizerischen Dividendenprivileg - Überblick über die aktuelle Situation und Praxisproblematik, in: ST 2008 S. 593 ff. Ziff. 2.2.2) weisen auf die kantonalen Unterschiede bei der Regelung des Begriffs der Ausschüttungen hin und halten nur fest, es bleibe abzuwarten, „wie schnell die kantonalen Regelungen dies (d.h. die Definition in Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG) nachvollziehen“.

Das Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung vom 25. Oktober 2011 betreffend die „Privilegierte Dividendenbesteuerung für die Steuerperioden 2010 ff. - Gestaffelte Inkraftsetzung der Teilrevision 2009 des kantonalen Steuergesetzes“, welches als Dividenden nur „Ausschüttungen, welche an der Generalversammlung beschlossen werden“, gelten lässt und die privilegierte Besteuerung anderer geldwerter Leistungen (u.a. verdeckte Gewinnausschüttungen) ausschliesst, erweist sich folglich als gesetzmässig. Anzufügen ist, dass auch die von der Vorinstanz angeführte sachliche Grundlage diese kantonale Regelung rechtfertigt, indem ein Anreiz zur korrekten (handelsrechtskonformen) Gewinnausschüttung gesetzt wird.

3.3 Inwiefern ein Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 BV wie auch gegen den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung nach Art. 127 BV vorliegen sollte, ist weder ersichtlich noch wird dies vom Beschwerdeführer substantiiert nachgewiesen. Das Kriterium, dass nur von der Generalversammlung beschlossene Ausschüttungen privilegiert besteuert werden, entspricht dem in a§ 36 Abs. 2 StG bzw. § 36 Abs. 3 StG verwendeten Begriff der „Dividenden“. Mit dieser Beschränkung auf die Privilegierung von Dividenden wird gerade die rechtsgleiche und gleichmässige Besteuerung und gleichzeitig auch die Rechtssicherheit in dieser Hinsicht gewährleistet.

4. Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist daher abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 18. September 2013 i.S. O. AG (2C_309/2013 und 2C_310/2013)

Bewertung von Wertschriften ohne Kurswert zwecks Festsetzung des steuerbaren Reingewinns (Art. 58 DBG bzw. § 64 StG): Unbegründete Wertberichtigung auf einer Unternehmensbeteiligung

Erweist sich eine auf einer Unternehmensbeteiligung vorgenommene Wertberichtigung als geschäftsmässig nicht begründet, ist diese bei einer juristischen Person gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. b StG zu korrigieren.

Bei der Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert vermögen weder die reine Substanzwertmethode noch die herkömmliche Praktikermethode (vgl. Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz, Ziff. 32) atypische Konstellationen und Strukturen adäquat zu erfassen. Es kann als notorisch gelten, dass juristische Personen ihre Beteiligungen zunehmend mit international verbreiteten Methoden (so namentlich dem „Discounted Cash Flow"-Verfahren) bewerten. Erweist sich eine spezifischere Methode als handelsrechtskonform und sachgerecht, wird sich die Praktikermethode auch für steuerliche Zwecke nicht halten lassen.

Die vorliegend zu bewertende P. AG war am 28. Februar 2008 durch Abspaltung aus der Q. AG hervorgegangen. Im darauffolgenden Juli wurden

die Aktien der P. AG an die O. AG übertragen. Das Bundesgericht bezeichnet es als bundesrechtskonform, wenn die Vorinstanzen einzig gestützt auf die testierten Abschlüsse 2008 und 2009 („statische Methode“) und ohne Bewertung der Zukunftsaussichten („dynamische“ Komponente) einer Wertberichtigung von rund 30 Prozent des Kaufpreises per 31.12.2009 die geschäftsmässige Begründetheit versagt haben.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die O. AG erwarb im Juli 2008 sämtliche Aktien der P. AG zum Kaufpreis von ca. CHF 4.4 Mio. In der Schlussbilanz 2008 setzte die O. AG den Wert der Beteiligung unverändert mit CHF 4.4 Mio. ein. 2009 buchte sie davon ca. CHF 3.6 Mio. auf Goodwill um und nahm darauf eine Wertberichtigung von rund CHF 1.3 Mio vor.

Aus den Erwägungen

I. Prozessuales

…

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1 Am 1. Januar 2013 sind die revidierten Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung in Kraft getreten (Art. 957 ff. revOR). Dies ändert nichts daran, dass im vorliegenden Verfahren das bisherige Recht massgebend ist. Tritt eine Gesetzesänderung - wie hier - erst während des hängigen Rechtsmittelverfahrens ein, bleibt die vorrevidierte materielle Rechtslage an sich unberührt (Art. 660 ff. i.V.m. Art. 957 ff. aOR; vgl. Urteil 2C_827/2012 vom 19. April 2013 E. 2.2). Anders verhält es sich, sofern das neue Recht schon während des hängigen Verwaltungsverfahrens in Kraft gesetzt wird und das revidierte Recht keine vom Grundsatz abweichenden Übergangsbestimmungen enthält (vgl. Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, § 24 N. 18 ff.).

2.2.

2.2.1. Nach bisherigem Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht dürfen Aktiengesellschaften ihr Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten bewerten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen (Art. 665 aOR; detaillierter zur Ersterfassung und Folgebewertung nun Art. 960a Abs. 1 und 2 revOR). Zum Anlagevermögen zählen auch Beteiligungen und andere Finanzanlagen (Art. 665a Abs. 1 aOR bzw. Art. 960d revOR).

2.2.2. Die handelsrechtliche Unternehmensbewertung beruht auf den anerkannten Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre. Diese unterscheidet zwischen vermögenswert-, gewinn- und marktorientierten Bewertungsmethoden. Allen Methoden gemein ist der Grundsatz der Zukunftsbezogenheit der Bewertung; er ruft nach einer Abschätzung dessen, ob die be-

wertungsrelevanten Kennzahlen fortan gleichbleibend, steigend oder sinkend verlaufen werden. Die Vergangenheit liefert hierzu die Erfahrungswerte (zum Ganzen BGE 136 III 209 E. 6.2 S. 215 ff. mit Hinweisen).

2.2.3. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen müssen vorgenommen werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind (Art. 669 Abs. 1 aOR). Den nutzungs- und altersbedingten Wertverlusten (sog. „impairment“) wird durch Abschreibungen, den anderweitigen Wertverlusten durch Wertberichtigungen Rechnung getragen (so neurechtlich Art. 960a Abs. 3 revOR, was schon altrechtlich gängiger Buchführungspraxis entspricht). Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des Gedeihens des Unternehmens dürfen handelsrechtlich weitere Abschreibungen vorgenommen werden (Art. 669 Abs. 3 und 4 aOR bzw. Art. 960a Abs. 3 revOR). Auf diese Weise entstehen stille Reserven (so ausdrücklich Art. 669 Abs. 3 aOR).

2.2.4. In der neuesten Lehre wird die Frage aufgeworfen, ob (auch) Beteiligungen einem Wertverlust unterliegen können, der regelmässig erfolgt, weswegen dann regelmässige Abschreibungen vorzunehmen wären. Es wird eingewendet, ein Unternehmen erfahre begrifflich keine alters- oder abnutzungsbedingte Entwertung. Aus diesem Grund sei es angezeigt, Beteiligungen nicht systematisch über eine gewisse Zeitdauer abzuschreiben, sondern nur unter der Bedingung, dass eine tatsächliche Werteinbusse vorliegt (Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2013, N. 674). Im Übrigen unterliegen Beteiligungen handelsrechtlich lediglich der Wertberichtigung.

2.3.

2.3.1. Das Handelsrecht als Bundesrecht bestimmt unter Berücksichtigung der verschiedenen betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden, nach welchen Rechtsgrundsätzen die Bewertung im konkreten Einzelfall vorzunehmen ist. Frei überprüfbare *Rechtsfrage* ist etwa, ob die Vorinstanz vom zutreffenden Begriff des Anschaffungs- oder Herstellungskostenwerts ausgegangen ist oder ob sie eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat (BGE 132 III 489 E. 2.3 S. 491; Urteile 5A_557/2008 vom 28. Januar 2009 E. 3.2.2; 5A_141/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 4.1.3).

Hinsichtlich der Bewertungsmethodik hat ein oberinstanzliches Gericht zu beurteilen, ob die Vorinstanz oder die begutachtende Fachperson eine Methode gewählt hat, die nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, begründetermassen besser oder mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und den Verhältnissen im konkreten Einzelfall Rechnung trägt (Urteil 4A_96/2011 vom 20. September 2011 E. 5.4 a.E., nicht publ. in: BGE 137 III 577, aber in: JdT 2012 II 392; Urteil 4C.363/2000 vom 3. April 2001 E. 3b und c).

2.3.2. Die eigentliche Bewertung, die aufgrund dieser Grundsätze vorzunehmen ist, gehört zu den *Tatfragen*. Vorbehältlich der Prüfung unter dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkür (E. 1.7 hiervor) sind die vorinstanzlichen Bewertungen für das Bundesgericht verbindlich (auch dazu BGE 132 III 489 E. 2.3 S. 491; 125 III 1 E. 5a S. 6; 121 III 152 E. 3c

S. 155; 120 II 259 E. 2a S. 260; 117 II 609 E. 12a S. 628). Unter die Tatfragen fallen die von der Vorinstanz oder einer Fachperson in tatsächlicher Hinsicht getroffenen Annahmen, es sei denn, diese beruhten ihrerseits auf der falschen Anwendung der zu ihrer Ermittlung regelmässig benützten Methode.

2.4.

2.4.1. Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person (Art. 57 DBG) setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. b) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. c).

Im Anschluss daran ergänzt Art. 62 Abs. 4 DBG, dass Wertberichtigungen *und Abschreibungen* auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, die für den Beteiligungsabzug qualifizieren (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG), dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie „nicht mehr begründet“ sind. Insoweit wird das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz („le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance“; BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 360 f.; 136 II 88 E. 3.1 S. 92; 132 I 175 E. 2.2 S. 177 f.; 119 Ib 111 E. 2c S. 115) durchbrochen und herrscht ein steuerrechtlicher „Aufwertungszwang“ (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 20 N. 5).

2.4.2. Während das Handelsrecht für die Aktiven *Höchstwerte* festlegt (E. 2.2 hiervor) und die Betriebswirtschaftslehre nach den „richtigen" Werten sucht, zielt das Steuerrecht auf die Erfassung des tatsächlich erzielten Periodengewinns; zu diesem Zweck setzt es *Mindestwerte* (Bewertungsuntergrenzen) fest (Urteile 2A.458/2002 vom 15. Oktober 2004 E. 4.1 f., in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 6; 2A.157/2001 vom 11. März 2002 E. 2d, in: RDAF 2002 II 131, StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3, StR 57/2002 S. 392). Dies bedingt einen „Impairment"-Test (vorne E. 2.2.3). Im Gewinnsteuerrecht natürlicher Personen herrscht zwar nicht geradezu ein Verkehrswertprinzip, wie es dem Recht der Vermögenssteuer natürlicher Personen innewohnt (Art. 14 Abs. 1 StHG; Urteil 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.4; zum Verkehrswert BGE 138 III 193 E. 4.2 S. 198; 136 III 209 E. 6.2.1 S. 215). Leitlinie der Gewinnbesteuerung bildet aber gemäss Art. 127 Abs. 2 BV der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (zitiertes Urteil 2A.458/2002 E. 4.1; Urteil 2A.457/2001 vom 4. März 2002 E. 3.4, in: ASA 72 S. 295, RDAF 2002 II 121, StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 10 N. 5; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 85 zu Art. 57 DBG). Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens ist der tatsächlich erzielte Periodengewinn (Locher, a.a.O., N. 85 zu Art. 57 DBG).

2.4.3. Macht die steuerpflichtige Person im Steuerverfahren geltend, eine Abschreibung oder Wertberichtigung sei sachlich geboten, ist sie für die tatsächlichen Grundlagen beweispflichtig (Normentheorie; vgl. Urteil 2C_95/2013 / 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2).

2.5. Die Steuerpflichtige kritisiert sowohl die Bewertungsmethode (E. 3 hiernach) als auch die tatsächlichen Grundlagen der Bewertung (E. 4 hiernach).

3.

3.1. Es stellt sich vorab die Frage nach der Bundesrechtskonformität der von der Vorinstanz - im Einklang mit der Veranlagungsbehörde - angewandten Bewertungsmethode. Als Rechtsfrage (vorne E. 2.3.1) ist dieser Aspekt mit freier Kognition überprüfbar (Art. 95 lit. a BGG; vorne E. 1.5).

3.2. Die Überlegungen der Vorinstanz gehen im Wesentlichen dahin, dass der entrichtete Kaufpreis von Fr. 4.4 Mio. unter unabhängigen Dritten vereinbart worden sei und demnach dem Verkehrswert entspreche. Die Vorinstanz zieht in Betracht, dass die Aktivierung per Ende 2008 (unvermindert Fr. 4.4 Mio.) von der Revisionsstelle geprüft und für ordnungs- und rechtmässig befunden wurde. Für eine angeblich (bereits) im Jahr 2008 eingetretene Verschlechterung des Geschäftsgangs in der Tochtergesellschaft bleibe deshalb in der Bilanz der Muttergesellschaft kein Raum. Mit Blick auf die Entwicklung von Umsatz und Aufwand zwischen (Ende) 2008 und 2009 erwägt die Vorinstanz, die Abnahme des Jahresgewinns vermöge keine Abschreibung im Ausmass von Fr. 1.3 Mio. zu rechtfertigen.

3.3. Die Steuerpflichtige wirft der Vorinstanz vor, bei dieser Methodik die im zweiten Halbjahr 2008 eingetretene „massive Verschlechterung“ pflichtwidrig ausser Acht gelassen zu haben. Wie schon die Veranlagungs-

behörde habe auch die Vorinstanz verfehlt, den tatsächlichen Wert der Tochtergesellschaft per Ende 2009 zu ermitteln. Sie, die Steuerpflichtige, sei sich der negativen Entwicklung seit Oktober 2008 vollauf bewusst gewesen, habe aber mit der Möglichkeit der baldigen Aufholung gerechnet und eine Berichtigung der Beteiligung per Ende 2008 für entbehrlich gehalten. Leitend dafür gewesen sei, dass das Ergebnis - unter Ausklammerung ausserordentlicher Aufwände von rund Fr. 0.5 Mio. - sich immer noch gut dargestellt habe. Die Entwicklung im Jahr 2009 habe die erwartete Gewinnaufholung nicht bestätigt. In die Bewertung per Ende 2009 wären deshalb - entgegen der Vorinstanz - schon die Vorgänge seit Juli 2008 (und nicht erst seit Januar 2009) einzubeziehen gewesen.

3.4. Zwischen Erwerb der Beteiligung und zweitem Jahresabschluss sind nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) nur rund 18 Monate verstrichen. Per Ende 2009 soll die Beteiligung nach der Auffassung der Steuerpflichtigen einen Wertverlust von rund Fr. 1.3 Mio. erlitten haben. Damit wäre von einer Wertabnahme von rund 30 Prozent (bezogen auf den Kaufpreis) bzw. rund 36 Prozent (bezogen auf den gesondert als solchen aktivierten „Goodwill“) auszugehen. Im Ergebnis kritisiert die Steuerpflichtige sinngemäss die „statische“ Sichtweise der Vorinstanz, die auf den offenkundigen Gegebenheiten (Kaufpreis, Zwischenabschlüsse, Jahresabschlüsse) beruht, die künftige Entwicklung (das „dynamische“ Element) aber beiseite lässt.

3.5. Mit Recht weist die Vorinstanz darauf hin, dass es sich beim Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz („Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“,

in der Fassung vom 28. August 2008; online einsehbar) um kein Bundesrecht im Sinne von Art. 95 BGG handelt. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen Verwaltungsverordnungen dar, d.h. generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen (Urteil 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2, in: StE 2012 B 26.21 Nr. 7, StR 68/2013 S. 384). Als solche bleiben sie für das Bundesgericht rechtlich unverbindlich (BGE 139 V 122 E. 3.3.4 S. 125; 137 V 1 E. 5.2.3 S. 8 f.; 136 II 415 E. 1.1 S. 417; 133 II 305 E. 8.1 S. 315; Urteil 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.3.4).

Das Bundesgericht orientiert sich an solchen Kreisschreiben, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten (BGE 139 V 122 E. 3.3.4 S. 125; 133 V 587 E. 6.1 S. 591; 133 II 305 E. 8.1 S. 315) und es sich um eine eher technische Materie von begrenzter Justiziabilität handelt. Eine solche Konstellation ist in steuerlichen Bewertungsfragen gegeben, weswegen das Bundesgericht in seiner Praxis das Kreisschreiben Nr. 28 jedenfalls im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen regelmässig in seine Erwägungen einbezieht (Urteile 2C_881/2008 vom 24. Juni 2010 E. 2.3; 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E. 3.3; 2A.213/1994 vom 8. Oktober 1996 E. 4, in: ASA 66 S. 484).

3.6. Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Vermögenssteuer (natürlicher Personen), sondern um die Gewinn- bzw. Kapitalsteuer. Es kann als notorisch gelten, dass juristische Personen ihre Beteiligungen zuneh-

mend mit international verbreiteten Methoden (so namentlich das „Discounted Cash Flow"-Verfahren, DCF; Urteil 4A_341/2011 vom 21. März 2012 E. 5.1.3; BGE 136 III 209 E. 6.2.5 S. 217 f.) bewerten. Hingegen folgt das Kreisschreiben Nr. 28 weiterhin der traditionellen „Praktikermethode". Diese ist tendenziell auf kleinere Unternehmungen zugeschnitten. Bewertet eine juristische Person ihre Beteiligung handelsrechtskonform anhand einer spezifischeren Methode, und erweist sich diese im Ergebnis als sachgerecht, wird sich die Praktikermethode auch für steuerliche Zwecke nicht halten lassen. Vermutungsweise führt der Einsatz neuerer Methoden, etwa der DCF-Methode, zu einer treffenderen Bestimmung des (dann auch steuerlich massgebenden) Werts. In gleicher Weise kann und muss eine Veranlagungsbehörde von der Praktikermethode abweichen, wenn diese zu keinem (betriebswirtschaftlich) befriedigenden Ergebnis führt.

Eine weitere Einschränkung ist zu machen, soweit es um atypische Konstellationen oder Strukturen geht. Im vorliegenden Fall erfolgte die abspaltungsweise Gründung der Tochtergesellschaft am 29. Februar 2008. Die Aktien wurden am 16. Juli 2008 übertragen, zu einem Zeitpunkt, als erst ein (später nachzuführender) Zwischenabschluss vorlag. Unter diesen Vorzeichen kann die Tochtergesellschaft weder unter die Regeln über die neugegründeten (Kreisschreiben Nr. 28, Ziff. 32 Abs. 1), noch jene über die umgegründeten Gesellschaften (Ziff. 32 Abs. 2) fallen. Anders als eine neugegründete Gesellschaft führt die Tochtergesellschaft einen Geschäftsbetrieb, der in ähnlicher Weise, aber integriert in einen anderen Geschäftsbetrieb und rechtlich unselbständig, bereits bestanden hat.

Eine bloss substanzwertbasierte Bewertung, wie sie das Kreisschreiben in einer solchen Konstellation vorsieht, trägt den vorliegenden Gegebenheiten kaum Rechnung. Überdies liegt keine Umgründung (von einer Einzel- oder Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft) vor. Eine solche kennzeichnet sich durch die Weiterführung eines bestehenden Betriebes, der grundsätzlich in gleicher Weise, allerdings in einem anderen Rechtskleid, fortbesteht. Vorliegend wurde die Tochtergesellschaft nicht nur einem (recte: keinem[1]) Rechtsformwechsel unterzogen (ein solcher fand gar nicht statt). Vielmehr führt sie einen Betrieb, der aus einer Abspaltung hervorging und zuvor nicht verselbständigt war.

3.7. Unter diesen Prämissen erweist sich von Bundesrechts wegen weder die reine Substanzwertmethode (Ziff. 32 Abs. 1) noch die herkömmliche Praktikermethode (Ziff. 32 Abs. 2 i.V.m. Ziff. 34) als geeignet, um den atypischen Umständen gerecht zu werden. Die Vorinstanz hat der Ungewöhnlichkeit dadurch Rechnung getragen, dass sie sich zur Hauptsache an den (von der Revisionsgesellschaft testierten) Abschlüssen 2008 und 2009 orientierte. Diese Methode, die in kein gängiges Schema passt, erweist sich freilich als tauglich, zumal das Bundesgericht trotz Vorliegens einer Rechtsfrage nur zurückhaltend eingreift (vorne E. 2.3.1). So ist nicht zu übersehen, dass die Tochtergesellschaft Mitte 2008 zu einem Preis erworben wurde, der - so die Steuerpflichtige - schon wenig später, spätestens aber Ende 2009, weit überzogen gewesen sein soll. Die Vorinstanz verletzt kein Bundesrecht, wenn sie angesichts der kurzen Haltedauer der abspaltungsweise entstandenen Tochtergesellschaft in erster Linie auf die testierten Abschlüsse abstellt. Der Grundsatz der Zukunftsbezogenheit der

[1] Anmerkung der Redaktion

Bewertung ruft unbestrittenermassen nach einer Abschätzung der Aussichten. Eine nicht unwesentliche Rolle spielen dabei die in der Vergangenheit gesammelten Erfahrungswerte (vorne E. 2.2.2). Solche fehlen hier freilich, nachdem der konkrete Geschäftsbetrieb in der konkreten Rechtsform und unter dem konkreten Aktionariat erst seit der Abspaltung Mitte 2008 besteht.

3.8. Nichts abzuleiten vermag die Steuerpflichtige schliesslich daraus, dass der seinerzeitige Sitzkanton der Tochtergesellschaft den Vermögenssteuerwert der Aktien per Ende 2009 bei rund Fr. 0.7 Mio. sah. Dies habe die Vorinstanz, so die Kritik, zu Unrecht und ohne Begründung ausser Acht gelassen. Dem ist entgegenzuhalten, dass die dortige Veranlagungsbehörde den Vermögenssteuerwert erhoben hat, was im vorliegenden Zusammenhang von vornherein nicht zielführend sein kann (vorne E. 3.6). Zudem hat sie, was unbestritten ist, ihrerseits eine Methode angewandt, die nicht unter den beiden in Ziff. 7 des Kreisschreibens genannten Alternativen figuriert. Unter diesen Umständen vermag die Bewertung am Sitz der Tochtergesellschaft keine bindende Wirkung für die Muttergesellschaft zu entfalten.

3.9. Damit kann letztlich offenbleiben, ob der Geschäftsgang zwischen dem dritten Quartal 2008 und Ende 2009 bei der Methodenwahl eine Rolle hätte spielen sollen. Die Steuerpflichtige trägt sinngemäss vor, werde die Abschreibung jetzt, d.h. per Ende 2009, nicht zugelassen, entfalle die spätere Möglichkeit der Geltendmachung des im Jahr 2009 bzw. seit dem dritten Quartal 2009 eingetretenen Wertverlusts. Zur Begründung führt sie das Periodizitätsprinzip an. Dies überzeugt nicht. Die Vorinstanz hat sich

unter den herrschenden Gegebenheiten bundesrechtskonform für eine „statische“ Methode entschieden und der „dynamischen“ Komponente untergeordnetes Gewicht beigemessen. Sie kommt zum Schluss, dass per Ende 2009 kein Abschreibungsbedarf bestehe.

Steuertechnisch war die getätigte Abschreibung damit unmittelbar gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG zu korrigieren, während Art. 62 Abs. 4 DBG am Jahresende 2009 keine Anwendung finden konnte. Diese letzte Norm setzt voraus, dass die Abschreibung oder Wertberichtigung steuerrechtlich „nicht mehr begründet“ ist. Unter den gegebenen Umständen war die Abschreibung steuerrechtlich jedoch zu keinem Zeitpunkt geschäftsmässig begründet; sie war bis Ende 2009 „nie begründet“ und in keiner Weise „nicht mehr begründet“.

3.10. In den Folgejahren wird sich die Bewertungsfrage wiederum stellen. Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten Wirkungen, insbesondere Rechtskraftwirkungen, regelmässig nur hinsichtlich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind (Urteile 2C_95/2013 / 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 3.9; 2C_1174/2012 vom 16. August 2013 E. 3.4.3; 2C_423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 3.2, in: ASA 81 S. 588). Wohl darf die Veranlagungsbehörde bei erneuter Überprüfung der betreffenden Steuerperiode (zwecks Vornahme einer späteren Veranlagung) insbesondere die tatsächliche Ausgangslage nicht nach Belieben verändern (Urteil 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.2), doch kann dies keine Einschränkung bedeuten, wo es um - begrifflich unvermeidbare - Wertschwankungen geht.

3.11. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass per Ende 2009 die Handelsbilanz (Buchwert der Beteiligung inkl. Goodwill: Fr. 3 091 670.51) und die Steuerbilanz (Gewinnsteuerwert: Fr. 4 433 625.--) auseinanderfallen. Gelangt die Veranlagungsbehörde, möglicherweise gestützt auf ein fachkundig erstelltes (neues) Gutachten, in einer nächsten Steuerperiode zum Schluss, die Beteiligung (und/oder der separat ausgewiesene „Goodwill“) sei nicht mehr vollumfänglich werthaltig, wird damit auch über das Ausmass der Abschreibung oder Wertberichtigung zu entscheiden sein. Vorbehältlich weiterer Ereignisse, die dem Beteiligungs- oder Goodwillkonto bis dahin gutgeschrieben oder belastet werden, bildet dannzumal der Gewinnsteuerwert von Fr. 4 433 625.-- den Ausgangspunkt zur Vornahme der steuerlich gebotenen Wertberichtigung oder Abschreibung.

4.

4.1. Erweist sich die vorinstanzlich getroffene Methodenwahl als bundesrechtskonform, bleibt die Frage nach der Haltbarkeit der vorinstanzlichen tatsächlichen Feststellungen. Als Tatfrage (vorne E. 2.3.2; vgl. Urteil 2C_95/2013 / 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 3.3 mit Hinweisen) ist diesem Aspekt unter dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkür nachzugehen (Art. 105 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.7).

4.2. Inwiefern die Ausführungen der Steuerpflichtigen über eine rein appellatorische Kritik hinausreichen und der erhöhten Rüge- und Begründungspflicht genügen (Art. 106 Abs. 2 BGG; auch dazu E. 1.5), kann letztlich offenbleiben. Angesichts der bundesrechtskonformen „statischen“ Bewertungsmethode sind die Eckwerte - Kaufpreis, Zwischenabschlüsse, Jahresabschlüsse 2008 und 2009 - jedenfalls nicht offensichtlich will-

kürlich erhoben worden. Sie werden im Grundsatz auch nicht bestritten. Darüber hinaus hat sich die Vorinstanz detailliert mit den Erfolgsrechnungen der Tochtergesellschaft auseinandergesetzt (Halbjahr 2008 effektiv/budgetiert, Abschlüsse 2008/2009), um daraus zu folgern, es bestehe kein Abschreibungsbedarf. Diese Zahlen werden teilweise bestritten (insbesondere hinsichtlich der Zwischenabschlüsse), was nichts daran ändert, dass die unter Verwendung dieser Zahlen zustande gekommenen, testierten Abschlüsse 2008 und 2009 nicht offensichtlich falsch erhoben wurden.

4.3. Die Steuerpflichtige rügt, unberücksichtigt geblieben sei, welche Verhältnisse bei Vertragsabschluss herrschten, von welchen Gewinnerwartungen die Steuerpflichtige ausgegangen sei (rund Fr. 0.4 Mio. pro Jahr) und dass ein eminentes strategisches Interesse am Erwerb der Beteiligung bestanden habe. Bei einem erwarteten Jahresgewinn von Fr. 0.4 Mio. sei der Kaufpreis von Fr. 4.4 Mio. gerechtfertigt gewesen, wenngleich Zweifel an der Nachhaltigkeit dieses Gewinns bestanden hätten. Die Vorinstanz habe es unterlassen, die Margeneinbussen im Jahr 2009, den Abgang wichtiger Mitarbeitender, die Auswirkungen der gescheiterten Zusammenarbeit mit einer anderen Unternehmung und den Wegfall der bisherigen Geschäftsräumlichkeiten zu gewichten.

Dies alles ist, mit Blick auf die zulässigerweise getroffene „statische“ Bewertung von untergeordneter Bedeutung. Die Vorinstanz hat die gerügten Tatsachen durchaus in ihre Überlegungen einbezogen. Dass dies angesichts der bundesrechtskonformen Bewertungsmethode zu keinem anderen Schluss führte, ist haltbar und damit unter Willkürgesichts-

punkten nicht zu beanstanden. Das Nichteinholen eines gerichtlich angeordneten Gutachtens kann daher Art. 29 Abs. 2 BV nicht verletzen, was ebenfalls gerügt wurde.

5.

Die Beschwerde erweist sich damit bezüglich der direkten Bundessteuer als unbegründet. Sie ist abzuweisen, und der angefochtene Entscheid ist zu bestätigen.

III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Schwyz

6.

6.1. § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Schwyz] vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200) entspricht Art. 24 Abs. 1 StHG (Grundsätze der Massgeblichkeit und Periodizität). Damit kann in allen Teilen auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden (BGE 135 II 195 E. 9 S. 207 f.). Daran ändert auch § 25 Abs. 1 lit. c der Vollzugsverordnung [des Kantons Schwyz] vom 22. Mai 2001 zum Steuergesetz (VVStG/SZ; SRSZ 172.211) nichts, wonach der Verkehrswert für nicht kotierte Wertpapiere nach dem Kreisschreiben Nr. 28 zu ermitteln ist. Das Harmonisierungsrecht lässt den Kantonen im Bereich der Bewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten juristischer Personen keinen Spielraum (vgl. vorne, E. 1.6). Findet das Kreisschreiben Nr. 28 unter den gegebenen Umständen für die Zwecke der direkten Bundessteuer keine Beachtung, muss es sich harmonisierungsrechtlich gleichermassen verhalten (vgl. E. 1.2 und 1.6 hiervor).

6.2. Die Beschwerde ist damit auch bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons Schwyz abzuweisen.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24
– Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52; **2012,** 63
– Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Baurecht
– Zins **2013,** 26

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5
– Bewerbungskosten **2010**, 10

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
– Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83
– Abzug **2011,** 59

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Delkredere
– auf Debitoren **2012,** 17

Dividende
– privilegierte Besteuerung **2013,** 4; **2013,** 69

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
– – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen 1998, 62; 2002, 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren 1998, 62; 2002, 93; 2003, 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren 1998, 62; 2002, 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln 2002, 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99; **2011,** 24
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreieckstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55; **2011,** 4
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30

– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31
– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10
– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10
– Teilsatzbesteuerung **2013,** 69

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13; **2013,** 62
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112
– Verfall von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39
– Abschreibung **2013,** 82

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133

– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3
– auf Grundstücken
– – durch Teilveräusserung (Verzicht auf Dienstbarkeiten) **2013,** 48

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Kirchensteuer
– für juristische Personen **2010,** 42

Kosten
– Beschwerdeverfahren
– – Überbindung an obsiegende Partei **2012,** 31
– Einspracheverfahren **2013,** 44

Krankheitskosten
– Pflegekosten, ambulant **2010,** 4

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5; **2010,** 50

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37; **2012,** 51
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Aktien
– – Verfall vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererlass
– Voraussetzung **2012,** 74

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– Beweislast **2007,** 53; **2012,** 44
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Treu und Glauben
– Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde über Sachverhaltselemente (Verkehrswert einer Liegenschaft) **2010,** 31
– widersprüchliches Verhalten **2010,** 50

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126
– Unterbrechung **2011,** 28

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28
– bei Fusionen **2012,** 31

Vermögensertrag
– Abgrenzung zum privaten Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3; **2013,** 48
– Auszahlungen und Gutschriften aus Schneeballsystemen **2000,** 18; **2011,** 32; **2013,** 35
– Zeitpunkt der Realisation **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53
– einer verbeiständeten Person **2011,** 54

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Volksinitiative, kantonale
– Ungültigkeit infolge Bundesrechtswidrigkeit **2010,** 16

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– freiwillige Einlagen **2005,** 21; **2011,** 17
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86; **2013,** 82

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53
– Zustellfiktion bei gescheiterter Zustellung **2011,** 45

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Gewinnungskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Verfall einer Mitarbeiterbeteiligung infolge Stellenwechsels vor Ablauf der Sperrfrist 4

– Pauschale Wertberichtigung auf Debitorenguthaben gegenüber einer verbundenen Unternehmung 17

– Verlustverrechnung: Verlustvortrag einer im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung steuerneutral übernommenen Gesellschaft; Verfahrenskosten und Parteientschädigung: pflichtwidriges Verhalten der obsiegenden Partei 31

– Subjektive Steuerpflicht: Beweislastverteilung im interkantonalen Verhältnis 44

– Vermögensbesteuerung von unüberbauten Grundstücken in der Bauzone 51

– Sozialabzug für ein in Ausbildung stehendes volljähriges Kind: Zweitausbildung 63

– Steuererlass: fehlende Bemühungen zur Erzielung von Erwerbseinkommen 74

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. August 2010 i.S. N. (VGE II 2010 73)

Gewinnungskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (Art. 25 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. § 28 Abs. 1 Bst. a StG): Verfall einer Mitarbeiterbeteiligung infolge Stellenwechsels vor Ablauf der Sperrfrist

Wie der Verfall einer Mitarbeiterbeteiligung (in concreto bestehend aus Aktien) aufgrund einer vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses steuerlich zu berücksichtigen ist, wird unterschiedlich beurteilt. Nach der einen Ansicht kann dies durch die Revision der für den Zeitpunkt der Aktienzuteilung ergangenen Veranlagung geschehen. Gemäss einer andern Meinung ist die bei Zuteilung der Aktien vorgenommene Besteuerung auf dem Weg eines sog. „Minuslohnes" zu korrigieren. Nach einer dritten Ansicht schliesslich kommt der mit der entschädigungslosen Aktienrückgabe einhergehenden Vermögenseinbusse in Bezug auf die Lohnzahlungen in der betreffenden Steuerperiode Gewinnungskostencharakter zu. Das Verwaltungsgericht folgt der dritten Variante - trotz nicht zu übersehender „Restbedenken".

Aus den Erwägungen

1.1 Die Vorinstanz begründet ihren abweisenden Einspracheentscheid damit, dass die Berücksichtigung des Verfalls von Mitarbeiterbeteiligungen

aufgrund einer vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses gemäss Praxis im Kanton Schwyz durch die Revision der Veranlagungen bei Zuteilung der Aktien erfolge. Die Tatsache einer allfälligen Rückgabe der Aktien sei bei der ursprünglichen Veranlagung zweifelsohne aktenkundig gewesen und lasse die damals vorgenommene Beurteilung des Sachverhaltes nachträglich als unrichtig erscheinen. Da die Einsprecher in den Jahren 2005 und 2006 aber nicht im Kanton Schwyz, sondern im Kanton Zug veranlagt worden seien, könne im Kanton Schwyz mangels Zuständigkeit keine Revision der Veranlagungen 2005 und 2006 vorgenommen werden.

Im Kanton Schwyz bestehe zudem weder eine Rechtsgrundlage noch eine entsprechende Praxis für einen Minuslohn. Zudem sei das entsprechende Einkommen bei Zuteilung in den Jahren 2005 und 2006 nicht im Kanton Schwyz, sondern im Kanton Zug besteuert worden. Vorliegend könne daher in der Steuerperiode 2007 auch kein Minuslohn angerechnet werden. Die Praxis der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich (Entscheid vom 17. Mai 2002, Erw. 3b ...) sowie das zürcherische Merkblatt des kantonalen Steueramts über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer vom 21. Oktober 2009, welche einen Abzug der Vermögenseinbusse über die Gewinnungskosten vorsehen, seien für die kantonale Steuerverwaltung Schwyz nicht verbindlich. Im Weitern stelle die Annahme von Gewinnungskosten wie die Anrechnung von Minuslohn eine Korrektur ex nunc dar. Eine solche Korrektur scheitere vielfach, weil der Mitarbeiter seinen Wohnsitz seit Ausgabe der Aktien in einen anderen Kanton oder ins Ausland verlegt habe. Der neue Wohn-

sitzkanton rechne kein negatives Einkommen an, wenn er nicht schon Einkommen aus der Ausgabe von Optionen habe besteuern können. Aus diesem Grund sei einer Korrektur ex tunc mittels Revision der früheren Veranlagung der Vorzug zu geben.

1.2 Die Beschwerdeführer bringen vor Verwaltungsgericht vor, die Vorinstanz habe sich bei ihrem Entscheid lediglich auf eine Lehrmeinung abgestützt und die neuere Literatur und herrschende Lehre in keiner Weise berücksichtigt. Überdies sei die Revision im Sinne von Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuern (DBG; SR 642.11) im Fall des nachträglichen Verfalls von Mitarbeiteraktien aufgrund der Auflösung des Arbeitsverhältnisses gar nicht zulässig. Die Auflösung des Arbeitsverhältnisses stelle eine Tatsache dar, die nach der Zuteilung und Besteuerung eintrete und keinen Einfluss auf die Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung haben könne. Ebenso wenig sei bei der Zuteilung der Aktien immer davon auszugehen, dass das Arbeitsverhältnis vor der Rückgabefrist aufgelöst werden könne. Die durch die Rückgabe der Aktien resultierende Vermögenseinbusse sei deshalb nicht durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision zu lösen, sondern richtigerweise durch die Berücksichtigung von Gewinnungskosten im Jahre der Rückgabe. Zu keinem anderen Schluss gelange man, wenn der Wegzugskanton im Zeitpunkt der Zuteilung die Vergabe der Mitarbeiteraktien habe besteuern können und der Zuzugskanton nun die Gewinnungskosten im Jahre der Rückgabe der Aktien und der Verlegung des Wohnsitzes zulassen müsse. Der Gewinnungskostenabzug sei auch bei dieser Konstellation vom Zuzugskanton zu übernehmen. Der Begriff des Einkommens sowie der Gewinnungskosten sei aufgrund von Art. 7 und 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmoni-

sierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StGH; SR 642.14) bundesrechtlich harmonisiert. Die durch die Rückgabe der Aktien resultierende Vermögenseinbusse müsse für die Zwecke der direkten Bundessteuer wie auch der Kantons- und Gemeindesteuern aufgrund von abzugsfähigen Gewinnungskosten berücksichtigt werden. Der angefochtene Einspracheentscheid verletze den in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung festgelegten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Soweit der Kanton Schwyz die Vermögenseinbusse nicht im Rahmen eines Gewinnungskostenabzugs im Jahr der Rückgabe der Zuteilung berücksichtige und der Kanton Zug eine Revision der Veranlagung des Jahres, in welchem die Zuteilung und Besteuerung der Mitarbeiteraktien erfolgt sei, ablehne, resultiere eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV).

2.1 Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (§ 17 des Steuergesetzes [StG; SRSZ 172.200], Art. 17 Abs. 1 DBG). Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen (§ 26 StG, Art. 25 DBG). Neben den notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, den notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildung- und Umschulungskosten sehen § 27 Abs. 1 lit. a StG und

Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG als Sammeltatbestand den Abzug der „übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten“ vor.

Die unterpreisliche Zuteilung von Mitarbeiterbeteiligungen zählt als Naturalleistung zu den andern geldwerten Vorteilen, die nach Art. 17 Abs. 1 DBG sowie § 17 StG steuerbar sind, da der Grund dieses Wertzuflusses im Arbeitsverhältnis der steuerpflichtigen Person liegt. Der Zufluss erfolgt in jenem Zeitpunkt, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist, die steuerpflichtige Person also einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben hat. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Bundesgerichtsurteil vom 6. November 1995, in: ASA 65, S. 733 ff.; vgl. auch das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 5 vom 30. April 1997; StR 2004 S. 94) sind die dem Beschwerdeführer am 28. Februar 2005 und am 28. Februar 2006 übertragenen Mitarbeiteraktien in den Jahren 2005 und 2006 als Einkommensbestandteile im Kanton Zug besteuert worden.

2.2 Auf die Frage, ob und in welcher Form der Verfall bzw. die Rückübertragung von Mitarbeiteraktien infolge Austritts des Mitarbeiters steuerrechtlich zu behandeln ist, besteht keine einheitliche Antwort:

2.2.1 Wie im angefochtenen Einspracheentscheid ausgeführt wird, lassen die Steuerbehörden im Kanton Schwyz in solchen Fällen grundsätzlich die **Revision** (§ 169 StG, Art. 147 DBG) der Veranlagung für den Zeitpunkt der Aktienzuteilung im Zeitpunkt der Rückübertragung zu. Vorliegend müsste eine Revision der Steuerveranlagungen 2005 und 2006 allerdings im Kanton Zug erfolgen, wo die Beschwerdeführer vor ihrem

Umzug in den Kanton Schwyz am 5. November 2007 steuerpflichtig und somit in den Jahren 2005 und 2006 veranlagt worden waren.

Es ist allerdings fraglich, ob die gesetzlichen Revisionsvoraussetzungen beim Verfall von Mitarbeiteraktien infolge Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfüllt sind: Die Revision einer rechtskräftigen Verfügung oder eines rechtkräftigen Entscheides kann namentlich dann erfolgen, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidrelevante Beweismittel entdeckt werden (§ 169 Abs. 1 lit. b StG, Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG). Dabei beanspruchen die nachsteuerrechtlichen Kriterien der Erheblichkeit und Neuheit der fraglichen Tatsachen analog auch im Revisionsverfahren Gültigkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2.A., Zürich 2009, N 16 zu Art. 147; vgl. auch § 61 lit. b der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege [VRP; SRSZ 234.110]). Das Risiko eines Verfalls der Mitarbeiteraktien ist im Zeitpunkt der Versteuerung als Einkommen bekannt und somit nicht „neu“. Ausnahmsweise sind nachträglich eingetretene Tatsachen allerdings dann zu berücksichtigen, wenn und soweit sie auf das Bemessungsjahr bzw. auf den Bemessungszeitpunkt zurückwirken, mithin im ordentlichen Veranlagungsverfahren - hätten sie damals schon bestanden - hätten beachtet werden müssen. Wie das Bundesgericht in BGE 2A.67/1997 vom 14. Oktober 1998 festhielt, können später eingetretene Tatsachen eine Revision rechtfertigen, wenn sie auf den Tag des Entscheides eine retroaktive Wirkung entfalten, und wenn sie die damalige Beurteilung des Sachverhalts als ungenau erscheinen lassen (StR 1999, S. 196). Der vorliegende Sachverhalt lässt sich nicht unter den Tatbestand der Revision subsumieren, da im Zeitpunkt der Besteuerung und Bewertung der Mitarbeiteraktien auch die latente Gefahr eines

Verfalls bekannt ist und nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung das Einkommen dennoch als im Zeitpunkt des Erwerbs der Mitarbeiteraktien erzielt gilt, die Beteiligungen in diesem Zeitpunkt mit anderen Worten in die Sphäre des Privatvermögens des Mitarbeiters übertreten. Einer Sperrfrist wird Rechnung getragen, indem der Verkehrswert der Aktien entsprechend diskontiert wird. Bis zum *Verlust* der Beteiligungen verbleiben diese im Privatvermögen des Mitarbeiters. Die Mitarbeiteraktien sind demnach real ins Vermögen des Mitarbeiters übergegangen und erst später, mit dem Verfall bzw. der Rückgabe an die Arbeitgebergesellschaft, wieder aus diesem ausgeschieden. Die „neue Tatsache" tritt erst mit dem Austritt bzw. dem Verfall der Mitarbeiteraktien ein. Eine ursprünglich unrichtige Bewertung der Beteiligungsrechte im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Mitarbeiter liegt bei dieser Konstellation grundsätzlich nicht vor.

2.2.2 Im Kanton Aargau wird die bei Zuteilung der Aktien vorgenommene Besteuerung auf dem Weg eines so genannten „**Minuslohnes**" korrigiert. Der Mitarbeiter kann demnach die bei der Zuteilung versteuerten Einkünfte in der Steuerperiode, in welcher die Mitarbeiterbeteiligung verfällt, unter folgenden kumulativen Voraussetzungen als negatives Einkommen zur Anrechnung bringen:

- Nur gesperrte Mitarbeiteraktien bzw. -optionen können berücksichtigt werden.
- Der Grund des Verfalls der Mitarbeiterbeteiligung muss in der Beendigung des Arbeitsverhältnisses liegen.
- Die Mitarbeiterbeteiligung muss bei der Zuteilung im Kanton Aargau tatsächlich besteuert worden sein.

- Das angerechnete negative Einkommen darf nicht höher sein als das bei der Zuteilung tatsächlich versteuerte Einkommen.
- Der Mitarbeiter muss negative Einkommen beantragen und entsprechend nachweisen.
- Bei Kündigung durch den Mitarbeiter muss dieser eine Bestätigung der neuen Arbeitgeberin beibringen, dass keine Entschädigungen für die Rückgabe der gesperrten Mitarbeiteraktien bzw. für den Verfall der Mitarbeiteroptionen bezahlt werden.

Die Nordwestschweizer Kantone (AG, BS, BL, SO) haben am 5. November 2002 eine Vereinbarung abgeschlossen, die es der steuerpflichtigen Person ermöglicht, ein negatives Einkommen geltend zu machen, wenn sie sowohl im Zeitpunkt der Zuteilung als auch im Zeitpunkt des Verfalls der Mitarbeiterbeteiligungen in einem der beteiligten Kantone wohnhaft ist (StR 2004 S. 96 f.). Im Kanton Schwyz wird diese sog. „Minuslohnpraxis“ nicht praktiziert. Es fehlt dieser Praxis zudem an einer gesetzlichen Grundlage. Die Praxis zielt im Weitern auf die rückwirkende Korrektur des im Erwerbsjahr angerechneten Einkommens im Verfallsjahr ab, was auch die (nicht praktikable) Voraussetzung der Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen bei der Zuteilung im selben Kanton wie bei der Anrechnung des Negativeinkommens mit sich bringt. Wie bereits in Erw. 2.2.1 aufgezeigt, geht es indessen nicht um die Korrektur eines im Zeitpunkt des Erwerbs angerechneten Einkommens, sondern um den Verlust von Vermögenswerten infolge Rückgabe an die Arbeitgeberin *im Zeitpunkt des Verfalls*. Zu Recht ist die Anwendung der sog. „Minuslohnpraxis“ durch die Steuerbehörden im Kanton Schwyz bis anhin nicht erfolgt.

2.2.3 Nach Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 45 zu Art. 26 und N 64 zu Art. 17, kommt bei verfallenen Mitarbeiteraktien infolge eines Stellenwechsels vor Ablauf der Sperrfrist der mit der Aktienrückgabe verbundenen Vermögenseinbusse der Charakter von **Gewinnungskosten** zu, welche sich aus der Differenz des aktuellen Verkehrswerts beim Ausscheiden des Mitarbeiters und des der verbleibenden Sperrfirst entsprechenden Diskonts sowie einer allfälligen Entschädigung berechnet. Die Autoren verweisen auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 17. Mai 2002 (...). In diesem Entscheid hat sich die Steuerrekurskommission II der neueren Lehrmeinung angeschlossen, wonach der entgangene Profit aus den Aktien im Zeitpunkt des Stellenwechsels als Gewinnungskosten vom Erwerbseinkommen aus unselbständiger Tätigkeit in Abzug zu bringen ist, weil der Mitarbeiter aufgrund von arbeitsrechtlichen Vereinbarungen ein Aktivum unter dem Verkehrswert an den Arbeitgeber veräussern muss (Risi, Mitarbeiteroptionen und -aktien, Bewertung - Rechnungslegung - Besteuerung, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Band 164, Zürich 1999, S. 403 f.). Gestützt auf diese Lehrmeinung hält die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich in ihrem Entscheid fest, unter Zugrundelegung eines kausalen Gewinnungskostenbegriffs lasse sich nicht bestreiten, dass die Rückgabepflicht eine notwendige Folge des Arbeitsverhältnisses bzw. von dessen Beendigung darstelle. Unabhängig davon, ob das Arbeitsverhältnis auf Veranlassung des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers hin beendet werde, könne der Arbeitnehmer der vertraglich vereinbarten Rückgabepflicht nicht entgehen und müsse sich die damit verbundene Vermögensminderung gefallen lassen. Gegen den Gewinnungskostencharakter der mit der Aktienrückgabe verbundenen Ver-

mögenseinbusse lasse sich auch nicht etwa einwenden, es handle sich nicht um der betreffenden Steuerperiode zuzurechnende Gewinnungskosten, sondern die „Rückgabekosten“ beträfen den allenfalls schon weit zurück liegenden Einkommenszufluss aus der Zuteilung der Aktien. Die aus der Rückgabe der Aktien resultierende Vermögenseinbusse sei vielmehr als Folge des sonstigen Einkommensbezugs vom bisherigen Arbeitgeber, bei dem der Steuerpflichtige sein Arbeitsverhältnis beende, hinzunehmen. Nur wenn der Arbeitnehmer die ihn treffenden Vertragspflichten, zu denen eben auch die Rückgabepflicht zähle, einhalte, könne er damit rechnen, dass auch der bisherige Arbeitgeber seinen verbleibenden Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis, insbesondere der Pflicht zur Zahlung des Lohns, nachkommen werde. Der mit der Aktienrückgabe einhergehenden Vermögenseinbusse komme daher mit Bezug auf das in der betreffenden Steuerperiode ausgerichtete Erwerbseinkommen Gewinnungskostencharakter zu (Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 17. Mai 2002 …).

2.3 Die Berücksichtigung der aufgrund des frühzeitigen Austrittes des Mitarbeiters verfallenen bzw. der Arbeitgeberin entschädigungslos zurückgegebenen Mitarbeiteraktien unter dem Titel der Gewinnungskosten im Zeitpunkt, in dem das Arbeitsverhältnis beendet wird, überzeugt. Die durch die Rückgabe der Aktien unter ihrem aktuellen Verkehrswert erlittene Vermögenseinbusse ist (auch) nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) steuerrechtlich zu berücksichtigen. Dass sich eine steuerliche Korrektur bei einer vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses, welche beim Mitarbeiter zu einer Vermögenseinbusse führt, grundsätzlich aufdrängt, wird

auch von der Vorinstanz nicht bestritten (vgl. angef. Einspracheentscheid, S. 3). Wie dargelegt, hat diese Korrektur weder über die Revision noch über die Berücksichtigung eines so genannten „Minuslohns“ zu erfolgen. Vielmehr erweist sich die Zulassung eines Gewinnungskosten-Abzugs als sachgerecht: Zum einen wird auf diese Weise die Vermögenseinbusse steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt berücksichtigt, in dem sie tatsächlich anfällt, nämlich bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses und Rückgabe der Aktien. Die mit der Aktienrückgabe verbundene Vermögensreduktion ist als bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses anfallende, unausweichliche und notwendige arbeitsrechtliche Verpflichtung zu betrachten, welche der Arbeitnehmer - im Gegenzug zu den von der Arbeitgeberin forderbaren Leistungen - zu erfüllen hat. Diese Lösung schafft im Weitern auch das Problem der Ungleichbehandlung von Personen, die seit der Aktienzuteilung ihren Wohnkanton gewechselt haben, aus dem Weg. Da nicht eine rückwirkende, sondern richtigerweise eine echtzeitliche Korrektur des Einkommens stattfindet, kann diese nicht vom Erfordernis der bereits im selben Kanton erfolgten Besteuerung des Aktienerwerbs abhängig gemacht werden.

2.4 Was die Höhe der als Folge der Aktienrückgabe zu berücksichtigenden Gewinnungskosten betrifft, ist mit der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich und der dort zitierten Lehrmeinung auf den aktuellen Verkehrswert der Aktien bei Ausscheiden des Mitarbeiters abzüglich des der verbleibenden Sperrfrist entsprechenden Diskonts und einer allfälligen Entschädigung abzustellen (Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 17. Mai 2002 ...). Gemäss der Bestätigung der ... sind mit dem Austritt des Beschwerdeführers per 31. Oktober 2007

6590 Aktien aus der Zuteilung 2005 und 9484 Aktien aus der Zuteilung 2006 verfallen (...). Zur exakten Berechnung des Verkehrswerts der Aktien bei Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der ... AG unter Berücksichtigung des taggenauen Diskonts sowie zur Neuveranlagung ist die Sache an die kantonale Steuerverwaltung zurück zu weisen.

Zusammenfassend ist der Wert der verfallenen Mitarbeiteraktien als Gewinnungskosten vom im Jahr 2007 erzielten Erwerbseinkommen abzuziehen. In diesem Sinne erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen.

2.5 Anzufügen bleibt, dass diese steuerliche Lösung Ausfluss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bezüglich der Grundbesteuerung der unterpreislichen Zuteilung von Mitarbeiteraktien (vgl. oben Erw. 2.1) ist und - wenn sie auch den beiden Alternativen vorzuziehen ist - nicht restlos überzeugt: So lässt es die Subsumption des Verkehrswerts der verfallenen Aktien unter die Gewinnungskosten grundsätzlich zu, dass im Zeitpunkt des Aktienverfalls ein im Vergleich zur im Zeitpunkt der Zuteilung erfolgten Besteuerung höherer Abzug zugelassen wird, was unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit nicht überzeugt. Systembedingte, aber nicht befriedigende Folge dieser Lösung ist zudem, dass Personen, welche nach Austritt bzw. Verfall der Mitarbeiteraktien nur noch ein geringes Einkommen erzielen, allenfalls nicht den gesamten verfallenen Aktienwert abziehen können. Auch können im Falle eines zwischen der Zuteilung und dem Verfall der Mitarbeiteraktien erfolgten Umzugs kantonal unterschiedliche Steuersätze zu unbefriedigenden Ergebnissen führen.

Eine Lösung, welche auch diese Restbedenken aus dem Weg schaffen könnte, ist in der Anpassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bezüglich der Grundbesteuerung bzw. in einer entsprechenden Gesetzesänderung zu suchen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Dezember 2011 i.S. O. AG (VGE II 2011 105)

Pauschale Wertberichtigung auf Debitorenguthaben gegenüber einer verbundenen Unternehmung (Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. b StG)

Gemäss Ziff. 13 al. 3 WAWR (Weisung betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen vom 24.10.2006) wird auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an nahestehende Personen keine Unterbewertung gewährt. Diese Verunmöglichung jeder Einzelfallbetrachtung ist in ihrer Absolutheit weder gesetz- noch verfassungsmässig. Die Berücksichtigung von Delkredere-Wertberichtigungen bei nahestehenden Personen/Unternehmen ist bei jener Person bzw. Unternehmung zu akzeptieren, welche effektiv das Delkredere-Risiko trägt. Dabei gilt es zu verhindern, dass sich das gleiche Risiko bei mehreren nahestehenden Personen/Unternehmen gewinnschmälernd auswirken kann.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die O. AG. bilanzierte in der Jahresrechnung 2008 wie in früheren Jahren auf ihren Debitorenguthaben in ausländischer Währung einen Delkredere-Abzug von 20%. Weil die O. AG die Rechnungsstellung und das Inkasso

im Jahr 2008 neu auf ihre deutsche Tochtergesellschaft (Q. GmbH) ausgelagert hatte, verweigerte die Veranlagungsbehörde unter Hinweis auf Ziff. 13 al. 3 WAWR insoweit jeden Delkredere-Abzug. Die Einspracheinstanzen schützten dieses Vorgehen.

Gegen den Einspracheentscheid erhebt die O. AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Unter Berufung auf frühere Zusicherungen der Veranlagungsbehörde beantragt sie die Beibehaltung des Delkredere-Abzuges von 20%. Das Verwaltungsgericht lehnt die Berufung auf den Vertrauensschutz unter Hinweis auf die geänderte Rechnungsstellung im Jahr 2008 ab, bejaht jedoch im Grundsatz entgegen Ziff. 13 al. 3 WAWR die Möglichkeit der pauschalen Wertberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen und weist deshalb die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung und Neubeurteilung an die Vorinstanzen zurück.

Aus den Erwägungen

1.1 Die ... Beschwerdeführerin ist in der ...branche tätig und betreibt Handel mit Halbfabrikaten im internationalen Umfeld. Ab der Steuerperiode 2001 bis und mit der Steuerperiode 2007 wurde ihr jeweils ein Delkredere von 20% auf Fremdwährungs-Debitoren gewährt. Im Jahre 2008 wünschte die P. GmbH & Co. KG mit Sitz in ..., die ...lieferungen der Beschwerdeführerin zukünftig über die in Deutschland ansässige Q. GmbH, an welcher die Beschwerdeführerin zu 62.5% beteiligt ist (...), abzuwickeln. Hintergrund dieses Anliegens war die Fakturierung über die

deutsche Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin, um gegenüber dem deutschen Fiskus deutsche Rechnungen vorweisen zu können. Per 31. Dezember 2008 hatte die Q. GmbH gegenüber der P. GmbH & Co. KG Forderungen für gelieferte Waren von EUR 4 478 845.-- offen. Die Beschwerdeführerin ihrerseits hatte gegenüber der Q. GmbH Forderungen von EUR 4 411 576.14 ausstehend. Die Differenz zwischen den beiden Beträgen entspricht einer Marge von 1.52% auf den von der Beschwerdeführerin fakturierten Beträgen.

1.2 In der Bilanz per 31. Dezember 2008 wies die Beschwerdeführerin Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Nahestehenden von Fr. 6 674 877.-- und gegenüber Dritten von Fr. 96 197.-- sowie ein Delkredere von insgesamt Fr. 1 355 000.-- aus.

Die Vorinstanzen anerkannten nur ein Delkredere von Fr. 9 620.-- auf den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten von Fr. 96 197.-- und rechneten den Differenzbetrag von Fr. 1 345 380.-- (Fr. 1 355 000.-- minus Fr. 9 620.--) sowohl beim steuerbaren Gewinn wie auch beim steuerbaren Kapital auf.

2.1 Zum steuerbaren Reingewinn zählen unter anderem geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (§ 64 Abs. 1 lit. b zweites Alinea des Steuergesetzes [StG; SRSZ 172.200] vom 9. Februar 2000). Die gleiche Bestimmung (ohne die Nennung von „Wertberichtigungen“) enthält Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Alinea des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990. Als Rückstellungen/Wert-

berichtigungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind unter anderem Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, zulässig (Art. 63 Abs. 1 lit. b DBG; vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG; § 29 Abs. 2 lit. b StG).

Mit einer Wertberichtigung auf den Debitoren, einer sogenannten Delkredere-Rückstellung bzw. -Wertberichtigung, werden Verlustrisiken für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und für andere Forderungen des Umlaufvermögens berücksichtigt. Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigung richtet sich nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderung (Reich/Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 29 DBG N 32). In der Praxis wird für die Debitoren auf Inlandguthaben eine Wertberichtigung (Delkredere) von 5% und auf Auslandguthaben (fakturiert in Schweizer Franken) von 10% zugelassen. Höhere Wertberichtigungen sind zulässig, wenn sie begründet sind (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel 2001, Art. 29 Rz. 36; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 29 N 16). Im Kanton Schwyz gilt insofern eine grosszügigere Praxis, als ohne besonderen Nachweis Wertberichtigungen bis zu 10% auf dem Bestand der Inlandforderungen und 15% auf dem Bestand der Auslandforderungen per Bilanzstichtag zugelassen sind (Ziff. 13 Abs. 1 der Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz vom 24. Oktober 2006 betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen [WAWR; Schwyzer Steuerbuch 70.21]). Ziff. 13 Abs. 3 WAWR bestimmt

indes, dass auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an nahestehende Personen keine Unterbewertung gewährt wird.

2.2 Die Vorinstanzen führten zur Begründung der Aufrechnung von Fr. 1 345 380.-- im angefochtenen Einspracheentscheid unter Hinweis auf die Randziffer 13 Absatz 3 WAWR aus, auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an nahestehende Personen werde keine Unterbewertung gewährt. Die Gewährung einer Unterbewertung widerspreche der kantonalen Praxis. Die Nichtgewährung einer Pauschale könne damit begründet werden, dass die Muttergesellschaft mit den Verhältnissen bei der Tochtergesellschaft vertraut sei und direkt auf das Inkasso einwirken könne. Dadurch verringere sich ihr Ausfallrisiko. Sollte sich ein Ausfallrisiko abzeichnen, bestehe grundsätzlich die Möglichkeit einer Einzelberichtigung. Eine solche müsse im konkreten Fall dahingehend überprüft werden, ob der Drittvergleich bei der seinerzeitigen Forderungsbegründung beachtet worden sei, hinreichend dokumentiert werden könne und konkrete Inkassobemühungen rechtzeitig aufgenommen worden seien. Die Praxis des Kantons Zürich sei für die Praxis des Kantons Schwyz nicht massgebend (...). Die Beschwerdeführerin könne sich nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Vertrauensschutz) berufen (...).

3.1.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, mit Urteil SB.2000.00026 vom 20. Dezember 2000 (RB 2000 Nr. 123, S. 244 f.) habe das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich „sanktioniert und festgehalten, dass pauschale Delkredere-Wertberichtigungen - soweit sie in gleicher Weise zwischen unabhängigen Dritten ('at arm's length') abgewickelt werden - unter den gleichen Voraussetzungen grundsätzlich auch zwischen

verbundenen Unternehmen zulässig seien“ (...). Die Vorinstanzen hätten dieses Präjudiz nicht gewürdigt und dadurch ihr rechtliches Gehör verletzt. Die Praxen der Zürcher Rechtsmittelinstanzen seien auch vor dem Hintergrund des verfassungsmässigen Gleichbehandlungsgrundsatzes und der Gleichheit der Besteuerung (Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101] vom 18. April 1999 zu beleuchten (...).

3.1.2 Grundsätzlich gilt, dass der Auslegung eines Bundesgesetzes durch die Behörden eines Kantons für die Behörden anderer Kantone keine Bindungswirkung zukommt (vgl. VGE II 2011 87 vom 27.10.2011, Erw. 3). Auch Entscheidungen von anderen Steuerbehörden sind für eine Steuerbehörde nicht verbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 109-121 N 92). Die Vorinstanzen haben daher berechtigterweise festgehalten, dass die Praxis der Rechtsmittelinstanzen des Kantons Zürich für den Kanton Schwyz nicht massgebend ist. Wenn sie dabei nicht im Einzelnen auf den erwähnten Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts eingegangen sind, kann hierin keine Verletzung des rechtlichen Gehörs gesehen werden, zumal die Beschwerdeführerin der Argumentation der Zürcher (Steuer-)Gerichte in ihrer Einsprache wie auch in ihrer Beschwerde gefolgt ist bzw. diese zu wesentlichen Teilen wiedergegeben hat. Dieser Argumentation haben die Vorinstanzen insbesondere die kantonale Praxis entgegengehalten.

3.2 Merkblätter gelten wie Kreisschreiben, (Dienstan-)Weisungen, Dienstreglemente, Wegleitungen, Direktiven etc. als sog. Verwaltungsverordnungen nicht als verbindliche Rechtssätze. Solche Verwaltungsverord-

nungen sind allgemeine Dienstanweisungen generell-abstrakter Natur. Sie verpflichten den Bürger nicht zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen, sondern enthalten bloss Regeln für das verwaltungsinterne Verhalten der Beamten. Sie dienen der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis und sollen den Beamten die Rechtsanwendung erleichtern. Sie stellen Meinungsäusserungen über die Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen dar, welche die vorgesetzte Behörde oder die Aufsichtsbehörde im Interesse der gleichmässigen Gesetzesanwendung abgibt. Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben (vgl. BGE 131 II 1 Erw. 4.1; BGE 121 II 473 Erw. 2b mit zahlreichen Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung; P. Egli, Verwaltungsverordnungen als Rechtsquellen des Verwaltungsrechts? in: AJP 2011 S. 1159 ff., [zur Funktion von Verwaltungsverordnungen besonders S. 1161]).

Wenn sich die Vorinstanzen zur Begründung unter anderem auf die WAWR abstützen, stellen sie damit gleichzeitig - und unabhängig von der Frage der Gesetzmässigkeit von Ziff. 13 Abs. 3 WAWR - grundsätzlich die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, was die Anerkennung von Delkredere-Wertberichtigungen anbelangt, sicher.

3.3.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf den Vertrauensschutz ….

4.1 Nach ständiger Rechtsprechung gilt - einmal abgesehen von den Fällen, in welchen die Steuergesetze die Beweislast speziell ordnen - als

Regel, dass die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, derweil dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Dabei hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. statt vieler VGE II 2010 75 vom 25.11.2010 Erw. 2.4.1 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer wird an die Erbringung des Nachweises für eine steuermindernde Tatsache ein strenger Massstab angelegt. Gelingt der steuerpflichtigen Person der Nachweis der steuermindernden Tatsache nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. VGE III 2011 78 vom 27.10.2011, Erw. 4.3; VGE III 2010 66 vom 26.8.2010 Erw. 3; Bundesgerichtsurteil 2C_566/2008, 2C_567/2008 vom 16.12.2008 Erw. 3.1).

Tatsachen, die eine Abschreibung, eine Wertberichtigung oder Rückstellung als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernder Natur und somit vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (vgl. VGE II 2010 75 vom 25.11.2010, Erw. 2.4.2; StE 2009 B 93.3 Nr. 10 Erw. 4.1; StE 2006 B 23.43.2 Nr. 13 Erw. 2 in fine; StE 2004 B 72.14.1. Nr. 22 Erw. 2d mit Hinweisen).

4.2.1 Die Beschwerdeführerin hat bereits im Veranlagungsverfahren mit E-Mail vom 2. November 2009 an die Kantonale Steuerverwaltung (...) vorgebracht, sie habe auf Wunsch von P. die Lieferungen neu über die Tochtergesellschaft Q. GmbH abgewickelt (...). Dadurch habe sie im Vergleich zur Vergangenheit einen sehr viel höheren Anteil an Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Nahestehenden bzw. Tochter-

gesellschaften. Das Risiko des Ausfalls verbleibe aber wirtschaftlich nach wie vor bei der O. AG. Dem E-Mail angehängt war unter anderem eine Übersicht über die offenen Posten der Q. GmbH per 31. Dezember 2008 gegenüber der P. (...). Einem Schreiben vom 16. November 2009 der Q. GmbH an die Beschwerdeführerin ist zu entnehmen (...), dass die Bestellungen mit P. „direkt" durch die Beschwerdeführerin vereinbart wurden, die Auftragsbestätigung von der Q. GmbH „1 : 1 (bis auf den Preis und die MwSt) übernommen und weiterbestätigt" worden seien. Wenn es auch nirgends explizit festgehalten worden sei, bedeute dies nicht, dass die Q. GmbH „in diesen Geschäften irgendwelche Risiken übernehmen" würde. Alle Risiken wie Mängelrisiken, Zahlungsverzögerungen oder -ausfälle und „selbstverständlich auch ein komplettes Ausfallrisiko im Falle einer Insolvenz" verblieben bei der Beschwerdeführerin.

4.2.2 Die Ausführungen der Beschwerdeführerin werden von den Vorinstanzen in inhaltlicher Sicht nicht bestritten. Mithin ist davon auszugehen, dass die Q. GmbH namens und im Auftrag der Beschwerdeführerin bei der P. nur für die Rechnungsstellung besorgt ist und das Inkasso betreibt.

Die Q. GmbH wird für ihre Tätigkeit gemäss den zahlenmässig belegten Angaben der Beschwerdeführerin mit einer Marge von rund 1.5% entschädigt. Ob sie damit marktgerecht entschädigt wird (was von den Vorinstanzen, soweit ersichtlich, jedoch nicht in Frage gestellt wurde), muss im vorliegenden Verfahren nicht abschliessend geprüft werden, weil der angefochtene Entscheid im Sinne der nachstehenden Erwägungen aufzuheben und die Sache an die Vorinstanzen zurückzuweisen ist (Erw. 4.3).

4.2.3 Was die Rüge der Beschwerdeführerin anbelangt, die Vorinstanzen hätten prüfen müssen, „ob im Ergebnis nicht sogar ein Treuhandgeschäft vorliegt und folglich das Bonitätsrisiko qua Treuhandvergleich direkt der Beschwerdeführerin zugeordnet werden muss“ (...), setzt ein Treuhandverhältnis voraus, dass jemand im Interesse - auf Rechnung und Gefahr - eines anderen, aber in eigenem Namen Rechte innehat oder Rechtsgeschäfte vornimmt (Handkommentar zum Schweizerischen Obligationenrecht, Zürich 2001, Art. 394 OR N 8). Da aufgrund der unbestrittenen Angaben der Beschwerdeführerin nur die Rechnungsstellung und das Inkasso auf Wunsch der P. als deren Kundin über die Q. GmbH abgewickelt wurden bzw. werden, fehlt es offenkundig an der Vornahme der diesbezüglichen Rechtsgeschäfte seitens der Q. GmbH in eigenem Namen.

4.3.1 Im Schreiben vom 4. Mai 2010 der Steuerverwaltung an die Beschwerdeführerin (...), welches im Wesentlichen der Begründung des angefochtenen Entscheides zu Grunde liegt, wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

> Pauschale Wertberichtigungen auf Debitorenguthaben wurden im Steuerrecht eingeführt, um eine veranlagungsökonomisch effiziente, für alle Unternehmen gleiche Lösung herbeizuführen, dies mit der klaren und einfachen Regel, dass pauschale Wertberichtigungen für nahestehende Unternehmen nicht möglich sind, unabhängig davon, wer genau das Delkredererisiko trägt, wieviel die angemessene marktgerechte Entschädigung für das Risiko ist, ob diese Leistung auch tatsächlich bezahlt wird und ob unter nahestehenden Personen nachträglich eine Vereinbarung getroffen wurde, welche im Geschäft zwischen unabhängigen Dritten schon bei Vertrags-

abschluss hätte getroffen werden müssen (...), unabhängig davon, ob das nahestehende Unternehmen mit der Fakturierung nur einen auftragsmässigen Gefälligkeitsdienst erbringt (...), unabhängig davon, ob es sich um eine Tochter- oder Schwestergesellschaft handelt und wie gross der Beteiligungsanteil und daher die effektive Einflussnahme beim Inkasso ist und unabhängig davon, ob bei der nahestehenden, fakturierenden Gesellschaft überhaupt ein pauschales Delkredere gebucht worden ist oder nicht.

4.3.2 Dem zitierten Schreiben ist insofern beizupflichten, als klare und einfache Regeln - einerseits aus Gründen der Gleichbehandlung, anderseits aber insbesondere auch im Lichte der im Steuerveranlagungsverfahren als eines Massenverfahrens notwendigen ökonomischen und effizienten Sachbearbeitung - wünschenswert sind. Indessen ist die Absolutheit, mit der jegliche Berücksichtigung einer pauschalen Wertberichtigung/eines Delkredere-Risikos unter nahestehenden Unternehmen (in der WAWR) ausgeschlossen wird, mit den von der Steuergesetzgebung, dem Handelsrecht und der Rechtsprechung grundsätzlich erlaubten Delkredere-Wertberichtigungen nicht zu vereinbaren. Die Vorinstanzen führen denn auch keine steuerrechtlichen Korrekturvorschriften an, welche eine solche Absolutheit rechtfertigen könnten. Diese dürfte auch nicht durch den verfassungsmässigen Anspruch auf eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), was eine Beurteilung der individuellen Leistungsfähigkeit voraussetzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu DBG N 66 ff.), gedeckt sein. Daran ändert die Tatsache nichts, dass auch andere Kantone gleiche oder ähnlich lautende Regelungen in ihren Dienstanleitungen, Steuerbüchern oder anderweitigen Verwaltungsverordnungen kennen. Vorbehalten bleibt indes der Nachweis einer Steuerumgehung über den Weg einer Delkredere-Wertberichtigung.

4.3.3 Ob entgegen Ziff. 13 Abs. 3 WAWR und mit dem Verwaltungsgericht Zürich davon auszugehen ist, dass „derartige Wertberichtigungen (...) - soweit sie in gleicher Weise wie zwischen unabhängigen Dritten („at arm's length") abgewickelt werden - unter den gleichen Voraussetzungen grundsätzlich auch zwischen verbundenen Unternehmen zulässig" sein müssen (RB 2000 Nr. 123 S. 244), kann vorliegend angesichts der besonderen Konstellation (nur Inkassotätigkeit der Q. GmbH für die Beschwerdeführerin; wirtschaftliches Risiko vollumfänglich bei der Beschwerdeführerin) offen bleiben. Indessen können bei der Beurteilung, unter welchen Bedingungen Wertberichtigungen/Delkredere-Rückstellungen unter nahestehenden Personen/verbundenen Unternehmen zu berücksichtigen sind, just die im zitierten Schreiben der Steuerverwaltung vom 4. Mai 2010 erwähnten Kriterien Beachtung finden bzw. als Richtschnur dienen.

4.3.4 Im Verhältnis zwischen nahestehenden Personen/Unternehmen kann es durchaus von Relevanz sein, wer effektiv das Delkredererisiko trägt. Bei dieser Person bzw. Unternehmung ist letztlich die Wertberichtigung zu akzeptieren. Es ist der Beschwerdeführerin beizupflichten (...), dass nicht ohne weiteres von einer Einflussnahme der Muttergesellschaft auf die Inkassotätigkeit einer Tochtergesellschaft ausgegangen werden kann, da die beiden Gesellschaften zwei eigenständige Rechts- und Steuersubjekte bleiben. Der Muttergesellschaft kann eine Delkredere-Wertberichtigung mangels einer gesetzlichen Vorschrift (handelsrechtlich wie steuerrechtlich) auch nicht mit dem Argument verweigert werden, sie könne die Beteiligung bei einem allfälligen Debitorenverlust (oder bei Zah-

lungsunfähigkeit oder im Sanierungsfall) einer Tochtergesellschaft wertberichtigen.

Was die Frage anbelangt, ob eine allfällige nachträgliche Vereinbarung vorliegt und ob eine solche schon bei Vertragsabschluss hätte getroffen werden müssen, ist zu beachten, dass Verträge zu ihrer Gültigkeit nur dann einer besonderen Form bedürfen, wenn das Gesetz eine solche vorschreibt (Art. 11 Abs. 1 OR). Ob ein - nicht schriftlich fixierter - Vertrag zustande gekommen und wie er inhaltlich ausgestaltet ist, ist letztlich eine Beweisfrage; das Fehlen eines schriftlichen Vertrages kann deshalb der Berücksichtigung allfälliger Delkredere-Wertberichtigungen unter nahestehenden und/oder verbundenen Unternehmungen nicht bereits aus prinzipiellen Gründen hinderlich sein.

Die Berücksichtigung von Delkredere-Wertberichtigungen bei nahestehenden Personen/Unternehmen - vorliegend der fakturierenden Q. GmbH - darf allerdings nicht dazu führen, dass sich das gleiche Risiko bei verschiedenen nahestehenden Personen gewinnschmälernd auswirken kann. Es ist deshalb sicherzustellen, dass nur eine von zwei (oder mehreren) einander nahestehenden Personen/Unternehmen für ein und dasselbe Risiko eine Wertberichtigung/Rückstellung vornehmen. Den Akten lassen sich keine Angaben entnehmen, ob dies vorliegend der Fall ist.

4.4 Zusammenfassend ergibt sich somit Folgendes:

- Art. 13 Ziff. 3 WAWR ist in seiner Absolutheit weder gesetz- noch verfassungsmässig und kann einer Einzelfallbetrachtung nicht genügen bzw. verunmöglicht eine solche in unzulässiger Weise.

- Die Vorinstanzen haben zu Unrecht gestützt auf Art. 13 Ziff. 3 WAWR eine Delkredere-Wertberichtigung der Beschwerdeführerin auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Nahestehenden von Fr. 6'674'877.-- verweigert.
- Die Vorinstanzen haben eine Delkredere-Wertberichtigung von 15% auf den Forderungen der Beschwerdeführerin aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Nahestehenden von Fr. 6'674'877.-- zu berücksichtigen, sofern die ergänzenden Abklärungen ergeben, dass die Q. GmbH einerseits keine entsprechenden Wertberichtigungen getätigt hat und die Inkassotätigkeit der Q. GmbH anderseits durch die Beschwerdeführerin marktgerecht entschädigt wird und das Delkredere-Risiko zudem auch tatsächlich von der Beschwerdeführerin getragen wird.

In diesem Sinne ist der angefochtene Einspracheentscheid vom 15. September 2011 aufzuheben und die Sache an die Vorinstanzen zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung und anschliessenden Neubeurteilung zurückzuweisen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. November 2011 i.S. C. AG (VGE II 2011 79)

Verlustverrechnung (Art. 67 DBG bzw. § 70 StG): Verlustvortrag einer im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung steuerneutral übernommenen Gesellschaft

Verfahrenskosten und Parteientschädigung (Art. 144 DBG bzw. § 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 VRP): pflichtwidriges Verhalten der obsiegenden Partei

Grundsätzlich kann bei einer Fusion zweier Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen. Die Verlustverrechnung steht jedoch wie jede Rechtsausübung unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots. Sie ist insbesondere ausgeschlossen, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert oder in liquide Form gebracht war oder kurz nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wird. In diesen Fällen fehlt es an der betrieblichen bzw. wirtschaftlichen Kontinuität, die Sinn und Zweck der Verlustverrechnung ausmacht. Die wirtschaftliche Kontinuität darf insbesondere nicht allein mit dem Argument fehlenden Anlagevermögens negiert werden.

Die obsiegende Partei wird aufgrund pflichtwidrigen Verhaltens im Verfahren oder durch pflichtwidriges Verursachen eines Verfahrens kostenpflichtig. Dies ist etwa der Fall, wenn ein bestimmtes ausschlaggebendes Be-

weisstück den Vorinstanzen vorenthalten wird, obwohl dessen Einreichen bereits früher möglich und zumutbar gewesen wäre. In diesem Fall geht die obsiegende Partei ferner der Parteientschädigung verlustig.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Fusionsvertrag vom 7.12.2007 übernahm die C. AG auf dem Weg einer Absorptionsfusion ihre Schwestergesellschaft D. GmbH, um diese zu sanieren. Bei einem Gesellschaftskapital von CHF 20 000 und einer allgemeinen Reserve von CHF 10 000 wies die D. GmbH einen Bilanzverlust von CHF 488 945 aus. Bereits vor der Fusion hatte die C. AG bei der Steuerbehörde darum ersucht, den Bilanzverlust der zu übernehmenden D. GmbH steuerlich zu nutzen. Die Steuerbehörde lehnte das beantragte Ruling ab und liess auch bei der Veranlagung der C. AG für das Steuerjahr 2007 die Verrechnung des Verlustvortrages der inzwischen aufgelösten D. GmbH nicht zu. Nach Einforderung ergänzender Unterlagen lehnten auch die Einspracheinstanzen die Verrechnung ab.

Gegen den Einspracheentscheid erhebt die C. AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Das Verwaltungsgericht bejaht die Voraussetzungen für eine Verlustverrechnung aufgrund neu eingereichter Beweismittel, auferlegt der Beschwerdeführerin jedoch die Verfahrenskosten und verweigert eine Parteientschädigung.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.1 Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; SRSZ 172.200] vom 9. Februar 2000). Die inhaltlich gleiche Bestimmung enthält Art. 67 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990. Verrechenbar im Sinne von § 70 Abs. 1 StG sind auch Verluste von Betrieben, die bei einer Umstrukturierung übernommen worden sind (§ 70 Abs. 2 StG). Ohne dass dies im Wortlaut von Art. 67 Abs. 1 DBG zum Ausdruck kommt, gilt diese Bestimmung - analog zur kantonalen Regelung in § 70 Abs. 2 StG - auch als gesetzliche Grundlage für die Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen einer (gewinn-)steuer-neutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen. Grundsätzlich kann somit bei einer Fusion zweier Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen (vgl. Bundesgerichtsurteil 2A.583/2003 vom 31.1.2005 [= StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7], Erw. 2.1 mit Hinweisen auf Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl., Bern 2002, S. 543 ff.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. Genf 2000, S. 87, 93, 100 f., mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum

DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rz. 14, Rz. 40 f., Rz. 69 zu Art. 61; Rz. 24 zu rev. Art. 61; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 271 f.; vgl. auch Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Fusionsgesetz, in: AS 2000 S. 4370 sowie KS Nr. 5, Ziff. 4.1.2.2.4 S. 31).

Die Verlustverrechnung gemäss Art. 67 DBG steht, wie generell jede Rechtsausübung, unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein so genannter Mantelhandel vorliegt. Ohne dass der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt sein muss, wird die Verlustverrechnung ferner nicht zugelassen, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert oder in liquide Form gebracht war oder wenn sie kurze Zeit nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wird. In diesen Fällen fehlt es an der betrieblichen beziehungsweise wirtschaftlichen Kontinuität, die nach Sinn und Zweck der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung vorausgesetzt ist, und es muss angenommen werden, dass die Fusion einzig vorgenommen wurde, um sonst nicht bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeiten zu schaffen (Bundesgerichtsurteil 2A.583/2003 vom 31.1.2005 [= StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7], Erw. 2.2 mit Hinweisen; vgl. Bundesgerichtsurteile 2A.129/2007 vom 17.3.2008, Erw. 3.1 [= StR 2008 S. 463 ff.]; 2C_79/2010 vom 16.6.2010 [mit diesem Urteil wurde der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 18.11.2009 = StE 2010 B 72.19 Nr. 13 aus formellen Gründen gutgeheissen], Erw. 2.3.1 mit Hinweis auf KS Nr. 5, Ziff. 4.1.2.2.4).

2.2 Eine Steuerumgehung steht nicht zur Diskussion; weder wird dies von den Vorinstanzen geltend gemacht noch bestehen hierfür Anhaltspunkte. Es ist im Weiteren unbestritten, dass kein Mantelhandel vorliegt und dass die Sanierungsfusion zulässig war (Einspracheentscheid S. 3 Erw. 2.2). Strittig ist hingegen, ob es sich bei der D. GmbH im Zeitpunkt der Fusion bzw. darüber hinaus um einen Betrieb bzw. Betriebsteil mit wirtschaftlicher Kontinuität handelte.

3.1 Obwohl im Steuerveranlagungsverfahren grundsätzlich die Untersuchungsmaxime herrscht, stellt sich vielfach die Frage der Beweislastverteilung, namentlich wenn der für die Steuerveranlagung massgebende Tatbestand mit zumutbarem Aufwand der Steuerbehörden sich nicht abklären lässt, oder wenn ungeachtet gewisser Abklärungen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit des Tatbestandes verbleibt (vgl. ASA 55, S. 627 = StE 1986, B 72.14.2 Nr. 5, Erw. 3a mit Hinweisen). Nach ständiger Rechtsprechung gilt - einmal abgesehen von den Fällen, in welchen die Steuergesetze die Beweislast speziell ordnen - als Regel, dass die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, derweil dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. statt vieler VGE II 2010 66 vom 26.8.2010 Erw. 2.1 mit Verweis auf Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. A., S. 415; und ASA 55, S. 627). Dabei hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. VGE 615/01 vom 9.4.2003 Erw. 5d, Prot. S. 114 mit weiteren Hinweisen). Zudem ist der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz von Treu und Glauben in aller Regel an im Steuerverfahren einmal abgegebene Erklärungen gebunden

(VGE II 2010 75 vom 25.11.2010, Erw. 2.4.1; VGE II 2007 15 vom 14.6.2007, Erw. 3.2, mit Hinweisen).

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin also die wirtschaftliche Kontinuität der D. GmbH als „Betriebsteil" der Beschwerdeführerin nach der Fusion zu beweisen. Die Vorinstanz hat den Gegenbeweis zu erbringen, d.h. dass die D. GmbH bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert oder in liquide Form gebracht oder aber kurze Zeit nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wurde.

3.2 Unter einem Betrieb im steuerrechtlichen Sinn wird „jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, welcher im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organisatorische Einheit darstellt", verstanden (Peter Locher, a.a.O., Rz. 84 zu rev. Art. 61 mit Hinweisen, u.a. auf KS Nr. 5, Ziff. 3.2.2.3 und 4.3.2.5). Ein Betrieb liegt dann vor, wenn (kumulativ) das Unternehmen Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt; über Personal im Arbeits- oder Auftragsverhältnis verfügt; der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 19 N 57 ff., besonders N 62-65; Art. 61 N 205 ff.). Diese steuerrechtliche Umschreibung eines Betriebes ist sinngemäss auch auf einen fusionierten Betrieb (bzw. Betriebsteil) anzuwenden.

3.3 Die Vorinstanzen führten im angefochtenen Einspracheentscheid unter anderem aus (...), gestützt auf die Jahresrechnung 2007 der D. GmbH sowie die Tatsache, dass deren einziger Mitarbeiter seit April

2006 bzw. spätestens seit dem 23. August 2006 nicht mehr gearbeitet habe, könne davon ausgegangen werden, dass die D. GmbH bereits gegen Ende April bzw. August 2006 keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt habe. Es sei nicht erstellt, dass es sich bei angeblichen Kunden im Jahr 2007 um solche der D. gehandelt habe und die im Jahr 2007 ausgewiesenen Erträge aus der übernommenen Gesellschaft stammten. Selbst wenn die Beschwerdeführerin die bestehenden Service- und Wartungsverträge erfüllt habe, könne daraus nicht abgeleitet werden, dass sie damit die Geschäftstätigkeit der D. GmbH weitergeführt habe. Die Beschwerde sei als übernehmende Gesellschaft in die Rechte und Pflichten der D. GmbH eingetreten und verpflichtet gewesen, bestehende Verträge zu erfüllen. Auch spreche der Umstand, „seit der Übernahme gerade mal einen neuen Kunden gewonnen zu haben, nicht für die Weiterführung der Geschäftstätigkeit“. Auch sei der Hinweis im Rulingsentwurf nicht stichhaltig, wonach das Profit Center rentabel gemacht werden sollte. Offensichtlich habe es im Zeitpunkt der Fusion weder einen Mitarbeiter noch eine Geschäftstätigkeit gegeben.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin weist mit ihrer Beschwerde und den eingereichten Unterlagen nach, dass Kunden, mit welchen die D. GmbH vor der Fusion Umsätze erzielte, nach der Fusion (d.h. vom 1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 sowie [mindestens] im Jahr 2008) zu ihrem Kundenstamm zählten (...). Die Fortführung der Tätigkeit der D. GmbH durch die Beschwerdeführerin würden auch die von ihr eingereichten Protokolle betreffend Anrufe auf die Hotline der D. GmbH belegen, welche bisherige Kunden der D. GmbH betreffen (...). Aus der Tätigkeit, welche der D. GmbH zuzuschreiben sei bzw. auf diese zurückgehe, hätten im Jahr

2007 (Fusionsjahr) Einnahmen von Fr. 315 966.04 (...) und im Jahr 2008 von Fr. 325 912.25 (...) resultiert. Die Erträge aus Dienstleistungen der D. GmbH in den Jahren 2005 und 2006 hätten sich auf Fr. 384 226.20 bzw. Fr. 260 889.84 (...) belaufen. Die vormaligen Kunden gehörten teils nach wie vor zum Kundenstamm, welche mit ihnen nach wie vor die von der D. GmbH übernommenen Geschäfte betreiben (...). Diese Ausführungen der Beschwerdeführer lassen sich aufgrund der von ihr im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren eingereichten Unterlagen überprüfen und erweisen sich als zutreffend.

3.4.2 Gemäss Handelsregistereintrag (...) zeichnete E. (der bei einem gesamten Stammkapital von Fr. 20 000.-- bis zu seinem Ausscheiden einen Stammanteil von Fr. 9 000.-- an der D. GmbH hielt, während den anderen Stammanteil von Fr. 11 000.-- die F. GmbH hielt) als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift neben G., der ebenfalls über Einzelunterschrift verfügte. Als Geschäftsführer mit Kollektivunterschrift zu zweien zeichnete seit Dezember 1999 auch H. Per ...2006 schied E. als Gesellschafter und per ...2006 auch als Geschäftsführer aus (...). Am ... Januar 2007 wurde neu I. als Geschäftsführer mit Kollektivunterschrift zu zweien im Handelsregister eingetragen. Die Geschäftsführung war seit dem 23. Juni 1998 in einer Geschäftsordnung geregelt (...). Mithin kann nicht gesagt werden, die D. GmbH hätte im Zeitpunkt der Fusion über keine Organisationsstruktur oder kein Personal mehr verfügt. Hieran ändert die Tatsache nichts, dass sie im Jahr 2007 keine Löhne zu entrichten hatte.

Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin (...) wurden die anfallenden Arbeiten (Geschäftsführung; Organisation und Buchhaltung) ent-

weder von den im Handelsregister eingetragenen Geschäftsführern erledigt oder die D. GmbH bezog die notwendige „Arbeitskraft“ bei der Beschwerdeführerin, wofür im Jahr 2007 ein Aufwand von Fr. 90 000.-- anfiel bzw. unter „Unkostenverrechnung“ verbucht wurde (...). Da im Vorjahr bzw. in den Vorjahren ein Personalaufwand von Fr. 69 679.29 (2005: Fr. 176 264.42; 2004: 174 739.95), hingegen kein Aufwand „Unkostenverrechnung“ verbucht wurde, erweisen sich die Angaben der Beschwerdeführerin als glaubhaft. Es ist ihr beizupflichten, dass ein Abstellen auf das (förmliche) Kriterium eines arbeitsvertraglich angestellten Arbeitnehmers nicht sachgerecht und willkürlich wäre (...), zumal einerseits E., soweit ersichtlich, der einzige arbeitsvertraglich angestellte Mitarbeiter der D. GmbH war und sich anderseits ein (vorläufiges) Absehen von der Festanstellung eines Mitarbeiters nach dem Abgang von E. mit der prekären Betriebssituation erklären lässt. Zudem wurde er als im Handelsregister eingetragener Geschäftsführer durch I. ersetzt, womit die Kontinuität im personellen Bereich gewährleistet wurde.

3.4.3 Was den Personalaufwand bzw. Aufwand für den Einkauf von Dienstleistungen im Umfang von Fr. 90 000.-- (für neun Monate) im Verhältnis zum Jahresergebnis vor Steuern von Fr. 82 428.-- anbelangt, lässt sich ein Vergleich mit den Vorjahren angesichts der negativen Vorjahresergebnisse vor Steuern (2006: Fr. 197 505.91; 2005: Fr. 302 153.66 unter Berücksichtigung eines ausserordentlichen Aufwandes von Fr. 223 855.90) nicht anstellen. Im Verhältnis zum Personalaufwand der Vorjahre hält sich jedoch dieser Aufwand - im Lichte der schwierigen Situation der Unternehmung - durchaus in einem vertretbaren Rahmen.

3.4.4 In der Fusionsbilanz per 30. September 2007 wird für die D. GmbH kein Anlagevermögen, sondern nur noch Umlaufvermögen ausgewiesen. Die D. GmbH verfügte bereits gemäss der Bilanz 2006 per 31. Dezember 2006 über kein Anlagevermögen mehr (bei gesamten Aktiven von Fr. 424 218.00) und wies in der Bilanz 2005 per 31. Dezember 2005 nur ein solches (für Mobilien und Geräte) von Fr. 13 400.-- aus (bei gesamten Aktiven von Fr. 650 034.96; 2004: Fr. 30 900.-- bei gesamten Aktiven von Fr. 853 211.79; 2003: Fr. 18 937.90 bei gesamten Aktiven von Fr. 1 082 004.89; 2002: Fr. 21 008.60 bei gesamten Aktiven von Fr. 858 241.89 [...]). Mithin kam dem Anlagevermögen stets eine untergeordnete, wenn nicht zu vernachlässigende bilanzmässige Bedeutung zu. Das Fehlen von Anlagevermögen im Zeitpunkt der Fusion sowie in deren Vorfeld rechtfertigt allein nicht den Schluss, die D. GmbH sei (zu diesem Zeitpunkt) in liquide Form gebracht (d.h. im Hinblick auf die Fusion liquidiert) worden; ebenso wenig lässt sich mit dem Argument des fehlenden Anlagevermögens die wirtschaftliche Kontinuität der D. als Betriebsteil der Beschwerdeführerin negieren.

3.4.5 Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren den Nachweis der betrieblichen bzw. wirtschaftlichen Kontinuität der D. GmbH über den Zeitpunkt der Fusion hinaus in rechtsgenüglicher Weise erbracht.

Mithin ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Verlustvortrag der von der Beschwerdeführerin übernommenen D. GmbH von Fr. 458 945.72 ist zum Abzug zuzulassen. Der steuerbare sowie satzbestimmende Reingewinn ist auf Fr. 0.-- festzusetzen.

5.1 Die Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Steuerrekurskommission bzw. vorliegend des Verwaltungsgerichts werden der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 144 Abs. 1 erster Satzteil DBG). Der gleiche Grundsatz gilt nach den kantonalen Verfahrensregeln (§ 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege [VRP; SRSZ 234.110] vom 6. Juni 1974).

Indes werden einem obsiegenden Beschwerdeführer gemäss Art. 144 Abs. 2 DBG die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemässem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat. Ebenso kommt die obsiegende Partei nach den kantonalen Verfahrensregeln für die Kosten auf, die sie durch ein pflichtwidriges Verhalten im Verfahren verursacht hat (§ 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 3 VRP). Es geht dabei insbesondere um ein pflichtwidriges und/oder trölerisches Verhalten einer grundsätzlich obsiegenden Partei, namentlich wenn diese Partei bestimmte Mitwirkungspflichten nicht (rechtzeitig) erfüllt hat (vgl. VGE 618/99 vom 17.12.1999, Erw. 4), beispielsweise ein bestimmtes ausschlaggebendes Beweisstück erst vor Verwaltungsgericht einreicht, obwohl es der Partei möglich und zumutbar gewesen wäre, dieses Beweisstück bereits im vorinstanzlichen Verfahren einzureichen (VGE 860/06 vom 29.8.2006, Erw. 4; VGE 628/05 vom 16.2.2006, Erw. 3.2 mit Hinweisen). Dies rechtfertigt es praxisgemäss auch bei Obsiegen von der Zusprechung einer Parteientschädigung abzusehen (VGE 860/06 vom 29.8.2006, Erw. 4; VGE 90/05 vom 2.11.2004, Erw. 2.4; VGE 821/03

vom 27.3.2003, Erw. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 144 N 43). Dabei ist allerdings eine gewisse Offensichtlichkeit erforderlich (VGE 54/03 vom 7.1.2004).

5.2 Vorliegend hat die kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Beschwerdeführerin bereits im Vorverfahren mit Schreiben vom 11. Dezember 2007 sowie 12. Februar 2008 (...) um ergänzende Angaben und Unterlagen, namentlich auch Verträge für die Übertragung der Verkaufstätigkeiten der D. GmbH an die Beschwerdeführerin ersucht. Die Beschwerdeführerin reichte hierauf Unterlagen (Fusionsvertrag, Fusionsbilanz, Vereinbarung [...]) ein, welche die betriebliche bzw. wirtschaftliche Kontinuität nicht hinreichend nachweisen konnten.

Der Einsprache vom 11. Mai 2009 legte die Beschwerdeführerin nur die erwähnten Unterlagen bei. Auf Nachfragen der Vorinstanzen vom 20. Juli 2010 und 26. Januar 2011 (...) reichte die Beschwerdeführerin zwar weitere Unterlagen ein, welche - auch im Verbund mit den knappen ergänzenden Angaben der Beschwerdeführerin (...) keinen rechtsgenüglichen Schluss auf eine betriebliche bzw. wirtschaftliche Kontinuität zuliessen. Dies gilt auch für das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 9. März 2011 (...), womit sie Stellung nahm zum Schreiben der Vorinstanzen vom 24. Februar 2011 (...), wonach diese „unter Würdigung der gesamten Umstände (...) tendenziell“ davon ausgingen, dass die D. GmbH auf den Zeitpunkt der Fusion nicht mehr aktiv tätig war.

Erst im Beschwerdeverfahren hat die Beschwerdeführerin unter Einreichung weiterer Unterlagen (u.a. die von der D. GmbH abgeschlossenen

Verträge sowie die Protokolle Help Desk [...]) und erläuternden - neuen, wie die Vorinstanzen vernehmlassend (...) zutreffend festhalten - Angaben zur personellen Situation der D. GmbH die betriebliche bzw. wirtschaftliche Kontinuität in rechtsgenüglicher Weise nachgewiesen. Angesichts der erwähnten, verschiedenen Beweiserhebungen der Vorinstanzen im Vorverfahren sowie im Einspracheverfahren ist nicht nachvollziehbar, dass sich die Beschwerdeführerin nicht bereits in jenen Verfahren in gleicher Dichte zur vorliegend strittigen Frage geäussert hat. Mithin hat sie dieses Verfahren verursacht und wird entsprechend kostenpflichtig.

Aus demselben Grunde ist der Beschwerdeführerin auch keine Parteientschädigung auszurichten (vgl. VGE 860/06 vom 29.8.2006 Erw. 4; VGE 612/02 vom 7.11.2002, Erw. 5.c).

Hinweis der Redaktion:
Vgl. zu derselben Thematik auch Urteil des Bundesgerichts vom 4. Januar 2012, 2C_351/2011 = StE 2012, B 72.15.2 Nr. 9 = ZStP 2012 S. 54ff.

Urteil des Bundesgerichts vom 1. März 2012
i.S. F. (2C_785/2011)

Subjektive Steuerpflicht: Beweislastverteilung im interkantonalen Verhältnis

Als steuerbegründende Tatsache ist die subjektive Steuerpflicht grundsätzlich von der Steuerbehörde darzutun. Der steuerpflichtigen Person kann jedoch der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. StPS 2007 S. 53 ff.). Wird indes das Hauptsteuerdomizil anerkanntermassen in einen andern Kanton verlegt, trägt der frühere Wohnsitzkanton die Beweislast für das erstmals geltend gemachte Nebensteuerdomizil am alten Geschäftsort. Eine fortbestehende subjektive (beschränkte) Steuerpflicht am alten Geschäftsort ist insbesondere zu bejahen, wenn für die früheren Geschäftsräumlichkeiten weiterhin Mietaufwand verbucht wird.

Sachverhalt (zusammengefasst)

F. ist Inhaber der Einzelfirma G., welche ursprünglich am Wohnsitz von F. im Kanton Aargau domiziliert war. Per ...2002 liess er die Einzelfirma

G. im Handelsregister des Kantons Schwyz eintragen und sicherte sich am eingetragenen Domizil vertraglich Bürobasisdienstleistungen (Sekretariat, Buchhaltung etc.) für monatlich CHF 690.--. Am 30.11.2003 verlegte F. auch seinen Wohnsitz in den Kanton Schwyz.

Mit Verfügung vom 5.4.2005 wurde F. vom Kanton Schwyz für das Steuerjahr 2003 als unbeschränkt steuerpflichtige Person veranlagt. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Mit Verfügung vom 26.3.2009 wurde F. ferner vom Kanton Aargau für das Steuerjahr 2003 als beschränkt steuerpflichtige Person veranlagt. Dabei ging die Steuerbehörde von einem im Kanton Aargau weiter bestehenden Geschäftsdomizil aus. Dieser Standpunkt wurde von den Rechtsmittelinstanzen des Kantons Aargau geschützt.

Vor Bundesgericht rügt F. eine unzulässige Doppelbesteuerung und beantragt im Hauptpunkt die Aufhebung des Beschwerdeentscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kanntonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot, vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f.; 133 I 308 E 2.1 S. 311; je mit Hinweisen; zum Ganzen auch KURT LOCHER/PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 1, II A, Nr. 20).

Im vorliegenden Fall ist das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2003 in .../SZ unbestritten. Während aber der Kanton Aargau von einem Nebensteuerdomizil (Geschäftsort) des Beschwerdeführers in .../AG ausgeht, anerkennt der Kanton Schwyz keine wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kanton und besteuert sämtliche Einkünfte und Vermögenswerte des Beschwerdeführers, d.h. auch diejenigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, an dessen Hauptsteuerdomizil. Damit liegt jedenfalls im Umfang der Unternehmenseinkünfte und -vermögenswerte des Beschwerdeführers eine aktuelle Doppelbesteuerung vor.

2.2 Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind nach der Rechtsprechung am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Hauptsteuerdomizils kann allerdings nicht schon aufgrund einer bloss formalen Erklärung (z.B. durch einen Handelsregistereintrag, einen Briefkasten oder gar ein Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen brauchen. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2, in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5 mit Hinweisen). Wird ein solches Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, wenn die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (Urteil 2C_667/2008 vom 4. März 2009 E. 2.2 = LOCHER/ LOCHER, a.a.O., § 5, II A, Nr. 14; vgl. auch Urteil 2C_619/2010 vom 22. November 2010 E. 3 = LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 5, II A, Nr. 16).

2.3 In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es den Behörden obliegt, die subjektive Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache darzutun. Der steuerpflichtigen Person kann aber der Gegenbeweis für

die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Dabei kann diese Regel nicht nur herangezogen werden, wenn der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ebenso sehr dann, wenn ein Nebensteuerdomizil (sekundäres Steuerdomizil oder Spezialsteuerdomizil) in Frage steht, sei es, dass ein solches neu begründet oder ein bisheriges aufgehoben wird (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.3, in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5 mit Hinweisen).

3.

3.1 Für die Steuerperiode 2002 hatten die aargauischen Steuerbehörden (Steuerkommission ... und Steuerrekursgericht) ein Nebensteuerdomizil (Geschäftsort) des Beschwerdeführers in .../SZ verneint, weil er dort über keine ständigen Einrichtungen verfügte (Urteil des Steuerrekursgerichts vom 22. Mai 2008 E. 5.5). Die aufgrund des Vertrags mit der H. AG, .../SZ, bestehende Bürobenützung war nicht immerzu gewährleistet und nach Massgabe der - nicht nachgewiesenen - tatsächlichen Nutzung zudem zusätzlich zu entschädigen.

3.2 Für die hier massgebende Steuerperiode 2003 ist die Ausgangslage nun insofern anders, als sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers anerkanntermassen (neu) in .../SZ befindet. Sofern nunmehr kein ausserkantonaler Geschäftsort auszumachen ist, sind die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das Erwerbsvermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (Urteil 2C_667/2008 vom 4. März 2009 E. 2.2, in: StE 2009 A 24.24.42 Nr. 3 = LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 5, II A,

Nr. 14). Dabei stellt sich die Frage, wie in einem solchen Fall die Beweislast zu verteilen ist. Grundsätzlich trägt der Kanton Aargau die Beweislast für das erstmals geltend gemachte Nebensteuerdomizil (Geschäftsort) in .../AG, auch wenn diese Anknüpfung bisher im Hauptsteuerdomizil aufgegangen war. Denn es kann nicht dem Kanton des anerkannten neuen Hauptsteuerdomizils (.../SZ) obliegen, den Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht darzutun und den Nachweis zu erbringen, dass sich auch die Geschäftsniederlassung des Beschwerdeführers in diesem Kanton befindet. Wenn nämlich die Qualität der Steuerpflicht als solche ändert (eine unbeschränkte Steuerpflicht wird zu einer beschränkten und umgekehrt), hat dies zwangsläufig Auswirkungen auf die Verteilung der Beweislast. Deshalb kann hier die erwähnte weitere Regel, wonach der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort aufzuerlegen sei, entgegen der Vorinstanz nicht zum Zuge kommen. Allerdings ändert diese modifizierte Beweislastverteilung am Ergebnis nichts, weil der Vorinstanz der Nachweis einer fortbestehenden subjektiven (beschränkten) Steuerpflicht aufgrund eines Geschäftsortes ohne weiteres gelingt.

3.3 Die Vorinstanz weist nämlich zu Recht darauf hin, dass der Beschwerdeführer in der Jahresrechnung 2003 seiner Einzelfirma - trotz Abzugs des Hauptsteuerdomizils von .../AG - den Mietzins für die 3½-Zimmer-Wohnung in ... weiterhin als Aufwand verbucht hat. Diese - von einem Treuhänder vorgenommene - Verbuchung ist nicht etwa nur eine private Angelegenheit des Beschwerdeführers, sondern ist auch gegenüber Dritten und insbesondere gegenüber den Steuerbehörden von Bedeutung (vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches

Gesellschaftsrecht, 10. Aufl. 2007, S. 202 ff.). Entsprechend muss er sich an der buchmässigen Darstellung dieses Mietverhältnisses behaften lassen. Danach standen dort dem Beschwerdeführer bzw. seiner Einzelfirma ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen als notwendiges Merkmal des sogenannten Geschäftsortes (Urteil 2P.165/2006 vom 7. Dezember 2006 E. 4.2 = LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 8, V, Nr. 7) weiterhin zur Verfügung. Der Beschwerdeführer versucht zwar die sich aufgrund der Buchhaltung ergebende Vermutung für die Richtigkeit dieser Darstellung umzustossen, indem er die unentgeltliche Nutzung dieser Räumlichkeiten durch eine andere, ihm gehörende Gesellschaft (I. GmbH) behauptet. Allerdings gelingt ihm dies nicht, zumal er nicht im Stande war, einen Untermietvertrag mit der Parallelgesellschaft zu unterbreiten. Selbst ein unentgeltliches Nutzungsrecht müsste im Übrigen buchhalterisch korrekt abgebildet werden, was aber hier nicht der Fall ist. Nebst diesem formalen Anknüpfungspunkt stellt die Vorinstanz noch fest, die meisten Einkäufe für geschäftliche Bedürfnisse sowie die Auslagen für Benzintankfüllungen seien im Raum .../AG getätigt worden. Dies deute daraufhin, dass sich die geschäftlichen Aktivitäten weiterhin dort und nicht im Kanton Schwyz abgespielt hatten. Dies gilt umso mehr, als der Dienstleistungsvertrag mit der H. AG in unverändertem Rahmen weiter geführt wurde und nichts auf eine intensivere Nutzung dieser Infrastruktur im Jahre 2003 hinweise.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. Oktober 2012 i.S. M. (2C_873/2011)

Vermögensbesteuerung von unüberbauten Grundstücken in der Bauzone (§ 42 Abs. 2 StG)

Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente gesucht werden. Die Gesetzesmaterialien dienen als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erfassen. Vom Gesetzeswortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt.

§ 42 Abs. 2 StG sieht für „unüberbaute Grundstücke in der Bauzone … ungeachtet einer allfälligen landwirtschaftlichen Nutzung unter Berücksichtigung ihres Erschliessungszustandes“ eine verkehrswertorientierte Bewertung vor. Aus dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte dieser Bestimmung ergibt sich zunächst, dass sich der Begriff des „unüberbauten Grundstücks in der Bauzone“ nicht oder nicht in erster Linie auf die landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen bezieht, sondern primär auf die Abwesenheit zonenkonformer Bauten. Zudem ist mit dem möglichen Wortsinn vereinbar, eine verkehrswertorientierte Bewertung nicht erst bei vollständiger, sondern bereits bei „weitgehender“ Abwesenheit (land-

wirtschaftlicher oder nichtlandwirtschaftlicher) Gebäude und Anlagen vorzunehmen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

M. ist Eigentümer von mehreren Grundstücken, die bis auf eine kleine Restfläche an die Betreiberin eines Golfplatzes verpachtet sind. Mehrere Parzellen liegen vollumfänglich, eine weitere Parzelle befindet sich grösstenteils in der Bauzone (Golfzone). Die nicht verpachtete Restfläche gehört zur Bauzone. Darauf befinden sich ein Wohnhaus, ein Stall und eine Remise.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. ...

4.

Die Bewertung der Grundstücke GB ...1 und GB ...3, deren Flächen vollumfänglich an die Betreiberin des Golfplatzes verpachtet sind, ist vor

Bundesgericht nicht mehr umstritten. Auch die Schätzung der an den Golfbetrieb verpachteten Fläche der Parzelle ...2 wird von der Beschwerdeführerin nicht mehr angefochten. In Frage steht einzig die Bewertung der nicht verpachteten Restfläche auf GB ...2 mit den Gebäuden (Wohnhaus, Stall und Remise) hinsichtlich des Vermögenssteuerwerts und der Eigenmietwerte (...).

4.1 Gemäss Art. 13 Abs. 1 StHG und § 40 Abs. 1 StG unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen, mithin auch das unbewegliche Vermögen. Art. 14 Abs. 1 StHG und § 41 Abs. 1 StG schreiben vor, dass das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke bestimmt Art. 14 Abs. 2 StHG:

„Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. (...)“

Von diesem Wahlrecht (s. dazu Zigerlig/Jud, a.a.O., N. 8 f. zu Art. 14 StHG, auch im Folgenden) hat der Schwyzer Gesetzgeber Gebrauch gemacht und in § 42 Abs. 2 StG bestimmt:

„Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden mit Einschluss der erforderlichen Gebäude zum Ertragswert bewertet. Unüberbaute Grundstücke in der Bauzone werden ungeachtet einer allfälligen landwirtschaftlichen Nutzung unter Berücksichtigung ihres Erschliessungszustandes besteuert.“

4.2 Es ist unbestritten, dass das Grundstück GB ...2 des Beschwerdeführers sich vollständig in der Bauzone (Golfzone) befindet und (teilweise) landwirtschaftlich genutzt wird. Gemäss dem Feststellungsentscheid des kantonalen Amts für Landwirtschaft vom ... bildet es mit den erforderlichen Gebäuden ein landwirtschaftliches Gewerbe, das gemäss Art. 7 BGBB diesem Gesetz untersteht. Für den Beschwerdeführer folgt daraus, dass die Bewertung der Liegenschaft auf der Grundlage der kantonalen Verordnung über die steueramtliche Schätzung landwirtschaftlicher Grundstücke und Gewerbe (LSchätzV; SRSZ 172.220) resp. gemäss der eidgenössischen Schätzungsanleitung (vgl. § 15 LSchätzV) zum Ertragswert vorzunehmen sei.

Die Vorinstanz ging demgegenüber davon aus, dass es sich bei der fraglichen Parzelle um ein weitgehend unüberbautes Grundstück in der Bauzone handelt, weshalb sich die Bewertung nach § 42 Abs. 2, 2. Satz, StG richtet. Massgebend sei der Verkehrswert unter Berücksichtigung des Erschliessungszustandes (Art. 14 Abs. 2, 2. Satz, StHG). Anwendbar sei die kantonale Verordnung über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke und Gewerbe (SchätzV; SRSZ 172.113). Der Beschwerdeführer bestreitet dies.

In Frage stehen hier die Begriffe landwirtschaftlich genutztes Grundstück und unüberbautes Grundstück. Beim ersteren handelt es sich um einen Begriff des Bundesrechts (vgl. Art. 14 Abs. 2 StHG), dessen Auslegung und Anwendung das Bundesgericht frei prüft; beim letzteren geht es um einen solchen des kantonalen Rechts (vgl. § 42 Abs. 2, 2. Satz, StG),

für den die auf Willkür beschränkte Kognition gilt (vgl. vorstehende E. 1.2).

5.

5.1 Mit dem Begriff landwirtschaftliche Grundstücke hat sich das Bundesgericht bereits im Urteil 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2 (in: StR 67/2012 S. 54, Auszug) befasst. Es ging um die Frage des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer bei der Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG). Das Bundesgericht führte aus, dass weder das Steuerharmonisierungsgesetz noch das kantonale Steuerrecht - das trifft auch für das Steuerrecht des Kantons Schwyz zu - den Begriff des landwirtschaftlichen Grundstücks definiere. Eine solche Begriffsbestimmung könne sich nicht allein auf steuerrechtliche Belange beschränken, sondern müsse auch die weiteren Gesetze wie namentlich das BGBB, das Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG, SR 700) und das Bundesgesetz über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG; SR 910.1) berücksichtigen. Diese Gesetze, soweit sie auf das bäuerliche Bodenrecht Bezug haben, verfolgten den gemeinsamen Zweck, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens als ein volkswirtschaftlich wesentlicher Produktionsfaktor zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten.

In BGE 138 II 32 E. 2.2.1 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung im Hinblick auf die Besteuerung des Gewinns aus der Veräusserung eines landwirtschaftlichen Grundstücks übernommen. Es hat ausgeführt, dass in Kantonen mit dualistischem System der Besteuerung von Grundstückgewinnen die privilegierte Besteuerung mit der Grundstückgewinn-

steuer ausschliesslich den Wertzuwachsgewinn betreffe; die wieder eingebrachten Abschreibungen unterlägen der Einkommenssteuer von Bund und Kanton; diese Privilegierung sei aber angemessen zu begrenzen, indem der steuerrechtliche Begriff des „land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes“ gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts konkretisiert werde (vgl. E. 2.1 und 2.2); die steuerliche Privilegierung landwirtschaftlicher Grundstücke rechtfertige sich folglich nur, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien; das sei hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGBB). Darüber hinaus gelte das BGBB (und damit auch die steuerliche Ausnahmeregelung) für die vier weiteren in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannten Fälle, nämlich (vgl. E. 2.2.1):

a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

5.2 Vorliegendenfalls ist unbestritten, dass sich die Parzelle GB ...2 vollumfänglich - wie auch grösstenteils die beiden anderen Parzellen

GB ...1 und ...3 - in der Bauzone GPZ (Golfzone mit Gestaltungsplanpflicht) befindet. Gemäss den Sonderbauvorschriften für den Gestaltungsplan werden alle von der Golfnutzung nicht beanspruchten Flächen landwirtschaftlich genutzt, wobei mindestens ein Drittel als ökologische Ausgleichsflächen regionaltypisch zu gestalten ist. Aufgrund der im angefochtenen Entscheid (E. 2.5) getroffenen tatsächlichen Feststellungen ist erstellt, dass die für den Golfbetrieb nicht beanspruchten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung offenstehen und durch verschiedene Personen tatsächlich auch bewirtschaftet werden. Gemäss den Abklärungen des Amts für Landwirtschaft im Feststellungsentscheid vom ... (Ziff. 2.7) bilden die vom Golfsport nicht beanspruchten Flächen der Grundstücke GB ...1, ...2 und ...3 - zusammen mit den Bauten und Anlagen, die sich auf dem Grundstück GB ...2 befinden - ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGBB. Die Vorinstanz stellt diese Qualifikation nicht in Frage. Ob die Unterstellung unter das BGBB zutreffend ist, scheint aber fraglich. Das Amt für Landwirtschaft bejaht, dass die drei Parzellen mit einer landwirtschaftlichen Nutzfläche von rund ... m2 zusammen ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGBB bilden. Es berücksichtigt aber nicht, durch wen die landwirtschaftlich genutzten Flächen bewirtschaftet werden. Es zieht zudem für die Berechnung der Betriebsgrösse nach Standardarbeitskraft im Sinne von Art. 7 Abs. 1 BGBB die in der Bauzone (Golfzone) liegenden Parzellen GB ...1, ...2 und ...3 heran, ohne vorher über deren Unterstellung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. d BGBB zu entscheiden. Das ist widersprüchlich. Die Frage, ob es sich um ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück handelt, kann aber offenbleiben, da die Beschwerde bereits aus anderen Gründen abgewiesen werden muss.

6.

Unüberbaute Grundstücke in der Bauzone werden ungeachtet einer allfälligen landwirtschaftlichen Nutzung unter Berücksichtigung ihres Erschliessungszustandes besteuert (2. Satz von § 42 Abs. 2 StG). Der Beschwerdeführer bestreitet, dass es sich bei der Parzelle GB ...2 um ein unüberbautes Grundstück im Sinne dieser Vorschrift handelt. Beim Begriff unüberbautes Grundstück geht es - wie erwähnt (E. 4.2) - um den Gestaltungsspielraum des kantonalen Gesetzgebers, weshalb das Bundesgericht die kantonale Regelung und deren Anwendung nur unter einem verfassungsgerichtlichen Gesichtswinkel, insbesondere unter dem Aspekt des Gleichbehandlungsgebots und des Willkürverbots, prüft.

6.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente (Methodenpluralismus). Die Gesetzesmaterialien sind nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erfassen. Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt (BGE 136 II 149 E. 3 S. 154). Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht. Eine verfassungskonforme Auslegung findet dabei im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranken (BGE 138 V 17 E. 4.2, 137 II 164 E. 4.1; je mit Hinweisen).

6.2 Die Begriffe unüberbaut und Erschliessungszustand in § 42 Abs. 2, 2. Satz, StG werden durch das Gesetz nicht definiert. Die Vorinstanz befasst sich mit dem Begriff „unüberbaute Grundstücke“ in dieser Vorschrift nicht näher. Sie geht aber aufgrund einer teleologischen Auslegung dieser Norm davon aus, dass für die Frage der Bewertung eines (weitgehend unbebauten) Grundstücks in der Bauzone nach dem landwirtschaftlichen Ertragswert oder nach dem Verkehrswert es nicht entscheidend darauf ankommen könne, ob das Grundstück dem BGBB unterstellt sei oder nicht. Befinde sich ein Grundstück in der Bauzone, so rechtfertige es sich, bei der Bewertung für die Vermögenssteuer unabhängig der BGBB-Unterstellung das Ausmass der Realisierungsmöglichkeiten einer zonenkonformen Nutzung miteinzubeziehen. Könne eine landwirtschaftsfremde - aber zonenkonforme - Nutzung realisiert werden, entfalle die Grundlage für eine privilegierte, sich ausschliesslich am landwirtschaftlichen Ertragswert orientierte Besteuerung (angefochtenes Urteil E. 2.4.1).

Die Vorinstanz knüpft dabei massgeblich an die Gesetzeslage vor dem Inkrafttreten des harmonisierten Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 und an ihre eigene, kantonale Rechtsprechung an. Danach galt früher gemäss § 28 Abs. 3 des alten Steuergesetzes (aStG) in der Fassung vom 19. Mai 1988 für die Bewertung von unüberbauten Grundstücken in der Bauzone Folgendes:

„Den übrigen Grundstücken gleichgestellt sind unüberbaute Grundstücke in der Bauzone, wenn die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist.“

Danach war insbesondere zu prüfen, ob das betreffende Grundstück im Sinne des Gesetzes „groberschlossen“ war. Im Verwaltungsgerichtsentscheid VGE 618/97 vom 15. Dezember 1997 (zitiert im angefochtenen Urteil E. 2.3.2) erwog das Verwaltungsgericht: Wo sich der Wert baureifen, eigentumsrechtlich nicht zu einem landwirtschaftlichen Heimwesen gehörenden Landes nicht mehr nach der landwirtschaftlichen Nutzung, sondern aufgrund der künftigen baulichen Nutzungsmöglichkeiten (Liegenschaft mit Baulandcharakter) bestimme, erscheine eine verkehrswertorientierte Besteuerung sachgemäss. Es verwies in diesem Entscheid auch auf BGE 96 I 453 E. 2 S. 458, wo das Bundesgericht entschieden hatte, dass ein kantonales Gesetz nicht gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstosse, wenn es in Zonen mit andauernder Baulandnachfrage landwirtschaftliche Grundstücke höher als zum Ertragswert besteuert.

Die Vorinstanz beruft sich im angefochtenen Urteil (E. 2.3.2) auch auf die damaligen Absichten des kantonalen Gesetzgebers, wie sie in der Vorlage des Regierungsrats an den Kantonsrat (RRB Nr. 114 vom 26. Januar 1988) zum Ausdruck kamen. Allerdings habe der Gesetzgeber mit der gewählten Formulierung als massgebendes Abgrenzungskriterium die vollständige Groberschliessung festgeschrieben, was in vielen Fällen (teilweiser oder noch nicht ganz vollendeter Groberschliessung) zu unbefriedigenden Abgrenzungen geführt habe. Abhilfe habe allein der Gesetzgeber im Rahmen einer Revision des Steuergesetzes schaffen können (so das angefochtene Urteil E. 2.3.3 mit Hinweis auf den Verwaltungsgerichtsentscheid VGE 625/97 vom 15. Dezember 1997). Mit dem Verweis auf den Erschliessungszustand im neuen Steuergesetz werde nun zum Ausdruck gebracht, dass der steuerlich massgebende Verkehrswert eines dem

Bauland zugewiesenen Grundstücks massgeblich davon abhängt, ab wann dieses überbaubar sei (s. angefochtenes Urteil E. 2.3.4 mit Hinweis auf den Verwaltungsgerichtsentscheid VGE II 2008 33 vom 20. November 2008).

6.3 Die Begründung des angefochtenen Urteils zeigt damit anhand der Entstehungsgeschichte der Norm nachvollziehbar auf, weshalb es sich nach der kantonalen Regelung rechtfertigt, unüberbaute Grundstücke in der Bauzone nach Massgabe ihres Erschliessungsgrades verkehrswertorientiert zu bewerten. Der Begriff „unüberbaute Grundstücke“ wurde zwar beibehalten. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung müssen diese Grundsätze aber auch dann zur Anwendung kommen, wenn ein grosses, landwirtschaftlich genutztes Grundstück in der Bauzone - wie im Falle des Beschwerdeführers - teilweise mit landwirtschaftlichen oder nichtlandwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen überbaut ist. Dieser - im Gesetz nicht explizit geregelte - Fall bewegt sich im Rahmen des vom Gesetz durch Grundsatz (Bewertung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts, § 41 Abs. 1 StG) und Ausnahme (Bewertung zum Ertragswert unter Mitberücksichtigung des Verkehrswerts, § 42 Abs. 2 StG) gespannten Rahmens. Wenn daher die Vorinstanz entschieden hat, als unüberbaut gelte auch ein Grundstück, welches „weitgehend unüberbaut“ ist, verfiel sie nicht in Willkür.

7.

7.1 Vorliegend ist erstellt, dass das Grundstück GB ...2 - gleich wie die beiden anderen Parzellen - flächenmässig ganz überwiegend dem Golfsport dient. Die notwendigen Installationen und Anlagen für den Golfsport

sind vorhanden. Im Lichte der zonenmässigen Zuweisung (Golfzone mit Gestaltungsplanpflicht) scheint die Zone gemäss den Sonderbauvorschriften nicht nur grob erschlossen, sondern fertig erstellt zu sein (wobei sich die Groberschliessung von vornherein nur auf die Golfinfrastruktur wie Klubhaus, Verkehrsflächen etc. beziehen kann, die sich aber nicht primär auf dem Grundstück GB ...2 befinden). Eine überwiegend nichtlandwirtschaftliche Nutzung ist somit gegeben, und zwar auch in Bezug auf das Grundstück GB ...2 des Beschwerdeführers.

Die Interpretation von § 42 Abs. 2, 2. Satz, StG durch die Vorinstanz hält sich zudem im Rahmen des möglichen Wortsinns. Der gesetzliche Begriff Erschliessungszustand verlangt keinen Mindestgrad der Groberschliessung (im Sinne einer minimalen Groberschliessung). Es ist auch nicht willkürlich anzunehmen, dass sich der Begriff „unüberbaute Grundstücke in der Bauzone“ nicht oder nicht in erster Linie auf die landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen bezieht, sondern primär auf die Abwesenheit zonenkonformer Bauten oder Anlagen. In diesem Licht betrachtet erweist sich die Qualifikation des Grundstücks des Beschwerdeführers durch die Vorinstanz als „(weitgehend) unbebautes Grundstück“ nicht als willkürlich.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 23. August 2012
i.S. M. (StKE 121/2011; 122/2011; 123/2011)

Sozialabzug für ein in Ausbildung stehendes volljähriges Kind (Art. 67 DBG bzw. § 35 Abs. 1 Bst. d StG und § 47 Abs. 1 Bst. c StG): Zweitausbildung

Der Sozialabzug für ein in Zweitausbildung stehendes volljähriges Kind wird gemäss kantonaler Veranlagungspraxis im Sinne einer Pauschallösung gewährt, wenn die Zweitausbildung innerhalb von zwölf Monaten nach Beendigung der Erstausbildung begonnen worden ist und die zu unterstützende Person im Zwischenjahr keinen namhaften Verdienst durch die Ausübung des Erstberufes erzielt hat. Im Übrigen knüpfen Praxis und Rechtsprechung grundsätzlich an die zivilrechtliche Regelung der elterlichen Unterhaltspflicht an. Demnach ist der Abzug zu gewähren, wenn dem Kind bei Eintritt der Mündigkeit gemäss Art. 277 Abs. 2 ZGB noch ein Ausbildungsanspruch zugestanden hat. In Bezug auf eine Zweitausbildung folgert die Rechtsprechung daraus, dass diese - zumindest in den Grundzügen - einem bereits vor der Mündigkeit angelegten Lebensplan entsprechen muss. Dabei gilt es indes zu berücksichtigen, dass der zivilrechtliche Ausbildungsanspruch des mündigen Kindes nicht gleichzusetzen ist mit der Befriedigung von dessen Ausbildungsbedürfnissen schlechthin. Diese am Zivilrecht orientierte und damit auf die Einheit der Rechtsordnung ausgerichtete steuerrechtliche Rechtsprechung steht mit dem am

21.12.2010 ergangenen Kreisschreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nicht in Widerspruch. Gemäss diesem Kreisschreiben ist „die Gewährung des Kinderabzuges bei einer Zweitausbildung … möglich, wenn sachliche Gründe für die Aufnahme einer Zweitausbildung sprechen, um eine angemessene berufliche Tätigkeit ausüben zu können".

In casu wird der Kinderabzug mit Bezug auf einen Chemielaboranten verneint, welcher im 20. Lebensjahr seine Erstausbildung abgeschlossen und vier Jahre später eine Zweitausbildung zum Physiotherapeuten begonnen hat.

Aus den Erwägungen

1. …

2.1 Kantonal können Steuerpflichtige beim Einkommen gemäss § 35 Abs. 1 Bst. d StG einen Sozialabzug von CHF 7000.-- im Jahr 2006, bzw. CHF 9500.-- in den Jahren 2007 und 2008 für jedes volljährige Kind, das in der Ausbildung steht und dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache bestreiten, geltend machen. Sind die Bedingungen für den Abzug gegeben, kann gemäss § 47 Abs. 1 Bst. c StG ein Betrag von CHF 30 000.-- pro Kind beim Vermögen abgezogen werden. Bundessteuerlich wird gemäss Art. 213 Abs. 1 Bst. a DBG beim Einkommen ein Sozialabzug von CHF 6100.-- (in allen drei Steuerperioden) für jedes

minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt, gewährt. Anspruchsberechtigt ist somit dem Grundsatze nach derjenige Steuerpflichtige, der für den Unterhalt eines volljährigen Kindes, das sich in der beruflichen Ausbildung befindet, sorgt. Dies bedeutet, dass zwischen dem anspruchsberechtigten und der unterhaltenen Person ein Kindesverhältnis bestehen muss, das volljährige Kind in der beruflichen Ausbildung steht und der Anspruchsberechtigte die Kosten des Kinderunterhalts trägt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2010, Art. 213 N 38).

2.2 Gemäss § 35 Abs. 2 StG und Art. 213 Abs. 2 DBG werden die Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt, d.h., dass die vorerwähnten Voraussetzungen vorliegend am Ende der Jahre 2006, 2007 und 2008 erfüllt sein mussten. Unbestritten ist vorliegend das Bestehen eines Kindesverhältnisses zwischen den Einsprechern und deren Sohn N. Zu prüfen ist deshalb, ob erstens das volljährige Kind in den fraglichen Steuerperioden in beruflicher Ausbildung stand (Ziff. 3) und zweitens die Einsprecher die Kosten des Kinderunterhalts getragen haben (vgl. Ziff. 4.2).

3.1 Als berufliche Ausbildung gilt jeder Ausbildungsgang, welcher mittelbar (Mittelschule etc.) oder unmittelbar (Berufsschule, Berufslehre, Fachhochschule, Hochschule etc.) dazu dient, in erster Linie die Erstausbildung abzuschliessen. Die Erstausbildung ist dann als abgeschlossen zu betrachten, wenn ein Abschluss erlangt wird, der für die Ausübung eines bestimmten Berufes erforderlich ist und somit die Aufnahme einer ange-

messenen beruflichen Tätigkeit erlaubt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 213 N 40). Entscheidend ist, dass durch die Ausbildung die Grundlage für die künftige selbstständige Bestreitung des Lebensunterhaltes geschaffen wird (vgl. Baumgartner in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, Zürich 2008, Art. 35 DBG, N 8a).

3.2 In der Lehre wird die Möglichkeit des Kinderabzugs für eine Zweitausbildung grundsätzlich bejaht. Baumgartner vertritt die Auffassung, dass bei Vorliegen von sachlichen Gründen ein Kinderabzug für eine Zweitausbildung gewährt werden könne. Dies entscheide sich nach den Neigungen und Fähigkeiten des Kindes und den Verhältnissen der Eltern sowie allfälligen Abreden (vgl. Baumgartner in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, a.a.O., Art. 35 DBG, N 8c, mit Verweis auf Richner/Frei/Kaufmann). Dazu ergänzend wird verlangt, dass das volljährige Kind bereits vor der Mündigkeit eine Berufslehre oder Berufsschule abgeschlossen hat und dass die Zweitausbildung als Weiterbildung die Grundausbildung erweitern, vertiefen oder diese zwingend oder alternativ voraussetzen müsse. Eine Zweitausbildung, welche diese Voraussetzungen erfüllt, wird als „angemessene Ausbildung“ im Sinne von Art. 277 Abs. 2 ZGB verstanden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 213 N 40). Locher schliesslich geht davon aus, dass es sich bei der Finanzierung einer Zweitausbildung durch die Eltern aus freien Stücken um eine gewöhnliche Einkommensverwendung handle. Lediglich wenn die Weiterbildung zur zwingenden Vertiefung der Grundausbildung diene oder vorausgesetzt werde, dauere die Unterhaltspflicht und damit die „berufliche Ausbildung“ an (Locher, Kom-

mentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 35 N 33). Zusammenfassend wird in der Lehre die Auffassung vertreten, dass der Kinderabzug für ein volljähriges Kind in Zweitausbildung möglich ist, sofern eine gewisse Kontinuität im Sinne einer Erweiterung oder Vertiefung zur bestehenden Ausbildung festzustellen ist oder eine Erstausbildung für die Zweitausbildung vorausgesetzt war.

3.3 Die grundsätzliche Frage, ob der Kinderabzug eine Zweitausbildung umfasst, wurde in der Rechtsprechung der Kantone mehrfach behandelt. Das Verwaltungsgericht Bern befasste sich mit der Frage, ob ein Musikstudium nach einem Lehrabschluss und einer Berufsmaturität eine angemessene berufliche Ausbildung im Sinne von Art. 277 Abs. 2 ZGB sei. Dabei wurde auf die Verwirklichung eines bereits vor der Mündigkeit begonnenen beruflichen Lebensplans abgestellt. In jenem Fall wurden die Voraussetzungen als erfüllt erachtet, da das Kind bereits vor Mündigkeit und während der Erstausbildung Vorkenntnisse in ausserschulischen und ausserberuflichen Institutionen erworben hatte. Im Weiteren handelte es sich beim Musikstudium um eine Ausbildung an einer Hochschule, welche eine Vorbildung zwingend voraussetzte (Entscheid des Verwaltungsgerichts BE vom 20. März 2008 = NStP 62 2008 H.1 u. 2, S. 6 - 14). In einem weiteren Fall liess die Berner Steuerrekurskommission den Kinderabzug - trotz dreijährigem Unterbruch zwischen der Erstausbildung und der Zweitausbildung - zu, da es sich bei der Zweitausbildung um eine Fachhochschule handelte, welche eine Grundausbildung voraussetzte (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission BE vom 16. Oktober 2001 = StE 2002, B 29.3, Nr. 19). Die Steuerrekurskommission Zürich stellt im Sinne von Art. 277 Abs. 2 ZGB darauf ab, ob das Kind bei Eintritt der

Mündigkeit noch keine angemessene Ausbildung hat. Die angemessene Ausbildung umfasse in der Regel nicht nur einen einzigen Beruf, sondern eine Vielzahl von Ausbildungsvarianten. Indessen diene der Unterhaltsanspruch des mündigen Kindes nicht der Befriedigung dessen Ausbildungsbedürfnissen schlechthin, sondern der Erfüllung des Ausbildungsanspruchs des (unmündigen) Kindes gemäss Art. 302 Abs. 2 ZGB in Fällen, wo dies bis zur Mündigkeit noch nicht möglich sei. Hat das Kind vor Mündigkeit eine Berufslehre oder Berufsschule abgeschlossen, so hänge die Beantwortung der Frage, ob die angemessene Ausbildung eine Zweitausbildung umfasse, von den bei Eintritt der Mündigkeit erkennbaren Fähigkeiten und Neigungen des Kindes, den Verhältnissen der Eltern sowie allfälligen Abreden der Beteiligten ab. Dabei müsse die Weiterbildung die Grundausbildung erweitern oder vertiefen oder diese zwingend oder alternativ voraussetzen (Entscheid der Steuer-Rekurskommission II Zürich vom 26. September 2000 = StE 2001, B 29.3. Nr. 17). Das Luzerner Verwaltungsgericht stellte in einem weiteren Entscheid fest, die Ausbildung müsse einem - zumindest in seinen Grundzügen - bereits vor der Mündigkeit angelegten Lebensplan entsprechen (Entscheid des Verwaltungsgerichts Luzern vom 31. Mai 1995 = StE 1995, B 29.3 Nr. 13). Neben den erwähnten Kriterien, werden in den Kantonen auch weitere Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines Kinderabzugs für eine über das Mündigkeitsalter hinaus gehende Ausbildung gefordert. So begrenzt das Steuergesetz des Kantons Zürich den Kinderabzug auf das Erreichen des 25. Lebensjahrs des unterstützungsbedürftigen Kindes (§ 35 Abs. 1 Bst. a StG ZH; vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission ZH vom 11. Januar 2010 = StE 2010, B 29.3, Nr. 36).

3.4 Die Rechtsprechung der Steuerkommission bzw. Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz und die kantonale Veranlagungspraxis stellen grundsätzlich auf Art. 277 Abs. 2 ZGB (Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210) ab, wonach die Eltern eines Kindes, welches beim Erreichen des Mündigkeitsalters noch keine angemessene Ausbildung hat, eine Unterhaltspflicht haben, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann. Im Weiteren wird eine steuerrechtliche Berücksichtigung einer Zweitausbildung zugelassen, wenn sie innerhalb von zwölf Monaten nach Beendigung der Erstausbildung begonnen worden ist und die zu unterstützende Person im Zwischenjahr keinen namhaften Verdienst durch die Ausübung des Erstberufes erzielt hat (vgl. Entscheid der Steuerkommission und der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz vom 24. August 2009, Nr. 195/2008). Die Praxis ist dahingehend zu präzisieren, dass unter gegebenen Voraussetzungen eine Zweitausbildung im Hinblick auf die Sozialabzüge wie eine Erstausbildung betrachtet wird. Die Praxis kann im Lichte der Lehre und Rechtsprechung nicht als abschliessende Regelung für Zweitausbildungen verstanden werden. Sie stellt jedoch vielfach eine Erleichterung für die Steuerpflichtigen dar, da praxisgemäss die Aufnahme einer Zweitausbildung innerhalb der zwölfmonatigen Frist, während der die zu unterstützende Person keinen namhaften Verdienst durch die Ausübung des Erstberufs erzielt hat, ohne Weiteres wie eine Erstausbildung behandelt wird. Andernfalls sind die Kriterien gemäss der dargelegten Lehre und Rechtsprechung zu würdigen. Im vorliegenden Fall begründete die Veranlagungsbehörde die Nichtgewährung des Abzugs denn auch nicht mittels der zwölfmonatigen Frist.

3.5 Die Einsprecher vertreten die Ansicht, dass die Praxis des Kantons Schwyz insbesondere im Lichte des neuen Kreisschreibens Nr. 30 der ESTV nicht mehr haltbar sei, wonach „die Gewährung des Kinderabzugs bei einer Zweitausbildung möglich ist, wenn sachliche Gründe für die Aufnahme einer Zweitausbildung sprechen, um eine angemessene berufliche Tätigkeit ausüben zu können“ (Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21. Dezember 2010, Ziff. 10.3, S. 20). Die Kreisschreiben der ESTV äusserten sich bislang nicht zu den Kinderabzügen für volljährige Kinder in einer Zweitausbildung (vgl. Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV vom 20. Januar 2000; Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV vom 29. Juli 1994 und Kreisschreiben Nr. 13 vom 28. Juli 1994). Das Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010 trat per 1. Januar 2011 in Kraft und ist somit für die vorliegenden Steuerperioden 2006, 2007 und 2008 nicht massgebend. Nichtsdestotrotz wird an dieser Stelle der Gehalt des Kreisschreibens mit der bisherigen Rechtsprechung und Praxis verglichen: Das Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV spricht sich grundsätzlich für die Möglichkeit des Kinderabzugs bei einer Zweitausbildung aus. Vorausgesetzt wird das Vorliegen von „sachlichen Gründen für die Aufnahme einer Zweitausbildung, um eine angemessene berufliche Tätigkeit auszuüben“. Es handelt sich dabei um einen allgemein gehaltenen Grundsatz, welcher der Auslegung bedarf. Wer eine angemessene berufliche Tätigkeit ausüben will, muss eine angemessene Ausbildung hierzu durchlaufen haben. Dementsprechend kann - entsprechend der Lehre und Rechtsprechung - Art. 277 Abs. 2 ZGB durchaus als Ansatzpunkt dienen. Die hievor dargestellte Lehre und Rechtsprechung lässt im Kern stets die Suche nach sachlichen Gründen für die Aufnahme einer Zweitausbildung erkennen, indem auf weitere Kriterien zurückgegriffen wird. Um den Zweck eines

Kinderabzugs in sachgerechter Weise und insbesondere in Abgrenzung zum allgemeinen Unterstützungsabzug zu erfassen, ist es notwendig, stets die Perspektive des unmündigen Kindes einzunehmen. Deshalb greift die Lehre und Rechtsprechung den bereits vor Mündigkeit des Kindes angelegten Lebensplan auf oder fordert, dass die Erstausbildung bereits vor Mündigkeit abgeschlossen worden ist. Diesen Überlegungen folgend, kann der Schluss gezogen werden, dass das Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV nicht neue Voraussetzungen schaffen will oder der unter Ziffer 3.3 hievor beleuchteten Rechtsprechung widerspricht, sondern diese vielmehr in einem allgemein gehaltenen Terminus mit ihrem gemeinsamen Mindestgehalt aufnimmt.

3.6 Im vorliegenden Fall hat der Sohn der Einsprecher im Jahr … eine Lehre als Chemielaborant begonnen und im Jahr … abgeschlossen. Es handelt sich folglich bei der Ausbildung zum Physiotherapeuten ab … unbestritten um eine Zweitausbildung. Zwischen der Erst- und der Zweitausbildung sind vier Jahre vergangen, in denen der Sohn der Einsprecher als Chemielaborant, … sowie im … gearbeitet und Sprachaufenthalte in … und … absolviert hat. Die kantonale Praxis, wonach der Kinderabzug für Zweitausbildungen gewährt wird, sofern diese innerhalb von zwölf Monaten seit Beendigung der Erstausbildung begonnen wurde, kann vorliegend nicht ohne Weiteres angewendet werden, zumal der Pflichtige als ausgelernter Chemielaborant zweitweise einen Verdienst aus dieser Tätigkeit erzielt hat. Demnach müssen die allgemein geltenden Kriterien gemäss Lehre und Rechtsprechung berücksichtigt werden.

3.7 Grundsätzlich wird darauf abgestellt, ob die zu unterstützende Person vor Mündigkeit ihre Erstausbildung abgeschlossen hat. Dies ist im vorliegenden Fall zu verneinen, denn der Sohn der Einsprecher hat seine Erstausbildung im Jahr ..., im 20. Lebensjahr abgeschlossen. Weiter stellt sich die Frage, ob die Zweitausbildung die berufliche Erstausbildung erweitert, vertieft oder die Erstausbildung zwingend oder alternativ voraussetzt. Die Ausbildung zum Physiotherapeuten kann nicht als Erweiterung oder Vertiefung der Ausbildung zum Chemielaboranten gesehen werden. Auch ist nicht ersichtlich und wird nicht geltend gemacht, dass die Zweitausbildung die vorliegend absolvierte Erstausbildung voraussetzt. Es bleibt zu prüfen, ob es sich bei der Ausbildung zum Physiotherapeuten, um die Verwirklichung eines vor Mündigkeit angelegten Lebensplans handelt. Der Nachweis des Vorliegens eines Ausbildungskonzepts ist schwer zu erbringen, da es sich dabei um eine innere Tatsache handelt. Wo der direkte Beweis nicht möglich ist, darf auf Indizien abgestellt werden (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts BE vom 20. März 2008, a.a.O., E 2.8.1. m.w.H.; Entscheid der Steuerkommission bzw. Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 24. August 2009, a.a.O., E. 2a, 2. Abschnitt). Der Sohn der Einsprecher hat eine vierjährige Lehre als Chemielaborant absolviert. Ob seine Fähigkeiten und Neigungen bereits vor Erreichen des 18. Lebensjahrs gegen diesen Beruf gesprochen haben, kann nicht eruiert werden. Dagegen spricht jedoch der Umstand, dass er an der Erstausbildung festhielt und auch nach deren Abschluss als Chemielaborant tätig war. Daraus ist zu schliessen, dass der Berufsplan des noch unmündigen Kindes ursprünglich darin bestanden hatte, Chemielaborant zu werden. Mit Abschluss der Lehre ist dieser Berufsplan erfüllt worden. Auch nach der Ausbildung sprach vorerst nichts dafür, dass der Sohn der Einsprecher beab-

sichtigte, den Beruf des Physiotherapeuten oder einen ähnlichen Beruf zu erlernen. Vielmehr beschäftigte er sich in verschiedenen Tätigkeitsgebieten. Die Aufnahme der Zweitausbildung beruht letztlich auf der Befriedigung seiner Ausbildungsbedürfnisse schlechthin und kann nicht mehr als Erfüllung des Ausbildungsanspruchs aus Sicht des (unmündigen) Kindes betrachtet werden. Aufgrund dieser Ausführungen kommen die Einspracheinstanzen zum Schluss, dass die Veranlagungsbehörde den kantonalen sowie den bundessteuerlichen Sozialabzug für volljährige Kinder in Ausbildung nach § 35 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 213 Abs. 1 Bst. a DBG sowie die damit zusammenhängenden Erhöhungen der Versicherungsabzüge nach § 33 Abs. 1 Bst. g StG bzw. Art. 212 Abs. 1 DBG zu Recht verweigert hat. Demnach kann auch der vermögenssteuerrechtliche Abzug gemäss § 47 Abs. 1 Bst. c StG nicht gewährt werden. Es kann dahin gestellt bleiben, ob die Einsprecher in Bezug auf den Kinderabzug tatsächlich für ihren Sohn sorgten (...).

Entscheid des Regierungsrates vom 17. April 2012
i.S. D. (RRB Nr. 405/2012)

Steuererlass (Art. 167 DBG bzw. § 194 StG): fehlende Bemühungen zur Erzielung von Erwerbseinkommen

Der Steuererlass setzt eine Notlage, d.h. ein Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der betroffenen Person, voraus. Hat sich diese freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuches nicht berücksichtigt. Einem freiwilligen Einkommensverzicht gleichzusetzen sind ungenügende bzw. fehlende Arbeitsbemühungen einer erwerbsfähigen Person.

Aus den Erwägungen

1. …

2. …

3. …

4. Die Voraussetzungen für den Steuererlass bezüglich der Kantonssteuern werden in § 194 Abs. 1 StG umschrieben. Das kantonale Recht enthält keine § 194 Abs. 1 StG konkretisierenden Bestimmungen. Insbesondere wird der Steuererlass auch in der Vollzugsverordnung vom 22. Mai 2001 zum Steuergesetz (SRSZ 172.211, VVzStG) nicht näher behandelt. Dagegen finden sich in der eidgenössischen Steuererlassverordnung[1] detaillierte Regelungen über den Erlass der direkten Bundessteuer. Da die Voraussetzungen für einen Steuererlass in § 194 Abs. 1 StG und Art. 167 Abs. 1 DBG praktisch gleich umschrieben sind, können die Bestimmungen der eidgenössischen Steuererlassverordnung auch für die Beurteilung des Erlasses der Kantonssteuern herangezogen werden. Dies entspricht im Übrigen auch der gängigen Praxis.

4.1 Der Steuererlass soll zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Er hat dabei bestimmungsgemäss der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugutezukommen (Art. 1 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde entscheidet dabei nach pflichtgemässem Ermessen aufgrund aller im Sinne von Art 167DBG wesentlichen Tatsachen (Art. 2bs. 1Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Wäre

[1] SR 642.121 (Hinweis der Redaktion)

der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 3 Steuererlassverordnung).

4.2 Art. 9 der Steuererlassverordnung konkretisiert den Rechtsbegriff der Notlage, die sowohl nach kantonalem Recht wie nach Bundesrecht eine zentrale Voraussetzung für den Steuererlass ist: Eine Notlage liegt vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der betroffenen Person steht (Abs. 1 Satz 1). Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann (Satz 2). In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Abs. 2). Unter Vorbehalt von Art. 10 ist es für den Erlassentscheid unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dieser Vorbehalt bezieht sich jedoch nur auf Abs. 2 des Art. 10 und nicht auf Abs. 1 (vgl. Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 167 DBG N 14). Hat sich die steuerpflichtige Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuches nicht berücksichtigt (Art. 12 Abs. 2 Steuererlassverordnung).

5. Die Vorinstanz hat die Gesuche um Steuererlass abgewiesen, da die Beschwerdeführerin nicht ganz unverschuldet an ihrer schwierigen Lage sei. Obwohl sie als erwerbsfähig gelte, bemühe sie sich nicht konkret um eine Arbeit. Damit verzichte sie auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens. Des Weiteren weise sie noch andere Schulden aus, was einen Steuererlass ausschliesse.

5.1 Die Beschwerdeführerin begründet ihr Gesuch mit den fehlenden finanziellen Mitteln. Es sei ihr kaum möglich, mit den zur Verfügung stehenden Einnahmen (Alimente und Unterhaltszahlungen) ihre Lebenshaltungskosten zu decken.

5.2 Unbestritten lebt die Beschwerdeführerin in knappen finanziellen Verhältnissen. Die Beschwerdeführerin erhält jedoch keine Sozialhilfe, sodass nicht per se von einer Notlage ausgegangen werden kann. Die Beschwerdeführerin geht keiner Erwerbstätigkeit nach. Aufgrund der Unterlagen ist von folgenden anrechenbaren Einnahmen auszugehen:

Frauenalimente	Fr.	1600.00
Unterhaltszahlungen für E. (inklusive Ausbildungszulage)	Fr.	1055.00
Haushaltsbeitrag von E.	Fr.	600.00
Prämienverbilligung	Fr.	306.80
Total Einnahmen	Fr.	3561.80

Der volljährige Sohn E. befindet sich in einem Lehrverhältnis und erzielt ein Einkommen von Fr. 700.--. Der Haushaltsbeitrag ist höchstens auf den für E. geltend gemachten Grundbetrag festzusetzen (vgl. auch Fragebogen vom 8. Juli 2010 zum Steuererlassgesuch Ziff. 2). Der zweite Sohn F.

wohnt seit Juli 2010 bei seinem Vater, sodass er sowohl bezüglich der Berechnung der Einnahmen als auch der Ausgaben nicht zu berücksichtigen ist. Vermögen hat die Beschwerdeführerin gemäss Fragebogen keines ausgewiesen. Laut den eingereichten Bankauszügen bewegt sich der Kontostand des Privatkontos zwischen Fr. 0.-- und Fr. 2700.--. Dieses Geld wird für die laufenden Bedürfnisse benötigt. Zweifellos reicht dieses Geld nicht aus, um die Steuerausstände zu begleichen. Des Weiteren hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 Prämienverbilligungen der Krankenkasse in der Höhe von Fr. 4693.95 erhalten. Die Prämienverbilligung für das Jahr 2011 fiel mit Fr. 3680.10 (monatlich: Fr. 306.80) etwas tiefer aus, da Sohn F. bei der Berechnung nicht mehr berücksichtigt wurde.

5.3. Die unbedingt notwendigen Ausgaben der Beschwerdeführerin berechnen sich gemäss der im vorliegenden Fall analog anwendbaren Regelung von Art. 9 Abs. 1 Steuererlassverordnung nach den Richtlinien vom 7. Dezember 2009 für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums nach Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SR 281.1, SchKG). Unter Berücksichtigung der in den Akten vorhandenen Angaben ergibt dies folgende Aufstellung:

Monatlicher Grundbetrag	Fr.	1200.00
je Kind über 12 Jahre (bis Abschluss der Ausbildung)	Fr.	600.00
Mietzins	Fr.	1400.00
Prämie für Krankenversicherung (Grundversicherung)	Fr.	277.80
Prämie für Hausrat- und Haftpflichtversicherung	Fr.	20.00
Prämien für Renten- und Lebensversicherung	Fr.	80.00
Total Auslagen pro Monat	Fr.	3577.80

Die Gegenüberstellung der Einnahmen von Fr. 3561.80 und der Ausgaben von Fr. 3577.80 ergibt ein monatliches Manko von Fr. 16.--.

5.4 Zur Diskussion steht das Gesuch um Steuererlass von insgesamt Fr. 9187.55 (...). Die Beschwerdeführerin weist ein kleines monatliches Manko aus. Unbestritten vermag sie ohne Änderung ihrer Einkommenssituation die Steuerausstände in absehbarer Zeit nicht zu tilgen.

5.5 Die Beschwerdeführerin finanziert ihren Lebensunterhalt aus den Frauenalimenten und den Unterhaltszahlungen für E. Sie geht keiner ausserhäuslichen Erwerbstätigkeit nach. Ihrer Meinung nach kann sie aufgrund ihrer Hörschwäche keiner Arbeit nachgehen. Ihr IV-Begehren wurde jedoch letztinstanzlich vom Bundesgericht abgewiesen (...). Sie gilt somit als erwerbsfähig, auch wenn sie durch ihre Hörschwäche in der Arbeit eingeschränkt ist. Die Arbeitslosigkeit schliesst einen Steuererlass nicht aus (Art. 10 Abs. 1 Bst. a Steuererlassverordnung). Dies setzt jedoch voraus, dass sich der Steuerpflichtige ernsthaft um Arbeit bemüht, eine solche jedoch nicht findet. Wie aus den Akten hervorgeht, hat die Beschwerdeführerin verschiedene Termine bei der regionalen Arbeitsvermittlung nicht eingehalten. Daraus folgt, dass sie sich nicht ernsthaft um eine Arbeit bemüht. Ungenügende bzw. fehlende Arbeitsbemühungen sind einem freiwilligen Einkommensverzicht gleichzusetzen. Ein solcher freiwilliger Einkommensverzicht ist jedoch bei der Beurteilung des Steuererlassgesuches nicht zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (vgl. Beusch, a.a.O., Art. 167 N 16). Bereits ein kleines Arbeitspensum mit einem monatlichen Erwerbseinkommen von beispielsweise Fr. 500.--

würde ihr die vollständige oder zumindest teilweise Bezahlung der Steuerschulden ermöglichen.

5.6 Auch wenn die Beschwerdeführerin mit ihrer momentanen Einkommenssituation nicht über genügende finanzielle Mittel verfügt, um die Steuerausstände begleichen zu können, ist das Steuererlassgesuch abzuweisen. Da sie als erwerbsfähig gilt, jedoch keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, verzichtet sie auf eigenes Erwerbseinkommen. Weder ihre Hörschwäche noch ihr Alter sind ein Hinderungsgrund, bei entsprechenden Arbeitsbemühungen zumindest ein kleines, ihren Fähigkeiten entsprechendes Arbeitspensum zu finden.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
- Voraussetzungen **2004,** 24
- Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
- Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
- freie Selbstvorsorge **1999,** 64
- gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
- für Kinder in Ausbildung **2001,** 52; **2012,** 63
- Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
- an Ehegatten **1998,** 76
- Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
- Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
- Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
- Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
- Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
- von Betreibungsbeamten **2002,** 5
- Bewerbungskosten **2010**, 10

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
- Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
- Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83
– Abzug **2011,** 59

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Delkredere
– auf Debitoren **2012,** 17

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
– – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99; **2011,** 24
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksтheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55; **2011,** 4
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31

– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10
– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112
– Verfall von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Kirchensteuer
– für juristische Personen **2010,** 42

Kosten
– Beschwerdeverfahren
– – Überbindung an obsiegende Partei **2012,** 31

Krankheitskosten
– Pflegekosten, ambulant **2010,** 4

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5; **2010,** 50

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37; **2012,** 51
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Aktien
– – Verfall vor Ablauf der Sperrfrist **2012,** 4
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
  – – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
  – – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
  – – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererlass
– Voraussetzung **2012,** 74

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– Beweislast **2007,** 53; **2012,** 44
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Treu und Glauben
– Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde über Sachverhaltselemente (Verkehrswert einer Liegenschaft) **2010,** 31
– widersprüchliches Verhalten **2010,** 50

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126
– Unterbrechung **2011,** 28

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28
– bei Fusionen **2012,** 31

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Auszahlungen und Gutschriften aus Schneeballsystemen **2000,** 18; **2011,** 32
– Zeitpunkt der Realisation **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53
– einer verbeiständeten Person **2011,** 54

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Volksinitiative, kantonale
– Ungültigkeit infolge Bundesrechtswidrigkeit **2010,** 16

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– freiwillige Einlagen **2005,** 21; **2011,** 17
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53
– Zustellfiktion bei gescheiterter Zustellung **2011,** 45

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Geldwerte Leistung: offensichtlich übersetzte Saläre von Anteilsinhabern einer Immobiliengesellschaft 4

– Abzugsfähigkeit von freiwilligen Einlagen in die berufliche Vorsorge: Kapitalbezug innerhalb der Dreijahresfrist bei gleichzeitiger Frühpensionierung 17

– Hinderungsgrund für rechtzeitige Einsprache gegen Ermessensveranlagung: Zustellung der Mahnungen für die Einreichung der Steuererklärung wie auch der Ermessensveranlagung an die steuerpflichtige Person statt an die Steuervertreterin 24

– Unterbrechung der Veranlagungsverjährung: Zustellung der Steuererklärungsformulare 28

– Auszahlungen und Gewinngutschriften aus Schneeballsystemen 32

– Beginn der Rechtsmittelfrist bei gescheiterter Zustellung eines Entscheides: für die zweite Zustellung gilt eine siebentägige Abholfrist 45

– Vertretung der verbeiständeten Person im Steuerverfahren 54

– Beteiligungsabzug: verdecktes Eigenkapital in Form eines zinslosen Darlehens der beherrschenden Gesellschaft 59

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 2010 i.S. T. AG (VGE II 2010 76)

Geldwerte Leistung (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. b StG): offensichtlich übersetzte Saläre von Anteilsinhabern einer Immobiliengesellschaft

Die Entlöhnung von Anteilsinhabern einer Immobiliengesellschaft kann im Bereich der Liegenschaftsverwaltung als marktkonform gelten, wenn sie nicht mehr als 5 % des Bruttomietertrages erreicht. Für die selbsterbrachten Hauswartstätigkeiten kann eine Pauschale von 3.5 % der Nettomietzinseinnahmen als angemessen gelten. Zudem ist ein marktübliches Verwaltungsratshonorar zu gewähren. Höhere Entlöhnungen sind dagegen als geldwerte Leistungen und damit als geschäftsmässig nicht begründet zu qualifizieren, insbesondere dann, wenn die Verlagerung von Dienstleistungen innerhalb eines Unternehmensverbundes offensichtlich einzig und allein den Zweck verfolgt, den mittels Mieterträgen erzielten Gewinn der Immobiliengesellschaft durch Dienstleistungsaufwendungen zu reduzieren.

Für die Qualifikation als Immobilien- oder als Betriebsgesellschaft ist weder der im Handelsregister eingetragene Zweck noch die Zweckumschreibung in den Statuten ein taugliches Kriterium. Von Bedeutung ist vielmehr die Frage, ob die bilanzierten Grundstücke dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dienen. Qualifikation als Immobiliengesellschaft in concreto

bejaht, weil dem EDV-Dienstleistungsbereich anhand der Ertragszahlen gegenüber dem Immobilienbereich eine sehr untergeordnete Bedeutung zukommt. Zudem werden die EDV-Dienstleistungen nur innerhalb eines Unternehmensverbundes erbracht und nicht am Markt angeboten.

Sachverhalt (zusammengefasst)

P. und R. sind Anteilsinhaber der T. AG (Beschwerdeführerin). Die Aktivseite der T. AG besteht zu 2/3 aus Liegenschaften bzw. die Ertragsseite zu 2/3 aus Liegenschaftserträgen. Die restliche Geschäftstätigkeit besteht aus der Erbringung von CAD- und Informatikdienstleistungen an die Tochtergesellschaft U. AG.

Aus den Erwägungen

1.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) setzt sich bei der direkten Bundessteuer der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der

Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c) zusammen. Das kantonale Recht kennt eine vergleichbare Regelung (§ 64 des Steuergesetzes vom 9.2.2000 [StG; SRSZ 172.200]).

1.2 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte bilden Teil des Reingewinnes (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea DBG sowie § 64 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea StG). Als verdeckte Gewinnausschüttung ist die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Drittpersonen nicht gewähren würde und die deshalb geschäftsmässig nicht begründet sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 Rz. 88). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beurteilt sich immer aus der Sicht der steuerpflichtigen juristischen Person. Das Bundesgericht erkennt eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 Rz. 91; Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Basel 2004, Art. 58 Rz. 97f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19.11.2003 Erw. 2.1):

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung;
- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person;
- Erkennbarkeit für die handelnden Organe.

1.3 Eine verdeckte Gewinnausschüttung findet insbesondere statt, wenn offensichtlich übersetzte Saläre und Honorare an den Anteilsinhaber oder an diesem nahe stehenden Personen ausgerichtet werden. Dabei entspricht der geschäftsmässig begründete Wert dem Betrag, den die Unternehmung unter den gleichen Umständen einem unabhängigen Dritten zugestehen würde (sog. Drittvergleich). Als Indiz kann das Verhältnis der Arbeitsentschädigung der Aktionäre zu den Löhnen der übrigen Angestellten herangezogen werden, wobei insbesondere die Saläre der höchstbezahlten Mitarbeiter, die nicht an der Gesellschaft beteiligt sind, dienen. Ebenfalls von Bedeutung sind Branchenvergleiche. Es wird also untersucht, wie viel in der gleichen Branche für gleichartige Funktionen bezahlt wird. Dabei ist diversen Umständen Rechnung zu tragen. So sind die Grösse und die Bedeutung der Unternehmung, der Leistungsausweis und der Aufgabenbereich des Salärempfängers, dessen Stellung in der Unternehmung, seine Fähigkeiten und besonderen Begabungen zu berücksichtigen (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 58 N 204f.; Entscheid der Steuerrekurskommission Kt. Bern 8734 JP 2000 vom 20.10.2009 Erw. 2, in: BVR 2010 S. 456ff.; Urteil 2C.30/2010 vom 19.5.2010 Erw. 2.2 mit Hinweis auf Urteil 2A.71/2004 vom 4.2.2005 Erw. 2).

1.4 Was die Beweislast betrifft, so gilt im Steuerverfahren unter Vorbehalt einer anderen gesetzlichen Bestimmung in entsprechender Anwendung des Grundsatzes von Art. 8 ZGB die Regel, dass die Steuerbehörde die objektive Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (sog. Normentheorie; Zweifel/Atha-

nas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2.A., Basel 2008, Art. 130 N 28). Die Steuerbehörde hat die Sachverhaltselemente, welche die steuerrechtliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen begründen, von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG; § 141 Abs. 1 StG).

Im Übrigen rechtfertigt es sich nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in bestimmten Fällen, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist (vgl. VGE 637/00 vom 26.6.2001 Erw. 1c, mit Hinweis auf VGE 626/00 vom 15.12.2000 Erw. 4 und ASA 44, S. 623), oder wenn es um besonders auffällige, atypische Vorgänge/Transaktionen geht, deren genauer Ablauf sowie der wirtschaftliche Hintergrund nur der Steuerpflichtige, nicht aber die Steuerbehörden, im Detail kennen können.

Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete

Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 DBG Rz. 85 mit Hinweis auf Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111f.).

2.1 Die Vorinstanzen begründeten den angefochtenen Einspracheentscheid zusammengefasst dahingehend, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung darin zu sehen sei, dass an die beiden Gesellschafter P. und R. in den Jahren 2002 und 2003 überhöhte Saläre ausbezahlt worden seien. Die Vorinstanzen gingen dabei von der Annahme aus, dass es sich bei der Beschwerdeführerin steuerrechtlich um eine Immobiliengesellschaft handle. Diese Qualifikation führt nach Ansicht der Vorinstanzen dazu, dass bei der Prüfung, ob die an die Gesellschafter erbrachten Leistungen eine marktkonforme Entlöhnung darstellen, auf einen Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 18. Juni 2001 (StKE 272/99; *StPS 2001 S. 55 [Red.]*) abzustellen sei, wonach bei Immobiliengesellschaften im Bereich der Liegenschaftsverwaltung lediglich eine Verwaltungsaufwandspauschale von 5 % des Bruttomietertrages und für die selbsterbrachten Hauswartstätigkeiten eine Pauschale von 3.5 % der Nettomietzinseinnahmen sowie ein marktübliches Verwaltungsratshonorar zu gewähren sei. Was darüber hinausgehe, sei als verdeckte

Gewinnausschüttung zu betrachten, was zur Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin führe.

2.2 Die Beschwerdeführerin rügt vor Verwaltungsgericht, dass die Anwendung von StKE 272/99 im vorliegenden Fall sachverhaltswidrig sei und zu einem willkürlichen Ergebnis führe. Die in den Jahren 2002 von 2003 von P. und R. erbrachte Arbeitsleistung sei von den Vorinstanzen nicht bezweifelt worden. Es treffe jedoch nicht zu, dass die Gesellschafter ausschliesslich den Immobilienbereich betreuen würden, während die restlichen Mitarbeiter für den CAD- und EDV-Bereich verantwortlich seien. Wäre dem so, würden die am besten ausgebildeten und erfahrensten Mitarbeiter nur jene Arbeiten mit dem geringsten Wertschöpfungspotential ausführen, was nicht nachvollziehbar sei. Vielmehr hätten P. und R. die mit einem hohen Wertschöpfungspotential verbundenen Planungs-, Entwicklung- und Vermarktungstätigkeiten ausgeübt. Was die von der Vorinstanz errechneten „Stundenlöhne“ betreffe, seien in der Branche angesichts der Erfahrung der Gesellschafter nicht unüblich. Zudem sei das Unternehmen grundsätzlich frei in der Gestaltung der Vergütung seiner Mitarbeiter. Würde man das Entgelt nach den Vorgaben gemäss StKE 272/99 bestimmen, würde der Stundensatz für P. und R. bei Fr. 35.40 bzw. Fr. 62.30 im Jahr 2002 und Fr. 44.80 bzw. Fr. 44.24 im Jahr 2003 liegen. Diese Ansätze seien nicht marktkonform und würden ausserdem die zu üblicherweise zu einem Stundensatz von Fr. 150.00 bis Fr. 250.00 honorierte Verwaltungsratstätigkeit ausser Acht lassen. Schliesslich sei der Entscheid StKE 272/99 auch falsch umgesetzt worden. So habe die Vorinstanz nicht geprüft, welcher Anteil auf die Immobilientätigkeit und welcher Anteil auf die Dienstleistungserbringung

entfallen würde, was zur Folge habe, dass diejenigen Leistungen, welche nicht mit der Liegenschaftsverwaltung zusammenhängen würden, völlig unberücksichtigt bleiben würden. Die Vorinstanzen hätten somit gar keine echte Prüfung der Angemessenheit vorgenommen.

3.1 Vorliegend ist zu prüfen, ob die an die Teilhaber P. und R. ausbezahlten Löhne im Lichte der zitierten Rechtsprechung als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind. Dabei ist abzuklären, ob die bezogenen Löhne angemessen sind.

3.2 Um die Frage nach der Angemessenheit zu beantworten, ist, wie dies die Vorinstanz richtigerweise getan hat, zunächst die Vorfrage zu prüfen, ob es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Betriebsgesellschaft handelt oder aber ob diese als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren ist.

3.2.1 Nach der Rechtsprechung liegt eine Immobiliengesellschaft dann vor, wenn der Zweck der Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht. Ob eine Gesellschaft als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren ist, bestimmt sich somit in erster Linie nach dem Gesellschaftszweck. Besteht dieser ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache darin, Grundstücke zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern, so kann von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden. Nicht unter diese Begriffsumschreibung fallen Betriebsgesellschaften, das heisst Gesellschaften, deren Grundbesitz im Wesentlichen nur die sachliche Grundlage für den Betrieb bildet. Für die Frage, ob eine Gesellschaft als Immobiliengesellschaft zu beur-

teilen ist, kann es nicht auf die Umschreibung des Gesellschaftszwecks in den Statuten allein ankommen (Urteil 2C_355/2009 vom 19.11.2009 mit Hinweis auf BGE 104 Ia 251 Erw. 3a, 99 Ia 459 Erw. 3c sowie weiteren Hinweisen).

Das Verwaltungsgericht hat in einem früheren Entscheid zur Handänderungssteuer festgehalten, dass die Abgrenzung zwischen Immobilien- und Betriebsgesellschaft nicht schematisch erfolgen kann, sondern vielmehr im Einzelfall unter Berücksichtigung der konkreten Umstände vorzunehmen ist. Insbesondere darf die Abgrenzung nicht nach formellen Kriterien erfolgen, etwa nach dem im Handelsregister eingetragenen Gesellschaftszweck. Ausschlaggebend ist nicht die der Gesellschaft mittels Statuten umgehängte Etikette, sondern es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse (im Veräusserungszeitpunkt) abzustellen (VGE 331/90 vom 27.9.1990 Erw. 2, in: Prot. 1990 II S. 433ff.). In einem Entscheid vom 17. Dezember 2008 führte das Verwaltungsgericht aus, dass, soweit der Grundbesitz die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb darstellt, eine Betriebsgesellschaft vorliegt. Ohne massgebliche Bedeutung ist die Gewichtung der Aktiven der Gesellschaft; auch wenn die Betriebsgrundstücke wertmässig das übrige Vermögen bei weitem übersteigen, kann nicht von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden, solange die Betriebsgrundstücke dem Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb in direkter Weise tatsächlich dienen (VGE II 2008 37 vom 17.12.2008 Erw. 2.1.4 mit Hinweisen).

3.2.2 Die Vorinstanzen begründen die Qualifikation der Beschwerdeführerin als Immobiliengesellschaft damit, dass die Angliederung des

CAD- und EDV-Dienstleistungsbereichs an die Beschwerdeführerin rein steuerlich motiviert sei. Die CAD- und EDV-Dienstleistungen der Beschwerdeführerin seien ausschliesslich gegenüber der U. AG (Tochtergesellschaft) erbracht worden. Aus steuerrechtlicher Sicht müsse daher von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden, da, wenn die Dienstleistungserträge der Beschwerdeführerin ausgeblendet würden, auf der Ertragsseite einzig und allein noch die Mieterträge verbleiben würden. Hingegen könne der Umstand, dass zwei Drittel der Aktiven und zwei Drittel der Erträge aus den Liegenschaften stammen würden, allein nicht für die Annahme einer Immobiliengesellschaft ausreichen, könne aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung als Indiz für eine solche Schlussfolgerung dienen.

3.2.3 Die Beschwerdeführerin argumentiert vor Verwaltungsgericht, dass sie als Betriebsgesellschaft zu qualifizieren sei. Zwar seien im Jahr 2002 ertragsseitig rund 65.8% und im Jahr 2003 rund 67.6% des Gesamtertrages auf Liegenschaftserträge entfallen. Jedoch werde bei Betrachtung der Aufwandseite klar, dass die Gesellschaft stark darum bemüht gewesen sei, ihre von den Liegenschaften unabhängigen Betriebsaktivitäten auszudehnen. Anders würden sich die im Verhältnis zu den bis dahin erzielten Umsätzen sehr grossen Investitionen nicht begründen (im Jahr 2002 15.4% und im Jahr 2003 27.52%). Dies gelte auch für die hohen Lohnkosten (ohne Berücksichtigung von P. und R.), welche nur damit erklärt werden könnten, dass die Gesellschaft vom Erfolg und dem Wachstumspotential ihrer Tätigkeit überzeugt sei. Folglich handle es sich bei den CAD- und EDV-Dienstleistungen der Beschwerdeführerin um qualitativ nicht völlig untergeordnete Leistungen. Auch könne aufgrund

des Umstandes, dass diese Dienstleistungen überwiegend konzernintern gegenüber der U. AG erbracht würden, der Beschwerdeführerin die Qualifikation als Betriebsgesellschaft nicht abgesprochen werden.

3.2.4 Zunächst ist festzuhalten, dass weder der im Handelsregister eingetragene (gemischte) Zweck noch die Zweckumschreibung in den Statuten (vgl. ...) ein taugliches Kriterium für die Qualifikation als Immobilien- oder als Betriebsgesellschaft darstellen. Dasselbe gilt für die Gewichtung der Aktiven, auch wenn vorliegend die immobilen Sachanlagen im Verhältnis zu den Finanzanlagen und den mobilen Sachanlagen deutlich überwiegen (vgl. Jahresrechnungen 2002 [...] und 2003 [...]). Zu prüfen ist indessen, ob die Grundstücke dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dienen. In den Aktiven der Beschwerdeführerin finden sich drei Grundstückspositionen: die Liegenschaft ... (...strasse ..), ein „Fabrikgebäude (...)“ sowie ein „Grundstück (...)/ Garagen/ GB Nr. ... und ...“. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin besteht einerseits in der Vermietung dieser Liegenschaften, insbesondere an die U. AG, sowie in der Erbringung von CAD- und EDV-Dienstleistungen zu Gunsten der U. AG. Aus der Jahresrechnung 2002 geht hervor, dass dem Ertrag aus für die U. AG erbrachten CAD- und EDV-Dienstleistungen von total Fr. 124'917.65 eingenommene Mieterträge von Fr. 355 177.00 gegenüberstehen. Hierfür wendete die Beschwerdeführerin für Löhne und Gehälter total Fr. 342 035.50 auf. Der Jahresabschluss 2003 zeigt ein ähnliches Bild (Fr. 140 469.00 Betriebs-, respektive Dienstleistungsertrag, Fr. 377 785.80 Mieterträge sowie Lohnaufwand von Fr. 299 950.40). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin stehen die Erträge aus CAD- und EDV-Dienstleistungen gegenüber den Mieterträgen in keinem angemessenen Verhältnis. Dem EDV-Dienst-

leistungsbereich kommt angesichts der Ertragszahlen gegenüber dem Immobilienbereich offensichtlich eine sehr untergeordnete Bedeutung zu. Die in der Bilanz aufgeführten Grundstücke dienen dem Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin somit nur zu einem ganz geringen Teil, so dass die Beschwerdeführerin nicht mehr als Geschäftsbetrieb, sondern als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden muss. Dabei fällt zusätzlich der Umstand ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin selbst am Markt nicht auftritt, sondern lediglich die U. AG. Die Beschwerdeführerin erzielt ihren Dienstleistungsumsatz ausschliesslich innerhalb eines Unternehmensverbundes.

3.2.4 Als Zwischenfazit ergibt sich, dass als Folge der Qualifikation der Beschwerdeführerin als Immobiliengesellschaft der im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit der ausbezahlen Saläre anzustellende Drittvergleich im Immobilienbereich gesehen werden muss.

3.3 Die Vorinstanzen haben den Drittvergleich anhand von den in einem früheren Entscheid aufgestellten Erfahrungswerten vorgenommen (Verwaltungsaufwandspauschale von 5 % des Bruttomietertrages und für die selbsterbrachten Hauswartstätigkeiten eine Pauschale von 3.5 % der Nettomietzinseinnahmen sowie ein marktübliches Verwaltungsratshonorar). Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Aus den Akten geht denn auch hervor, dass P. im Jahr 2002 709.20 Stunden und R. 402.85 Stunden geleistet hat (Einspracheakten ...). Dafür bezogen sie von der Beschwerdeführerin Saläre von je Fr. 115 000.00 brutto (Bf-act. ...). Im Jahr 2003 betrugen die geleisteten Arbeitsstunden 543.63 Stunden (P.; Einspracheakten ...) bzw. 550.50 Stunden (R.;

Einspracheakten ...). Die bezogenen Saläre beliefen sich auf Fr. 91 000.00 (P.; Bf-act. ...) und Fr. 96 000.00 (R.; Bf-act. ...). Daraus errechnet sich für das Jahr 2002 für P. ein Stundenlohn von Fr. 162.00 und für R. ein solcher von Fr. 285.00. Für das Jahr 2003 ergeben sich Stundenlöhne von Fr. 167.00 (P.) respektive Fr. 174.00 (R.). Stundenlöhne in dieser Grössenordnung sind im Immobilienbereich eindeutig als übersetzt zu qualifizieren.

3.4 Nicht zu folgen ist dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass die Annahme der Vorinstanzen nicht zutreffe, wonach P. und R. ausschliesslich den Immobilienbereich betreuen würden, während die angestellten Mitarbeiter für die CAD- und EDV-Dienstleistungen zuständig seien. Die Beschwerdeführerin hat hierzu Übersichten der Jahre 2002 und 2003 der von den beiden Teilhabern geleisteten Arbeitsstunden eingereicht (Bf-act. ...). Diese sind jedoch nur schwer nachvollziehbar und einer Überprüfung mangels genügender Detaillierung ohnehin nicht zugänglich. Entscheidend ist aber, dass die von der Beschwerdeführerin behaupteten CAD- und EDV-Leistungen durch die Teilhaber wiederum ausschliesslich gegenüber der U. AG erfolgten. Wie die Vorinstanzen mit Recht festgehalten haben, ist nicht einsichtig, weshalb diese Dienstleistungen nicht von der U. AG selber direkt für den Drittkunden erbracht werden. Die Auslagerung dieser Dienstleistungen in die Beschwerdeführerin verfolgt offensichtlich einzig und allein den Zweck, den von der Beschwerdeführerin mittels Mieterträgen erzielten Gewinn zu reduzieren, weshalb die Dienstleistungsaufwendungen zugunsten der zweifellos als Immobiliengesellschaft zu qualifizierenden Beschwerdeführerin nicht geschäftsmässig begründet sind.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission vom 28. Dezember 2010 i.S. M. (StKE 135/10; 36/10; 37/10)

Abzugsfähigkeit von freiwilligen Einlagen in die berufliche Vorsorge (Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG bzw. § 33 Abs. 1 Bst. d StG): Kapitalbezug innerhalb der Dreijahresfrist bei gleichzeitiger Frühpensionierung

Dem auf den 1. Januar 2006 in Kraft getretenen Art. 79b Abs. 3 BVG, wonach aus freiwilligen Einkäufen resultierende Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden dürfen, liegen steuerrechtliche Motive zugrunde. Mit dieser Bestimmung sollen dieselben Missbräuche verhindert werden, welche gemäss der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Steuerumgehung erfasst wurden. Abzugsfähigkeit einer Kapitaleinlage auch im Falle einer Frühpensionierung verneint, weil die drohende Rentenkürzug in concreto durch bereits in einem Kapitalplan gebundene Guthaben hätte verhindert werden können.

Sachverhalt (zusammengefasst)

M. tätigte in den Jahren 2006 bis 2008 mehrere Einkäufe in die Pensionskasse seiner Arbeitgeberin im Betrag von insgesamt

CHF 382 878.--. Am 30. Juni 2008 wurde M. frühpensioniert. Am 25. Juli 2008 bezog er von der Pensionskasse eine Kapitalleistung von ca. CHF 1 Mio.

Die in den Veranlagungsverfügungen 2006 und 2007 zum Abzug zugelassenen Einkäufe in die 2. Säule wurden mit berichtigter Verfügung vom 9. März 2010 rückgängig gemacht. An demselben Datum erging zudem die Veranlagungsverfügung 2008, wobei der geltend gemachte Abzug für den Einkauf in die 2. Säule ebenfalls nicht gewährt wurde.

Gegen die (berichtigten) Veranlagungsverfügungen 2006 bis 2008 erhebt M. Einsprache. Die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer weist diese ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. Nachfolgend bleibt materiell zu prüfen, ob die Berichtigung der Veranlagungsverfügungen 2006 und 2007 zu Recht erfolgte und ob die Verweigerung des Abzugs der getätigten Einkäufe in die 2. Säule in der Veranlagungsverfügung 2008 zulässig war.

3.1 Auf den 1. Januar 2006 ist Art. 79b Abs. 3 BVG in Kraft getreten. Der erste (und hier allein massgebliche) Satz dieser Vorschrift bestimmt: „Wurden Einkäufe getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden."

3.1.1 Dass das Bundesamt für Sozialversicherungen sich gemäss Mitteilung über die berufliche Vorsorge Nr. 88 vom 28. November 2005 auf den Standpunkt stellte, nur der dem Einkauf entsprechende Betrag inklusive Zinsen könne während drei Jahren nicht in Kapitalform zurückgezogen werden, das ganze, vor dem Einkauf erworbene Vorsorgeguthaben sei demgegenüber durch diese neue Bestimmung nicht betroffen, ist für die steuerrechtliche Beurteilung nicht direkt massgeblich oder gar verbindlich (Entscheid des Bundesgerichts vom 12. März 2010, 2C_658/2009, Erw. 3.2.2).

3.1.2 Art. 79b Abs. 3 BVG ist zwar eine primär vorsorgerechtliche Norm, beruht aber klar auf steuerrechtlichen Motiven. Dem Wortlaut nach regelt sie wohl nur das Problem der Zulässigkeit einer Kapitalauszahlung innert drei Jahren seit der Einzahlung und äussert sich scheinbar nicht (direkt) zur Frage, ob diese Einzahlung vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden darf. Die parlamentarischen Beratungen zu Art. 79b Abs. 3 BVG (vgl. namentlich AB N 2002 S. 503 und 566 f.; AB S 2002 S. 1035 und 1053; AB N 2003 S. 630) lassen jedoch unmissverständlich erkennen, dass mit der Sperrfrist (soweit ersichtlich) dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden sollten, welche schon

die bundesgerichtliche Praxis zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung veranlasst haben.

3.1.3 Nach dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung wurde der Abzug insbesondere verweigert bei missbräuchlich steuerminimierenden, zeitlich nahen Einkäufen und Kapitalbezügen in/von Vorsorgeeinrichtungen, d.h. im Fall von gezielt vorübergehenden und steuerlich motivierten Geldverschiebungen in die 2. Säule, mit denen nicht die Schliessung von Beitragslücken angestrebt, sondern die Pensionskasse als steuerbegünstigtes Kontokorrent zweckentfremdet wurde. Das Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren besteht im Aufbau bzw. der Verbesserung der beruflichen Vorsorge. Dieses Ziel wird namentlich dann offensichtlich verfehlt, wenn die gleichen Mittel kurze Zeit später - bei kaum verbessertem Versicherungsschutz - der Vorsorgeeinrichtung wieder entnommen werden (BGE 131 II 627 Erw. 5.2, Praxis 10/2006 Nr. 116; ASA 78 289 Erw. 5; RDAF 2009 II 9 Erw. 4 u. 5; 368 Erw. 8; StR 58/2003 879 Erw. 3.2).

3.1.4 Das Bundesgericht hielt im jüngst ergangenen Entscheid 2C_658/2009 vom 12. März 2010 in Erwägung 3.3 fest, aus Entstehungsgeschichte, Wortlaut und Systematik ergebe sich für die hier zu beurteilende steuerrechtliche Problematik, dass Art. 79b Abs. 3 BVG die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung im Sinne einer einheitlichen und verbindlichen Gesetzesregelung übernehme und konkretisiere. Wenn diese Vorschrift die getätigten Einkäufe für die „daraus resultierenden Leistungen“ einer dreijährigen Kapitalrückzugssperre unterwerfe, so sei das im hier massgeblichen Zusammenhang nicht - wie sich aus dem Wortlaut zu er-

geben scheine - als eine notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Einkauf und der Leistung zu verstehen. Einer solchen Verknüpfung müsse ohnehin entgegengehalten werden, dass die in die Vorsorgeeinrichtung einbezahlten Beträge nicht ausgesondert und die Leistung aus Vorsorgeeinrichtungen nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus dem Vorsorgekapital der versicherten Person insgesamt finanziert werden (Lang/Maute, Steuerliche Aspekte der 1. BVG-Revision, StR 59/2004 12; Züger, Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision, ASA 75 543). Daraus folgert das Bundesgericht, dass Kapitalauszahlungen innert der Dreijahresfrist konsequent - und grundsätzlich ausnahmslos - mit missbräuchlicher Steuerminimierung gleichzusetzen sind und daher die Abzugsberechtigung zu verweigern ist (Entscheid des Bundesgerichts vom 12. März 2010, a.a.O., Erw. 3.3 m.w.H. so z.B. Zigerlig/Jud, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl. Basel 2008, Art. 33 DBG N 24d; Lazzarini/Ledergerber, Steuerliche Auswirkungen der 1. BVG-Revision, TREX 2005 334; Züger, a.a.O., S. 542 ff.).

3.2.1 Der Einsprecher tätigte innerhalb der letzten zwei Jahre vor seiner Frühpensionierung per 30. Juni 2008 drei Einkäufe in die Pensionskasse von insgesamt CHF 382 878.--. Zusätzlich leistete auch die Arbeitgeberin im Jahr 2007 einen Beitrag von CHF 100 000.-- in die Pensionskasse. Neben der Rente aus dem Rentenplan bezog der Einsprecher mit der Pensionierung zusätzlich eine Kapitalleistung aus dem Kapitalplan von CHF 1 066 393.--. Damit liegt eine grundsätzlich missbräuchliche Kapitalauszahlung innert der Dreijahresfrist vor, weshalb die

in der Sperrfrist erfolgten Einzahlungen vom Einkommensabzug ausgeschlossen werden müssen.

3.2.2 Der Einsprecher macht geltend, diese Einkäufe hätten gemacht werden müssen, um die wegen seiner Frühpensionierung drohende Rentenkürzung auszukaufen. Diese Aussage ist so nicht zutreffend. Aus dem Reglement der Pensionskasse ergibt sich, dass ein Renten- und ein Kapitalplan bestehen. Unbestritten ist, dass der Einsprecher seinen Rentenplan mit zusätzlichen Mitteln ergänzen musste, wenn er die aufgrund seiner Frühpensionierung drohende Rentenkürzung vermeiden wollte. Dazu wären aber keine neuen, noch in die Pensionskasse einzubringenden Beiträge notwendig gewesen, da der Einsprecher im Kapitalplan bereits über ein ausreichend hohes Guthaben verfügte. Es trifft zwar zu, dass das im Kapitalplan gebundene Guthaben bei der Pensionierung als Kapitalleistung ausbezahlt werden muss. Vor diesem Zeitpunkt kann aber mit dem Alterssparkapital oder Teilen davon eine lebenslängliche Altersrente eingekauft werden (Art. 80 Abs. 1 Leistungsreglement Januar 2007 der Pensionskasse der Arbeitgeberin). Der Einsprecher hätte sich auch ohne die Einkäufe eine volle Rente auszahlen lassen können, wenn er den Rentenplan mit vorhandenen Mitteln aus dem Kapitalplan gespiesen hätte. Die Kapitalauszahlung wäre in diesem Falle einfach tiefer ausgefallen. Demgegenüber hätte der Einsprecher aber über ein grösseres Barvermögen verfügt, welches er anderweitig hätte investieren können. Mit dem vom Einsprecher gewählten Vorgehen hat sich der Vorsorgeschutz kaum wesentlich verbessert, vielmehr ist von einer gezielt vorübergehenden und steuerlich motivierten Geldverschiebung in die 2. Säule auszugehen.

3.2.3 Damit erweist sich die einheitliche und verbindliche Anordnung von Art. 79b Abs. 3 BVG im hier massgeblichen steuerrechtlichen Rahmen, wonach die Abzugsberechtigung immer dann zu verweigern ist, wenn innerhalb der Sperrfrist eine Kapitalauszahlung erfolgt, auch im vorliegenden Einzelfall als zutreffend.

Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2011 i.S. V. AG (2C_883/2010)

Hinderungsgrund für rechtzeitige Einsprache gegen Ermessensveranlagung (Art. 133 Abs. 3 DBG; § 151 Abs. 4 StG): Zustellung der Mahnungen für die Einreichung der Steuererklärung wie auch der Ermessensveranlagung an die steuerpflichtige Person statt an die Steuervertreterin

Ob die Steuerbehörde von einer als Steuervertreterin auftretenden Person eine schriftliche Vollmacht verlangen will oder ob sie sich auf eine nach den Umständen genügend konkrete Ermächtigung verlassen will, liegt in ihrem Ermessen. Tritt die Steuerbehörde auf Gesuche um Fristverlängerung zur Einreichung der Steuererklärung ein, die von einer in früheren Jahren als Steuervertreterin anerkannten Person eingereicht wurden, schafft sie eine Vertrauensgrundlage, an die sie sich zu halten hat. Werden daraufhin die Mahnungen für die Einreichung der Steuererklärung nicht an die Vertreterin, sondern an die steuerpflichtige (juristische) Person versandt, hat diese jedoch ihrerseits die nach Treu und Glauben zumutbaren Schritte zu unternehmen, um die Sachlage zu klären. Unterlässt sie dies, kann sie sich nicht auf einen Hinderungsgrund berufen, wenn sie gegen die wiederum ihr eröffnete Ermessensveranlagung verspätet Einsprache erhebt. Dies insbesondere dann nicht, wenn die verspätete Einsprache auf die sachwidrige und realitätsfremde Anweisung zurückzuführen ist, einge-

schriebene Briefe seien während der Abwesenheit des allein zeichnungsberechtigten Verwaltungsrats nicht zu öffnen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Nach § 136 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG; SRSZ 172.200) und Art. 117 Abs. 1 DBG kann sich der Steuerpflichtige vor den Steuerbehörden vertraglich vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Die Behörde kann den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 117 Abs. 2 Satz 2 DBG). Ob sie eine solche Vollmacht verlangen will, liegt in ihrem Ermessen. Sie darf sich dabei auch auf eine nach den Umständen genügend konkrete Ermächtigung verlassen. Hat der Steuerpflichtige einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, muss die Steuerbehörde ihre Mitteilungen und Verfügungen durch Zustellung an diesen eröffnen. Tut sie dies nicht, ist die Eröffnung mangelhaft; daraus darf dem Steuerpflichtigen kein Nachteil erwachsen (BGE 113 Ib 296 E. 2 S. 297 ff.; Urteil 2A.451/1996 E. 2a, in: ASA 67 S. 391 ff., 394 f.). Eine mangelhafte Eröffnung kann einen Hinderungsgrund im Sinne von § 151 Abs. 4 StG bzw. Art. 133 Abs. 3 DBG für den Eintritt der Rechtskraft darstellen. Inwieweit dies zutrifft, ist anhand der Beurteilung der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles zu prüfen.

2.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Zustellung der Ermessensveranlagung sowie die zuvor erfolgten Mahnungen mangelhaft seien. Diese hätten an ihre Vertreterin und nicht an sie zugestellt werden müssen. Denn zwischen ihr und ihrer Vertreterin habe ein Vertretungsverhältnis bestanden, das aufgrund der verschiedenen Fristverlängerungsgesuche und des bereits seit mehreren Jahren bestehenden Vertretungsverhältnisses für die Steuerverwaltung ohne Weiteres erkennbar gewesen sei. Die direkte Zustellung der Mahnungen und der Ermessensveranlagung an die Beschwerdeführerin würde dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen. Deshalb habe die Beschwerdeführerin auf die Mahnungen und auf die Ermessensveranlagung nicht bzw. zu spät reagieren können.

2.3 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin eine Vertreterin bestellt, ohne dass der Steuerverwaltung allerdings eine schriftliche Vollmacht eingereicht worden wäre. Die Vertreterin beantragte am 25. Juli sowie am 19. Dezember 2008 Fristverlängerungen zur Einreichung der Steuererklärung 2007. In beiden Fällen trat die Steuerverwaltung auf die Gesuche ein, bewilligte das erste und lehnte das zweite mit der Aufforderung ab, die Steuererklärung mit Beilagen unverzüglich einzureichen. Insoweit hat die Steuerbehörde eine Vertrauensgrundlage gesetzt, an die sie sich zu halten hätte.

Die Mahnungen vom 5. Februar und vom 6. März 2009 sowie die Ermessensveranlagung vom 2. Juni 2009 richtete die Steuerverwaltung allerdings direkt an die Beschwerdeführerin. Auch dieser obliegen als

direkte Adressatin der Verfügungen unter dem Gesichtswinkel von Treu und Glauben zumutbare Schritte, im Zweifelsfalle mit ihrer Vertreterin oder mit der Behörde Verbindung aufzunehmen, um die Sachlage zu klären. So hätte die Beschwerdeführerin spätestens nach der zweiten Mahnung stutzig werden und mit ihrer Vertreterin oder der Steuerbehörde das Gespräch suchen müssen, um abzuklären, warum die Mahnung ihr zugestellt worden sei. Sie kann sich in diesem Fall nicht einfach darauf verlassen, dass ihr Vorgehen korrekt und dasjenige der Steuerverwaltung falsch wäre. Vorzuwerfen ist ihr überdies die sachwidrige und realitätsfremde Anweisung, eingeschriebene Briefe, welche definitionsgemäss eine erhöhte Aufmerksamkeit erfordern, während der Abwesenheit des allein zeichnungsberechtigten Verwaltungsrats nicht zu öffnen, womit sie sich ausser Stand gesetzt hat, auf Verfügungen der Steuerbehörden reagieren zu können. Unter diesen Umständen lässt sich den kantonalen Behörden keine Bundesrechtsverletzung vorwerfen.

Urteil des Bundesgerichts vom 19. Mai 2011
i.S. E. (2C_62/2011)

Unterbrechung der Veranlagungsverjährung (Art. 120 Abs. 3 Bst. a DBG): Zustellung der Steuererklärungsformulare

Die Zustellung der Steuererklärungsformulare an die steuerpflichtige Person ist eine auf die Feststellung der Steuerforderung gerichtete Handlung, weshalb sie verjährungsunterbrechend wirkt.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. Nach Art. 120 Abs. 1 DBG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Gemäss Abs. 2 lit. a dieser Vorschrift beginnt jedoch diese Frist nicht oder steht sie still während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens. Sie wird nach Abs. 3 lit. a zudem unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshand-

lung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird. Gemäss Abs. 4 ist das Recht, die Steuer zu veranlagen, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode aber auf jeden Fall verjährt.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass zum Unterbrechungsgrund der Einforderungshandlung (Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG) auch die Zustellung des Steuererklärungsformulars gehört. Mit dem Versand des Steuererklärungsformulars am 15. Februar 2001, welches die Beschwerdeführer nachgewiesenermassen erhalten hätten, sei die Verjährung ein erstes Mal und mit dem aktenkundigen Schreiben der Veranlagungsbehörde an die Beschwerdeführer vom 20. Dezember 2005 ein zweites Mal unterbrochen worden. Die Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 11. Dezember 2006 sei somit rechtzeitig erfolgt. Seit Erhebung der Einsprache stehe die Frist nach Art. 120 Abs. 2 DBG still.

Die Beschwerdeführer wenden demgegenüber ein, gemäss dem alten Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) habe das Veranlagungsverfahren innerhalb von drei Jahren nach Ablauf der Veranlagungsperiode eingeleitet werden müssen, wobei der Bundesratsbeschluss noch keine Veranlagungsverjährung beinhaltet habe (Art. 98 BdBSt). Mit der Zustellung des Steuererklärungsformulars innerhalb von drei Jahren nach Ablauf der Veranlagungsperiode wäre gemäss dieser Vorschrift und der diesbezüglichen Praxis die Einleitungsfrist eingehalten worden. Das neue Recht kenne demgegenüber keine Einleitungsfrist mehr, dafür aber eine Veranlagungsverjährung, die nach dem Wortlaut des Gesetzes fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode eintritt, wenn sie nicht unterbrochen wird oder still

steht. Hätte der Gesetzgeber der Zustellung der Steuererklärungsformulare eine verjährungsunterbrechende Wirkung beilegen wollen, so hätte er den Beginn der Verjährungsfrist ausdrücklich auf diesen Zeitpunkt festgesetzt, zumal die Steuererklärungsformulare jedem Steuerpflichtigen zugestellt werden müssen. Die Zustellung des Steuererklärungsformulars stelle daher keine verjährungsunterbrechende Handlung (Art. 120 Abs. 3 DBG) mehr dar.

Dieser Argumentation der Beschwerdeführer kann nicht gefolgt werden. Bei der Zustellung des Steuererklärungsformulars an die Steuerpflichtigen handelt es sich offensichtlich um eine auf die „Feststellung der Steuerforderung“ im Sinne von Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG gerichtete Handlung. Eine entsprechende Praxis bestand bereits unter dem früheren Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer, wie die Vorinstanz zu Recht festhielt (vgl. BGE 126 II 1 E. 2c S. 3). Unter dem Bundesratsbeschluss betrug die Frist, während welcher die Veranlagung eingeleitet werden konnte, drei Jahre (Art. 98 BdBSt). Eingeleitet wurde die Veranlagung mit der ersten nach aussen wirksamen Amtshandlung. Das war in der Regel die Zustellung des Steuererklärungsformulars an den Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Mai 1986, ASA 56 S. 557 E. 1). Wurde diese Frist eingehalten, waren die Behörden (unter Vorbehalt der Bezugsverjährung nach Art. 128 BdBSt) an keine Frist mehr gebunden (BGE 126 II 49 E. 2b mit Hinweisen; Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], II. Teil, 2. Auflage 1992, N. 2 und 3 zu Art. 98 BdBSt; s. auch Urteil 2C_267/2010 vom 8. April 2011 E. 4.1. f.). Das DBG hat demgegenüber namentlich die Neuerung gebracht, dass es nicht mehr die Einleitung der Veranlagung befristet, sondern das Recht

zur Veranlagung zeitlich begrenzt, und zwar durch eine relative wie auch eine absolute Frist. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, bei der Zustellung des Steuererklärungsformulars handle es sich nicht mehr um eine auf „Feststellung … der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung“. Das eine hat mit dem anderen nichts zu tun. Die umstrittene Steuerforderung ist daher noch nicht verjährt.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. Juli 2011 i.S. Ehegatten R. und S.X. (2C_351/2010)

Auszahlungen und Gewinngutschriften aus Schneeballsystemen (Art. 16 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. § 17 Abs. 1 und § 21 Abs. 1 Bst. a StG)

Einkommen (Vermögensertrag) wird in jenem Zeitpunkt effektiv realisiert und damit steuerbar, in welchem die Leistung zufliesst oder eine entsprechende Gutschrift erfolgt. Voraussetzung für die Besteuerung von Auszahlungen ist, dass ihnen kein liquider Rückforderungsanspruch (mehr) gegenübersteht. Für die Besteuerung von Gewinngutschriften ist erforderlich, dass ihre Einbringlichkeit als sicher gilt. Diese Grundsätze haben auch Gültigkeit, wenn eine Vermögensverwalterin ihre Auszahlungen an die Kunden hauptsächlich aus den akkumulierten Anlagegeldern der bisherigen und der neu beigetretenen Anleger finanziert (sog. Schneeballsystem). Eine besondere Unsicherheit von Gutschriften aus betrügerischen Schneeballsystemen ergibt sich namentlich dann, wenn die Gutschrift innerhalb des letzten Jahres vor der Konkurseröffnung erfolgt ist und damit der Anfechtungsklage gemäss Art. 286 oder 287 SchKG (Schenkungsanfechtung, Überschuldungsanfechtung) unterliegt. Dasselbe gilt in Bezug auf die Anfechtungsklage gemäss Art. 288 SchKG (Absichts- oder Deliktsanfechtung wegen Benachteiligung der Gläubiger oder der Begünstigung einzelner Gläubiger innerhalb der letzten fünf Jahre

vor Konkurseröffnung). In concreto bewertet das Bundesgericht die Einbringlichkeit von Gewinngutschriften als unsicher, weil die Konkursmasse sämtliche an den Investor ausgerichteten Zahlungen mit Anfechtungsklage gemäss Art. 288 SchKG zurückgefordert und dieser im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichs einer teilweisen Rückzahlung zugestimmt hat. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die stehen gelassenen Gutschriften, sofern sie ausbezahlt worden wären, ebenfalls in die Anfechtung mit einbezogen worden wären (ex post-Betrachtung).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die L. AG nahm in den Jahren 2001 und 2002 Kundengelder im Betrag von über CHF 100 Mio. entgegen, die sie im Devisenhandel einzusetzen versprach. In Wirklichkeit erfolgte die Abwicklung der Ein- und Auszahlungen gegenüber den rund 1 400 Kunden nach einem schneeballähnlichen System (zur L. AG vgl. auch die bereits ergangenen Bundesgerichtsentscheide BGE 2A.613/2006 und 2A.506/2006 vom 8.8.2007; BGE 2C_565/2007 vom 15.1.2008; BGE 2C_347/2007 vom 11.12.2007).

R.X. investierte am 1.7.2000 bei der L. AG einen Betrag von CHF 390 000 (wovon CHF 90 000 angeblich für eine Drittpartei). Am 11.6.2001 erfolgte eine weitere Investition von CHF 200 000.

Im Jahr 2001 wurde R.X. ein Vermögensertrag von CHF 969 602.90 gutgeschrieben und davon CHF 537 000 an ihn ausbezahlt. Im Jahr 2002 betrugen die Gutschriften CHF 666 109.65 bei Auszahlungen von CHF 832 234.

Ferner wurden R.X. Provisionen von mindestens CHF 117 477.90 für die Akquirierung neuer Anleger ausbezahlt.

Am 24.11.2003 wurde über die L. AG der Konkurs eröffnet. Die Konkursmasse klagte R.X. auf Rückerstattung sämtlicher Auszahlungen ein. Die Klage wurde vergleichsweise durch Anerkennung einer Zahlungspflicht von CHF 240 000 erledigt.

Die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer hat mit Einspracheentscheid vom 7.8.2009 die gutgeschriebenen Vermögenserträge und die ausbezahlten Provisionen (unter Abzug der zurückerstatteten CHF 240 000) besteuert.

Die gegen den Einsprachentscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wies das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 23.2.2010 ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. …

I. Direkte Bundessteuer

3.

Die L. AG, die als Vermögensverwalterin auftrat, fasste die ihr anvertrauten Kundengelder in einem Pool zusammen. Sie wies gegenüber ihren Kunden überhöhte Gewinne aus, die nicht (oder nur marginal) aus Devisenhandel stammten. Die von den Kunden verlangten Auszahlungen finanzierte sie hauptsächlich aus den akkumulierten Anlagegeldern der bisherigen und der neu beigetretenen Anleger.

Solche Gewinngutschriften unterliegen, wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat, als Vermögensertrag der Einkommenssteuer (Art. 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 DBG). Voraussetzung ist, dass sich der Vermögensertrag effektiv realisiert hat. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung zufliesst oder eine entsprechende Gutschrift erfolgt, sofern die Forderung einbringlich ist. An der Steuerbarkeit ändert nichts, dass das den Gewinnausweisen zugrunde liegende Umverteilungsprinzip (Schneeballsystem) nichts mit den vereinbarten Anlagerichtlinien (Devisenhandel) zu tun hat und widerrechtlich ist. Einkommen entsteht auch aus widerrechtlichen oder gar kriminellen Handlungen. Dass die Einlagen in einem solchen System ab einem gewissen Zeitpunkt die gesamten Schuldverpflichtungen nicht mehr decken, ist unerheblich, solange das Schneeballsystem funktioniert, d.h., solange Auszahlungen getätigt werden, wenn die Anleger dies verlangen. An dieser Rechtsprechung hat das Bundesgericht trotz Kritik festgehalten (Urteil 2C_565/2007 vom 15. Januar 2008 E. 2.2 mit

Hinweis auf 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001, in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10 = Pra 2001 Nr. 172 S. 1044; 2A.181/2002 vom 27. Januar 2003, in: StE 2003 B 21.1. Nr. 11; 2P.208/2002 vom 6. Februar 2003, in: StR 58/2003 S. 359 E. 2.2; 2P.300/2003 vom 14. Januar 2005 E. 2; und dazu MARKUS REICH, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, IFF 2004 S. 7 Fn. 28; MARKUS WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, IFF 2003 S. 99; KURT OEHLER, Einkommenssteuerliche Behandlung der Opfer von Anlagebetrügern, StR 2002 S. 842 ff., 2003 S. 70 ff.; URS BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2001, ZBJV 2003/139 S. 878 ff.; HUGO CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 [Kantonale Abgaben], ASA 74 S. 64 ff.; ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2001, IFF 2002 S. 139 ff.).

Der vorliegende Fall gibt keinen Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen. Die Beschwerdeführer stellen sie nicht explizit in Frage. Zu prüfen ist aber, ob bezüglich der Einkommensrealisation sich eine besondere Unsicherheit ergibt, die den Zufluss im Zeitpunkt des Forderungserwerbs zu verhindern vermochte, wie die Beschwerdeführer geltend machen.

4.

4.1 Einkommen gilt steuerrechtlich dann als realisiert, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Voraus-

setzung des steuerrechtlichen Einkommenszuflusses ist daher ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Dabei bildet der Forderungserwerb vielfach die Vorstufe des Eigentumserwerbs (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 18 zu Art. 16 DBG; MARKUS REICH, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 34 f. zu Art. 16 DBG). Grundsätzlich ist auf den Forderungserwerb abzustellen, sofern dieser sicher scheint. Der Erwerb einer Forderung, deren Erfüllung unsicher ist, kann nicht als realisiertes Einkommen betrachtet werden.

Ob eine Unsicherheit von Gutschriften im Hinblick auf ihre Einbringlichkeit besteht, ist im Einzelfall aufgrund aller Umstände zu prüfen. Nach der Rechtsprechung ergibt sich eine besondere Unsicherheit von Gutschriften aus betrügerischen Schneeballsystemen namentlich dann, wenn die Gutschrift innerhalb des letzten Jahres vor der Konkurseröffnung erfolgt ist und damit der Anfechtungsklage gemäss Art. 286 oder 287 SchKG (Schenkungsanfechtung, Überschuldungsanfechtung) unterliegt (Urteil 2A.181/2002 vom 27. Januar 2003, in: StE 2003 B 21.1 Nr. 11 E. 2.3; 2A.613/2006 vom 8. August 2007 E. 3.2). Diese Rechtsprechung geht - in solchen Konstellationen - von der Erfahrungstatsache aus, dass Gutschriften, sofern sie innerhalb der Anfechtungsfrist von Art. 286-288 SchKG ausbezahlt worden sind, von der Konkursmasse regelmässig zurückgefordert werden, nötigenfalls auf dem Klageweg. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass solche Forderungen zivilrechtlich einbringlich gewesen wären.

4.2 Vorliegend berufen sich die Beschwerdeführer allerdings nicht auf die einjährige Anfechtungsfrist von Art. 286 und 287 SchKG, sondern auf die Besonderheiten der Absichts- oder Deliktsanfechtung gemäss Art. 288 SchKG. Nach dieser Vorschrift sind alle Rechtshandlungen anfechtbar, welche der Schuldner innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Pfändung oder Konkurseröffnung in der dem andern Teil erkennbaren Absicht vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteil anderer zu begünstigen. Die Anfechtungsklage gemäss Art. 288 SchKG wurde dem Beschwerdeführer durch die Konkursverwaltung nicht nur angedroht, sondern durch die Konkursmasse der L. AG in Liquidation gegenüber dem Beschwerdeführer am 24. November 2005 auch erhoben. Die Konkursverwaltung ging davon aus, dass der Beschwerdeführer als faktisches Organ anzusehen sei, weil er nicht nur beratend und vermittelnd für die L. AG tätig gewesen sei, sondern mit den von ihm vermittelten Kunden auch selbst die Verträge unterzeichnet habe; er sei daher durch die Klägerin in qualifizierter Weise begünstigt worden und damit nach Art. 288 SchKG passivlegitimiert. Das Verfahren wurde abgeschrieben, nachdem die Parteien am 3./6. Juni 2006 einen aussergerichtlichen Vergleich unterzeichnet hatten. Der Beschwerdeführer verpflichtete sich darin zur Bezahlung von Fr. 240 000.-- an die Konkursmasse.

Die Vorinstanz lehnte es trotz Anfechtungsklage ab, die in die Frist gemäss Art. 288 SchKG fallenden Erträge als unsicher zu bezeichnen. Sie verwies auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach bisher nur Erträge innerhalb der einjährigen Verdachtsfrist von Art. 286 und 287 SchKG als unsicher bezeichnet wurden. Für die Vorinstanz war mass-

gebend, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2001 und 2002 noch Barauszahlung erhielt, wenn er dies verlangte, nämlich im Umfang von "zumindest Fr. 1 334 738.20", so dass von einer Uneinbringlichkeit der Erträge nicht gesprochen werden könne (angefochtenes Urteil E. 5.5.2).

4.3 Diese Rechtsauffassung bedarf der Überprüfung. Das besondere Tatbestandsmerkmal, das bei der paulianischen Anfechtung nach Art. 288 SchKG erfüllt sein muss, ist die Absicht des Schuldners, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteil anderer zu begünstigen. Diese Absicht muss für den anderen Teil zudem erkennbar gewesen sein. Ob eine solche Absicht bestand, ist vom Kläger nachzuweisen. Sie liegt im Gegensatz zum Merkmal der Überschuldung bei der Anfechtung nach Art. 287 SchKG weniger klar auf der Hand: Überschuldet im Sinne der zuletzt genannten Vorschrift ist der Schuldner dann, wenn die Gesamtheit seiner Aktiven die gesamten Passiven übersteigen, selbst wenn er in der Lage ist, fällige Verpflichtungen zu erfüllen (vgl. JÄGER/ WALDER/KULL/KOTTMANN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. Aufl. 1997/99, N. 6 zu Art. 287 SchKG). Bei Schneeballsystemen von der Art, wie sie hier vorliegt, ist die Überschuldung in der Regel einfach festzustellen. Ein solches Schneeballsystem ist u.a. daran zu erkennen, dass Renditen versprochen werden, die nicht erwirtschaftet werden, sondern anhand der Gelder neu beitretender Anleger finanziert werden. Ein solches System beruht nicht auf Nachhaltigkeit. Es kommt zwar erst zum Kollaps, wenn sich die Anleger des Betrugs bewusst werden und ihr Geld zurückverlangen. Die Überschuldung nach Art. 287 SchKG im oben erwähnten Sinn tritt aber bereits viel früher ein, da dem System die Nachhaltigkeit von Anfang an

fehlt. In den betrachteten Fällen (s. oben E. 3) war denn auch bei der Konkurseröffnung die Überschuldung regelmässig während mehr als einem Jahr gegeben.

Ob demgegenüber der Schuldner in der für die Anfechtung nach Art. 288 SchKG erforderlichen Absicht, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteil anderer zu begünstigen, handelte, kann - im Gegensatz zur Überschuldung gemäss Art. 287 SchKG - nicht ohne weiteres festgestellt werden. Sie ist vielmehr durch den Kläger, der einen Rückforderungsanspruch geltend macht (Konkursmasse, Gläubiger), zuerst nachzuweisen. Wenn aber dieser Nachweis gelingt und von einem Rückforderungsanspruch auszugehen ist, können die noch nicht ausbezahlten Forderungen (Gutschriften) nicht mehr als sicher angesehen werden. Es handelt sich um eine Tatsache, die bereits zum Zeitpunkt der Auszahlung resp. der Gutschrift bestand und daher unter dem Gesichtswinkel der Einkommensrealisation zu betrachten ist. Es kann dann unter diesen Umständen nicht mehr davon ausgegangen werden, die Gutschriften seien einbringlich gewesen. Wären die unsicheren Forderungen (Gutschriften) in Unkenntnis der Sachlage gleichwohl besteuert worden, müsste die Veranlagung revidiert werden, wenn in der Folge an die Konkursmasse zurückgezahlt wird, zumal die Tatsache, auf welche die Konkursmasse oder die klagenden Gläubiger ihre Rückforderung gründen (Schneeballsystem, Absicht), bereits zum Zeitpunkt der Gutschrift bestand (vgl. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG und dazu KLAUS A. VALLENDER, in: Das schweizerische Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N. 10 zu Art. 147 DBG; KÄNZIG/ BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Aufl. 1992, N. 17 zu Art. 126 BdBSt). Im

Lichte dieser Erwägungen ist die Besteuerung der Beschwerdeführer nachfolgend zu überprüfen.

5.

Wie bereits im Sachverhalt dargestellt, wurden dem Beschwerdeführer in den beiden Jahren 2001 und 2002 Gewinne aus angeblichem Devisenhandel von insgesamt Fr. 1 635 712.20 gutgeschrieben. Einen Teil davon liess er sich auszahlen. Die restlichen Gutschriften liess er stehen. Das eingesetzte Basiskapital, d.h. die Einlagen von Fr. 300 000.-- (netto) und Fr. 200'000.--, blieb unangetastet. Am 24. November 2003 wurde über die L. AG der Konkurs eröffnet.

5.1 Was die Barauszahlungen auf den Vermögenserträgen der Jahre 2001 und 2002 betrifft, handelt es sich um realisiertes Einkommen. Mit Klage vom 24. November 2005 leitete die Konkursmasse gestützt auf Art. 288 SchKG und Art. 678 OR Klage gegen den Beschwerdeführer ein. Die Konkursmasse bezifferte ihren Anspruch auf Fr. 987 41.90[1]. Die Klage erfasste alle Zahlungen der L. AG an den Beschwerdeführer der Jahre 2001 und 2002, mithin auch die Vermögenserträge. In einem aussergerichtlichen Vergleich vom 3./6. Juni 2006 verpflichtete sich der Beschwerdeführer gegenüber der Konkursmasse denn auch zur Rückzahlung von Fr. 240 000--. In diesem Umfang wurden somit die Auszahlungen von der Konkursmasse erfolgreich zurückgefordert. Insoweit wurden sie neutralisiert und können nicht mehr als einkommensbildend betrachtet werden (vgl. LOCHER, a.a.O., N. 14 zu Art. 16 DBG; REICH, Die ungerechtfertigte Bereicherung [...], a.a.O., S. 8). Die kantonale

Steuerkommission hat denn auch im Hinblick auf die geleisteten Rückzahlungen die Besteuerung zu Recht reduziert. Die diesbezügliche Berechnung ist vorliegend nicht bestritten.

5.2 Soweit hingegen die Auszahlungen nicht zurückerstattet werden mussten, sind sie als definitiv realisiert zu betrachten und entsprechend zu besteuern (vgl. Urteil 2P.300/2003 vom 14. Januar 2005 E. 2.4.2.3). Dabei ist unerheblich, ob der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Geschäfte mit der L. AG zu Verlust gekommen ist und seine Zahlungsunfähigkeit zum Abschluss des aussergerichtlichen Vergleichs geführt hat, wie er geltend macht, da für die Frage der Realisation des Einkommens allein die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Zuflusses massgebend sind und ein abgeschlossener Rechtserwerb vorliegt.

5.3 Anders stellt sich die Sach- und Rechtslage in Bezug auf die Gutschriften (Vermögenserträge) dar, die nicht zur Auszahlung gelangten. Die Voraussetzungen für eine Anfechtung der Auszahlungen nach Art. 278 SchKG war nach Ansicht der Zivilparteien gegeben, ansonst ein aussergerichtlicher Vergleich über die teilweise Rückerstattung der [zu][2] Unrecht bezogenen Auszahlungen nicht geschlossen worden wäre. Die Anfechtungsklage gemäss Art. 288 SchKG der Konkursmasse erfasste alle damals bekannten Gewinne. Es ist davon auszugehen, dass die stehen gelassenen Gutschriften, sofern sie ausbezahlt worden wären, ebenfalls in die Anfechtung mit einbezogen worden wären. Diese können daher nicht als realisiertes Einkommen betrachtet und besteuert werden.

5.4 Was den Verlust auf den beiden Einlagen von Fr. 300 000.-- und Fr. 200 000.-- betrifft, handelt es sich um einen bei der Einkommenssteuer nicht absetzbaren Kapitalverlust. Kapitalverluste im Privatvermögensbereich sind steuerlich unbeachtlich, wie auch Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen steuerfrei bleiben (Art. 16 Abs. 3 DBG).

5.5 Der Anfechtung durch die Konkursmasse unterlagen auch die „Vermittlungsprovisionen“, die der Beschwerdeführer für die Werbung weiterer Teilnehmer am Schneeballsystem ausbezahlt erhielt. Auch diese waren angesichts der drohenden Anfechtung als unsicher zu betrachten. Soweit die Vermittlungsentgelte dem Beschwerdeführer ausbezahlt wurden und (im Rahmen der Vergleichszahlung von Fr. 240 000.--) nicht zurückbezahlt werden mussten, handelt es sich indessen um definitiv realisiertes Einkommen, welches der Besteuerung unterliegt. Die Beschwerdeführer haben die Provisionen denn auch in der Steuererklärung 2001/02 angegeben. Allerdings sind diese Provisionen nicht wie deklariert als Vermögensertrag, sondern als Einkommen aus Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

5.6 Die Beschwerde ist somit in Bezug auf die direkte Bundessteuer begründet und gutzuheissen, soweit die Vorinstanz nicht ausbezahlte Gutschriften besteuert hat. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

II. Staats- und Gemeindesteuer

6.

Die hier massgebenden Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (Art. 7 Abs. 1 und 4 lit. d StHG) stimmen inhaltlich mit den ent-

sprechenden Bestimmungen bei der direkten Bundessteuer überein. Die Beschwerdeführer erheben in Bezug auf die kantonalen Steuern keine Rügen, welche nicht bereits für die direkte Bundessteuer zu behandeln waren. Sie machen auch nicht geltend, kantonales (Steuer-)Recht sei willkürlich ausgelegt oder angewendet worden (Art. 106 Abs. 2 BGG). Die Beschwerde ist folglich auch in Bezug auf die kantonalen Steuern begründet, soweit die Steuerbehörden die als unsicher scheinenden Gutschriften der Jahre 2001 und 2002 der Einkommens- und Vermögenssteuer unterworfen haben. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

[1]Gemäss Bericht der ausseramtlichen Konkursverwaltung zur 2. Gläubigerversammlung vom 31.8.2005 wurden Fr. 987 862.-- eingeklagt (Anmerkung der Redaktion).

[2]Einfügung der Redaktion.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. August 2011 i.S. F. (VGE II 2011 41)

Beginn der Rechtsmittelfrist bei gescheiterter Zustellung eines Entscheides (§ 150 JV): für die zweite Zustellung gilt eine siebentägige Abholfrist

Bei gescheiterter Zustellung von Entscheiden oder Verfügungen, welche die kantonalen Steuern betreffen, gilt was folgt:

Erste Zustellung:

Wird dem Adressaten eine Abholeinladung in sein Postfach oder (nach erfolglosem Zustellversuch) in seinen Briefkasten gelegt, beginnt am Folgetag (vgl. BGE 5A_2/2010 vom 17. März 2010, E. 3.1) eine Abholfrist von sieben Tagen bzw. bei Postlagersendungen von (längstens) einem Monat zu laufen. Wird die Sendung nicht innert Frist abgeholt, geht sie zurück an den Absender und die Zustellung wird wiederholt (§ 150 Abs. 1 JV).

Hat der Adressat die Zustellung jedoch schuldhaft verhindert, gilt sie am letzten Tag der Abholfrist als erfolgt (§ 150 Abs. 2 JV).

Zweite Zustellung:

Wird die eingeschriebene Sendung erneut innerhalb von sieben Tagen nicht abgeholt, gilt sie als am letzten Tag der Abholfrist zugestellt. Bei der zweiten Zustellung gilt die siebentägige Abholfrist auch für postlagernde Sendungen.

Voraussetzung für diese sog. Zustellfiktion ist, dass der Adressat mit der Zustellung hat rechnen müssen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit eingeschriebener Post versandte die kantonale Steuerkommission am 16. Februar 2011 ihren Einspracheentscheid i.S. F. Nachdem die Sendung mit dem Vermerk „nicht abgeholt“ an die Steuerkommission zurückgesandt worden war, erfolgte am 2. März 2011 eine zweite Zustellung mit eingeschriebener Post. Diese wurde am 11. März 2011 ebenfalls mit dem Vermerk „nicht abgeholt“ an die Steuerkommission retourniert. Am 15. April 2011 stellte die Steuerkommission der Einsprecherin den Entscheid vom 8. Februar 2011 mit normaler Post zu und wies in einem Begleitschreiben darauf hin, dass der Entscheid mittlerweile in Rechtskraft erwachsen sei.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2011 erhebt F. Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.1 Vor Erlass eines Entscheides prüft das Verwaltungsgericht von Amtes wegen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind (§ 128 des Steuergesetzes [StG; SRSZ 172.200] vom 9. Februar 2000 i.V.m. § 27 Abs. 1 VRP). Es prüft unter anderem insbesondere die fristgerechte Geltendmachung des Rechtsanspruchs (§ 27 Abs. 1 lit. f VRP). Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, trifft das Verwaltungsgericht einen Nichteintretensentscheid (§ 27 Abs. 2 VRP).

2.2.1 Gegen den Einspracheentscheid können die einspracheberechtigten Parteien sowie die Veranlagungsbehörde innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich Beschwerde erheben (§ 166 Abs. 1 Satz 1 StG). Hierbei handelt es sich um eine gesetzliche Frist, die gemäss § 138 Abs. 1 StG nicht erstreckt werden kann und für welche die Gerichtsferien nicht gelten.

Das StG äussert sich nicht zur Zustellung von Entscheiden und den Zustellungsmodalitäten. Es kommen daher aufgrund der Verweise von § 128 StG sowie von § 128 StG i.V.m. § 4 Abs. 2 VRP ergänzend die Bestimmungen der VRP sowie der Justizverordnung (JV; SRSZ 231.110) vom 18. November 2009 zur Anwendung.

Kann die Zustellung nicht erfolgen, so wird sie wiederholt. Wird die zweite Zustellung bei der Post nicht abgeholt, gilt sie als zugestellt (§ 150 Abs. 1 JV). Die Zustellung gilt auch als erfolgt, wenn der Adressat die Zustellung schuldhaft verhindert (§ 150 Abs. 2 JV).

2.2.2 Die Grundsätze, nach denen eine eingeschriebene Sendung als zugestellt gilt (sogenannte Zustellfiktion), wenn das kantonale Recht diese Frage - wie im Kanton Schwyz - nicht regelt, werden vom Bundesgericht in BGE 130 III 396 wie folgt dargelegt:

> 1.2.3 Wird der Adressat anlässlich einer versuchten Zustellung nicht angetroffen und daher eine Abholeinladung in seinen Briefkasten oder sein Postfach gelegt, so gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem sie auf der Post abgeholt wird; geschieht das nicht innert der Abholfrist, die sieben Tage beträgt, so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt, sofern der Adressat mit der Zustellung hatte rechnen müssen. Die siebentägige Frist war früher in Art. 169 Abs. 1 lit. d und e der Verordnung 1 vom 1. September 1967 zum Postverkehrsgesetz (AS 1967 S. 1462) vorgesehen. Diese Verordnung ist mit Art. 13 lit. a der Postverordnung vom 29. Oktober 1997 (aVPG; AS 1997 S. 2461) aufgehoben worden. Die siebentägige Frist ist jetzt als Grundsatz, von dem abweichende Abmachungen zulässig sind, in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Post vorgesehen und damit allgemein bekannt (BGE 127 I 31 E. 2a/aa S. 34). Diese Rechtsprechung ist nur dann massgebend, wenn die Zustellung eines behördlichen Aktes mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwartet werden muss. Indessen entsteht erst mit der Rechtshängigkeit ein Prozessrechtsverhältnis, welches die Parteien verpflichtet, sich nach Treu und Glauben zu verhalten, d.h. unter anderem dafür zu sorgen, dass ihnen Entscheide, welche das Verfahren betreffen, zugestellt werden können. Diese Pflicht entsteht mithin als prozessuale Pflicht mit der Begründung eines Verfahrensverhältnisses und gilt insoweit, als während des hängigen Verfahrens

mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Aktes gerechnet werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2A.429/2002 vom 8. Oktober 2002, E. 1; BGE 123 III 492 E. 1 S. 493; 120 III 3 E. 1d; 119 V 89 E. 4b/aa S. 94; KÖLZ/HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., N. 341 S. 123).

Bei der Fristberechnung wird gemäss § 158 Abs. 1 JV der Tag der Eröffnung einer Frist oder der Tag der Mitteilung eines Entscheides nicht mitgezählt. Ist der letzte Tag einer Frist ein Samstag oder ein öffentlicher Ruhetag, oder kann die Post an diesem Tage nicht wie gewöhnlich benutzt werden, so endigt die Frist am nächsten Werktag. Samstage und öffentliche Ruhetage während laufender Frist werden mitgezählt (§ 158 Abs. 2 JV). Eine Handlung ist rechtzeitig erfolgt, wenn sie vor Ablauf der Frist vorgenommen wird. Schriftliche Eingaben müssen spätestens am letzten Tag der Frist an die Bestimmungsstelle gelangen oder für sie der Schweizerischen Post übergeben sein (§ 159 Abs. 1 JV).

2.2.3 Der am 16. Februar 2011 versandte Einspracheentscheid wurde der Beschwerdeführerin am 17. Februar 2011 zur Abholung gemeldet (...). Die siebentägige Abholfrist endete somit am 24. Februar 2011. Gemäss der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung sowie für den Fall der schuldhaften Verhinderung der Zustellung im Sinne von § 150 Abs. 2 JV gilt die Zustellung folglich als per 24. Februar 2011 erfolgt.

Der zweite Versand des Einspracheentscheides mit eingeschriebener Post erfolgte am 2. März 2011 und wurde der Beschwerdeführerin am 3. März 2011 zur Abholung gemeldet (...). Im Sinne von § 150 Abs. 1 JV gilt daher die Sendung auf jeden Fall als per 10. März 2011 zugestellt.

Die 30-tägige Beschwerdefrist endete folglich am 9. April 2011 bzw. weil dieser auf einen Samstag fiel am Montag, 11. April 2011. Die Beschwerde vom 18. Mai 2011 mit Postaufgabe am gleichen Tag erweist sich daher als verspätet.

2.2.4 Die Beschwerdeführerin hatte am 25. April 2009 Einsprache gegen die beiden Schätzungsverfügungen vom 27. Februar 2009 erhoben. Mit Schreiben vom 25. August 2009 orientierte die kantonale Steuerverwaltung, Liegenschaftenschätzung, die Beschwerdeführerin über den beabsichtigten Abschluss des Vorverfahrens und die Weiterleitung der Einsprache an die Steuerkommission zur Beurteilung für den Fall, dass die Einsprache nicht zurückgezogen werden sollte (...). Am 14. September 2010 erkundigte sich die Beschwerdeführerin bei der Kantonalen Steuerverwaltung nach dem „Stand im o.g. Einspracheverfahren“ (...). Mit Schreiben vom 3. Dezember 2010 orientierte die Steuerkommission die Beschwerdeführerin über die vorgesehene Korrektur der angefochtenen Schätzungsverfügungen vom 27. Februar 2009 (...).

Die Beschwerdeführerin musste daher im Februar/März 2011 mit hoher Wahrscheinlichkeit mit der (baldigen) Zustellung eines weiteren behördlichen Aktes bzw. des Einspracheentscheides rechnen.

2.3.1 Die Beschwerdeführerin macht in der Beschwerde geltend, es sei für sie eine „böse Überraschung“ gewesen, als sie „kurz vor Ostern den Brief von der Steuerverwaltung mit o.g. Entscheid“ erhalten habe, „dies

mit einer abgelaufenen Frist, dies ohne je davor Kenntnis vom Entscheid gehabt zu haben, geschweige denn vom Einschreibebrief oder Avis“.

Diese Argumentation ist unbehelflich. Es ist gerade das Charakteristikum der vorerwähnten Zustellfiktion, dass eine Rechtsmittelfrist ausgelöst werden und ablaufen kann, ohne dass der Rechtsbetroffene hiervon (rechtzeitig) Kenntnis erhält. Deshalb haben Rechtsuchende nach Treu und Glauben unter anderem dafür zu sorgen, dass ihnen Entscheide, welche das Verfahren betreffen, zugestellt werden können.

2.3.2 Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe „die kompetente Stelle bei der Steuerverwaltung bereits früher gebeten“, ihr „aufgrund von Postproblemen die Korrespondenz an eine andere Adresse zu senden (Postlagernd, …)“. Mit Schreiben vom 14. September 2010 teilte sie der kantonalen Steuerverwaltung die neue Korrespondenzadresse „N. Postlagernd …“ mit, da sie „zu viel Probleme mit der postalischen Zustellung, z.B. Briefe die nicht ankommen“, habe (…).

Die Vorinstanz bestreitet vernehmlassend (…), von einer entsprechenden Meldung Kenntnis gehabt zu haben und verweist auf die Gemeinde …, wo die Beschwerdeführerin nur mit der Adresse … (ohne Zusatz „postlagernd“) registriert sei. An diese Adresse seien alle Postzustellungen der Steuerverwaltung und auch der Gemeinde … erfolgt.

Postlagersendungen bleiben (längstens) einen Monat bei der Bestimmungspoststelle liegen (BGE 127 III 173, Erw. 1.a). Sendungen, die nach einem Monat nicht abgeholt werden, werden an den Absender zurückge-

sandt (vgl. "Postlagersendungen", abrufbar unter www.post.ch). Da die beiden eingeschriebenen Zustellungen an die Beschwerdeführerin vom 16. Februar 2011 und vom 2. März 2011 nach Ablauf der siebentägigen Abholfrist an die Steuerkommission zurückgeschickt wurden, ist es fraglich, ob die Beschwerdeführerin der Post tatsächlich einen Postlagerungs- oder Postzurückbehaltungsauftrag erteilt hatte. Indes ist diese Frage deshalb von untergeordneter Bedeutung, weil gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die siebentägige Abholungsfrist auch für postlagernde Sendungen gilt (Bundesgerichtsurteile 5D_31/2011 vom 11. März 2011; 9C_1055/2008 vom 2. Februar 2009; 5P.425/2005 vom 20. Januar 2006, Erw. 3.2). Wer die Post beauftragt, an ihn adressierte Postsendungen einschliesslich Abholungseinladungen für eingeschriebene Sendungen zurückzubehalten, kann mithin weder der Zustellfiktion nach sieben Tagen entgehen noch irgendwelche Fristen hinausschieben (vgl. RBOG 2008 Nr. 33). Die Beschwerdeführerin macht auch nicht geltend, in der fraglichen Zeit (Zeitraum Februar/März 2011) während längerer Zeit abwesend gewesen zu sein oder über keine feste Zustelladresse verfügt zu haben, was regelmässig die Gründe für eine (vorübergehend) postlagernde Zustellung der (Brief-)Post sind (vgl. „Postlagersendungen“, abrufbar unter www.post.ch). Wäre dies der Fall, müsste sich die Beschwerdeführerin unter dem Gesichtspunkt des Verschuldens anlasten lassen, dass sie die Vorinstanz nicht über eine allfällige Abwesenheit orientiert hat, womit gemäss § 150 Abs. 2 JV die Zustellfiktion bereits am 24. Februar 2011 greifen würde und die Beschwerdefrist am Donnerstag, 26. März 2011, geendet hätte. Was die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Zustellschwierigkeiten an ihrem Wohnort anbelangt, ist es im Übrigen angesichts der von der Vorinstanz beigebrachten Track &

Trace-Auszüge (...) unwahrscheinlich, dass die entsprechenden Abholeinladungen nicht in den Briefkasten der Beschwerdeführerin an ihrer Wohnadresse gelegt wurden.

Insgesamt können die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Zustellproblematik sowie der (behauptete) Postlagerungsauftrag nichts daran ändern, dass die Zustellfiktion greift, und sie die Frist zur Einreichung der Beschwerde versäumt hat.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. September 2011 i.S. D. (VGE II 2011 66)

Vertretung der verbeiständeten Person im Steuerverfahren

Als gesetzlicher Vertreter ist der Beistand befugt, für die verbeiständete Person sowohl die Steuererklärung zu unterzeichnen und einzureichen wie auch die Veranlagungsverfügung entgegen zu nehmen. Eine Verpflichtung, die Veranlagungsverfügung zusätzlich auch der verbeiständeten Person zuzustellen, besteht für die Steuerbehörde nicht. Selbst wenn im konkreten Fall die Einreichung der Steuererklärung vom Umfang des Beistandsmandats nicht gedeckt gewesen wäre, hätte die Steuerbehörde die Veranlagungsverfügung mangels Erkennbarkeit einer solchen Einschränkung an den gesetzlichen Vertreter eröffnen müssen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Am 29.6.2007 wurde über D. eine Beistandschaft nach Art. 392 Ziff. 1 und Art. 393 Ziff. 2 ZGB errichtet.

Am 15.1.2008 reichte die Beiständin die Steuererklärung 2005/06 ein und teilte der Steuerverwaltung gleichzeitig mit, dass seit dem 29.6.2007 eine Beistandschaft bestehe.

Mit Verfügung vom 22.4.2008, adressiert an die Amtsvormundschaft ...., wurde D. für das Jahr 2006 definitiv veranlagt.

Mit Beschluss vom 9.2.2009 hob die Vormundschaftsbehörde die Beistandschaft wieder auf.

Am 26.6.2009 erhob D. Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2006 u.a. mit der Begründung, es seien verschiedene Abzüge nicht vorgenommen worden. Mit Einspracheentscheid vom 16.6.2011 trat die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf die Einsprache nicht ein, weil die Veranlagungsverfügung 2006 bereits im Jahr 2008 in Rechtskraft erwachsen sei.

Mit Schreiben vom 20.7.2011 erhebt D. Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz.

Aus den Erwägungen

1.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass fraglich sei, ob die Unterschrift der Beiständin auf der Steuererklärung rechtens sei. Er sei zu diesem Zeitpunkt nicht bevormundet gewesen. Indem die Beiständin ihn nicht über den Inhalt der Steuerklärung 2006 und der Veranlagungsverfügung 2006 informiert habe, habe diese ihre Informationspflicht grob verletzt. Auch hätte seitens der Steuerverwaltung eine Informationspflicht

bestanden; stattdessen hätte die Steuerverwaltung die Einschätzung lediglich der Vormundschaftsbehörde zugestellt. Es sei ihm daher unmöglich gewesen, rechtzeitig Einsprache zu erheben.

1.2 ...

2.1 ...

2.2 ...

3.1 Verfügungen und Entscheide werden mit Begründung und Rechtsmittelbelehrung schriftlich eröffnet (§ 137 Abs. 1 StG; Art. 116 DBG). Sie sind allen Verfahrensbeteiligten, somit insbesondere dem Steuerpflichtigen und weiteren zum Rechtsmittel Legitimierten individuell zuzustellen. Ist der Steuerpflichtige oder ein anderer Verfahrensbeteiligter im Verfahren vertraglich oder gesetzlich vertreten worden, so hat die Zustellung an den Vertreter zu erfolgen (Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N15 f. zu Art. 116 DBG).

Vorliegend hat die Vormundschaftsbehörde ... mit Verfügung vom 29. Juni 2007 über den Beschwerdeführer eine kombinierte Beistandschaft im Sinne von Art. 392 Ziff. 1 und Art. 393 Ziff. 2 ZGB errichtet. Am 15. Januar 2008 reichte die Beiständin die Steuererklärung für die Steuerjahre 2005 und 2006 ein. In einem Schreiben gleichen Datums setzt die Beiständin die Steuerverwaltung von der genannten vormundschaftlichen Massnahme in Kenntnis (Steuerakten). Nachdem zum mass-

geblichen Zeitpunkt eine gesetzliche Vertretung bestand und die Steuererklärung von der Vertreterin eingereicht wurde, war die Steuerverwaltung gehalten, die vorliegend umstrittene Veranlagung nur gegenüber der Beiständin als gesetzliche Vertreterin zu eröffnen. Eine Eröffnung ausschliesslich gegenüber dem Beschwerdeführer hätte in der vorliegenden Konstellation keine Rechtswirkungen entfaltet. Eine Verpflichtung der Steuerverwaltung, Verfügungen im Falle des Bestehens einer Beistandschaft zusätzlich auch gegenüber der verbeiständeten Person zu eröffnen, besteht nicht. Ebenfalls lässt sich aus den einschlägigen Erlassen keine sonstwie geartete „Informationspflicht“ der Steuerverwaltung gegenüber der gesetzlich vertretenen Person ableiten. Daran vermag auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer nicht bevormundet, sondern lediglich verbeiständet war, nichts zu ändern. Entscheidend ist, dass eine gesetzliche Vertretung bestand, wenn auch „nur“ in Form einer kombinierten Beistandschaft.

3.2 Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss vorbringt, die Beiständin wäre gar nicht zur Einreichung der Steuererklärung befugt gewesen, ist ihm nicht zu folgen. Vorliegend hat die Beiständin der Steuerverwaltung die gesetzliche Vertretung angezeigt (vgl. vorstehend). Aufgrund dessen durfte die Steuerverwaltung ohne Weiteres davon ausgehen, dass die Beiständin zur Einreichung der Steuerklärung befugt war und sich die gesetzliche Vertretung auch auf die Entgegennahme der Veranlagungsverfügung sowie auf ein allfälliges Einspracheverfahren erstreckt, zumal die Interessenwahrnehmung im Steuerbereich gewöhnlich zu den zentralen Aufgaben eines Beistandes im Sinne von Art. 393 Ziff. 2 ZGB zählt. Selbst wenn die Einreichung der Steuererklärung im konkreten

Fall vom Umfang des Beistandsmandats nicht gedeckt gewesen wäre, würde dies mangels Erkennbarkeit einer solchen Einschränkung seitens der Steuerverwaltung nichts ändern (vgl. analog Zweifel/ Athanas, a.a.O., N 20 zu Art. 117 DBG).

Hinweis der Redaktion:

Auf die von D. gegen das vorstehende Urteil erhobene Beschwerde ist das Bundesgericht mit Entscheid vom 26.11.2011 (2C_963/2011 und 2C_964/2011) nicht eingetreten.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Oktober 2011 i.S. M. AG (VGE II 2011 78)

Beteiligungsabzug (Art. 69 und 70 DBG bzw. § 74 StG): verdecktes Eigenkapital in Form eines zinslosen Darlehens der beherrschenden Gesellschaft

Gewährt eine Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft ein zinsloses Darlehen, so ist beim Verkauf der Gesellschaftsanteile mit Blick auf den Beteiligungsabzug die Höhe des Beteiligungserlöses um den in den Vorjahren ausgeübten Gewinnverzicht (Zinslosigkeit des Darlehens) auf dem Teil des Darlehens zu vermindern, der nicht als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren ist. Dass in den Vorjahren bei der Gewinnbesteuerung von der Steuerbehörde keine Zinsaufrechnungen vorgenommen wurden, ändert daran nichts.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die M. AG hielt seit 1999 eine Beteiligung von 99.002 % an der ausländischen N. AG. Im Jahre 1999 gewährte die M. AG der N. AG ein zinsloses Darlehen, welches 2005 erhöht wurde. Im Jahre 2007 verkaufte die M. AG ihre Beteiligung an der N. AG zum Preis von CHF 250 126.--.

Das Darlehen im Wert von umgerechnet CHF 315 156.-- wurde ihr zurückbezahlt.

Zur Berechnung des realisierten Kapitalgewinnes brachte die Veranlagungsbehörde vom Verkaufserlös (CHF 250 126.--) neben dem Buchwert der Beteiligung (CHF 16 038.--) einen jährlichen (fiktiven) Darlehenszins zwischen 4 % und 5 % in Abzug. Diese Berechnung wurde von den Einspracheinstanzen im Grundsatz geschützt. Der Kapitalgewinn (Beteiligungsertrag) betrug gemäss Einspracheentscheid CHF 121 467.-- und der Beteiligungsabzug (unter Berücksichtigung von Verwaltungskosten und Finanzierungsaufwand) 2.143 %.

Gegen den Einspracheentscheid erhebt die M. AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Sie bestreitet die Rechtsmässigkeit des Darlehenszinsabzuges und beantragt, den Kapitalgewinn (Beteiligungsertrag) auf CHF 234 088.-- und den Beteiligungsabzug auf 4.45 % festzusetzen. Eventualiter wird ein Kapitalgewinn (Beteiligungsertrag) von CHF 163 702.-- bei einem Beteiligungsabzug von 2.143 % beantragt. Dies mit der Begründung, soweit das zinslose Darlehen verdecktes Eigenkapital darstelle, könne kein Zinsverzicht erfolgt sein. Das Verwaltungsgericht heisst im Grundsatz den Eventualantrag gut und weist die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung und Neubeurteilung an die Vorinstanzen zurück.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Ist eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent (10 % seit dem 1.1.2011) am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt oder haben ihre Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von mindestens zwei Millionen Franken (eine Million Franken seit dem 1.1.2011), so ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn (§ 74 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; SRSZ 172.200] vom 9.2.2000). Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag aus Beteiligungen, vermindert um die anteiligen Verwaltungskosten von 5 Prozent oder um die tatsächlichen Verwaltungskosten sowie um die anteiligen Finanzierungskosten. Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen sowie die Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten (§ 74 Abs. 2 StG). Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung unter anderen nur berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt (§ 74 Abs. 5 lit. a StG). Die analoge Regelung kennt das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990 in den Artikeln 69 und 70 (in der bis zum 31.12.2010 geltenden Fassung).

3.1.1 Die Vorinstanzen führten im angefochtenen Einspracheentscheid unter anderem aus, die Gewährung eines zinslosen Darlehens

der Mutter- (M. AG) an die Tochtergesellschaft (N. AG) sei eine verdeckte Kapitaleinlage (durch Gewinnverzicht), wodurch die Gestehungskosten bei der Beteiligung an der N. AG entsprechend erhöht würden. Die Gestehungskosten seien nicht Gegenstand der Verfügungen 1999 bis 2006 gewesen und hätten sich erst beim Verkauf der Beteiligung ausgewirkt (...). Hätte die Beschwerdeführerin kein zinsloses Darlehen gewährt, hätte die N. AG seit 1999 Darlehenszinsen entrichten müssen, was deren Eigenkapital und folglich den Verkaufserlös geschmälert hätte (S. 5 Ziff. 2.3).

3.1.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass der Verzicht auf die Verzinsung des einer verbundenen Unternehmung (in casu der N. AG) gewährten Darlehens grundsätzlich bei den Gestehungskosten der betreffenden Beteiligung zu berücksichtigen ist. Sie wendet hingegen ein, die Veranlagungen 1999 bis 2006 seien in Rechtskraft erwachsen. Es sei für sie somit nicht ersichtlich gewesen, dass „durch den Zinsverzicht die Gewinnsteuerwerte bzw. die Gestehungskosten erhöht wurden, da die verdeckte Kapitaleinlage nicht zu einer jährlichen Besteuerung“ geführt habe. Die Steuerverwaltung hätte ihrerseits diese Angaben bei den jeweiligen Veranlagungen anbringen müssen. Es gebe dementsprechend auch keinen Revisionsgrund gemäss Art. 147 DBG. Nichtsdesto mehr gelte auch das Zinsenmerkblatt für ein Schweiz-Ausland-Verhältnis. Mit dem Verzicht der Zinsaufrechnung habe der Steuerkommissär die gängige Praxis nicht angewandt und somit auf eine Aufrechnung bewusst verzichtet. Er habe sich auf die Massgeblichkeit der Handelsbilanz gestützt und die Jahresrechnungen als korrekt veranlagt. Es gebe also keinen Grund, erst nach acht Jahren eine Nachbesteuerung der nicht

verbuchten Zinsen vorzunehmen. Da die jährliche Besteuerung der verdeckten Kapitaleinlage nicht im Sinne des Kreisschreibens Nr. 9 (1998), S. 7 (Ziff. 2.5.3.c) erfolgt sei, seien die Veranlagungen akzeptiert und für die steuerpflichtige Gesellschaft rechtsverbindlich geworden, ansonsten hätte die Steuerverwaltung die Erhöhung bei den Veranlagungen vermerken müssen.

3.2 Eine Revision der rechtskräftigen Veranlagungen 1999 bis 2006 der Beschwerdeführerin im Sinne von § 169 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG wie eine Nachbesteuerung der Beschwerdeführerin für die Jahre 1999 bis 2006 gemäss § 175 ff. StG bzw. Art. 151 ff. DBG standen und stehen nicht zur Diskussion. Die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin sind unbehelflich.

3.3 Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzungen beruhen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich allein grundsätzlich nicht teil (Urteil 2A.192/2000 vom 9.5.2001 Erw. 1.b/bb mit zahlreichen Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, VB zu Art. 147-153a N 12). Frühere Veranlagungen sind für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht verbindlich und stellen namentlich auch keine individuellen konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Ver-

trauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt würde. Es fehlt zum Vornherein an der Grundlage für die Berufung auf den in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) vom 18. April 1999 gewährleisteten Vertrauensschutz (Bundesgerichtsurteil 2P.292/2002 vom 19.3.2003 = NStP 2003 S. 37 ff.). Was die Massgeblichkeit der Handelsbilanz anbelangt, auf welche sich die Beschwerdeführerin beruft, hat das Bundesgericht im Urteil 2A.370/2004 vom 11. November 2005 in Sachen Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer/K. AG Folgendes ausgeführt (Erw. 4.2):

> Die Rechtskraft des Veranlagungsentscheides der Steuerperiode 1994/95 erstreckt sich nicht auf die Schlussbilanz des Geschäftsjahres 1994/95 und schon gar nicht auf die Eingangsbilanz des Geschäftsjahres 1995/96. An der Rechtskraft haben nur die Steuerfaktoren teil. Die Erwägungen, auf denen die Festsetzungen beruhen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können daher in einer späteren Periode anders beurteilt werden (BGE 88 I 240 E. 2 S. 244; ASA 59 476 E. 2b, 38 163 E. 4a; Urteil 2A.101/1994 vom 17.07.1996, in: StE 1997 B 93.4 Nr. 4, E. 4c).

Im Sinne dieser Rechtsprechung kann die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass in den Vorperioden steuerlich keine Zinsaufrechnungen vorgenommen wurden und „keine jährliche Besteuerung der verdeckten Kapitaleinlage“ erfolgte, somit nichts zu ihren Gunsten herleiten. Über allfällig aufzurechnende Zinsen sowie die Gestehungskosten der Beteiligung konnte und durfte die Veranlagungsbehörde in den jeweiligen Veranlagungsverfügungen - analog zu inskünftig zu berücksichtigenden Verlustvorträgen (vgl.

Bundesgerichtsurteil 2A.775/2006 vom 18.6.2007 Erw. 1.1; StR 1999 S. 758 ff.) - keine rechtskraftfähigen und für spätere Veranlagungen verbindliche Aussagen bzw. Feststellungen machen.

3.4 Der Hauptantrag, es sei von der Zinsaufrechnung abzusehen und der Beteiligungsabzug sei bei einem Beteiligungsertrag von Fr. 234 088.-- auf 4.45% festzusetzen, ist daher abzuweisen.

4.1 Eventualiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die Gestehungskosten erhöhten sich nur im Umfang der Zinsen auf dem Teil des Darlehens, der nicht als verdecktes Eigenkapital qualifiziert wird. Gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend „Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 [aufgehoben per 31.12.1997] DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ ermittelt die Beschwerdeführerin für die Jahre 1999 bis 2007 das für Nahestehende zulässige Fremdkapital bzw. das verdeckte Eigenkapital, was gegenüber den Berechnungen der Vorinstanzen zu um Fr. 42 567.-- geringeren Gestehungskosten bzw. zu einem um diesen Betrag höheren Beteiligungsertrag von Fr. 163 702.-- führt.

Die Vorinstanzen wenden vernehmlassend ein (...), der Vorinstanz lägen keine Jahresrechnungen der N. AG vor, anhand welcher die Angaben/Berechnungen der Beschwerdeführerin verifiziert und geprüft werden könnten. Zudem handle es sich um ein neues Vorbringen, welches die Beschwerdeführerin bereits während des Vor- bzw. Einspracheverfahrens hätte vorbringen können.

4.2 Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangen Verfahrens gerügt werden (§ 166 Abs. 3 StG). Gemäss § 167 Abs. 3 StG stehen der Beschwerdeinstanz (im Übrigen) dieselben Befugnisse zu wie den Veranlagungsbehörden. Hierzu gehört auch die Feststellung des Sachverhaltes im Sinne von § 135 StG, wonach die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen sind, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Abs. 1), sowie die freie Würdigung der Beweise (Abs. 2). Die analoge Regelung kennt das Recht der direkten Bundessteuer in Art. 140 Abs. 3, Art. 142 Abs. 4 DBG sowie Art. 115 (Beweisabnahme) (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N 38). Mithin sind Noven im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren zulässig (vgl. Bundesgerichtsurteil 2A.421/2003 vom 15.3.2004 Erw. 2.2). Zulässig ist hingegen eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für das Verfahren vor einer allfälligen zweiten kantonalen Gerichtsinstanz (BGE 131 II 548 ff.), die der Kanton Schwyz nicht kennt.

Nichts anderes ergibt sich für das Verfahren betreffend die kantonalen Steuern aus der subsidiären Anwendbarkeit der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP; SRSZ 234.110) vom 6. Juni 1974 (§ 128 StG). Neue Tatsachen und Beweismittel sind im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren zulässig, soweit der angefochtene Entscheid dazu Anlass gibt (§ 57 Abs. 1 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974). Steht dem Verwaltungsgericht die Ermessensüberprüfung zu (§ 55 Abs. 2 VRP), ist § 48 anwendbar. Dem Verwaltungsgericht steht unter anderem eine Prüfung der richtigen Hand-

habung des Ermessens zu, wenn es als erste Beschwerdeinstanz zu entscheiden hat, und es sich nicht um Verfügungen des Regierungsrates handelt (§ 55 Abs. 2 lit. a VRP). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.

4.3 Nach ständiger Rechtsprechung gilt - einmal abgesehen von den Fällen, in welchen die Steuergesetze die Beweislast speziell ordnen - als Regel, dass die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, derweil dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Dabei hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. statt vieler VGE II 2010 75 vom 25.11.2010 Erw. 2.4.1 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer wird an die Erbringung des Nachweises für eine steuermindernde Tatsache ein strenger Massstab angelegt. Gelingt der steuerpflichtigen Person der Nachweis der steuermindernden Tatsache nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. VGE III 2010 66 vom 26.8.2010 Erw. 3; Bundesgerichtsurteil 2C_566/2008, 2C_567/2008 vom 16.12.2008 Erw. 3.1).

Sind die für die Veranlagung massgeblichen Tatsachen umstritten oder unsicher, ist in der Regel ein Beweisverfahren durchzuführen (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 12 und 16). Die steuerpflichtige Person trifft im Rechtsmittelverfahren eine erweiterte Mitwirkung in dem Sinne, dass sie den von ihr geforderten Nachweis durch eine substanziierte Sachverhaltsdarstellung und durch Beschaffung

oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung in der Beschwerdeschrift anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft die Beschwerdeinstanz keine weitere Untersuchungspflicht (Richner/Frei/Kaumann/ Meuter, a.a.O., Art. 140 N 54 f.). Von der steuerpflichtigen Person angebotene zulässige Beweise müssen abgenommen werden, wenn sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 130 DBG N 23). Ergänzende Untersuchungen sind grundsätzlich durch die Rechtsmittelinstanz selbst vorzunehmen. Stehen wesentliche Tatsachen zur Diskussion, welche noch nicht Gegenstand der Untersuchung waren oder sind umfassende Beweisverfahren durchzuführen, rechtfertigt sich eine Rückweisung an die Veranlagungsbehörde bzw. die Vorinstanz. Eine Rückweisung kann sich auch aufdrängen zwecks Wahrung des Rechts der steuerpflichtigen Person auf zwei mit umfassender Untersuchungs- und Überprüfungsbefugnis urteilende Instanzen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 143 DGB N 30 f.; Ulrich Cavelti, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 143 N 9).

4.4 Es ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, dass bei den Gestehungskosten grundsätzlich nur die (nicht vereinnahmten) Zinsen auf dem Teil des der N. AG gewährten Darlehens, der nicht als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren ist, zu berücksichtigen sind. Die Vorinstanzen lassen in der Vernehmlassung ebenfalls durchblicken, dass sie sich dieser Betrachtungsweise anschliessen. Soweit aus den Akten hervorgeht, hat die Beschwerdeführerin im bisherigen Verfahrensverlauf nie geltend gemacht,

nur ein Teil des Darlehens sei als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren. Die Vorinstanzen hatten deshalb auch keinen Anlass, entsprechende Untersuchungen/Abklärungen einzuleiten. Die von der Beschwerdeführerin mit der Beschwerde nunmehr vorgebrachten, selbst erstellten und weiter nicht belegten Berechnungen des zulässigen Fremdkapitals bzw. des als verdecktes Eigenkapital zu qualifizierenden Teils des Darlehens sind zwar vorerst als Parteibehauptungen zu werten, wirken aber glaubhaft. Die Vorinstanzen weisen jedoch zu Recht darauf hin, dass sich die Berechnungen der Beschwerdeführerin aufgrund der aktuellen Aktenlage nicht verifizieren lassen.

Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, die Sache an die Vorinstanzen zurückzuweisen. Diese werden bei der Beschwerdeführerin die Jahresrechnungen der N. AG für die fraglichen Jahre 1999 bis 2007 einzuholen haben und den als verdecktes Eigenkapital zu qualifizierenden Anteil des Darlehens und gestützt darauf die massgeblichen Gestehungskosten sowie den Beteiligungsabzug neu zu berechnen haben. Sollte die Beschwerdeführerin die zur Neubeurteilung des Beteiligungsabzuges erforderlichen Unterlagen nicht beibringen können, so gilt der von ihr behauptete Sachverhalt als unbewiesen und wird sie die Folgen dieser Beweislosigkeit zu Tragen haben, d.h. in diesem Fall bleibt es bei den mit dem angefochtenen Einspracheentscheid vom 2. August 2011 festgelegten Gestehungskosten von Fr. 128 659.-- bzw. einem Beteiligungsertrag von Fr. 121 467.-- und einem Beteiligungsabzug von 2.143 %.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
- Voraussetzungen **2004,** 24
- Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
- Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
- freie Selbstvorsorge **1999,** 64
- gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
- für Kinder in Ausbildung **2001,** 52
- Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
- an Ehegatten **1998,** 76
- Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
- Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
- Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
- Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
- Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
- von Betreibungsbeamten **2002,** 5
- Bewerbungskosten **2010**, 10

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
- Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
- Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83
– Abzug **2011,** 59

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
– – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99; **2011,** 24
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55; **2011,** 4
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31
– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10
– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Kirchensteuer
– für juristische Personen **2010,** 42

Krankheitskosten
– Pflegekosten, ambulant **2010,** 4

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5; **2010,** 50

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37

– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5
– Wohnsitzverlegung im interkantonalen Verhältnis **2007,** 53

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Treu und Glauben
– Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde über Sachverhaltselemente (Verkehrswert einer Liegenschaft) **2010,** 31
– widersprüchliches Verhalten **2010,** 50

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126
– Unterbrechung **2011,** 28

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Auszahlungen und Gutschriften aus Schneeballsystemen **2000,** 18; **2011,** 32
– Zeitpunkt der Realisation **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53
– einer verbeiständeten Person **2011,** 54

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Volksinitiative, kantonale
– Ungültigkeit infolge Bundesrechtswidrigkeit **2010,** 16

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– freiwillige Einlagen **2005,** 21; **2011,** 17
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53
– Zustellfiktion bei gescheiterter Zustellung **2011,** 45

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Krankheits- und Pflegekosten: Kosten ambulanter Pflege zu Hause 4

– Berufsauslagen: Kosten für Stellenbewerbung nach Freistellung durch den bisherigen Arbeitgeber 10

– Erweiterung der Sozialabzüge durch den Gesetzgeber: Unzulässigkeit eines kantonalen Abzuges für Eigenbetreuung von Kindern bei gleichzeitigem Ausschluss eines Fremdbetreuungsabzuges 16

– Selbstständige Erwerbstätigkeit durch gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel: Bestimmung des Verkehrswerts (Einbuchungswert) einer Liegenschaft bei Aufnahme des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels 31

– Kirchensteuerpflicht juristischer Personen 42

– Erträge aus unbeweglichem Vermögen: Mietwert einer Liegenschaft, die dem Steuerpflichtigen aufgrund eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung steht 50

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 11. September 2009
i.S. K. (StKE 1/09)

Krankheits- und Pflegekosten (Art. 33 Abs. 1 Bst. h und h^{bis} DBG bzw. § 33 Abs. 3 Bst. a und b StG): Kosten ambulanter Pflege zu Hause

Nimmt eine pflegebedürftige Person die Dienste einer von ihr angestellten Pflegekraft in Anspruch, so sind die dafür entrichteten Gehaltszahlungen - soweit sie Pflege- und nicht Lebenshaltungskosten darstellen - steuerlich abzugsfähig. Mit dem Tod der pflegebedürftigen Person fallen nicht nur die Pflegekosten dahin, sondern es geht auch das Arbeitsverhältnis unter. Soweit die Erben den noch von der Erblasserin geschuldeten Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis nachkommen, stellen diese - soweit nicht Lebenshaltungskosten - abzugsfähige Pflegekosten der Erblasserin dar und schmälern die Höhe des Nachlasses. Führen die Erben dagegen die „Gehaltszahlungen“ auf freiwilliger Basis und ohne Gegenleistung weiter, verfügen sie über ihren jeweiligen Erbteil, was unter keinem Titel steuerlich abzugsfähig ist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

D. hatte seit Jahren für einen Monatslohn von CHF 3 000.-- die Betreuung und Pflege von K. übernommen. Die getätigten Aufwendungen wurden bei K. steuerlich als abzugsfähige Heil- und Pflegekosten anerkannt. Nach dem Tod von K. zahlten die Erben während gut eines Jahres der D. das bisherige Entgelt weiterhin aus. Mit dem Argument, dass die Erbengemeinschaft in die Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis zwischen K. und D. eingetreten sei, machten die einzelnen Erben steuerlich den anteilsmässigen Abzug dieser Aufwendungen geltend.

Erwägungen

1. ...

2. Zunächst ist festzuhalten, dass nach dem Gesamtreineinkommensprinzip die Lebenshaltungskosten, d.h. die Aufwendungen zur Deckung des privaten Lebensbedarfs nicht von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Solche Kosten sind nicht dem Bereich der Einkommenserzielung zuzuordnen, weil sie nicht überwiegend durch die Gewinnung von steuerbaren Einkünften veranlasst werden. Sie gehören zum steuerlich grundsätzlich unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung (vgl. Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 34 DBG N 3). Kosten der Lebens-

haltung sind die Aufwendungen, die nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen bzw. nicht aufgrund ausdrücklicher Regelung absetzbar sind. Zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten gehören unter anderem die Kosten für Hauspersonal und sonstige Angestellte (Richner/-Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 34 N 2 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 2006, Art. 33 N 3 ff.).

Da Krankheitskosten aufgrund ausdrücklicher Regelung von den Steuern absetzbar sind, konnte die Erblasserin, wie die Einsprecher vorbringen, bisher die Heil- und Pflegekosten an ihrem Steuerdomizil im Kanton Zürich als Krankheitskosten als Abzug geltend machen (vgl. Veranlagungsvorschlag für die direkte Bundessteuer 2004 vom 28.2.2005 des Kantonalen Steueramtes Zürich; Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG).

3. Zu prüfen ist vorliegend, ob die geltend gemachten Kosten aufgrund eines Arbeitsverhältnisses zwischen der Erblasserin und ihrer Pflegerin von den Erben bzw. den Einsprechern ebenfalls als Krankheitskosten zum Abzug gebracht werden können oder zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zählen.

a) Die Einsprecher vertreten die Auffassung, dass die Rechte und Pflichten von K. aus dem Arbeitsverhältnis zu D. auf die Erben übergegangen seien. Gemäss Art. 338a Abs. 1 OR geht mit dem Tod des Arbeitgebers das Arbeitsverhältnis grundsätzlich auf die Erben über, da die Erben des Arbeitgebers kraft Gesetzes im Wege der Universalsukzession in seine Rechtsstellung eintreten (vgl. Art. 560 ZGB). Ist das Arbeitsver-

hältnis jedoch wesentlich mit Rücksicht auf die Person des Arbeitgebers eingegangen worden, so erlischt es mit dessen Tod (Art. 338a Abs. 2 OR).

Bei persönlicher Bindung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, beispielsweise bei einem Privatchauffeur, einer Gouvernante oder Gesellschafterin, einer Pflegerin, geht das Arbeitsverhältnis mit dem Tod des Arbeitgebers unter. In diesem Falle ist von einer Unzumutbarkeit der Fortführung des Arbeitsverhältnisses auszugehen, was eine fristlose Kündigung erlauben würde. Weil der wichtige Grund in der Person des Arbeitgebers gesetzt wurde, steht dem Arbeitnehmer ein Anspruch auf angemessenen Ersatz des Schadens zu, der ihm aus der (gegenüber den gesetzlichen oder vertraglichen Kündigungsterminen) vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses erwächst. Angemessener Schadenersatz ist nicht notwendig der volle Schadenersatz, vielmehr findet bei der Bemessung Art. 337b OR Anwendung. Hingegen ist die Höhe durch den Lohn bis zum Ablauf der Frist für eine ordentliche Kündigung begrenzt (vgl. Streiff/von Kaenel, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319-362 OR, 6.A., Zürich 2006, Art. 338a N4; Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, OR, Band VI, 2. Abteilung, Bern 1992, Art. 338a N4).

b) In casu hat D. [die] K. mehrere Jahre als Pflegefrau betreut und gepflegt. K. war damit gleichzeitig Arbeitgeberin und die zu pflegende Person. Das Arbeitsverhältnis wurde daher wesentlich mit Rücksicht auf die Person der Arbeitgeberin eingegangen. Auch konnte dadurch nach dem Tod der zu pflegenden Arbeitgeberin der Arbeitsvertrag seitens der Arbeitnehmerin nicht mehr erfüllt werden. Es ist somit von Unzumutbarkeit der

Fortführung des Arbeitsverhältnisses auszugehen, was eine fristlose Kündigung erlauben würde. Daraus ergibt sich, dass entgegen der Auffassung der Einsprecher das Arbeitsverhältnis nach Art. 338a Abs. 2 OR nach dem Tod der Arbeitgeberin K. am ...2004 erloschen ist und demnach keine weiteren Lohnzahlungen geschuldet waren.

c) Die Einsprecher bringen im Schreiben vom 27.11.2007 vor, dass aus ihrer Sicht eine moralische Verpflichtung bestanden habe und sich die Erben daher geeinigt hätten, nach dem Tod der Arbeitgeberin, der Arbeitnehmerin für die Zeit vom Todestag (...2004) bis zum 31.12.2005 weiterhin ein Entgelt zu bezahlen. Gemäss Beilage der Einsprecher zur Steuererklärung vom 19.6.2007 zahlte die Erbengemeinschaft D. im Jahr 2005 CHF 41 391.--, wovon die Einsprecher entsprechend ihrem Erbanteil von 4/9 CHF 18 396.-- zu übernehmen hatten. Dieser Betrag setzt sich gemäss der Beilage wie folgt zusammen:

...

d) Aufgrund obgenannter Ausführungen und der ausdrücklichen Bezeichnung der monatlichen Zahlungen ab Februar 2005 als Rentenzahlungen kann es sich dabei nicht um Lohnzahlungen aus einem Arbeitsvertrag handeln. Die Einsprecher führten das Arbeitsverhältnis nicht weiter, sondern bezahlten zumindest ab Februar 2005 eine freiwillige Rente. Da ab dem Tod der Erblasserin kein Pflegeverhältnis mehr bestand, können die Einsprecher ab diesem Zeitpunkt auch keine Krankheitskosten mehr geltend machen. Zudem waren die Einsprecher nicht verpflichtet eine Kündigungsfrist einzuhalten, zumal das Arbeitsverhältnis mit dem

Tod der Arbeitgeberin unter ging. Auch geht aus den Akten nicht hervor, dass die Pflegerin von den Erben Schadenersatz für die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses verlangte. Aufgrund der gegebenen Umstände ist davon auszugehen, dass die Erben der Pflegerin den Lohn während weiteren drei Monaten freiwillig und ohne entsprechende Gegenleistung bezahlten.

e) Im Weiteren handelt es sich bei den Nachzahlungen der Sozialversicherungsabgaben für das Jahr 2004 um nicht bezahlte arbeitsvertragliche Schulden der Erblasserin. Schulden des Erblassers, die er hätte begleichen müssen, gehen kraft Universalsukzession (Art. 560 ZGB) auf die Erben über und sind bei der Berechnung der verfügbaren Quote von der Erbschaft abzuziehen (Abt/Weibel, Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007, Art. 474 N 39). Die Nachzahlungen sind daher der Erblasserin anzurechnen und können nicht von den Erben einkommenswirksam in Abzug gebracht werden, sondern schmälern als Passiven die Erbquote.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 18. September 2009
i.S. P. (StKE 148/08)

Berufsauslagen (Art. 25 und Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. § 26 und § 28 Abs. 1 Bst. a StG): Kosten für Stellenbewerbung nach Freistellung durch den bisherigen Arbeitgeber

Die Kosten, welche einer in gekündigtem Arbeitsverhältnis stehenden Person für die Suche einer neuen Stelle anfallen, dienen nicht der Sicherung der bisherigen, sondern der Erschliessung einer neuen Einkommensquelle und stellen deshalb mit Bezug auf das bisherige Erwerbseinkommen keine abzugsfähigen Gewinnungskosten dar. Hingegen sind Bewerbungskosten im Verhältnis zu Arbeitslosentaggeldern als Gewinnungskosten zu qualifizieren.

Sachverhalt (zusammengefasst)

P. wurde Ende April 2004 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auf den 31. Oktober 2004 die Arbeitsstelle gekündigt. Gleichzeitig wurde er per sofort von der Arbeit freigestellt. In der Steuererklärung 2004 machte P. geltend, in der Zeit zwischen 2.9.2004 und

3.11.2004 seien ihm Bewerbungskosten von CHF 25 868.98 angefallen, welche als Berufsauslagen abzugsfähig seien.

Erwägungen

1. ...

2. ...

3. a) Der Einsprecher beantragt im Weiteren, die geltend gemachten Bewerbungskosten in der Höhe von CHF 25 868.98 zum Abzug zuzulassen. Er verzichtet hingegen auf die ebenfalls als Berufsauslagen deklarierten Kosten für Rechtsberatung in der Höhe von CHF 3 269.45. Kantonal können unmittelbare Berufsauslagen, die von Arbeitgeberseite nicht abgegolten werden, namentlich Aufwendungen für Berufswerkzeuge und Berufskleider, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer und Schwerarbeit sowie für schwer nachweisbare Kleinausgaben wie Park- und Telefongebühren, mit einer Gewinnungskostenpauschale steuerlich in Abzug gebracht werden. Der Abzug beträgt 20 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, maximal CHF 6 600.--. Anstelle der Pauschale können die notwendigen tatsächlichen unmittelbaren Berufsauslagen geltend gemacht werden, sofern hierfür der Nachweis erbracht wird (§ 28 Abs. 2 und 5 StG). Auch bundessteuerlich können die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten abgezogen werden. Der Pauschalabzug beträgt 3 % des Nettolohns, höchstens jedoch

CHF 3 800.--. Dem Steuerpflichtigen steht ebenfalls der Nachweis höherer Kosten offen (vgl. Art. 26 DBG und Anhang der Berufskostenverordnung [Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10.2.1993, SR 642.118.1]).

Als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit gelten gemäss Art. 1 Abs. 1 der Berufskostenverordnung Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Unter den abzugsfähigen Berufskosten versteht das DBG insbesondere die Kosten für den Arbeitsweg, die auswärtige Verpflegung und die berufliche Weiterbildung. Mit der Generalklausel werden darüber hinaus alle Kosten als abzugsfähig erklärt, die für die Berufsausübung erforderlich sind. Berufskosten sind somit von den freiwillig getätigten Auslagen abzugrenzen, die im Zusammenhang mit der Lebenshaltung anfallen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind also nicht sämtliche, irgendwie mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten, sondern nur die für die Erzielung des Einkommens notwendigen Aufwendungen zu berücksichtigen. Damit Berufskosten als Gewinnungskosten anerkannt werden können, muss zwischen den Kosten und der effektiven Erwerbstätigkeit ein Konnex bestehen (vgl. Bruno Knüsel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 26 DBG N 2; Richner/Frei/-Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 2006, § 26 N 8). Bewerbungsauslagen dienen nicht der Sicherung der bisherigen Einkommensquelle, sondern stehen im Zusammenhang mit der Erschliessung einer neuen Erwerbsquelle, weshalb

es sich bei diesen Kosten nicht um Berufsauslagen handelt (vgl. Entscheid des kantonalen Steuerrekursgerichts Aargau vom 26.6.1987, AGVE 1987 S. 376).

Gestützt auf die Generalklausel für organische Abzüge gemäss Art. 25 DBG können Gewinnungskosten auch für Einkünfte beansprucht werden, für die ein Abzug in den Art. 26 ff. DBG nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Dies gilt insbesondere für die Auslagen bei der Stellensuche von steuerpflichtigen Personen, die Arbeitslosentaggelder beziehen (Entscheid des Bundesgerichts 2C. 681/2008 vom 12.12.2008 E. 3.3; Bruno Knüsel, a.a.O., Art. 26 N 2). Die Kosten einer erwerbstätigen Person für die Suche einer neuen Stelle stellen hingegen keine Gewinnungskosten, sondern Lebenshaltungskosten dar (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, Basel 2001, Art. 26 N 52). Die Zulässigkeit des Abzugs für Bewerbungskosten hängt somit davon ab, ob der Steuerpflichtige als erwerbstätig oder arbeitslos bzw. als Bezüger von Arbeitslosentaggeldern zu betrachten ist.

b) In casu bringt der Einsprecher vor, dass er aufgrund der Freistellung faktisch arbeitslos gewesen sei und sich nach seiner Freistellung intensiv um seine internationalen Kundenkontakte bemüht habe, um wieder ein Einkommen erzielen zu können. Als Berufsauslagen macht er Kosten für Stelleninserate vom 27.10.2004 in der Höhe von CHF 481.08 sowie diverse Kosten für Flugtickets nach Tokio, Schanghai, Peking und Dubai im Zeitraum vom 2.9.2004 bis 3.11.2004 in der Höhe von insgesamt CHF 25 387.90 geltend. Der Einsprecher hatte im April 2004 seinen letzten Arbeitstag und war anschliessend von seiner Arbeitgeberin

bis Ende Oktober 2004 freigestellt. Er bezog aber noch Lohn bis zum Ende der Kündigungsfrist. Der Steuerpflichtige war somit bis am 31.10.2004 bei seiner Arbeitgeberin angestellt. Auch wenn der Einsprecher im April 2004 bis zum Ablauf der Kündigungsfrist Ende Oktober 2004 freigestellt wurde, verfügte er noch über ein Erwerbseinkommen, weshalb er nicht als arbeitslos zu betrachten ist. Auch hat sich der Einsprecher erst am 12.1.2005 bei der Arbeitslosenkasse angemeldet. Die geltend gemachten Bewerbungskosten können daher nicht als Berufskosten im Zusammenhang mit einer neuen Stelle zum Abzug gebracht werden. Die geltend gemachten Auslagen stehen auch nicht im Zusammenhang mit dem gleichzeitig erzielten Einkommen bei der früheren Arbeitgeberin, weshalb sie auch nicht unter diesem Titel in Abzug gebracht werden können.

c) Im Übrigen bleibt festzuhalten, dass selbst wenn die geltend gemachten Bewerbungskosten als abzugsfähige Berufskosten angesehen würden, der Einsprecher die notwendigen tatsächlichen, den Pauschalabzug übersteigenden Berufsauslagen genügend nachweisen müsste. Es handelt sich bei den vorliegend geltend gemachten Berufskosten um steueraufhebende bzw. -mindernde Tatsachen, welche von der steuerpflichtigen Person nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen sind. Der Steuerpflichtige hat daher die Abzüge und steuerfreien Einkünfte nachzuweisen und trägt hierfür die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. § 28 Abs. 5 StG; Entscheid des Bundesgerichts 2C. 681/2008 vom 12.12.2008; Richner/ Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 123 N 72). Anhand der vom Einsprecher eingereichten Liste der Berufsauslagen ist nicht ersichtlich, zu welchem Zweck die geltend ge-

machten Flüge unternommen wurden. Der Einsprecher wies ausserdem keinen Zusammenhang der geltend gemachten Auslagen mit irgendwelchen Bewerbungen nach. Somit gelingt es dem Einsprecher nicht, Berufskosten nachzuweisen, welche die entsprechende Pauschale überstiegen.

Aufgrund dieser Ausführungen kommen die Einspracheinstanzen zum Schluss, dass die Veranlagungsabteilung die in der Steuererklärung deklarierten Bewerbungskosten zu Recht nicht als Berufskosten nach § 28 StG bzw. Art. 26 DBG zum Abzug zugelassen und lediglich den Pauschalabzug von CHF 6 600.-- bzw. CHF 3 800.-- gewährt hat.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. März 2010 i.S. U. (1C_161/2009)

Erweiterung der Sozialabzüge (§ 35 StG) durch den Gesetzgeber: Unzulässigkeit eines kantonalen Abzuges für Eigenbetreuung von Kindern bei gleichzeitigem Ausschluss eines Fremdbetreuungsabzuges

Eine kantonale Volksinitiative, welche die Aufnahme eines Sozialabzuges für die familieneigene Betreuung von Kindern ins kantonale Steuergesetz fordert und gleichzeitig einen Abzug für Fremdbetreuung ausschliessen will, ist mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 8 Abs. 1 BV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV) nicht vereinbar. Erweisen sich die Hauptanliegen einer Initiative in dieser Weise als verfassungswidrig, ist das Begehren auch dann für ungültig zu erklären, wenn es in der Form einer allgemeinen Anregung gehalten ist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Am 9. Mai 2008 hat eine Abordnung der SVP des Kantons Schwyz die Volksinitiative „Steuerentlastung für Erziehungsarbeit in der Familie“ ein-

gereicht. Das in Form einer allgemeinen Anregung gehaltene Begehren hatte folgenden Wortlaut:

"§ 35 Abs. 4 StG (neu) sei in dem Sinne zu ändern oder zu ergänzen, dass Eltern bzw. Erziehungsberechtigte, die ein Kind oder mehrere Kinder in Eigenbetreuung grossziehen und auf Fremdbetreuung verzichten, ein Abzug in der Höhe der auf die ersten Fr. 20'000.-- steuerbares Einkommen entfallenden Steuern gewährt wird. Fremdbetreuung liegt vor, wenn Kinderkrippen, bezahlte Tagesmütter oder Hausangestellte in Anspruch genommen werden und während dieser Zeit ein zusätzliches Einkommen erzielt wird. Die Entlastung soll nicht mehr gewährt werden, wenn das jüngste Kind das 13. Altersjahr vollendet hat."

Am 10. März 2009 hat der Kantonsrat auf Antrag des Regierungsrates und gestützt auf ein Rechtsgutachten das Initiativbegehren für ungültig erklärt und beschlossen, dieses nicht der Volksabstimmung zu unterbreiten.

Gegen diesen Beschluss des Kantonsrates erhebt U. beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Antrag, der Kantonsratsbeschluss sei aufzuheben und zu neuer Behandlung an den Kantonsrat zurückzuweisen. Der Regierungsrat und der Kantonsrat stellen gemeinsam den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen.

Erwägungen

1. Die Beschwerde wegen Verletzung politischer Rechte ist gestützt auf Art. 82 lit. c BGG gegen den angefochtenen Entscheid des Kantonsrats betreffend Ungültigkeit der Initiative zulässig (BGE 134 I 172; Urteil

des Bundesgerichts 1C_187/2008 vom 21. April 2009 E. 1). Eine gerichtliche Vorinstanz ist nicht erforderlich, da ein Akt des Kantonsrats (Parlament) angefochten ist (Art. 88 Abs. 2 Satz 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist im Kanton Schwyz stimmberechtigt und somit zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 3 BGG). Sie erhebt im Hinblick auf Art. 95 BGG zulässige Rügen. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Kantonsrat habe bis anhin noch nie eine Initiative für ungültig erklärt. Das kantonale Recht sehe eine solche Ungültigerklärung auch nicht vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfe das kantonale Parlament zwar auch bei fehlender gesetzlicher Grundlage über die Gültigkeit kantonaler Initiativen entscheiden (BGE 111 Ia 303 E. 3 S. 305 mit Hinweisen). Dabei sei es aber gehalten, eine konsequente Praxis zu verfolgen. Die nur vereinzelte Überprüfung von Initiativen auf ihre materielle Rechtmässigkeit verstosse gegen die Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV).

Dieser Rüge kann nicht gefolgt werden. Regierungsrat und Kantonsrat weisen zutreffend darauf hin, dass sie die materielle Rechtmässigkeit einer Initiative praxisgemäss einer genaueren Prüfung unterziehen, wenn ihre Vereinbarkeit mit dem höherrangigen Bundesrecht fraglich ist. Diese kantonale Praxis ist mit verschiedenen Beispielen belegt. An der Zulässigkeit des Vorgehens der kantonalen Behörden ändert auch das von der Beschwerdeführerin angerufene Urteil des Bundesgerichts 1P.285/2005 vom 8. Juni 2005 nichts. Darin ging es um die Pflicht zur Überprüfung der

Gültigkeit einer Initiative nach deren Annahme durch die Stimmberechtigten. Da die Initiative noch der Umsetzung in einem referendumspflichtigen Erlass bedurfte, war auch noch keine abstrakte Normenkontrolle möglich. In der vorliegenden Angelegenheit hat der Kantonsrat praxisgemäss von seinem Recht Gebrauch gemacht, den materiellen Inhalt der Initiative zu überprüfen, weil er Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Bundesrecht hatte. Dieses Vorgehen ist im Lichte der bundesgerichtlichen Praxis (vgl. BGE 111 Ia 303 E. 3 S. 305 mit Hinweisen) nicht zu beanstanden.

3. Die Beschwerdeführerin führt aus, der Staatsschreiber des Kantons Schwyz habe auf telefonische Anfrage hin per Email erklärt, dass er das Initiativbegehren als formell in Ordnung betrachte. Diese Auskunft habe sie zum Sammeln der Unterschriften veranlasst. Die nachträgliche Ungültigerklärung der Initiative durch den Kantonsrat verstosse gegen Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV).

Die erfolgreiche Anrufung des Grundsatzes von Treu und Glauben in Bezug auf Auskünfte von Behörden setzt unter anderem voraus, dass die Auskunft von der zuständigen Behörde stammt (BGE 125 I 267 E. 4c S. 274; 121 II 473 E. 2c S. 479; mit Hinweis). Der Staatsschreiber ist offensichtlich nicht zuständig zum Entscheid über die Gültigkeit einer kantonalen Initiative. Auch ist nicht ersichtlich, dass er im Rahmen einer formellen Prüfung der Initiative vor der Unterschriftensammlung verpflichtet wäre, eine mögliche materielle Bundesrechtswidrigkeit zu erkennen. Diese materielle Prüfung wird vielmehr nach erfolgter Unter-

schriftensammlung durch den Regierungsrat und den Kantonsrat vorgenommen. Die Berufung auf Treu und Glauben geht somit fehl.

4. Weiter beanstandet die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihres Gehörsanspruchs (Art. 29 Abs. 2 BV), weil sie als Präsidentin des Initiativkomitees und der SVP Schwyz keine Gelegenheit erhalten habe, sich zur Einholung des Rechtsgutachtens betreffend die Gültigkeit der Initiative vorgängig zu äussern. Darauf hatte sie keinen Anspruch. Der Regierungsrat und der Kantonsrat halten dieser Rüge zu Recht entgegen, dass der Zweck des Gutachtens darin lag, in der politischen Diskussion und insbesondere in der parlamentarischen Beratung neben der Ansicht des zuständigen Departements über eine Zweitmeinung zu verfügen. Aus diesem Grund sei das Gutachten über das Internet der gesamten Bevölkerung (und damit auch der Beschwerdeführerin) zugänglich gemacht worden. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, sie sei vom weiteren Verfahren betreffend die Ungültigerklärung ausgeschlossen gewesen. Sie hatte somit ausreichend Gelegenheit, ihren Standpunkt im politischen Verfahren zur Geltung zu bringen. Eine Verletzung ihres Gehörsanspruchs ist nicht ersichtlich.

5. Die Beschwerdeführerin hält die materielle Beurteilung der Initiative durch den Kantonsrat für unzutreffend, was zur unrechtmässigen Ungültigerklärung und damit zu einem Verstoss gegen Art. 34 BV geführt habe.

5.1 Die umstrittene Initiative verlangt, dass jenen Eltern bzw. Erziehungsberechtigten, die ihre Kinder in Eigenbetreuung grossziehen, ein

Abzug vom Reineinkommen für die Berechnung der Einkommenssteuer gewährt wird. Zu diesem Zweck soll in § 35 StG/SZ, der die Sozialabzüge regelt, ein Eigenbetreuungsabzug von Fr. 20'000.-- eingeführt werden. Diese Steuerentlastung soll nach dem Willen der Initianten all jenen Familien verwehrt bleiben, welche eine bezahlte Fremdbetreuung in Anspruch nehmen, um in dieser Zeit ein zusätzliches Einkommen zu erzielen.

5.2 Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Diese im Kapitel der Bundesverfassung über die Finanzordnung des Bundes enthaltenen Bestimmungen sind auch vom kantonalen Steuergesetzgeber zu beachten (BGE 134 I 248 E. 2 S. 251; 133 I 206 E. 6.2 S. 216f.). Für den Bereich der Einkommenssteuer lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern bezahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist. Das Prinzip ist bereits mit diesen drei Grundregeln geeignet, zur Steuergerechtigkeit beizutragen, und zwar sowohl in horizontaler wie auch in vertikaler Richtung (BGE 133 I 206 E. 7.2 S. 218).

Es ist unbestritten, dass mit der vorliegenden Initiative die Einführung eines Sozialabzugs angestrebt wird. Die Initianten wollen ausdrücklich nur die Eigenbetreuung, nicht aber die Fremdbetreuung von Kindern steuerlich berücksichtigen. Der Eigenbetreuungsabzug soll unabhängig von konkreten Aufwendungen der steuerpflichtigen Person gewährt werden. Der Gesetzgeber dürfte sich bei einer Umsetzung der als allgemeine Anregung ausgestalteten Initiative im Steuergesetz nicht darüber hinwegsetzen. Sozialabzüge sind im Sinne von Art. 129 Abs. 2 BV zu den Steuerfreibeträgen zu zählen. Die Kantone sind bei ihrer Festsetzung im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben durch das Steuerharmonisierungsgesetz nicht eingeschränkt (MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/1], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl. 2002, N 58 ff. zu Art. 9 StHG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001, N 34 zu Art. 25 DBG). Indessen müssen auch Sozialabzüge verfassungskonform ausgestaltet werden. Insbesondere müssen sie mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar sein. Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob der Eigenbetreuungsabzug das Rechtsgleichheitsgebot und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einhält. Ist diese Frage zu verneinen, ist weiter zu prüfen, ob die durch den Eigenbetreuungsabzug verursachte Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann.

5.3 Um zu beurteilen, ob der Eigenbetreuungsabzugs mit dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar ist, ist ein horizontaler Ver-

gleich zwischen Ehe- und Elternpaaren mit gleichem steuerbaren Gesamteinkommen vorzunehmen, wobei das eine Ehe- und Elternpaar seine Kinder selber betreut und das andere seine Kinder fremd betreuen lässt. Wird ein solcher Vergleich gezogen, zeigen sich nach den unbestrittenen Ausführungen der Gutachterin erhebliche durch den Eigenbetreuungsabzug verursachte Belastungsdifferenzen. So müsste bei einem steuerbaren Gesamteinkommen von Fr. 40'000.-- ein Zweiverdienerehepaar mit entgeltlicher Fremdbetreuung seiner Kinder 51.40 % mehr Kantons- und Gemeindesteuern bezahlen als ein Einverdienerehepaar mit Eigenbetreuung der Kinder. Bei einem steuerbaren Gesamteinkommen von Fr. 60'000.-- betrüge die Belastungsdifferenz 23.98 % und bei einem steuerbaren Gesamteinkommen von Fr. 80'000.-- 15.15 %.

Diese grossen Belastungsdifferenzen können nicht durch eine unterschiedlich hohe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der betroffenen Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einverdienerehepaars mit Eigenbetreuung der Kinder ist aus zwei Gründen höher anzusetzen. Erstens resultiert aus der Eigenbetreuung der Kinder ein Schatteneinkommen, das steuerlich zwar nicht erfasst wird, sich aber positiv auf die Leistungsfähigkeit des Einverdienerehepaars auswirkt (Peter Böckli, Von Schatteneinkommen und Einkommensbindung, Gedanken zur Ehegattenbesteuerung, in: Steuer Revue 33/1978 S. 98, S. 105 ff.). Zweitens verursacht die Fremdbetreuung der Kinder zusätzliche Kosten für das Zweiverdienerehepaar, die im Kanton Schwyz mangels eines Fremdbetreuungskostenabzugs nicht berücksichtigt werden und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zweiverdienerehepaars vermindern.

5.4 Die Beschwerdeführerin bringt gegen die Darlegungen der Gutachterin vor, Ein- und Zweiverdienerehepaare, die beide ein Einkommen von je Fr. 60'000.-- erzielten, lebten nicht in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen. Zu vergleichen sei ein Einverdienerehepaar, das über ein Jahreseinkommen von Fr. 80'000.-- verfüge, mit einem Zweiverdienerehepaar mit einem Einkommen von Fr. 60'000.--. Dies ergebe sich daraus, dass das Einverdienerehepaar ein Schatteneinkommen generiere und ein Zweiverdienerehepaar zusätzliche Fremdbetreuungskosten hinzunehmen habe.

5.5 Mit dieser Argumentation scheint die Beschwerdeführerin die Dinge grundsätzlich zu verkennen und sie ins Gegenteil zu verkehren. Besteuert wird das Nettoeinkommen (Bruttoeinkommen abzüglich Gewinnungskosten). Demgegenüber unterliegen Schatteneinkommen oder Eigenleistungen der Steuerpflichtigen keiner Besteuerung; es wird dem Einverdienerehepaar steuerlich nicht noch die Familienarbeit als Einkommen aufgerechnet. Das Einverdienerehepaar, dessen erwerbstätiger Teil Fr. 60'000.-- verdient, wird dafür - und nicht für mehr - besteuert, mithin gleich wie das Zweiverdienerehepaar, das zusammen Fr. 60'000.-- verdient. Infolgedessen ist die Besteuerung dieser beiden Einkommen zu vergleichen. Dabei ergibt sich hinsichtlich der Leistungsfähigkeit, dass das Einverdienerehepaar leistungsfähiger ist, weil es noch über steuerlich nicht erfasstes Schatteneinkommen verfügt. Das Einverdienerehepaar durch einen Betreuungsabzug noch zusätzlich zu privilegieren, widerspricht den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der

Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV).

5.6 Durchbrechungen des Rechtsgleichheitsgebots und des Leistungsfähigkeitsprinzips sind gemäss Lehre und Rechtsprechung unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Dem Gesetzgeber ist es nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung etwa sozialpolitischer Zwecke zu bedienen (vgl. Behnisch/Opel, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, Bemerkungen zu BGE 133 I 206, in: Jusletter vom 15. Oktober 2007, Rz. 28, www.weblaw.ch, besucht am 17. Dezember 2009). Das Steuerharmonisierungsgesetz selbst sieht solche Massnahmen vor, so z.B. in Art. 9 Abs. 2 lit. e StHG (Abzug von Beiträgen zum Erwerb vertraglicher Ansprüche aus anerkannten Formen der Selbstvorsorge), Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG (Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge) oder Art. 9 Abs. 3 StHG (Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege bei privaten Grundstücken). Auch die Steuererleichterung für neu eröffnete Unternehmen nach Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG ist eine wirtschaftliche Förderungsmassnahme (BGE 133 II 206 E. 11.1 S. 229). Ferner liess das Bundesgericht es zu, die Bildung von Grundeigentum fiskalisch zu fördern, indem der Eigenmietwert tiefer festgesetzt wird als der Marktwert (BGE 133 I 206 E. 11.2 S. 230). Solche nicht unumstrittene Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips müssen auf einem gesetzes- oder verfassungsrechtlich klar bestimmten öffentlichen Interesse beruhen. Je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt wird, desto höhere Anforderungen stellt das Bundesgericht an das öffentliche Interesse (BGE 133 II 206

E. 11.2 S 230). Zur Rechtfertigung der Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots und des Leistungsfähigkeitsprinzips müsste sich somit das Förderungsziel der hier umstrittenen Initiative - die Eigenbetreuung von Kindern und der damit verbundene Verzicht auf ein zusätzliches Erwerbseinkommen - auf eine verfassungsrechtliche Grundlage stützen können.

5.6.1 Art. 41 Abs. 1 lit. c BV nennt unter den Sozialzielen den Schutz und die Förderung der Familie als Gemeinschaft von Erwachsenen und Kindern in Ergänzung zu persönlicher Verantwortung und privater Initiative. Dabei wird der Begriff der Familie in einem weiteren Sinn verstanden. Er umfasst neben den traditionellen Familien auch Einelternfamilien und eheähnliche Gemeinschaften (Margrith Bigler-Eggenberger, Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Aufl., N 48 f. zu Art. 41). Zum Schutz und zur Förderung der Familie können beispielsweise finanzielle Beihilfen wie Familienzulagen und Mutterschaftsversicherung (Art. 116 BV), aber auch Massnahmen zur Vereinbarkeit von Familientätigkeit und Berufsarbeit in Betracht fallen, wobei die Gleichberechtigung von Mann und Frau (Art. 8 Abs. 3 BV; siehe nachfolgende E. 5.6.2) differenzierte Lösungen nahelegt. Art. 11 BV statuiert den Schutz der Kinder und Jugendlichen, die Anspruch auf besonderen Schutz ihrer Unversehrtheit und auf Förderung ihrer Entwicklung haben (zur Entstehungsgeschichte und Tragweite der Bestimmung siehe BGE 126 II 377 E. 5 S. 388 ff.). In Nachachtung des Anspruchs der Kinder "auf besonderen Schutz ihrer Unversehrtheit und auf Förderung ihrer Entwicklung" hat der Staat dafür zu sorgen, dass die Eltern als Hauptverantwortliche für die Betreuung des Kindes und andere Personen bzw. Einrichtungen, die sich mit dem Kind befassen, dessen Schutz und Förderungsanspruch gerecht werden (Ruth Reusser/Kurt

Lüscher, Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 2. Aufl. 2008, N. 20 zu Art. 11). Es fragt sich, ob sich das Förderungsziel der familieneigenen Betreuung aus diesen Verfassungsbestimmungen ableiten lässt. Dies könnte der Fall sein, wenn davon auszugehen wäre, dass familieneigene Betreuung von Kindern hinsichtlich deren Entwicklung familienergänzender Betreuung - im Lichte der in der Verfassung getroffenen Wertentscheidungen - klar vorzuziehen ist, wie das die Beschwerdeführerin behauptet.

Das Kind macht seine ersten sozialen Erfahrungen hauptsächlich mit Erwachsenen, seinen Eltern oder anderen Betreuungspersonen. Zum Aufbau von sicheren, tragfähigen und verlässlichen Beziehungen sind Eltern und Kinder insbesondere während des ersten Lebensjahrs auf ausreichend gemeinsame Zeit angewiesen (Eidg. Departement des Innern, Eidg. Koordinationskommission für Familienfragen [Hrsg.], Familien- und schulergänzende Kinderbetreuung, 2008, S. 29; Heidi Simoni, Kleinkinder im Kontakt mit andern Kindern und mit Erwachsenen, in: "undKinder" [Zeitschrift des Marie Meierhofer Instituts für das Kind, Zürich], Nr. 74, Dezember 2004, S. 34). Je jünger ein Kind ist, desto besser muss gesichert sein, dass eine geeignete und voraussichtlich nicht wechselnde Person ganztags zur persönlichen Betreuung zur Verfügung steht (BGE 121 II 441 E. 3b/aa S. 443 mit Hinweisen; Margrit Stamm, Gehört das Kind an Mutters Rockzipfel oder in die Krippe, http://perso.unifr.ch/margrit.stamm/forschung/fo_onlpubl.php, besucht am 24. Februar 2010).

Für die weitere gute Entwicklung und Förderung der Kinder ist die Qualität der Betreuung entscheidend (Eidg. Departement des Innern, Eidg. Koordinationskommission für Familienfragen [Hrsg.], a.a.O., S. 34 ff., 45). Dabei kann es sich um familieneigene oder familienergänzende Betreuung handeln. Eine generalisierende Aussage, wonach die vollzeitlich familieneigene der familienergänzenden Betreuung mit Blick auf die Entwicklung des Kindes vorzuziehen sei, erscheint nicht möglich (zur differenzierenden Beurteilung vgl. Lieselotte Ahnert/Hertha Schnurrer, zum Stichwort "Krippe" in: Lilian Fried/Susanna Roux [Hrsg.], 2006, Pädagogik der frühen Kindheit, S. 307 ff.). Die steuerrechtliche Anerkennung des Förderungsziels der Eigenbetreuung würde aber eine solche voraussetzen.

5.6.2 In der Bundesverfassung sind sodann mehrere Grundrechte und Ziele verankert, die Ehepaaren und Eltern eine freie Gestaltung ihres Familienlebens gewähren wollen, wie das in den Art. 10 Abs. 2 BV (Recht auf persönliche Freiheit) und Art. 8 Abs. 3 BV (Gleiche Rechte für Mann und Frau) zum Ausdruck gelangt. Letztere Bestimmung fordert die rechtliche und tatsächliche Gleichstellung der Geschlechter, vor allem in Familie, Ausbildung und Arbeit. Zur damit angestrebten faktischen Gleichstellung (Rhinow/Schefer, Schweizerisches Verfassungsrecht, 2. Aufl. 2009, S. 371, Rz. 1951) gehört, dass es beiden Eltern gleichermassen möglich sein soll, erwerbstätig zu sein und sich beruflich zu verwirklichen. Zu dieser Zielsetzung geriete eine gezielte Beeinflussung der Gestaltung des Familienlebens mittels Förderung der mit einem Verzicht auf Erwerbstätigkeit verbundene Eigenbetreuung der Kinder durch steuerliche Privilegien in Widerspruch. Im Hinblick auf die Weiterführung der Erwerbs-

tätigkeit bei Elternschaft dürften zudem weitere volkswirtschaftliche Gesichtspunkte zu beachten sein, wie die Erhaltung und Weiterentwicklung der fachlichen und beruflichen Kompetenzen gut ausgebildeter Personen (zu weiteren wirtschaftlichen Aspekten vgl. Eidg. Departement des Innern, Eidg. Koordinationskommission für Familienfragen (Hrsg.), a.a.O., S. 31 ff.). Wird ferner in Betracht gezogen, dass keine generalisierende Aussage in dem Sinne gemacht werden kann, dass familieneigene familienergänzender Betreuung mit Blick auf die Entwicklung des Kindes vorzuziehen wäre (E. 5.6.1 hiervor), ist nicht ersichtlich, inwiefern aus verfassungsechtlicher Sicht die Einverdienerehe in Bezug auf gesellschaftliche und volkswirtschaftliche Zielsetzungen steuerrechtlich bevorzugt werden sollte.

5.6.3 Insgesamt ist aufgrund der verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen kein überwiegendes öffentliches Interesse ersichtlich, das die steuerrechtliche Bevorzugung der familieneigenen Kinderbetreuung mittels eines Eigenbetreuungsabzugs rechtfertigen würde. Der umstrittene Eigenbetreuungsabzug an Einverdienerehepaare, die ihre Kinder selber betreuen, würde demnach ohne hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen und zu einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots sowie des daraus fliessenden Leistungsfähigkeitsprinzips führen. Der mit der Initiative geforderte Abzug erweist sich somit als mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV nicht vereinbar.

5.7 An diesem Ergebnis ändern auch die weiteren Rügen der Beschwerdeführerin nichts. Insbesondere ist die Ungültigerklärung der Initia-

tive mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit vereinbar, da sich die Umsetzung der Initiative im Steuergesetz nach den Hauptanliegen der Initiative richten muss und diese wie erwähnt mit der Rechtsgleichheit nicht zu vereinbaren sind. Auch lässt sich aus dem Vergleich mit den Gesetzesänderungen in den Kantonen Luzern, Zug und Nidwalden nicht der Schluss ziehen, der hier umstrittene Eigenbetreuungsabzug sei zulässig. Die erwähnten Kantone lassen einen Abzug für eigene Betreuung und einen Fremdbetreuungsabzug zu, womit im Ergebnis lediglich der Kinderabzug erhöht wird. Dies sollte mit der vorliegenden Initiative aber gerade verhindert werden (E. 5.2 hiervor).

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 11. Februar 2010 i.S. U. (2C_296/2009)

Selbstständige Erwerbstätigkeit durch gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel (Art. 18 Abs. 2 DBG): Bestimmung des Verkehrswerts (Einbuchungswert) einer Liegenschaft bei Aufnahme des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels

Bei der Festlegung des Verkehrswerts einer Liegenschaft, d.h. des am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt erzielbaren Verkaufspreises, sind die Steuerbehörden häufig auf Schätzungen angewiesen. Es ist zulässig, diesbezügliche Unsicherheiten durch Einigung mit der steuerpflichtigen Person zu beseitigen, sofern dabei nicht gegen materielles Recht verstossen wird. Steuerpflichtige und Steuerbehörden haben sich dabei an den Grundsatz von Treu und Glauben zu halten. Ergibt sich im Nachhinein, dass der Einigung unrichtige Voraussetzungen zugrunde lagen oder die Steuerbehörde durch falsche oder unvollständige Angaben in einen Irrtum versetzt wurde, so ist diese nicht verbindlich. Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben in concreto verneint.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit der Teilparzellierung einer Liegenschaft am 19.12.1996 wurde U. zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler. Aus der nachfolgenden Erschliessung und dem Verkauf der Landparzellen resultierte für sämtliche verkauften Objekte grundsteuerlich ein Gewinn. Die Veranlagungsverfügung 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997 und 1998) vom 24.7.2001 betreffend die Einkommenssteuer entsprach den Selbstangaben. Einspracheweise machte U. jedoch bundessteuerlich einen Verlust aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel von CHF 1 087 554 geltend. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies das Begehren mit der Begründung ab, in der am 27.3.2002 nacherstellten Buchhaltung seien durch zu hohe Bilanzansätze fiktive Aktiven geschaffen worden. Die eingebuchten Werte hätten offensichtlich am freien Markt nicht erzielt werden können, was die in den Jahren 1997 und 1998 an unabhängige Dritte erfolgten Verkäufe deutlich zeigten. Damit widerspreche die Eingangsbilanz Art. 960 Abs. 2 OR und sei deshalb zu korrigieren.

Die gegen den Einsprachentscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hiess das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 4.3.2009 gut.

Gegen diese Gutheissung erhebt die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist und mit der Parzellierung der Liegenschaft "X" die Händlereigenschaft erlangte. Es steht auch unangefochten fest, dass die in den Jahren 1997 und 1998 verkauften Liegenschaften zum Geschäftsvermögen gehörten, Handelsobjekte darstellten und dem Umlaufvermögen zuzurechnen waren. Ebenfalls anerkannt sind die Veräusserungspreise, Handänderungs- und Grundbuchkosten sowie die Planungs- und Erschliessungskosten.

2.2 Umstritten ist einzig der Verkehrswert (Einbuchungswert), den die damals unerschlossene Liegenschaft "X" bei der Einbringung ins Geschäftsvermögen zum Zeitpunkt der Aufnahme des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels am 19. Dezember 1996 aufwies.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, inwiefern das Vermögen in der Eingangsbilanz im Sinne von Art. 960 OR werthaltig gewesen sei, sei eine frei zu prüfende Rechtsfrage (Beschwerde ...). Die Vorinstanz lasse in ihrer Beurteilung rechtserhebliche Tatsachen ausser Betracht, wenn sie die 15 Verkäufe ab der Baulandparzelle vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 1998 nicht berücksichtige. Daraus hätten sich die Wertansätze für die Einbuchung mühelos zeitnah und sachgerecht ableiten lassen.

Auch der Beurteilung der Vorinstanz, wonach die Parteien anlässlich der Besprechung vom 19. Dezember 2001 verbindlich übereingekommen seien, dass der Einbuchungswert (Verkehrswert) des Landes Fr. 380.--/m2 (vor Erschliessungs- und Planungskosten) betragen habe, könne nicht gefolgt werden. Nachdem im Zeitpunkt der Anfrage des Anwaltes des Beschwerdegegners vom 14. Mai 1997 bereits vier Parzellen verkauft worden seien und die übrigen elf Transaktionen in den Bemessungszeitraum 1997/98 fielen, erübrige sich selbstredend eine Übereinkunft. Aus denselben Gründen seien auch die Voraussetzungen für einen Vorbescheid der Steuerverwaltung (Ruling) in keinem Zeitpunkt erfüllt gewesen.

3.

3.1 Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger können sich ausnahmsweise an Stelle einer amtlichen Untersuchung über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts einigen, und zwar auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wenn über massgebende Tatsachen Unsicherheiten bestehen, die sich nur schwer oder mit unverhältnismässigem Aufwand beseitigen lassen (wenn etwa der Verkehrswert einer Liegenschaft nicht bekannt ist und die Ermittlung oder Schätzung nur mit grossem Aufwand erreichbar ist; vgl. Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.2, in: ASA 74 S. 737; 2C_75/2007 vom 9. November 2007 E. 4.3 f., in: RtiD 2008 I S. 939; Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., III. Teil, 1992, N. 26 ff. zu Art. 88 BdBSt; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008 S. 5 f.; Peter Rickli, Die Einigung zwischen Behörden und Privaten im Steuerrecht, 1987, S. 5, 39 ff., 96, 102 ff. und passim). Die Einigung kann sich aber

nur auf unsichere Sachverhaltsfeststellungen beziehen; Auslegungsfragen sind davon ausgeschlossen. Eine solche Einigung darf zudem nicht im Widerspruch zum materiellen Recht stehen (2C_75/2007 vom 9. November 2007 E. 4.3 f., in: RtiD 2008 I S. 939; 2A.53/1998 vom 12. November 1998 E. 7b/aa in fine, in: RDAF 1999 II S. 97 = StR 54/1999 S. 118).

Sind die Voraussetzungen für eine Einigung nicht gegeben, liegt ein Steuerabkommen vor. Ein Steuerabkommen bezweckt, eine für einen konkreten Tatbestand geltende, von den gesetzlichen Bestimmungen abweichende Regelung hinsichtlich Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht zu treffen (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.2, in: ASA 74 S. 737). Steuerabkommen sind nur zulässig, wenn das Gesetz für sie Raum lässt (BGE 103 Ia 31 E. 2b S. 34, 505 E. 3a und b S. 512/513; Urteil 2A.227/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 3.1 in: ASA 76 S. 748). Wegen fehlender gesetzlicher Grundlage sind Abkommen über das steuerbare Einkommen oder über den Steuerbetrag im Recht der direkten Bundessteuer unzulässig und unwirksam (2A.227/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 3.1 in: ASA 76 S. 748; ferner BGE 121 II 273 E. 1c S. 279; Urteil A.454/1987 vom 25. August 1988 E. 2c, 2e in: ASA 58 S. 210).

3.2 Es ist zwischen den Parteien unbestritten, dass für die Überführung der Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen der Verkehrswert massgebend ist. Als Verkehrswert wird im Allgemeinen der Wert verstanden, zu welchem eine Sache oder ein Vermögenswert am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräussert werden kann (Peter Locher,

Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 80 zu Art. 18 DBG; Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, 2. Aufl., I. Teil, 1982, N. 211 ff. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB). Was unter dem Begriff Verkehrswert zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage (oder Auslegungsfrage) dar. Welcher Preis tatsächlich erzielt werden kann, ist demgegenüber eine Frage des Sachverhalts. Hierfür sind die Steuerbehörden häufig auf Schätzungen angewiesen. Insofern über den Verkehrswert der fraglichen Liegenschaft und damit über den massgeblichen Einbuchungswert am 19. Dezember 1996 Unsicherheit bestand, die sich auch durch eine amtliche Untersuchung nicht ohne Weiteres beseitigen liess, war somit eine Festlegung des Verkehrswerts auf dem Weg der Einigung auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage zulässig. Namentlich bei der Bewertung von Liegenschaften anhand des Verkehrswerts scheint die Einigung ein zulässiges Mittel zur Beseitigung von Unklarheit im Sachverhalt (Urteil 2A.53/1998 vom 12. November 1998 E. 7b/bb, in: RDAF 1999 II S. 97 = StR 54/1999 S. 118; unveröffentlichtes Urteil 2P.327/1995 vom 20. Mai 1997 E. 2; s. auch Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.2, in: ASA 74 S. 737).

3.3 Vorliegend nahm das Schätzungsamt der kantonalen Steuerverwaltung auf eine Anfrage des damaligen Rechtsanwalts des Beschwerdegegners vom 14. Mai 1997 eine Verkehrswertschätzung für die fragliche Liegenschaft vor. Am 3. Juni 1997 teilte es dem Beschwerdeführer mit:

"Bezugnehmend auf ihre Schreiben vom 14. Mai 1997 teilen wir Ihnen mit, dass der Verkehrswert per 1.1.1997 für obige von Stammparzelle ...

abparzellierten Landflächen mit einem Durchschnittswert von Fr. 450.-- pro m2 bewertet werden können."

Im Einspracheverfahren kam der Verkehrswert zwischen den Parteien erneut zur Sprache. Nachdem die kantonale Steuerverwaltung den Sachverhalt nochmals dem Leiter des Schätzungsamtes zur Beurteilung vorgelegt hatte, wurde seitens der Steuerverwaltung klargestellt, dass der Wert von Fr. 450.-- m2 "für vollerschlossenes Bauland" gilt: "Weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erschliessung haben keinen Platz und können deshalb nicht berücksichtigt werden" (vgl. Schreiben Steuerverwaltung vom 16. November 2001). Am 19. Dezember 2001 fand eine Besprechung zwischen den Parteien statt. In einem weiteren Schreiben vom 7. Januar 2002 hielt die kantonale Steuerverwaltung (einschliesslich der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer) gegenüber der Vertreterin des Beschwerdegegners fest:

"Anlässlich unserer Besprechung vom 19. Dezember 2001 mit Ihnen sowie Frau ... haben wir uns grundsätzlich auf den Land-Einbuchungswert von Fr. 380.--/m2 geeinigt. Zusätzlich dazu können sämtliche ausgewiesenen und geschäftsmässig begründeten Erschliessungs- und Plankosten eingebucht werden.

Eine Verlustanerkennung bzw. eine überperiodische Verlustverrechnung kennt als formelles Erfordernis den Verlustnachweis mittels einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung. Zur Vervollständigung unserer Akten bitten wir Sie, uns noch die Jahresabschlüsse 1997 und 1998 (Bilanzen/Erfolgsrechnungen) nachzureichen."

Wenn daher die Steuerverwaltung anlässlich der Besprechung am 19. Dezember 2001 mit dem Beschwerdegegner übereinkam, dass das fragliche Land im Zeitpunkt der Einbuchung einen Verkehrswert von Fr. 380.--/m2 aufgewiesen habe, wurde eine Einigung über ein Sachverhaltselement (und nicht eine Auslegungsfrage) getroffen. Das ist zulässig. Die Einigung enthob die Steuerbehörde von einer weiteren Schätzung der Liegenschaft, welche naturgemäss nie mit letzter Genauigkeit durchgeführt werden kann und immer einen Rest von Unsicherheit belässt. Diesbezüglich hat die Vorinstanz weder den massgebenden, zur Einigung führenden Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, noch die Einigung selbst rechtlich falsch gewürdigt.

3.4 Die Beschwerdeführerin wendet ein, aufgrund der insgesamt 15 Handänderungen, welche allesamt in die Bemessungsperiode 1997/ 1998 fielen, sei erstellt, dass die Liegenschaft zu einem überhöhten Wert einbilanziert worden sei. Die Vorschrift zur Bewertung des Vermögens in Art. 960 OR werde verletzt.

Eine Einigung über den Sachverhalt darf, wie vorstehend ausgeführt (E. 3.1), nicht gegen materielles Recht verstossen. Es mag zutreffen, dass - rückblickend gesehen - das Land allzu optimistisch, zu einem zu hohen Preis, eingebucht worden ist. Allerdings war dieser Wert keineswegs aus der Luft gegriffen, sondern er beruhte auf Abklärungen durch das Schätzungsamt. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass damals die Verkehrswertschätzung nicht in vertretbarer Weise erfolgt sein könnte. Am 3. Juni 1997 wurde der Verkehrswert auf Fr. 450.--/m2 veranschlagt.

Später stellte die Steuerverwaltung klar, dass damit erschlossenes Land gemeint sei, und setzte den Preis für das unerschlossene Land einvernehmlich mit dem Beschwerdegegner auf Fr. 380.--/m2 fest.

Allein der Umstand, dass die seitherigen Transaktionen von erschlossenem Land Verluste zeitigten, lässt nicht darauf schliessen, dass das Aktivum damals (19. Dezember 1996) erkennbar zu einem zu hohen Wert in die Buchhaltung aufgenommen wurde. Für einen derartigen Schluss liesse die Beschwerde auch die erforderliche Begründung vermissen. Massgebend wäre eine Beurteilung aus damaliger Sicht. Es müsste schon dargelegt worden sein, woraus sich eine Überbewertung seinerzeit klar ergeben haben sollte und inwiefern die Vorinstanz den Sachverhalt offensichtlich unrichtig oder rechtsverletzend festgestellt habe (vgl. vorn E. 1.2). Das ist nicht der Fall. Eine Rechtsverletzung ist weder in Bezug auf Art. 960 OR noch im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung zu erkennen.

3.5 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur im Privatrecht, sondern auch im öffentlichen Recht und insbesondere im Steuerrecht. Steuerbehörden und Steuerpflichtige haben ihr Verhalten danach zu richten. Eine Einigung ist nicht verbindlich, wenn sich im Nachhinein ergibt, dass ihr unrichtige Voraussetzungen zugrunde liegen oder die Steuerbehörde durch falsche oder unvollständige Angaben in einen Irrtum versetzt worden war (s. auch Urteil vom 26. Oktober 1962 E. 3 in fine, in: ASA 31 S. 500 E. 3). Darauf beruft sich die Beschwerdeführerin.

Von einem Irrtum der Steuerverwaltung oder einem ihr unvollständig unterbreiteten Sachverhalt kann indessen keine Rede sein. Sie hatte bereits aufgrund des Schreibens des Rechtsanwalts des Beschwerdegegners vom 14. Mai 1997 (S. 2 oben) Kenntnis, dass "inzwischen ... ca. 4 Bauparzellen verkauft" worden seien. Anlässlich der Besprechung und Einigung am 19. Dezember 2001 wusste die Steuerverwaltung, dass die Liegenschaft parzelliert, erschlossen und in Teilen verkauft worden war, waren doch die Veräusserungsverluste Gegenstand des Einspracheverfahrens. Wollte die Steuerverwaltung massgeblich auf die erzielten Preise (für erschlossenes Land) abstellen, hätte sie es schon damals signalisieren können. Damals lagen auch die kantonalen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen vom 27. März 2000 für die insgesamt 15 Handänderungen für den Zeitraum vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 1998 vor; sie wurden mit der Einsprache am 22. August 2001 eingereicht. Wenn daher die Steuerverwaltung sich mit der Vertreterin des Beschwerdegegners anlässlich der Besprechung vom 19. Dezember 2001 "auf den Land-Einbuchungswert von Fr. 380.--/m2" einigte, wobei zusätzlich dazu "sämtliche ausgewiesenen und geschäftsmässig begründeten Erschliessungs- und Plankosten eingebucht werden" können (Schreiben der Steuerverwaltung/Bundessteuerverwaltung vom 7. Januar 2002), hatte sie Kenntnis von allen massgeblichen Tatsachen. Die Steuerverwaltung war zwar nicht verpflichtet, sich bezüglich des massgebenden Land-Einbuchungswertes im Voraus festzulegen. Wenn sie dies aus praktischen Gründen dennoch tat, muss sie sich bei dieser Verständigung behaften lassen.

4. Da die Beschwerde bereits aus diesen Gründen nicht durchzudringen vermag, kann offenbleiben, ob bereits die Mitteilung des kanto-

nalen Schätzungsamt vom 3. Juni 1997 auf die Anfrage des Anwalts des Beschwerdeführers vom 14. Mai 1997, wonach die abparzellierten Landflächen der Parzelle mit einem Durchschnittswert von Fr. 450.-- pro m2 bewertet werden könne, als eine nach Treu und Glauben verbindliche Auskunft (sog. Ruling) betrachtet werden muss, was die Beschwerdeführerin bestreitet (s. dazu auch Zweifel/Casanova, a.a.O., S. 6: Känzig/Behnisch, a.a.O. N. 27 zu Art. 88 DBG).

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. September 2010 i.S. D. AG und deren Alleinaktionär E. (2C_71/2010)

Kirchensteuerpflicht juristischer Personen (Art. 8, 15 und 27 BV bzw. §§ 2 und 14 KV; § 1 Abs. 1 Bst. b StG; § 2 Abs. 1 StG und § 3 Abs. 2 StG)

Eine gerichtliche Praxisänderung muss sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsprechung gehandhabt worden ist. Bei der Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen fällt entsprechend ins Gewicht, dass diese einer über hundertjährigen Praxis entspricht. Die Berücksichtigung der religiösen oder weltanschaulichen Überzeugungen der hinter einer juristischen Person stehenden natürlichen Person widerspräche überdies dem Grundsatz, dass die beiden Rechts- und Steuersubjekte ein getrenntes Dasein führen. Von Bedeutung ist ferner, dass sich nur natürliche, nicht dagegen juristische Personen auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen können.

Aus den Erwägungen

1.

2.

3.

3.1 Die Vorinstanz stützt ihren Entscheid auf die §§ 1 bis 3 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200), nach denen die Kirchgemeinden von juristischen Personen Gewinn- und Kapital- sowie Quellensteuern erheben. Dabei setzen die Kirchgemeinden alljährlich den Steuerfuss in Prozenten der einfachen Steuer fest (§ 3 Abs. 2 StG/SZ). Die Vorinstanz verweist ebenfalls auf § 13 der Steuerbezugsverordnung des Regierungsrates des Kantons Schwyz vom 19. Dezember 2000 (SRSZ 172.212). Danach bestimmt sich bei juristischen Personen der Steuerfuss für die Kirchgemeindesteuer im Verhältnis der in der betreffenden Gemeinde wohnhaften Angehörigen der beiden Kantonalkirchen (Abs. 1). Juristische Personen mit konfessionellem Zweck haben Kirchgemeindesteuern ausschliesslich nach dem Steuerfuss der Kirchgemeinde dieser Konfession zu entrichten (Abs. 3).

Nach den vorinstanzlichen Feststellungen verfolgt die Beschwerdeführerin keinen konfessionellen Zweck, so dass sie sowohl der reformierten als auch der katholischen Kirchgemeinde Steuern zu entrichten habe. Diese Steuerpflicht ist nach Auffassung der Vorinstanz auch mit der Glaubens- und Gewissensfreiheit vereinbar. Sie bezieht sich dabei auf die langjährige Rechtsprechung des Bundesgerichts und fügt an, dass es eine rechtspolitische Grundsatzfrage bilde, ob juristische Personen zur Bezahlung von Kirchensteuern herangezogen werden sollen. Diese Frage sei von ihr nicht zu beantworten.

3.2 Die Beschwerdeführerin stellt die vorinstanzliche Anwendung des kantonalen Rechts nicht in Frage. Sie rügt hingegen, dass die massgeblichen kantonalen Bestimmungen gegen das Grundrecht der Religionsfreiheit gemäss Art. 15 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; AS 1999 2556), Art. 9 EMRK und § 2 der Verfassung des eidgenössischen Standes Schwyz vom 23. Oktober 1898 (KV/SZ; SR 131.215) verstiessen. Sie verletzten ausserdem die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV und § 14 KV/SZ) und den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV).

4.

4.1 Die Frage, ob die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen mit der Religionsfreiheit vereinbar sei, ist dem Bundesgericht seit der Verankerung dieses Grundrechts in Art. 49 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV; AS I 1, 38) immer wieder vorgelegt worden. Es hat sie seit 1878 in ständiger Praxis bejaht (BGE 4 S. 533 ff.; 102 Ia 468 mit zahlreichen Rechtsprechungshinweisen in E. 2a S. 470).

Aufgrund des eingetretenen gesellschaftlichen Wandels unterzog das Bundesgericht im Jahr 1976 seine Rechtsprechung einer eingehenden Überprüfung. Es setzte sich auch näher mit der an ihr geübten Kritik auseinander. Dabei gelangte es zum Schluss, dass sich zwar Gründe für eine Ordnung der Kirchensteuerpflicht auf rein personaler Grundlage anführen liessen; doch seien diese nicht geeignet, die Aufgabe der bisherigen Praxis zu rechtfertigen, die mit der herkömmlichen, bisher nicht grundsätzlich geänderten Rechtsnatur der öffentlich-rechtlichen Kirchgemeinden im Einklang stehe. Weiter mass es dem Einwand, hinter der juristischen Per-

son stünden natürliche Personen, die durch die Besteuerung der Gesellschaft für Kultuszwecke indirekt in ihrer Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt sein könnten, bei kleineren Unternehmungen ein gewisses Gewicht zu. Es erklärte aber, dass derjenige, der einen Teil seines Vermögens rechtlich von seiner Person trenne und als juristische Person verselbständige, neben den Vorteilen dieser Gestaltung auch deren Nachteile in Kauf zu nehmen habe (BGE 102 Ia 468 E. 3 ff. S. 472 ff.).
In einem weiteren Entscheid aus dem Jahr 2000 prüfte das Bundesgericht, ob die inzwischen in Kraft getretene neue Bundesverfassung vom 18. April 1999 eine Änderung der Rechtsprechung erfordere. Es stellte fest, dass Art. 15 BV zwar keine Regelung mehr enthalte, die Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung von 1874 entspreche. Doch gehe zweifelsfrei aus den Materialien hervor, dass der Verfassungsgeber an der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen nichts ändern und insbesondere das Bundesgericht nicht zur Aufgabe seiner bisherigen Praxis zwingen wollte. Dieses hob in seinem Entscheid ausserdem hervor, dass eine Änderung einer über hundertjährigen Praxis, auf die sich die öffentlich-rechtlichen anerkannten Kirchen eingestellt hätten, aus Gründen der Rechtssicherheit nur in Frage komme, wenn entsprechend gewichtige Gründe dafür vorlägen. Solche vermochte das Bundesgericht indessen nicht zu erkennen. Es sah deshalb keinen Anlass, seine Praxis zu ändern (BGE 126 I 122 ff.).

4.2 Gegen das 1976 ergangene Urteil des Bundesgerichts ist bei der Europäischen Kommission für Menschenrechte eine Beschwerde erhoben worden. Diese trat darauf nicht ein, da sich juristische Personen mit wirtschaftlichem Zweck nicht auf Art. 9 EMRK berufen könnten (Entscheid

vom 27. Februar 1979, in: VPB 47/1983 Nr. 190 S. 579). Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat sich mit der Frage bisher nicht befasst. Er hat in seiner Rechtsprechung indessen hervorgehoben, dass den Mitgliedstaaten bei der Regelung ihrer Beziehungen zu den Kirchen ein grosser Spielraum zukomme. Ein solcher bestehe insbesondere bei der Finanzierung der Kirchen und Religionsgemeinschaften. Denn in diesem Bereich bestünden auf europäischer Ebene keine allgemein anerkannten Grundsätze, weil diese Fragen eng mit der Geschichte und den Traditionen jedes einzelnen Staates verknüpft seien (Urteil des EGMR Alujer Fernandez gegen Spanien vom 14. Juni 2001, Recueil CourEDH 2001-VI S. 473).

5. Die Beschwerdeführerin übersieht nicht, dass das Bundesgericht die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen bisher stets als verfassungsmässig erklärte. Sie macht jedoch geltend, diese Rechtsprechung müsse geändert werden. Die Erhebung einer Kirchensteuer von juristischen Personen ohne konfessionellen Zweck sei ein Relikt aus dem Mittelalter und diene in Wirklichkeit allein dazu, den Kirchen Millionenbeträge zukommen zu lassen. Dies sei umso stossender, als der Anteil der Bevölkerung, der einer Landeskirche angehöre, ständig abnehme. Die Beschwerdeführerin legt ausserdem besonderes Gewicht auf den Umstand, dass ihr einziger Aktionär und Mitarbeiter, der ein entschiedener Gegner der Kirchen sei, die Kirchensteuer persönlich überweisen müsse, was für ihn eine grosse Demütigung und Kränkung darstelle. Es sei deshalb unumgänglich, die persönliche Betroffenheit, welche die Kirchensteuerpflicht für die hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen be-

wirke, zu berücksichtigen. Die Berufung auf die Religionsfreiheit dürfe nicht an der formalen Konstruktion der juristischen Person scheitern.

6. Das Bundesgericht hat seine Praxis zu ändern, wenn eine bessere Erkenntnis des Sinns der massgeblichen Bestimmungen, veränderte tatsächliche Verhältnisse oder gewandelte Rechtsanschauungen eine andere Lösung erfordern. Andernfalls ist die bisherige Rechtsprechung beizubehalten. Eine Praxisänderung muss sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen, die - im Interesse der Rechtssicherheit - umso gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung gehandhabt worden ist (BGE 136 III 6 E. 3 S. 8 mit Hinweisen).

Die bisherige Rechtsprechung, welche die Kirchensteuern juristischer Personen als zulässig erklärt, besteht - wie bereits erwähnt - seit über 130 Jahren. Die Kantone haben gestützt auf diese Praxis die Finanzierung der Kirchen und Religionsgemeinschaften geregelt. Ihre Änderung hätte deshalb erhebliche Auswirkungen. Da somit das Bundesgericht mit seiner Rechtsprechung den Weg dafür geebnet hat, dass heute eine grosse Mehrheit der Kantone die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen kennt (vgl. BGE 126 I 122 E. 5d/aa S. 130 f. mit Hinweisen), kann es diesen Umstand bei seiner Entscheidfindung nicht ausser Acht lassen. Es ist in einer anderen Lage, als wenn es das erste Mal über die Zulässigkeit der Kirchensteuer juristischer Personen zu befinden hätte, und muss dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit das ihm gebührende Gewicht beimessen. Eine Praxisänderung ist zwar auch in dieser Situation nicht ausgeschlossen, doch müssen dafür besonders gewichtige Gründe vorliegen.

7.

7.1 Die Einwände, welche die Beschwerdeführerin gegen ihre Heranziehung zur Kirchensteuer vorbringt, sind keineswegs neu. Das gilt zunächst für ihre Kritik am Territorialprinzip, das der Erhebung der Kirchensteuern zugrunde liegt, sowie für die ins Feld geführten gewandelten Verhältnisse. Es ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht näher dargetan, dass sich seit den genannten beiden Entscheiden aus den Jahren 1976 und 2000 die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat in einer Weise geändert hätten, welche die Erhebung von Kirchensteuern juristischer Personen nicht länger als verfassungsmässig erscheinen liessen.

Auch das weitere Argument, die Heranziehung der Beschwerdeführerin zu Kirchensteuern berühre die Religionsfreiheit ihres Alleinaktionärs, ist nicht neu. Das Bundesgericht hat es bisher stets abgelehnt, bei der Besteuerung juristischer Personen die religiösen oder weltanschaulichen Überzeugungen der hinter diesen stehenden natürlichen Personen zu berücksichtigen. Ein solcher Durchgriff widerspräche dem Umstand, dass juristische Personen selbständige Steuersubjekte darstellten, die ein von den an ihnen beteiligten natürlichen Personen getrenntes Dasein führen (BGE 126 I 122 E. 5b S. 130; 102 Ia 468 E. 4 S. 475 ff.). Die Beschwerdeführerin behauptet zwar, dass die Betroffenheit ihres Alleinaktionärs, der konfessionslos und ein entschiedener Gegner der Kirchen sei, besonders ausgeprägt erscheine. Sie bringt jedoch keine Umstände vor, die eine solche besondere Betroffenheit näher belegen würden. Im Übrigen erscheint der Betrag der erhobenen Kirchensteuern von Fr. 644.40 eher bescheiden. Besondere Gründe, die in Abkehr von der

bisherigen Praxis den von der Beschwerdeführerin verlangten Durchgriff rechtfertigen könnten, sind jedenfalls weder dargetan noch ersichtlich.

7.2 Zum schliesslich geltend gemachten Argument, es sei mit der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) oder mit der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV, § 14 KV/SZ) nicht vereinbar, Einzelunternehmer und als juristische Personen organisierte Unternehmen bei den Kirchensteuern unterschiedlich zu behandeln, hat das Bundesgericht ebenfalls bereits früher Stellung genommen. Es verwies darauf, dass die Ungleichbehandlung durchaus auf einem rechtlich relevanten Unterschied beruhe, weil sich lediglich natürliche Personen auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen könnten, hingegen nicht die juristischen Personen (BGE 102 Ia 468 E. 5 S. 478 f.). Die Beschwerdeführerin bringt keine neuen Argumente vor, die heute zu einer anderen Beurteilung führen müssten.

8.

8.1 Die in der Beschwerde angeführten Gründe sind demnach nicht geeignet, eine Praxisänderung zu rechtfertigen. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Entscheide des Verwaltungsgerichts vom 23. Februar 2009 und des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. September 2010 i.S. Ehegatten K. und I.Z. (VGE II 2009 73 bzw. 2C_256/2010)

Erträge aus unbeweglichem Vermögen (Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. § 22 Abs. 1 Bst. b StG): Mietwert einer Liegenschaft, die dem Steuerpflichtigen aufgrund eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung steht

Die Unentgeltlichkeit eines Nutzungsrechts bezieht sich auf die Rechtsausübung während der Dauer der Nutzungsberechtigung und nicht auf den Erwerb des Nutzungsrechts. Der Umstand, dass beim Verkauf einer Liegenschaft zugleich zugunsten des Veräusserers ein entgeltliches Nutzungsrecht begründet und mit der Kaufpreisforderung verrechnet wird, steht somit der Besteuerung nicht entgegen. Entscheidend ist vielmehr einzig, dass während der Nutzungsdauer keine periodische Entschädigung geleistet wird. Eine rückwirkende Umwandlung des Nutzungsrechts in einen befristeten Mietvertrag mit dem Zweck, sich der ungünstigen Steuerfolgen nachträglich zu entledigen, würde dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen (Verbot des „widersprüchlichen Verhaltens“).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Im Dezember 2001 verkauften die Eheleute K. und I.Z. zwei Eigentumswohnungen inkl. Autoeinstellplätze zum Preis von insgesamt CHF 1 300 000. Der Kaufpreis wurde durch die Übernahme der Hypothek von CHF 700 000 sowie durch die Einräumung eines bis zum 30.6.2012 laufenden Wohn- und Nutzungsrechts zugunsten der Veräusserer getilgt. Die Veranlagungsbehörde bezifferte den Wert des Eigennutzungsrechts auf CHF 24 968 (bundessteuerlich zuzüglich eines Zuschlags von CHF 3 745) und rechnete diese Beträge den steuerbaren Einkünften hinzu. Die dagegen erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerkommission/-kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ab.

Vor Verwaltungsgericht machen die Beschwerdeführer u.a. geltend, es sei „das Nutzungsrecht als Sicherstellung für die vorausbezahlte Miete bis zum 30.06.2012 anzuerkennen“. Ferner beantragen sie, „dass wir das Nutzungsrecht rückwirkend auf die Jahre 2003 ff. in einen befristeten Mietvertrag umwandeln können.“ Die beiden Begehren werden vom Verwaltungsgericht abgewiesen.

Aus den Erwägungen

1. Vorliegend streitig und daher nachfolgend zu prüfen ist die Hinzurechnung des Eigennutzungswerts des den Beschwerdeführern zustehenden Wohnrechts zu den steuerbaren Einkünften des Jahres 2002.

2.1 Nach Art. 21. Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Die Bestimmung in § 22 Abs. 1 lit. b des kantonalen Steuergesetzes (StG, SR SZ 172.200) ist wortgleich.

2.2 Unentgeltlichkeit liegt dann vor, wenn das Nutzungsrecht nicht gegen eine periodisch zu leistende Vergütung eingeräumt wird. Unentgeltlichkeit liegt demnach vor, wenn für die Ausübung des Nutzungsrechts während der Nutzungsdauer keine periodischen Vergütungen zu leisten sind. Darauf, ob der Erwerb des Nutzungsrechts gegen eine einmalige Vergütung erfolgte und dafür einmalig ein Entgelt bezahlt wurde, kommt es nicht an. Die Unentgeltlichkeit bezieht sich auf die Rechtsausübung während der Dauer der Nutzungsberechtigung und nicht auf den Erwerb des Nutzungsrechts (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, Basel 2001, Rz. 30 zu Art. 21 DBG; Yersin/Noel, Impôt Fédéral Direct, Basel 2008, N 94 zu Art. 21 LIFD; Verwaltungsgericht Kanton Freiburg, Urteil vom 17.06.2005, 4F 04 128 = FRZ 2005 S. 230-240, Erw. 2a; KSGE 2008

Nr. 3 v. 3.11.08, Erw. 5 u. 8, abrufbar unter http://www.appl.so.ch/appl/ksge/daten/ksge2008/2008_3.pdf; Richner/ Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 21 N 75; Entscheid Steuerrekurskommission v. 17.10.06 i.S. S. = BVR 2007 S. 406-413, Erw. 6; vgl. auch Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Zürich 2000, N 20 ff. zu Art. 21 DBG).

2.3 Das Wohnrecht nach Art. 776 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB, SR 210) ist eine Personaldienstbarkeit und besteht in der Befugnis, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen Wohnung zu nehmen. Es ist unübertragbar, unvererblich und der Pfändung absolut entzogen. Das Wohnrecht fällt auch nicht in die Konkursmasse des Berechtigten (vgl. zum Ganzen BSK ZGB II-Michel Mooser, Art. 776 N 1-8).

3.1 Die Beschwerdeführer haben am ... Dezember 2001 eine 3 ½ - und eine 4 ½ -Zimmerwohnung in ... (GB ... -StWE, Gemeinde ...) sowie zwei dazugehörige Doppelautoeinstellplätze in der Tiefgarage (GB ..., Gemeinde ...) an ..., ..., für den Preis von total Fr. 1'300'000 verkauft. Der Kaufpreis wurde durch die Übernahme der Hypothek bei der ...bank von Fr. 700'000 sowie durch die Einräumung eines Wohn- und Nutzungsrechts zu Gunsten der Beschwerdeführer bis am 30. Juni 2012 getilgt (vgl. Einspracheakten, ...). Zu den Motiven des Verkaufs machten die Beschwerdeführer in ihrer Einsprache vom 6. Dezember 2003 Folgendes geltend (vgl. Einspracheakten, ...):

(...) Anfangs hatte ich die Liegenschaft zu 100% gegen Verpfändung meiner BVG Guthaben finanziert. Nachdem ich im Alter von ... Jahren Ende Oktober 2001 von meinem damaligen Arbeitgeber genötigt wurde, meinen Arbeitsvertrag auf Ende ... 2002 zu kündigen, musste ich damit rechnen, dass ich in meinem Alter keine gleichwertige Anstellung resp. entsprechende Entlöhnung mehr finden würde.

Dass meine Bedenken betreffend Arbeitsstelle berechtigt waren, zeigt die Tatsache, dass ich erst am ... 2002 einen neuen Arbeitsvertrag unterzeichnen konnte. Leider wurde dieser aufgrund eines ehr- und rufverletzenden Artikels im Tages Anzeiger vom ... per ... wieder aufgelöst.

Mein erstes Ziel war es darum, meine laufenden Kosten, wo immer möglich, markant zu senken und dadurch den Druck auf den Liquiditätsbedarf zu vermindern. Durch den Pensionskassenbezug, konnte ich meine Schulden und dadurch meine Zinslast verkleinern. Um die monatlichen Belastungen noch mehr zu reduzieren, habe ich Ende 2001 meine Wohnung in ... verkauft. Da es uns hier sehr gut gefällt, wollten wir nicht wegziehen und suchten eine Lösung, die uns dies ermöglichen sollte. Wie Sie aus dem Verkaufsvertrag (Kopie liegt bei) ersehen, haben wir für das Wohnrecht im Sinne einer Miete CHF 600'000 bezahlt. Siehe Seite 6 des Kaufvertrages. Das wirtschaftliche Ziel der ganzen Transaktion war, die Reduktion der Schulden und damit die Zinsbelastung sowie bis zu unserer Pensionierung keine laufenden Mietzinssorgen zu haben.

(...) Die Form des Wohnrechtes haben wir einzig und allein **aus Sicherheitsüberlegungen** gewählt, damit uns während der Mietzeit bis zum 30. Juni 2012 niemand unter irgendeinem Titel kündigen kann. Denn sollte die Wohnung vom Käufer aus irgendwelchem Grund weiterverkauft werden (z.B. Zahlungsunfähigkeit) würden wir die vorausbezahlten Mieten verlieren.

3.2 Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 8. Juni 2009 führte die Vorinstanz u.a. aus, dass das Wohnrecht gegenüber einem Mietver-

hältnis verschiedene Vorteile biete. Es sei unkündbar und unpfändbar, d.h. der Wohnrechtsinhaber habe die Gewissheit, dass er in der Wohnung bleiben dürfe, solange das Wohnrecht dauere. Selbst bei einer Zwangsvollstreckung müsse er keine Ausweisung befürchten. Diese für das Wohnrecht typischen Vorteile, welche dem Wohnrechtsinhaber eine stärkere rechtliche Stellung im Vergleich zum Mieter verleihen würden, hätten sich die Beschwerdeführer laut eigenen Angaben zu eigen machen wollen. Daher sei im vorliegenden Fall in steuerrechtlicher – wie auch in zivilrechtlicher – Hinsicht nicht von einem Mietverhältnis, sondern von einem Wohnrecht auszugehen. Dementsprechend hätten die Beschwerdeführer auch die dargelegten steuerlichen Folgen zu tragen. Andernfalls wäre diese durch eine Umdeutung des Wohnrechts in ein Mietverhältnis auch in anderen Fällen regelmässig vermeidbar. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer könne die Ausübung eines Wohnrechts in steuerlicher Hinsicht auch nicht rückgängig gemacht werden (vgl. Einspracheakten, ...).

3.3 Die Beschwerdeführer machen in ihrer Beschwerde vom 7. Juli 2009 zusammengefasst im Wesentlichen geltend,

- dass sie das Wohnrecht nicht erworben hätten, sondern dieses der Sicherung des Mietobjektes während der Dauer der vorausbezahlten Miete diene,
- dass es ansonsten hätte passieren können, dass sie bei einem Konkurs oder einer Zwangsverwertung gegen den Eigentümer dieses Guthaben und damit einen wesentlichen Teil des Verkaufserlöses verloren hätten,
- dass dieser Sachverhalt klar zu unterscheiden sei von einem entgeltlichen Erwerb des Wohnrechtes für Fr. 600'000, auch wenn auf-

grund der einmaligen Zahlung der Miete für die gesamte Mietdauer diese zwei Sachverhalte sehr nahe beieinander liegen würden,

- dass sich die gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 22 Abs. 1 lit. b StG erfasste Unentgeltlichkeit des Wohnrechts sich (was die Unentgeltlichkeit betreffe) auf den Erwerb des Wohnrechtes und nicht auf die Ausübung des Wohnrechts beziehe,
- dass sie das Wohnrecht nicht nur nicht unentgeltlich erworben hätten, sondern es im s(teuer)rechtlichen Sinne gar nie realisiert hätten und damit die erwähnten Artikel nicht anwendbar seien,
- dass steuerbares Einkommen nur sein könne, was einem realisierten Vermögensstandgewinn gleich komme,
- dass sie mit Ablauf der Mietdauer die Wohnungen verlassen werden, ohne im Wohnrecht einen Vermögensbestandteil zu besitzen und ohne dass sie einen Monat von diesem Wohnrecht realisiert hätten, da sie während der ganzen Mietdauer Miete für die Objekte bezahlt hätten,
- dass es ihnen nicht bekannt sei, dass eine vorausbezahlte Miete nicht als bezahlt betrachtet werde, nur weil sie nicht periodisch bezahlt werde und
- dass sie als Mieter des Stockwerkeigentums sicher sein wollten, dass sie ohne irgendwie geartetes wirtschaftliches Risiko bis zum 30.06.2012 in … wohnen könnten, nachdem sie dafür Fr. 600'000 Miete voraus bezahlt hätten.

4.1 Aus dem im Recht liegenden öffentlich beurkundeten Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom … Dezember 2001 ist unzweifelhaft ersichtlich, dass den Beschwerdeführern zu Lasten des Käufers ein Wohnrecht bis 30. Juni 2012 eingeräumt wurde. Für die Einräumung dieses Wohnrechts

haben die Beschwerdeführer eine einmalige Entschädigung von Fr. 600'000 bezahlt, wobei diese Summe mit dem Kaufpreis verrechnet worden ist (vgl. Einspracheakten, act. ...). Die von den Beschwerdeführern vorgebrachten Sicherheitsüberlegungen („damit uns während der Mietzeit bis zum 30. Juni 2012 niemand unter irgendeinem Titel kündigen kann. Denn sollte die Wohnung vom Käufer aus irgendwelchem Grund weiterverkauft werden [z.B. Zahlungsunfähigkeit] würden wir die vorausbezahlten Mieten verlieren."; vgl. vorstehend Erw. 3.1) entsprechen den Vorteilen des Wohnrechts gegenüber der Miete. Das Wohnrecht gemäss Art. 776 ZGB ist als Personaldienstbarkeit unkündbar und unpfändbar (vgl. Erw. 2.3). Es sind diese positiven Eigenschaften des Wohnrechts, welche die Beschwerdeführer dazu bewogen haben, sich ein solches einräumen zu lassen.

4.2 Das in casu den Beschwerdeführern eingeräumte Wohnrecht ist mit der Vorinstanz als unentgeltliches Nutzungsrecht im Sinne von Art. 21 Abs. 1 b DBG bzw. § 22 Abs. 1 lit. b StG zu qualifizieren, da sich die Unentgeltlichkeit auf die Zeitdauer der Nutzung und nicht auf den Zeitpunkt der Einräumung des Nutzungsrechts bezieht (vgl. vorstehend Erw. 2.2). Die Beschwerdeführer haben bei der Einräumung des Wohnrechts unbestrittenermassen einmalig die Summe von Fr. 600'000 bezahlt bzw. mit ihrer Kaufpreisforderung verrechnet. Während der Nutzungsdauer haben sie keine periodische Entschädigung geleistet, was u.a. einer der Gründe für die Einräumung des Wohnrechts war („Das wirtschaftliche Ziel der ganzen Transaktion war, die Reduktion der Schulden und damit die Zinsbelastung sowie bis zu unserer Pensionierung keine laufenden Mietzinssorgen zu haben."; vgl. vorne Erw. 3.1).

5.1 …

5.2. …

6.1 Mit Eventualantrag c) verlangen die Beschwerdeführer eine rückwirkende Umwandlung des Nutzungsrechts in einen befristeten Mietvertrag auf die Jahre 2003 ff. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die in casu zur Diskussion stehende Steuerperiode das Jahr 2002 betrifft und damit der Antrag auf eine Umwandlung der vertraglichen Verhältnisse bereits aus zeitlicher Sicht abzuweisen wäre. Allerdings wäre der Antrag auch sonst abzuweisen, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt.

6.2 Der in Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV, SR 101) verankerte Grundsatz, wonach staatliche Organe und Private nach Treu und Glauben handeln, beinhaltet in erster Linie den Schutz des berechtigten Vertrauens. Jede Partei soll dem gegebenen Wort treu bleiben, und die Gegenpartei soll diesem Wort Glauben schenken, d.h. darauf vertrauen dürfen. Dieser Grundsatz gilt auch im Steuerrecht und zwar sowohl für die Steuerbehörden wie auch für die Steuerpflichtigen in ihrem wechselseitigen Verhältnis. Er gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Im Grundsatz von Treu und Glauben ist auch das Verbot des „venire contra factum proprium“, des widersprüchlichen Verhaltens, enthalten. Sowohl die Steuerbehörde als auch der Steuerpflichtige dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in

Widerspruch setzen (vgl. Richner/ Frei/ Kaufmann, a.a.O., VB zu Art. 109-121 N 48 u. 70).

6.3 Die Beschwerdeführer sind gestützt auf den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben nicht darin zu schützen, wenn sie im Nachhinein (zivilrechtliche) Vertragsänderungen vornehmen, um sich der für sie ungünstigen Steuerfolgen zu entledigen. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung festhält, wäre es den Beschwerdeführern möglich und zumutbar gewesen, vor Vertragsabschluss am ... Dezember 2001 entsprechende Auskünfte in Erfahrung zu bringen und anschliessend eine für sie steueroptimale Vertragsgestaltung zu wählen. Sie haben sich daher die steuerrechtlichen Folgen des Kauf- und Dienstbarkeitsvertrags vom ... Dezember 2001 entgegenhalten zu lassen.

Die von K. und I.Z. gegen den vorstehenden Entscheid des Verwaltungsgerichts erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten weist das Bundesgericht mit Urteil vom 6. September 2010 (2C_256/2010) insbesondere mit folgender Begründung ab:

2.2.2 Die Beschwerdeführer begründen ihre Auffassung sinngemäss damit, sie hätten Fr. 600'000.-- als Mietvorauszahlungen geleistet, indem sie bei der Tilgung des Kaufpreises für die Übertragung der fraglichen Liegenschaften diesen Betrag zufolge Begründung der fraglichen Wohn- und Nutzungsrechte anrechnen liessen. Sie gehen damit von der Überlegung aus, sie hätten in einem ersten Schritt die unbelasteten Grundstücke übertragen und darauf, in einem zweiten Schritt, die Wohn- und Nutzungsrechte darauf erworben.

Das Bundesgericht hat sich bereits mehrfach damit befasst, welche steuerlichen Konsequenzen verbunden sind mit einer Grundstücküber-tragung unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts auf dem übertragenen Grundstück zu Gunsten des Veräusserers. Es hat dabei in konstanter Rechtsprechung festgestellt, bei der Übereignung einer Liegenschaft unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts - sogenannte Vorbehaltsnutzung - ändere die Liegenschaft nicht unbelastet zum Vollwert die Hand, worauf der Erwerber das Nutzungsrecht gegen Entgelt unter Verrechnung mit der Gegenforderung des Veräusserers diesem erneut einräumen würde; die Liegenschaft werde vielmehr sachenrechtlich uno actu bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen ("deductio servitutis"; Urteil 2A.139/1999 vom 9. Juni 2000 E. 3c/bb mit Hinweisen, publ. in: NStP 54/2000 S. 69; vgl. auch Urteile 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 2.6, publ. in ASA 76 S. 04; 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 E. 2c, publ. in StR 57/2002 S. 322, sowie 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000 E. 3c/bb, publ. in ASA 70 S. 581; vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 82 ff. zu Art. 21 DBG; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/ Basel 2001, N 30 zu Art. 21). Zwar erfolgte diese Rechtsprechung jeweils aufgrund einer schenkungsweisen Grundstücküber-tragung bzw. einer Grundstückübertragung im Rahmen einer gemischten Schenkung. Die ihr zugrunde liegenden Überlegungen gelten jedoch allgemein, das heisst auch in Bezug auf - voll - entgeltliche Eigentumsübertragungen. Abgesehen davon dürfte es sich im vorliegenden Fall ebenfalls um eine gemischte Schenkung handeln, besteht doch einerseits

die Leistung der Erwerberin - bei Ausklammerung der Wohn- und Nutzungsrechte - lediglich in der Übernahme der Hypothekarschulden und lautet die Grundstückgewinnsteuerveranlagung auf Fr. 0.--. Zwar wird in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung - im Ergebnis abweichend vom vorstehend Ausgeführten - festgehalten, der Veräusserungserlös betrage Fr. 1'300'000.--. Nachdem jedoch vorliegend nicht diese letztgenannte Veranlagung zur Diskussion steht und diese ohnehin auf Fr. 0.-- lautet, erübrigt es sich, näher darauf einzugehen.

Es ergibt sich damit, dass die Vorinstanz im Ergebnis das den Beschwerdeführern zur Verfügung stehende Wohn- und Nutzungsrecht, bei dem es sich unbestrittenermassen um eine Vorbehaltsnutzung handelt, zu Recht als unentgeltlich qualifiziert und dementsprechend richtigerweise eine Aufrechnung des Mietwertes vorgenommen hat.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24
– Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52
– Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5
– Bewerbungskosten **2010**, 10

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
– Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
  – – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
  – – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31
– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10
– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Kirchensteuer
– für juristische Personen **2010,** 42

Krankheitskosten
– Pflegekosten, ambulant **2010,** 4

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5; **2010,** 50

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
  – – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
  – – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
  – – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100

– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5
– Wohnsitzverlegung im interkantonalen Verhältnis **2007,** 53

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Treu und Glauben
– Einigung zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde über Sachverhaltselemente (Verkehrswert einer Liegenschaft) **2010,** 31
– widersprüchliches Verhalten **2010,** 50

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Volksinitiative, kantonale
– Ungültigkeit infolge Bundesrechtswidrigkeit **2010,** 16

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– Einkauf von Beitragsjahren **2005,** 21
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36

– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Zeitpunkt der Besteuerung von Bonuszahlungen an den beherrschenden Gesellschafter 4

– Geldwerte Leistung: Schätzung der geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen sowie der Gewinnvorwegnahme durch eine dem beherrschenden Gesellschafter zeitweise kostenlos zur Verfügung gestellte, im Ausland gelegene Wohnung. 10

– Weiterbildungskosten/Ausbildungskosten: Ausbildung zum Master of Business Administration (MBA) 24

– Verlustverrechnung und Mantelhandel 28

– Geldwerte Leistung: Grenzen der Gewinnvorwegnahme (Ertragsverzicht) bei einer die Gesellschaft konkurrenzierenden Tätigkeit der Hauptgesellschafterin 34

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. November 2008 i.S. Ehegatten A. und B.X. (2C_144/2008)

Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG): Zeitpunkt der Besteuerung von Bonuszahlungen an den beherrschenden Gesellschafter

Kann eine unselbstständigerwerbende Person dank ihrer beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung ihres Arbeitsentgelts nach Belieben bestimmen, so kann von dem für unselbstständiges Erwerbseinkommen geltenden Grundsatz der Besteuerung im Auszahlungszeitpunkt abgewichen werden. Fehlen in einem solchen Fall unternehmerische Gründe für eine Auszahlung erst nach dem Zeitraum, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, so ist dieser wirtschaftlich nicht einleuchtende Zeitpunkt irrelevant. Diese Ausnahmeregel ist jedoch ihrerseits nur auf eigentliche Missbrauchsfälle anwendbar.

Sachverhalt (zusammengefasst)

A.X. ist Eigentümer von 75% des Aktienbestandes der Y. AG. Er ist Präsident der Gesellschaft, seine Ehefrau B.X. zeichnet als Mitglied des Verwaltungsrates. Im Geschäftsabschluss 1998 verbuchte die Y. AG unter

der Bezeichnung „Lohnnachträge, Bonus“ den Betrag von CHF 191 500.-- erfolgswirksam (Gegenkonto: Transitorische Passiven), zahlte hingegen A.X. den Betrag von brutto CHF 105 600.-- und B.X. denjenigen von brutto CHF 85 600.-- erst am 31. März 1999 aus.

Nachdem diese Zahlungen in die ordentliche Veranlagungsverfügung 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997 und 1998) des Ehepaares keinen Eingang gefunden hatten, erliess die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer eine Nachsteuerverfügung. Gegenstand dieser Verfügung bildete neben den Salärnachzahlungen auch ein unversteuerter Autoprivatanteil. Die steuerpflichtigen Ehegatten A. und B.X. wurden ferner wegen vollendeter Steuerhinterziehung gebüsst.

Die von A. und B.X. gegen die Nachsteuer- und Steuerstrafverfügung erhobene Einsprache wurde von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz wies die Beschwerde hinsichtlich des Autoprivatanteils ab, betrachtete die Lohnnachzahlungen dagegen als im Jahr 1999 realisiert und hiess die Beschwerde insoweit gut.

Gegen diese Gutheissung erhebt die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Während die Steuerpflichtigen Abweisung der Beschwerde beantragen, schliesst die Eidgenössische Steuerverwaltung auf deren Gutheissung.

Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Nach Art. 17 Abs. 1 DBG steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Grundsätzlich ist für die Einkommensbesteuerung der Zeitpunkt entscheidend, in welchem die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf die Leistung erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Nicht massgebend ist der Forderungserwerb, wenn die Befriedigung des Anspruchs unsicher ist; diesfalls ist mit der Besteuerung bis zur tatsächlichen Erfüllung zuzuwarten (BGE 105 Ib 238 E. 4a S. 242, mit Hinweisen). Bei Geldleistungen wird allerdings regelmässig auf den Zeitpunkt der Auszahlung abgestellt, so insbesondere für unselbständiges Erwerbseinkommen (Urteil 2A.388/1998 vom 3. Mai 2000 E. 3c, publ. in: StR 55, 509, mit Hinweis). Kann hingegen eine unselbständigerwerbende Person dank ihrer beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift ihres Arbeitsentgelts nach Belieben bestimmen, und fehlen in einem solchen Fall unternehmerische Gründe für eine Auszahlung oder Gutschrift erst nach dem Zeitraum, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, so ist dieser wirtschaftlich nicht einleuchtende Zeitpunkt irrelevant (Urteil 2A.471/2003 vom 16. Juni 2004 E. 2.3; vgl.

auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 65 zu Art. 17 DBG).

2.2 Während die Vorinstanz hier die Realisierung der fraglichen Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach Massgabe des Grundsatzes (Auszahlung im Jahre 1999) annimmt, stützen sich die Beschwerdeführerin und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf die letztgenannte Ausnahmeregel (Entgelt für im Jahre 1998 erbrachte Arbeitsleistung, dessen Auszahlung kraft der beherrschenden Stellung willkürlich hinausgeschoben werden konnte). Diese Haltung ist vor allem auch durch den Umstand bedingt, dass die - ordentlichen - Einkünfte der Jahre 1999/2000 im Kanton Schwyz, der auf den 1. Januar 2001 bei natürlichen Personen zur einjährigen Gegenwartsbemessung wechselte, nie zur Steuerbemessung herangezogen werden. Es fragt sich allerdings, ob diese "Missbrauchsregel", die vor allem im Zusammenhang mit Zwischenveranlagungen im System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung entwickelt wurde, hier angebracht ist. Denn es ist an sich einleuchtend, dass eine aufgrund des Geschäftsergebnisses festgesetzte Salärnach- bzw. Bonuszahlung erst nach dessen definitiver Kenntnisnahme konkretisiert werden kann. Entsprechend wurden diese Zahlungen in der Y. AG als transitorische Passiven (recte: antizipative Passiven, nämlich Aufwand des alten Jahres, der erst im neuen Jahr ausbezahlt wird, vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, 1998, S. 167, unter Hinweis darauf, dass die Rechnungslegungspraxis die Unterscheidung zwischen transitorischen und antizipativen Aktiven bzw. Passiven nicht macht) verbucht. Aus dieser - korrekten - Verbuchung darf aber nicht abgeleitet werden, die Beschwerdegegner hätten schon Ende

1998 hinreichend quantifizierbare Rechtsansprüche gehabt, über die sie tatsächlich verfügen konnten. Entsprechend vermag die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme zuhanden der Vorinstanz vom 24. August 2007 (S. 3) nicht zu überzeugen, wonach in solchen Fällen "das Erfordernis der Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit des Arbeitsentgelts durch die beherrschende Stellung des Empfängers ersetzt" werde. Die Antwort, wie ein solcherart "quantifizierter" Anspruch abtretbar sein soll, bleibt sie jedenfalls schuldig (vgl. auch die Bemerkungen von MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ASA 75 [2006/ 07], S. 3 f. zum Urteil 2A.471/2003 vom 16. Juni 2004). Im Urteil 2A.113/2007 vom 8. November 2007 (E. 3.1.2) wurde sogar bei zugesicherten Boni, über die vor der Fälligkeit nicht verfügt werden konnte, die Realisierung im Zeitpunkt der Auszahlung angenommen. Es kommt hinzu, dass sich der Beschwerdegegner, der erst seit 1997 Mehrheitsaktionär der Y. AG war, im fraglichen Zeitraum erstmals - gemeinsam mit dem Minderheitsaktionär - mit dieser Problematik auseinandersetzen musste. Diese Salärpolitik wurde in den Folgejahren konsequent weitergeführt und nicht etwa nur im Hinblick auf die Bemessungslücke in der Übergangsperiode eingeführt. Schliesslich könnte diese Ausnahmeregel wohl ohnehin nur auf den Mehrheitsaktionär selbst und dessen Bezüge, nicht aber auf die Bezüge der Ehefrau angewandt werden. Ein missbräuchliches Hinausschieben der Auszahlung von Lohnnachträgen und Boni, für welches keine unternehmerischen (d.h. sachlichen) Gründe ins Feld geführt werden können, ist mithin zu verneinen. Diese Ausnahmeregel ist auf eigentliche Missbrauchsfälle zugeschnitten, und ein solcher liegt hier nicht vor (vgl. auch SIMONEK, a.a.O., S. 4). Dass die Beschwerdegegner andererseits die

systembedingte Bemessungslücke aus naheliegenden Gründen wenn möglich "ausschöpfen" wollten, liegt zwar ebenso auf der Hand, vermag aber am Ergebnis nichts zu ändern: Mangels Unterversteuerung kann daher weder eine Nachsteuer noch eine Busse erhoben werden.

3. Dem Gesagten zufolge erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 4. März 2009
i.S. F. AG (VGE II 2008 47)

Geldwerte Leistung (Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. b und c StG): Schätzung der geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen sowie der Gewinnvorwegnahme durch eine dem beherrschenden Gesellschafter zeitweise kostenlos zur Verfügung gestellte, im Ausland gelegene Wohnung

Unterlässt eine steuerpflichtige Gesellschaft bei der Buchung von Reise- und Kundenspesen die Unterscheidung zwischen privaten Aufwendungen des beherrschenden Gesellschafters und Geschäftsaufwendungen, so kann es nicht Sache der Verwaltung bzw. des Gerichts sein, den geschäftsmässig begründeten Spesenaufwand mittels Kontrolle und Zuordnung der in ungeordneter Form nachgereichten Spesenbelege zu ermitteln. Steht aber fest, dass Spesenaufwand als steuermindernde Tatsache vorliegt und ist nur dessen konkrete Höhe zweifelhaft, so ist nicht der gesamte Aufwandposten zu streichen, sondern der Umfang des geschäftsmässig begründeten Aufwandes zu schätzen.

Der Mietwert einer dem beherrschenden Gesellschafter zeitweise zur Verfügung gestellten, in Italien gelegenen Wohnung kann nicht nach den Massstäben einer in der Schweiz gelegenen Wohnung ermittelt werden, da eine solche Berechnung nicht zum marktüblichen Wert führen würde. Kri-

terien für die Schätzung des Mietwertes bilden in diesen Fällen insbesondere das seinerzeitige Investitionsvolumen sowie allfällige im Steuerjahr realisierte effektive Mieteinnahmen.

Erwägungen

1.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) setzt sich bei der direkten Bundessteuer der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit.a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit.b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit.c) zusammen. Das kantonale Recht kennt eine vergleichbare Regelung (§ 64 des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 [StG; SRSZ 172.200]).

1.2 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte bilden Teil des Reingewinnes (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea DBG sowie § 64 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea StG). Als verdeckte Gewinnausschüttung ist die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Dritt-

personen nicht gewähren würde und die deshalb geschäftsmässig nicht begründet sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 Rz. 88). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beurteilt sich immer aus der Sicht der steuerpflichtigen juristischen Person. Das Bundesgericht erkennt eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 Rz. 91; Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Basel 2004, Art. 58 Rz. 97 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19. November 2003, Erw. 2.1):

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung;
- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person;
- Erkennbarkeit für die handelnden Organe.

Bei der verdeckten Gewinnausschüttung zu Lasten eines Aufwandkontos behandelt die juristische Person nicht marktkonforme Leistungsentgelte ganz oder teilweise als Unkosten, d.h. sie belastet sie ihrer Erfolgsrechnung als Aufwand. Dieser kann im Ausmass des nicht marktkonformen Anteils nicht anerkennt werden, weil er insoweit nicht geschäftsmässig begründet ist (Locher, a.a.O., Art. 58 Rz. 109). Unter diese Kategorie der verdeckten Gewinnausschüttung fällt insbesondere die Übernahme von Privataufwand wie beispielsweise Lebenshaltungskosten sowie Fahrzeugkosten eines dem Hauptaktionär für private Zwecke zur Verfügung gestellten Autos (vgl. weitere Beispiele bei Locher, a.a.O., Art. 58 Rz. 110).

Einen Sonderfall stellen verdeckte Gewinnausschüttungen (auch als Gewinnvorwegnahme bezeichnet) *zulasten eines Ertragskontos* dar. Erträge werden der Erfolgsrechnung dann nicht gutgeschrieben, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft mit Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen für erbrachte Leistungen keine oder keine angemessene Gegenleistung verlangt. In diesem Fall macht sie ihr zustehende Ansprüche nicht geltend und „verzichtet" prima vista auf die Erzielung von Erträgen (Locher, a.a.O., Art. 58 Rz. 133 f.).

1.3 Das Gesetz stellt in Art. 58 DBG bzw. den entsprechenden kantonalen Bestimmungen auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses ab. Die handelsrechtlich erforderlichen Bücher - Inventar, Betriebsrechnung, Bilanz (vgl. Art. 662a, 958 Abs. 1 OR) - bilden die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die schweizerische Steuerpraxis knüpft an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern sie nach den handelsrechtlichen Vorschriften vollständig und klar erstellt worden ist. Vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften. Das bedeutet, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, auf die von den Organen der juristischen Person abgenommenen Jahresrechnungen abzustellen (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung (Art. 662a OR) entfällt nur insoweit, als sie gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (Urteil des Bundesgericht 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007, Erw. 3.2; 2A.370/2004 vom 11. November 2005, Erw. 2.1; StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 je mit weiteren Hinweisen).

Weil das Handelsrecht den Ausweis eines gewillkürten Gewinnes erlaubt, sind im Interesse einer möglichst gleichmässigen Besteuerung aller Steuersubjekte allenfalls Aufrechnungen erforderlich (Locher, a.a.O., Art. 58 DBG Rz. 76; Art. 57 Rz. 81). Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass sich die steuerrechtlichen Gewinnermittlungen aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung von Handels- und Steuerrecht nicht vollumfänglich an den handelsrechtlichen Vorschriften orientieren (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 N 7 f. u. 66 ff.). Die Anwendung der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ist mithin nicht einer Handelsrechtswidrigkeit der Bilanz gleichzusetzen.

1.4.1 Nach Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 141 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Kooperationsmaxime und Untersuchungsgrundsatz). Den Steuerpflichtigen trifft damit keine subjektive Beweislast (Beweisführungslast); damit die Veranlagungsbehörden ihrer Untersuchungspflicht nachkommen können, hat der Steuerpflichtige aber gewisse Mitwirkungspflichten wahrzunehmen (vgl. auch Art. 125 f. DBG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 123 N 6 und 9).

1.4.2 Was die Beweislast betrifft, so gilt im Steuerverfahren unter Vorbehalt einer anderen gesetzlichen Bestimmung in entsprechender Anwendung des Grundsatzes von Art. 8 ZGB die Regel, dass die Steuerbehörde die objektive Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuer-

schuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (sog. Normentheorie; Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2.A., Basel 2008, Art. 130 N 28). Die Steuerbehörde hat die Sachverhaltselemente, welche die steuerrechtliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen begründen, von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG; § 141 Abs. 1 StG).

Im Übrigen rechtfertigt es sich nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in bestimmten Fällen, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist (vgl. VGE 637/00 vom 26. Juni 2001, Erw. 1c, mit Hinweis auf VGE 626/00 vom 15. Dezember 2000, Erw.4 und ASA 44, S. 623), oder wenn es um besonders auffällige, atypische Vorgänge/ Transaktionen geht, deren genauer Ablauf sowie der wirtschaftliche Hintergrund nur der Steuerpflichtige, nicht aber die Steuerbehörden im Detail kennen können.

1.4.3 Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine ver-

deckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 DBG Rz. 85 mit Hinweis auf Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111 f.).

1.4.4 Beweismittel unterliegen mit Ausnahme der öffentlichen Urkunden und Register der freien Beweiswürdigung durch die Veranlagungsbehörde. Diese hat aufgrund der aktenkundigen Erkenntnisse und ihrer frei gebildeten Überzeugung darüber zu befinden, ob das Beweismittel eine Tatsache als verwirklicht darzutun vermag. Die Bindung der Veranlagungsbehörde an formelle Beweisregeln wäre unzulässig. Auch Geschäftsbücher und Gutachten unterliegen wie jedes Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Überzeugung der Behörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst (Richner u.a., a.a.O., Art. 123 DBG Rz. 63 ff.).

2. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen folgende im Veranlagungsverfahren bzw. unter vorgängiger Androhung der reformatio in peius im Einspracheverfahren vorgenommenen Aufrechnungen:

- Reise- und Kundenspesen in der Höhe von Fr. 107'006.--

- ...
- Privatanteil für die Liegenschaft in Italien von Fr. 18'300.--
- ...

3. Zu den einzelnen aufgerechneten und vorliegend strittigen Posten sind aus den Akten folgende Angaben zu entnehmen:

3.1 Reise- und Kundenspesen (Fr. 107’006.--)

Unter dem Konto Reise- und Kundenspesen belastete die Beschwerdeführerin ihrer Erfolgsrechnung 2003 einen Aufwand von Fr. 131'006.90 (...). Belegt wurden diese Aufwendungen lediglich mittels Spesenaufstellungen sowie Kreditkartenabrechnungen (des Alleinaktionärs sowie seiner Ehefrau und Töchter). Die Steuerverwaltung anerkannte diese Ausgaben nicht, da die eingereichten Belege nicht genügen würden. Eine Vielzahl von Belastungen seien zudem direkt dem privaten Bereich der Familie des Alleinaktionärs zuzuordnen. Da gewisse Auslagen zur Erzielung der Umsätze angefallen sein dürften, werde unpräjudiziell ein Pauschalbetrag von Fr. 24'000.-- anerkannt. Somit werde eine geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 107'006.-- aufgerechnet (...). Nach Einsicht in die Spesenbelege, welche der Steuerverwaltung im Vorverfahren nachgereicht worden sind, kam die Steuerverwaltung im Schreiben vom 3. Januar 2006 an die Beschwerdeführerin unter Auflistung diverser Posten, die dem privaten Bereich zuzuordnen seien, zum Schluss, dass eine Trennung von privaten und geschäftlichen Belegen nicht vorgenommen worden sei. Die Einschätzung der Position „Reise- und Kundenspesen“ habe deshalb nach Ermessen zu erfolgen. An der Spesenpauschale von Fr. 24'000.-- werde festgehalten (...). Im angefochtenen Einspracheent-

scheid wurde diese Pauschale bzw. die Aufrechnung von Fr. 107'006.-- bestätigt. Die Beschwerdeführerin ist in ihrer Beschwerde der Ansicht, der Spesenaufwand von Fr. 131'006.90 gemäss Erfolgsrechnung 2003 müsse als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert werden (...).

3.2 ...

3.3 Privatanteil für die Liegenschaft in Italien (Fr. 18'300.--)

Gemäss Bilanz per 31. Dezember 2003 ist die Beschwerdeführerin Eigentümerin einer Wohnung in Italien (...), die im Jahre 2003 mit einem Wert von Fr. 195'000.-- bilanziert wurde (...). Der Aufwand für die Wohnung betrug gemäss Erfolgsrechnung 2003, Konto 7512 Unterhalt Wohnung Italien, Fr. 12'364.55 (...). Die Steuerverwaltung anerkannte diesen Aufwand nicht, da die Belege fehlen bzw. keinen Aufschluss geben würden. Dementsprechend wurden Fr. 12'364.55 aufgerechnet (...).

Mit Schreiben vom 3. Januar 2006 drohte die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin die Aufrechnung eines Eigenmietwertes von Fr. 18'300.-- an, da die Wohnung während 47 Wochen des Jahres dem Alleinaktionär zur Verfügung stehe. Den Unterhaltsaufwand von Fr. 12'364.55 akzeptierte die Steuerverwaltung bis auf den Betrag von Fr. 790.55, der dem Alleinaktionär privat überwiesen wurde (...). Diese Beträge (Fr. 790.55 und Fr. 18'300.--) wurden denn auch im angefochtenen Einspracheentscheid aufgerechnet. Während die Aufrechnung von Fr. 790.55 von der Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nicht beanstandet wird, verlangt sie die Reduktion des aufgerechneten Eigen-

mietwertes auf Fr. 6'100.--, da diese Höhe einem Eigenmietwert entspreche, der auch in der Schweiz festgelegt würde (...).

3.4 ...

4.1 Die Vorinstanz hat sich in der Stellungnahme vom 3. Januar 2006 eingehend mit dem Aufwandposten „Reise- und Kundenspesen“ auseinandergesetzt und mittels diverser Beispiele aufgezeigt, dass es die Beschwerdeführerin unterlassen hat, zwischen privaten Aufwendungen (des Alleinaktionärs und seiner Familienmitglieder) und Geschäftsaufwendungen zu unterscheiden. Diesbezüglich wird auf die beispielhafte Aufstellung der Steuerverwaltung verwiesen (...).

Diese Beispiele sind Beweis genug, dass die Beschwerdeführerin offensichtlich private Aufwendungen des Alleinaktionärs sowie seiner Familienmitglieder der Erfolgsrechnung belastet hat, womit sich der Reingewinn beträchtlich vermindert hat. Es kann nun nicht Sache der Verwaltung bzw. des Gerichts sein, den geschäftsmässig begründeten Spesenaufwand mittels Kontrolle und Zuordnung zum privaten oder geschäftlichen Bereich der im Einspracheverfahren nachgereichten Spesenbelege zu ermitteln, zumal eine systematische Übersicht der einzelnen Buchungen inkl. Beschrieb und nummerierten Belegen fehlt. Dies hätte im laufenden Geschäftsjahr durch die Beschwerdeführerin selber passieren müssen und kann von der nicht betriebskundigen Verwaltung bzw. vom Gericht ohnehin nicht nachgeholt werden, was von der Beschwerdeführerin denn auch nicht verlangt wird. Sie beantragt vielmehr die Anerkennung der gesamten Position „Reise- und Kundenspesen“ als geschäftsmässig begründeten

Aufwand, führt aber in Ziff. 3.7 ihrer Beschwerdeschrift u.a. Folgendes aus:

> Auch wenn teilweise private Aufwendungen in sehr geringem Umfange mitenthalten sind, hat die Steuerverwaltung mit dem Ansetzen der Spesenpauschale von CHF 24'000 und dem Aufrechnen der effektiven Spesen ihr Ermessen einseitig zu Gunsten des Fiskus ausgeübt. (...).

4.2 Zur Schätzung wird immer dann Zuflucht genommen, wenn das Beweisverfahren genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden/-mehrenden oder steueraufhebenden/-mindernden Sachverhalt ergeben hat, ohne dass im Quantitativen eine eindeutige Abklärung möglich war. Lassen die Unterlagen demnach eine zahlenmässige Klärung des Sachverhaltes nicht zu oder ist diese den Veranlagungsbehörden nicht zuzumuten, so ist eine Schätzung vorzunehmen. Die Schätzung hat dabei vom Sachverhalt auszugehen, der im konkreten Fall festgestellt wurde; soweit er feststeht, ist er für die Schätzung verbindlich (Richner u.a., a.a.O., Art. 130 DBG Rz. 23 f.). Kann der für steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsachen beweisbelastete Steuerpflichtige den von ihm behaupteten Sachverhalt nicht nachweisen, wird im Allgemeinen zuungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, weshalb regelmässig der steuermindernde Aufwand nicht berücksichtigt wird. Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. –aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen ist, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der steueraufhebenden bzw. regelmässig nur steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit

aber über den Umfang besteht. Steht beispielsweise fest, dass dem Steuerpflichtigen Berufskosten erwachsen sind, erweist es sich als sachwidrig und willkürlich, den entsprechenden Abzug mangels genügender Substanziierung gänzlich zu verweigern; ist die Höhe der Berufskosten ungewiss, ist sie zu schätzen (Richner u.a., a.a.O., Art. 130 DBG Rz. 43 f.).

4.3 Demnach hat die Vorinstanz, nachdem sie festgestellt hat, dass auf die durch die Beschwerdeführerin deklarierten „Reise- und Kundenspesen“ nicht abgestellt werden kann, zu Recht eine Schätzung dieses Aufwandpostens vorgenommen. Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Einsprache bzw. Verwaltungsgerichtsbeschwerde zwar vor, sie sei weltweit tätig, weshalb der Alleinaktionär und Geschäftsführer oft geschäftlich unterwegs sei. Dies ist auch glaubhaft; es kann nicht in pauschaler Weise gesagt werden, nur Flüge nach München seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin hat es indessen unterlassen, die geschäftsmässige Begründetheit der einzelnen konkret in der Spesenabrechnung bzw. Kreditkartenabrechnung ersichtlichen Buchungen nachzuweisen. Aus diesem Grund ist der durch die Vorinstanz ermessensweise festgesetzte geschäftlich begründete Spesenaufwand von Fr. 24'000.-- im vorliegenden Verfahren zu bestätigen.

5. ...

6.1 Was die Wohnung im ..., Italien, betrifft, rügt die Beschwerdeführerin, die Berechnung des Eigenmietwertes in der Höhe von Fr. 18'300.-- für 47 Wochen sei nicht nachvollziehbar. Gehe man von

einem Eigenmietwert von rund 3% der Anlagekosten aus, wie dies bei vergleichbaren Objekten in der Schweiz vielfach der Fall sei, ergebe sich bei Anlagekosten von Fr. 223'000.-- ein Eigenmietwert in der Schweiz von rund Fr. 6'700.--, was umgerechnet auf 47 Wochen zu einem Eigenmietwert von Fr. 6'100.-- führe. Sie beantrage, der anteilige Eigenmietwert sei auf Fr. 6'100.-- festzusetzen.

Mit ihrer Rechnung anerkennt die Beschwerdeführerin implizit, dass die Wohnung während 47 Wochen im Jahr dem Alleinaktionär zur Verfügung gestanden hat. Dies ergibt sich zudem aus der Erfolgsrechnung 2003, Konto 7500, Mietertrag Wohnung Italien (...). Strittig ist in erster Linie der anzuwendende Kapitalisierungsfaktor, der nach Auffassung der Vorinstanz bei 7.5% liegt (5.5% Finanzierungssatz zuzüglich 2% für die restlichen Kosten [Amortisation, Unterhalt etc.]).

6.2 Die Gesellschaft, die einem Anteilsinhaber ein Vermögensobjekt vermietet oder verpachtet und einen Miet- bzw. Pachtzins verlangt, der eindeutig unter demjenigen liegt, den sie von einem Dritten fordern würde, erbringt eine verdeckte Gewinnausschüttung. Der Drittvergleich hat sich nach dem marktüblichen Wert zu richten. Die eidgenössische Steuerverwaltung stellt in der Praxis als Vergleichsmassstab auf den Eigenmietwert der direkten Bundessteuer ab und prüft ferner, ob ein Anteil der Nebenkosten verrechnet wird.

Der Mietwert der in Italien gelegenen Wohnung kann demnach nicht nach den Massstäben einer in der Schweiz gelegenen Wohnung ermittelt werden, da eine solche Berechnung nicht zum marktüblichen Wert führen

würde. Die Vorinstanz ist von einem sich aus den Buchhaltungen 1992 und 1993 ergebenden Investitionsvolumen von Fr. 270'000.-- ausgegangen, welches sich aus Fr. 223'000.-- (Anschaffungskosten) und ca. Fr. 50'000.-- (Mobiliar) zusammensetzt. Die Beschwerdeführerin legt ihrer Berechnung ein Investitionsvolumen von lediglich Fr. 223'000.-- (= Anschaffungskosten) zu Grunde, bestreitet aber die in den Jahren 1992 und 1993 getätigten Investitionen von Fr. 50'000.-- nicht. Der Finanzierungssatz betrug für EUR im Jahr 2003 5.5%. Sodann ging die Vorinstanz für die restlichen Kosten (Amortisation, Unterhalt etc.) von einem Satz von 2% aus, was ebenfalls nicht zu beanstanden ist. Der von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Kapitalisierungsfaktor von 3% liegt ganz offensichtlich zu tief, was sich allein schon aufgrund des Finanzierungssatzes erkennen lässt. Der mittels Kapitalisierungssatz von 7.5% errechnete Eigenmietwert von Fr. 20'250.-- (Fr. 270'000.-- x 0.075) liegt auch im Vergleich mit den tatsächlichen Mieteinnahmen bei Fremdvermietung (ca. EUR 380.-- pro Woche, vgl. ...), was bei Vollauslastung jährlichen Mieteinnahmen von ca. Fr. 30'000.-- entspricht, im Rahmen. Somit kann der bei Fr. 18'300.-- angesetzte Eigenmietwert für 47 Wochen nicht beanstandet werden.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission / Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 3. April 2009 i.S. U. (StKE 168/08)

Weiterbildungskosten/Ausbildungskosten (Art. 26 Abs. 1 Bst. d und Art. 34 Bst. b DBG bzw. § 28 Abs. 1 Bst. b und § 34 Bst. b StG): Ausbildung zum Master of Business Administration (MBA)

Ermöglicht der Erwerb des MBA-Titels im Vergleich zur angestammten beruflichen Tätigkeit den Aufstieg in eine höhere oder andere Berufsstellung, welche dem Titelerwerber bisher nicht zugänglich war, so handelt es sich nicht um eine Weiterbildung, sondern um eine Erweiterung des Wissensspektrums nach der Art einer Grundausbildung. Unerheblich ist, ob der damit ermöglichte Berufsaufstieg oder Berufswechsel angestrebt wird oder nicht.

Erwägungen

1. ...

2. a) Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 28 Abs. 1 lit. b StG können die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten vom Einkommen abgezogen werden.

b) Als mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten sind nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen. Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht lediglich, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der gegenwärtigen Berufsausübung verwendet werden. Zudem wird für die Abzugsfähigkeit vorausgesetzt, dass die betreffenden Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Als Weiterbildung gelten nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Demgegenüber sind Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufs zu erlernen (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium usw.) als Ausbildungskosten nicht abziehbar. Als Ausbildungskosten gelten auch Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen (vgl. BGE vom 18.12.2003, Erw. 2.2, in: StE 2004 B 22.3 Nr. 77; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel, N 61-64 zu Art. 26).

c) Eigenen Angaben zufolge hat der Einsprecher im Jahre 19.. das KV abgeschlossen. Nach einigen Jahren praktischer Tätigkeit in den Bereichen Controlling sowie Marketing/Verkauf erwarb er an der GSBA (Graduate School of Business Administration Zürich) den Bachelor of Business Administration (BBA). Derzeit ist der Einsprecher im IT-Bereich

(Informationstechnologie) tätig. Der vom Einsprecher im Jahr 20.. ebenfalls an der GSBA besuchte Lehrgang wird mit dem Titel Master of Business Administration (MBA) abgeschlossen. Der Lehrgang umfasst die Fächer Marketing, Finanzen, Personalwesen, Logistik, Unternehmensstrategie, Informatik, Wirtschaft, Rechnungswesen und Führung. Im Jahr 20.. hat der Einsprecher Kursgelder von CHF 62 030.-- an die GSBA überwiesen.

Ob es sich bei dem vorliegenden Lehrgang um Aus- oder Weiterbildung handelt, bestimmt sich aufgrund der bisherigen Ausbildung, des beruflichen Werdeganges, der derzeitigen beruflichen Situation sowie aufgrund des Inhaltes des betreffenden Lehrganges. Aus dem Fächerangebot ergibt sich, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Generalistenausbildung im betriebswirtschaftlichen Bereich handelt, die dem Einsprecher nicht nur Zusatzkenntnisse für seine gegenwärtige berufliche Tätigkeit im IT-Bereich vermittelt. Ein Vergleich der Ausbildungsinhalte und -ziele mit dem angestammten beruflichen Tätigkeitsfeld lässt vielmehr darauf schliessen, dass der Einsprecher mit der Ausbildung zum MBA weitere, darüber hinausgehende Fähigkeiten im Sinne einer umfassenden und fundierten Managementausbildung erwirbt. Der Lehrgang führt zu einer erheblichen Erweiterung des bereits vorhandenen Wissensspektrums nach der Art einer Grundausbildung. Dies bleibt auch nicht ohne Auswirkungen auf die künftigen Berufsaussichten des Einsprechers. Diese haben sich durch die vorliegende Ausbildung erheblich verbessert, da der Titel eines Master of Business Administration (MBA) - wie der Einsprecher selbst darlegt - eine hohe Wertschätzung geniesst. Mit diesem Abschluss eröffnen sich weitere berufliche Möglichkeiten und Chancen, welche bisher nicht zugänglich ge-

wesen wären. Der Einsprecher wird dadurch in die Lage versetzt, mit dem erworbenen Titel berufliche Positionen zu besetzen, die ihm bislang verschlossen gewesen wären. Unbehelflich ist vor diesem Hintergrund die Einrede des Einsprechers, wonach er in seiner gegenwärtigen beruflichen Situation keinen Berufsaufstieg bzw. Berufswechsel anstrebe. Dies ist nicht relevant. Entscheidend ist vielmehr, dass dem Einsprecher mit dem absolvierten Lehrgang der Aufstieg in eine höhere oder andere Berufsstellung ermöglicht wird, selbst wenn er davon keinen Gebrauch macht (vgl. BGE vom 18.12.2003, Erw. 2.4, in: StE 2004 B 22.3 Nr. 77). Mit der Ausbildung zum MBA erwirbt der Einsprecher mithin einen eigenständigen Berufsabschluss mit eigenem Titel von hohem Wert, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessert. Das Niveau einer schlichten Vertiefung und Aktualisierung von bereits vorhandenem Wissen im Sinne einer Weiterbildung wird klar überschritten (vgl. BGE 2A.623/2004 vom 6.7.2005, Erw. 3.2). Im Weiteren belegen auch die hohen Schulungskosten (rund CHF 62 000.-- für das Jahr 20..), dass der vorliegende Lehrgang mehr als nur die Auffrischung von bereits vorhandenem Wissen beinhaltet, und dass der für eine Weiterbildung übliche Kostenrahmen deutlich überschritten wird. So hat auch das Bundesgericht in zwei vergleichbaren Fällen die Ausbildung zum MBA nicht als Weiterbildung qualifiziert (vgl. die beiden zuvor genannten Entscheide).

Entscheid der kantonalen Steuerkommission / Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 4. Mai 2009 i.S. D. GmbH (StKE 64/06)

Verlustverrechnung (§ 70 StG bzw. Art. 67 DBG) und Mantelhandel

Der sog. Mantelhandel wird steuerlich als (faktische) Liquidation mit anschliessender Gründung einer neuen Gesellschaft behandelt. Wird die Übertragung von Anteilsrechten als Mantelhandel qualifiziert, können demnach die (bei der faktisch liquidierten Gesellschaft) aufgelaufenen Verlustvorträge nicht mit den später (von der neuen Gesellschaft) erwirtschafteten Gewinnen verrechnet werden. In diesem Sinne steht (auch) die gesetzlich vorgesehene Verlustverrechnung unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs. Kriterien für das Vorliegen eines Mantelhandels.

Erwägungen

1.-3. ...

4. § 70 StG bzw. Art. 67 DBG statuieren, dass vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden können, soweit sie bei der Berechnung

des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Die Verlustverrechnung steht, wie generell jede Rechtsausübung, unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB [Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907, SR 210]). So ist die Verlustverrechnung namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein sog. Mantelhandel vorliegt (vgl. Brüelisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, N 17 zu Art. 67 DBG; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Rz. 41 zu Art. 61 und Rz. 11 zu Art. 67 DBG; vgl. auch Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 29.9.2000 [2A.133/2000; ASA 63, S. 225 f., Erw. 4]).

Bei einer Mantelgesellschaft handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die zwar faktisch liquidiert, aber im Handelsregister noch nicht gelöscht worden ist. Ein Mantelhandel liegt vor, wenn die bisherigen Beteiligten den Willen bekundet haben, die durch die Gesellschaft ausgeübte Unternehmenstätigkeit aufzugeben (wirtschaftliche Liquidation) und deshalb die Aktiven in liquide Form bringen, jedoch ohne zivilrechtlich eine formelle Liquidation durchzuführen, und die Beteiligungsrechte an Dritte veräussern, welche mit der Gesellschaft weiterhin eine Unternehmenstätigkeit ausüben (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 9.10.1989 = ASA 58, S. 710, Erw. 2b sowie vom 24.2.1984 = ASA 52, S. 649).

Der Mantelhandel ist weder im DBG noch im StHG noch im StG ausdrücklich als steuerbegründender Tatbestand erwähnt, wird aber in der

Praxis als Steuerumgehung taxiert. Hinsichtlich der Steuerfolgen wird der Mantelhandel wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft behandelt (vgl. statt vieler: Peter Locher, a.a.O., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 54 Rz. 28).

5. Da der Mantelhandel nach konstanter Praxis ein Steuerumgehungstatbestand darstellt (vgl. Bundesgerichtsurteil 131 II 627, Erw. 5.2, S. 635 f.), es sich dabei um eine steuerbegründende Tatsache handelt, sind grundsätzlich die Steuerbehörden für das Vorliegen sämtlicher objektiver und subjektiver Voraussetzungen der Steuerumgehung beweisbelastet. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis gilt als erbracht, wenn für die getroffene, ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen, überzeugenden Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (vgl. StE 2000, A 12 Nr. 9; vgl. ebenso Urteil des Bundesgerichts vom 17.3.2008, 2A.129/2007, Erw. 4).

Wird die Übertragung der Anteilsrechte als Mantelhandel qualifiziert, so wird gedanklich auf den Zeitpunkt des Mantelverkaufs eine Neugründung vollzogen, was die Geltendmachung von Verlustvorträgen verbietet.

6. Folgende Vorgänge lassen im Allgemeinen auf einen Mantelhandel schliessen:

– die Gesellschaft ist in liquide Form gebracht worden, d.h. sie hat keine betrieblichen Anlagegüter mehr,

- die Statuten werden geändert,
- der Sitz der Gesellschaft wird verlegt,
- der Name wird geändert,
- die Mehrheit der Beteiligungsrechte wird übertragen,
- die Gesellschaft ist inaktiv, d.h. sie übt keine, dem Zweckartikel entsprechende Tätigkeit mehr aus,
- im Zeitpunkt des Handwechsels liegen hohe Verlustvorträge vor,
- die Organe werden ausgewechselt,
- es bestehen keine Kunden- und Lieferantenbeziehungen, was sich im Bilanzbild bzw. in der Erfolgsrechnung zeigt; es existieren keine Debitoren, Kreditoren, bzw. keine spezifischen Aufwand- und Ertragsposten mehr,
- es fehlt an einer eigentlichen Organisation.

Aufgrund des bei den Akten liegenden Handelsregisterauszuges ist in casu zum einen Folgendes erstellt:

- die Gesellschaft hat per ... 2004 ihren Sitz von ... (GR) nach ... im Kanton Schwyz verlegt und
- eine Namensänderung vorgenommen (bisher F. GmbH; neu D. GmbH),
- die Anteilsrechte in der Höhe von CHF 20 000.-- sind zu 100 % an die E. GmbH übertragen worden (bisher: G., H., I. je 3000) und
- G. wurde zum alleinigen Geschäftsführer mit Einzelunterschrift ernannt.

Zum anderen ergibt sich aufgrund der Geschäftsabschlüsse 2003 und 2004 (Bilanz und Erfolgsrechnung) und nach Einsicht in die Kontodetails von Aufwand und Ertrag, dass die Gesellschaft in liquide Form gebracht worden war und keine, dem Zweckartikel entsprechende Geschäftstätigkeit mehr ausübte. Auf der Aktivseite der Bilanz waren keine, dem Betrieb dienende Anlagegüter mehr vorhanden und aus der Erfolgsrechnung sind einzig neutrale Erträge (Zinserträge) ersichtlich. Aufgrund dieser Sachlage ist erstellt, dass es sich vorliegend per ... 2004 um einen GmbH-Mantel handelte.

Auf diesen Zeitpunkt, d.h. der Übertragung der Gesamtheit der Beteiligungsrechte, der Sitzverlegung, der Namensänderung und der Auswechslung der Organe, sind in ausreichender Zahl Indizien erfüllt für den Mantelhandel. Somit fehlt es an der betrieblichen bzw. wirtschaftlichen Kontinuität, was nach Sinn und Zweck für die gesetzlich vorgesehene Verlustverrechnung vorausgesetzt ist. Es muss angenommen werden, dass die Übertragung der Anteilsrechte einzig deshalb vorgenommen wurde, um die sonst nicht mehr bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeit zu retten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 31.1.2005, 2A.583/2003, publ. StE 2005 B 72.15.2, Nr. 7, Erw. 2.2 mit dortigen Hinweisen; vgl. ebenso Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3.A., Bern 1993, S. 696).

Der zuständige Revisor hat mit der angefochtenen Veranlagung für die D. GmbH den Beginn der Steuerpflicht auf den Zeitpunkt der Sitzverlegung und damit der Neugründung festgelegt. Auf den gleichen Zeitpunkt, nämlich mit dem Abschluss der Liquidation, endet die Steuerpflicht der F. GmbH in ... (GR).

7. Zusammenfassend ergibt sich, dass vorliegend der Tatbestand des Mantelhandels erfüllt ist. Der Revisor hat die Steuerfolgen richtig gezogen, indem er die Gesellschaft per Zuzug … 2004 (kantonal und bundessteuerlich) als Neugründung behandelte und die Verlustverrechnung folgerichtig verweigert hat. …

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 1. September 2009 i.S. X. GmbH (2C_265/2009)

Geldwerte Leistung (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. c StG): Grenzen der Gewinnvorwegnahme (Ertragsverzicht) bei einer die Gesellschaft konkurrenzierenden Tätigkeit der Hauptgesellschafterin

Ein für den geschäftsführenden Gesellschafter geltendes gesellschaftsrechtliches Konkurrenzverbot kann nicht einfach seiner Ehefrau zugeschrieben werden. Aus einem arbeitsvertraglichen Konkurrenzverbot kann seinerseits nicht abgeleitet werden, dass der mit einem Pensum von 30% bei der Gesellschaft angestellten Hauptgesellschafterin jede anderweitige Tätigkeit in ihrem angestammten Beruf grundsätzlich untersagt bleibt. Massgebend für die Konkurrenzbetrachtung sind letztlich nicht die in den Statuten bzw. im Handelsregister beschriebenen Geschäftsbereiche, sondern die tatsächlich ausgeübten Geschäftstätigkeiten. Konkurrenzierende Tätigkeit in casu verneint.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die X. GmbH weist ein Stammkapital von CHF 20 000.-- auf. Mit einer Stammeinlage von CHF 19 000.-- ist A. Gesellschafterin ohne Zeich-

nungsberechtigung. Gleichzeitig ist sie mit einem Teilzeitpensum von rund 30% für die X. GmbH tätig. Ihr Ehemann B. ist Gesellschafter mit einer Stammeinlage von CHF 1 000.-- sowie Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Die X. GmbH bezweckt im Wesentlichen die Erstellung von Buchhaltungen und Abschlüssen, die Durchführung von Revisionen, Steuerberatungen, Unternehmensbegleitungen, Firmengründungen und Unternehmensbewertungen.

A. betreibt zugleich die Einzelfirma Y. Deren Zweck besteht in der Erstellung von Buchhaltungen und Abschlüssen sowie im Durchführen von Revisionen, Steuerberatungen und Unternehmensbegleitungen.

In der Veranlagungsverfügung 2003 rechnete die kantonale Steuerverwaltung/kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer der X. GmbH den gesamten Gewinn 2003 der Einzelfirma Y. als geldwerte Leistung aus Ertragsverzicht zugunsten der A. auf.

Die von der X. GmbH gegen die Veranlagungsverfügung 2003 erhobene Einsprache wurde von der kantonalen Steuerkommission/kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen. Das angerufene Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hiess die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde hingegen gut.

Gegen diese Gutheissung erhebt die kantonale Steuerverwaltung/kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Während

die X. GmbH Abweisung der Beschwerde beantragt, schliesst die eidgenössische Steuerverwaltung auf deren Gutheissung.

Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn
(a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,

(b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
(c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 S. 607; Urteile 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6, in: RtiD 2008 I pag. 946; 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, in: ASA 74 S. 660; je mit Hinweisen).

2.2 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne "vorweggenommen" werden können. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile 2C_335/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 2.2; 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6, in: RtiD 2008 I pag. 946; 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.2, in: ASA 74 S. 660; je mit Hinweisen).

2.3 Bei diesem Drittvergleich (sog. Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert und bei Dienstleistungen auf den Marktwert abgestellt. Dabei hat die Beurteilung

bei verbundenen Unternehmen vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (Peter Brülisauer/ Flurin Poltera, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 54 zu Art. 58 DBG; Robert Danon, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 107 zu Art. 57-58 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 98 zu Art. 58 DBG), was ebenso der Rechtsprechung des Bundesgerichts entspricht (Urteil 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.3, in: ASA 74 S. 660; vgl. auch Urteile 2C_335/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 2.2; 2A.588/2006 vom 19. April 2007 E. 4.2; 2P.168/1998 vom 9. Juli 1999 E. 1b/cc, in: StR 54/1999 S. 679).

2.4 Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266). Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. Urteil 2C_76/2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2 mit Hinweis; vgl. auch Locher, a.a.O., N. 170 zu Art. 58 DBG).

3.

3.1 Vorliegend rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz den gesamten Gewinn 2003 der Einzelfirma in der Höhe von Fr. 57'243.-- der Beschwerdegegnerin zu. Zur Begründung brachte sie vor, die Firmen-

inhaberin A. sei mit 19/20-Anteil beherrschende Gesellschafterin und gleichzeitig Teilzeitbeschäftigte der Beschwerdegegnerin. Die Dienstleistungen der Einzelfirma und der Beschwerdegegnerin seien identisch und durch die - parallele - selbständige Erwerbstätigkeit der beherrschenden Gesellschafterin konkurrenziere sie die Beschwerdegegnerin unzulässigerweise und in Verletzung ihrer Treuepflicht.

Dabei stützte sich die Steuerverwaltung insbesondere auf zwei den Kanton Schwyz betreffende Urteile des Bundesgerichts (Urteile 2A.247/1996 vom 27. Oktober 1997, in: ASA 67, S. 216; 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997), wonach eine Aktiengesellschaft, die zulässt, dass ihr Hauptaktionär im gleichen Geschäftsbereich wie sie tätig ist, diesem eine geldwerte Leistung erbringt, die aufzurechnen ist. Das Bundesgericht bejahte eine geldwerte Leistung bei einer Treuhandgesellschaft, die zuliess, dass ihr Hauptaktionär ihren Kunden (unter Inanspruchnahme der Infrastruktur der Gesellschaft) den Kauf von Immobilien vermittelte und von diesen dafür direkt Provisionen erhielt.

In einer AG besteht eine Treuepflicht für Angestellte (Art. 321a OR), Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte (Art. 464 OR) sowie Mitglieder des Verwaltungsrates (Art. 717 OR). Wenn die Aktiengesellschaft diesen Personen dennoch erlaubt, Geschäfte zu tätigen, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, muss sie von ihnen die Gewinne daraus herausverlangen. Verzichtet sie auf diese Einnahmen, so erbringt sie eine geldwerte Leistung, wenn der Grund dafür im Beteiligungsverhältnis liegt. "Das ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende

Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst, ist doch davon auszugehen, dass die Gesellschaft eine solche zu einer Gewinnvorwegnahme [gemäss hier verwendeter Terminologie: zu einem Ertragsverzicht] führende Tätigkeit einem Angestellten, der an ihr keine Anteilsrechte hat, nicht gestatten würde" (Urteile 2A.247/1996 vom 27. Oktober 1997 E. 2b/bb, in: ASA 67, S. 216; 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997 E. 2b/bb).

An dieser Rechtsprechung, welche in der Lehre kontrovers beurteilt worden ist (kritisch: RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 77 ff.; zustimmend: PETER LOCHER/URS BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1997, in: ZBJV 135/1999 S. 76) ist hier grundsätzlich festzuhalten (vgl. dazu auch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 26. April 2007 in: StE 2007 B 72.13.22 Nr. 48, wonach in bestimmten Fällen, unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich tatsächlich eine Verletzung einer arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Konkurrenzklausel erfolgt ist, steuerrechtlich ein Verstoss gegen das "dealing at arm's length"-Prinzip vorliegen kann).

3.2 Die Vorinstanz erachtete die oben zitierte Rechtsprechung im vorliegenden Fall jedoch als nicht anwendbar, weil die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin für diese nur im Rahmen eines Teilzeitpensums von rund 30% tätig gewesen sei; zudem habe sie nicht in leitender Stellung bzw. nicht als Geschäftsführerin gewirkt, da sie nicht einmal über eine Zeichnungsberechtigung verfügte. Im Rahmen von 70% sei sie für ihre Einzelfirma tätig gewesen, wobei sich die tatsächlichen Geschäfts-

tätigkeiten der involvierten Firmen nicht gedeckt hätten. Während die Einzelfirma vor allem im Bereich der Administration und Buchhaltung tätig gewesen sei, lägen die Tätigkeitsschwergewichte der Beschwerdegegnerin bei der Revision, den Steuern sowie bei der Unternehmensberatung. Schliesslich dürfe nicht nur der Gewinn der Einzelfirma zum Ergebnis der Beschwerdegegnerin gerechnet werden, sondern es müsse auch ein entsprechender Saläraufwand für ein - fingiertes - Vollpensum in der Beschwerdegegnerin in Rechnung gestellt werden.

3.3 Es stellt sich zunächst die Frage, ob die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin, die nicht mit der Geschäftsführung betraut war und keine Zeichnungsberechtigung besass, einem Konkurrenzverbot im Sinne der unter E. 3.1 zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung unterlag.

3.3.1 Gemäss Art. 16 der Statuten der Beschwerdegegnerin vom 17. Juli 2001 und dem hier noch anwendbaren aArt. 818 Abs. 1 OR (in der bis 31. Dezember 2007 gültig gewesenen Fassung) galt das Konkurrenzverbot grundsätzlich nur für "geschäftsführende Gesellschafter", was für die Hauptgesellschafterin zweifellos nicht zutrifft. Eine Ausdehnung des Konkurrenzverbotes im Sinne von aArt. 818 Abs. 2 OR ist in den Statuten nicht vorgesehen. Die Beschwerdeführerinnen wollen das Konkurrenzverbot der Ehefrau aus der "familiären Bande (Ehe)" ableiten und das Handeln des Ehemannes der Hauptgesellschafterin als "geschäftsführendem Gesellschafter" der Ehefrau zurechnen. Es entspreche "allgemeiner Lebenserfahrung, dass Ehegatten untereinander sich das wirtschaftliche Fortkommen kaum von dieser Seite her gefährden". Diese "allgemeine Lebenserfahrung" vermag jedoch das im GmbH-Recht

verankerte Konkurrenzverbot des geschäftsführenden Gesellschafters nicht auf seine im Unternehmen in beschränktem Umfang mitwirkende Ehefrau in rechtsverbindlicher Weise auszudehnen. Eine solche "Familienhaft" ist der Schweizerischen Rechtsordnung fremd.

3.3.2 Es bleibt zu prüfen, ob die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin in ihrer Eigenschaft als Teilzeitbeschäftigte gestützt auf Art. 321a Abs. 3 OR einem Konkurrenzverbot unterlag. Weil sich die Ehefrau als Hauptgesellschafterin gegenüber ihrem geschäftsführenden Ehemann kaum in einem Abhängigkeitsverhältnis befand und - soweit ersichtlich - keine Weisungen empfing, ist die Annahme eines Arbeitsverhältnisses fraglich, zumal die Ehefrau ihre Funktionen nur auf Teilzeitbasis ausübte (vgl. BGE 130 III 213 E. 2.1 S. 216 f.). Selbst wenn für die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin ein arbeitsvertragsrechtliches Konkurrenzverbot bejaht werden sollte, so könnte es einer Teilzeitbeschäftigten mit einem Pensum von bloss 30% kaum untersagt werden, die restliche Zeit in ihrem angestammten Beruf anderswo tätig zu sein: Eine Buchhalterin oder Treuhänderin erbringt keine Dienstleistungen, welche nur durch hoch qualifizierte und spezialisierte Fachkräfte geleistet werden können und damit automatisch den "Teilzeitarbeitgeber" schädigen, wenn die Dienstleistungen nicht für ihn erbracht werden.

3.3.3 Die Beschwerdeführerinnen vermögen mithin nicht darzutun, dass vorliegend ein Konkurrenzverbot für die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin bestand, welches hätte verletzt werden können.

3.4 Schliesslich ist noch zu untersuchen, ob überhaupt ein Konkurrenzverhältnis zwischen der Beschwerdegegnerin und der Einzelfirma Y. bestand. Die Beschwerdeführerinnen argumentieren, dass sich die statutarischen bzw. registrierten Geschäftsbereiche der beiden Firmen deckten, was an sich zutrifft. Immerhin war der Tätigkeitsbereich der Beschwerdegegnerin etwas weiter gefasst als das Aktivitätsfeld der Einzelfirma.

Die Vorinstanz stellte jedoch auf die tatsächlich ausgeübten Geschäftsbereiche der beiden Firmen ab und erachtete die Geschäftstätigkeiten der involvierten Firmen als nicht deckungsgleich. Während die Einzelfirma vor allem im Bereich Administration und Buchhaltung tätig war, befasste sich die Beschwerdegegnerin vorab mit Revisionen, Steuer- und Unternehmensberatung (angefochtenes Urteil E. 4.2 in fine). Diese vorinstanzliche Feststellung qualifizieren die Beschwerdeführerinnen als offensichtlich unrichtig. Sie vermögen allerdings nicht darzulegen, dass - abgesehen von den Handelsregistereinträgen - die faktischen Geschäftsbereiche der beiden Firmen deckungsgleich waren. Wohl verweisen sie auf nicht näher konkretisierte "Feststellungen des Bücherrevisors" und berufen sich auf "Identitäten im Kundenstamm" bei der Beschwerdegegnerin und der Einzelfirma. Letzteres deutet jedoch eher darauf hin, dass die beiden Firmen denselben Kunden unterschiedliche Dienstleistungen erbracht haben, da kaum anzunehmen ist, dass diese identische Leistungen von beiden Firmen beziehen wollten.

3.5 Daraus ergibt sich, dass selbst bei Bestehen eines Konkurrenzverbots rein faktisch keine offensichtliche Konkurrenzierung bestanden

hätte. Eine privatrechtliche Forderung, auf deren Herausgabe die Beschwerdegegnerin in der Absicht einer Begünstigung der Inhaber ihrer Beteiligungsrechte verzichtet hätte, ist demnach nicht ersichtlich. Damit fehlt es an einer geldwerten Leistung aufgrund eines Ertragsverzichts seitens der Beschwerdegegnerin, womit die Beschwerdeführerinnen die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen haben (vgl. E. 2.4).

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24
– Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52
– Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52; **2009,** 24
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
– Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
  – – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
  – – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksтheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptgesellschafters **1998,** 16, 93; **2007,** 13; **2009,** 34
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31
– Schätzung von geschäftsmässig begründeten Reise- und Kundenspesen **2009,** 10
– Gewinnvorwegnahme Mietwert einer im Ausland gelegenen Wohnung **2009,** 10

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in

Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Realisation
– Lohnnachzahlungen für den beherrschenden Gesellschafter **2009,** 4

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5
– Wohnsitzverlegung im interkantonalen Verhältnis **2007,** 53

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100
– und Mantelhandel **2009,** 28

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– Einkauf von Beitragsjahren **2005,** 21
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechsel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klausel; Zeitpunkt der Besteuerung bei vorzeitiger Aufhebung der Vesting-Klausel 4

– Schuldzinsenabzug: Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer als abzugsfähiger Schuldzins bei der Einkommenssteuer? 19

– Gewinnsteuer: Verrechnung von ausserkantonal erlittenen Vorjahresverlusten bei einem vor dem Jahre 2001 erfolgten Zuzug in den Kanton Schwyz 29

– Verfahrensrecht: Legitimation der Steuerverwaltung zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten; Beschwerdegrund der Verletzung von Bundesrecht am Beispiel der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben für die Grundstückgewinnsteuer 46

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. November 2007
i.S. Ehegatten M. (VGE II 2007 31)

Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (§ 18 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG): Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klausel; Zeitpunkt der Besteuerung bei vorzeitiger Aufhebung der Vesting-Klausel

Sieht ein Optionsplan eine (grundsätzliche) Laufzeit von über zehn Jahren, eine (gestaffelte) Vesting-Periode sowie die Möglichkeit des Verlustes der Ausübungsberechtigung für den Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf der Vesting-Periode vor, so stellt die Option im Zeitpunkt der Zuteilung eine einkommenssteuerlich unbeachtliche Anwartschaft dar. Der Einkommenszufluss und damit die Besteuerung erfolgen erst mit der tatsächlichen Ausübung der Option nach Ablauf der Vesting-Periode. Der Zeitpunkt der Ausübung bleibt auch dann massgebend, wenn die Vesting-Klausel vorzeitig aufgehoben bzw. die Option freigegeben wird.

Sachverhalt (zusammengefasst)

In seiner Funktion als Geschäftsleitungsmitglied der L. AG erhielt M. im Rahmen eines „Long Term Stock Option Plan" am 1. April 2002 von seinem Arbeitgeber 6 000 Mitarbeiteroptionen zugeteilt mit einer Laufzeit

von 10.5 Jahren und einer Sperrfrist/Freigabe von Tranchen zu 25% pro Jahr ab dem 1. April 2003. Weitere 5 000 Mitarbeiteroptionen wurden ihm am 30. Mai 2002 zugeteilt mit einer Laufzeit von 10.5 Jahren und einer Sperrfrist/Freigabe von Tranchen zu 25% pro Jahr ab dem 30. Mai 2003. In einer Beilage zum Lohnausweis wurde unter Hinweis auf ein entsprechendes Besteuerungsgutachten des kantonalen Steueramtes Zürich vermerkt, dass die per 1.4.2002 (bzw. 30.5.2002) zugeteilten Mitarbeiteroptionen als Anwartschaften zu betrachten seien und folglich erst im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen Erwerbseinkommen realisiert werde. Entsprechend deklarierten die Eheleute M. in der Steuererklärung 2002 kein Erwerbseinkommen aus Mitarbeiterbeteiligung.

Am 28. Mai 2003 übte M. 1 500 der am 1. April 2002 zugeteilten 6 000 Optionen und am 2. Juni 2003 zusätzlich 1 250 der am 30. Mai 2002 zugeteilten 5 000 Optionen aus.

Im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung teilte die L. AG mit Schreiben vom 29. August 2003 den Optionsinhabern mit, dass die Aktienoptionen per 2. September 2003 vorzeitig freigegeben würden. Daraufhin übte M. am 2. September 2003 zunächst 4 500 und am 9. September 2003 die restlichen 3 750 Optionen aus.

Mit Verfügung vom 5. April 2005 wurden die Eheleute M. hinsichtlich des Erwerbseinkommens 2002 gemäss den Selbstangaben veranlagt. Gegen diese Veranlagungsverfügung liessen sie Einsprache erheben mit dem Antrag, es seien auch die in jenem Jahr zugeteilten Mitarbeiteroptionen als Einkommen zu berücksichtigen.

Mit Entscheid vom 10. April 2007 wiesen die kantonale Steuerkommission und die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache ab. Die hiegegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht abgewiesen.

Erwägungen

1.1 ...

1.2 Die Beschwerdeführer machten im Einspracheverfahren geltend, hätten die durch die L. AG im August 2003 veränderten Eckwerte bereits im Zeitpunkt der Zuteilung der Optionen bestanden, wären sie gemäss Kreisschreiben Nr. 5 bewertbar gewesen und bei der Zuteilung besteuert worden. Der vorliegende Sachverhalt sei gleich zu behandeln, wie wenn die Werte bereits bei der Zuteilung so bestimmt gewesen wären, wie dies schliesslich effektiv der Fall gewesen sei (S. ...). Wenn die rückwirkende Anpassung zu versteuernder Werte zu Gunsten des Fiskus möglich sei, müsse dies auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen möglich sein (S. ...). Die rückwirkende Anpassung bei der nachträglichen Änderung der relevanten Tatsachen sei in verschiedenen Situationen möglich (S. ...). Wenn die Verlängerung der Laufzeit einer Option von den Steuerbehörden berücksichtigt werde, sei nicht einzusehen, weshalb eine Verkürzung nicht ebenfalls Einfluss – diesmal zu Gunsten des Steuerpflichtigen – habe. Die massgebenden Autoren seien sich diesbezüglich einig (S. ... mit Hinweis

auf Helbling, Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in der Schweiz, 2. A. Zürich, § 20 VI B Ziff. 4; Risi, Mitarbeiteroptionen und -aktien, Zürich 1999 [Schriftenreihe der Treuhand-Kammer Bd. 164], S. 411 FN 1231).

1.3 Im angefochtenen Entscheid wurde im Wesentlichen erwogen, der massgebende Zeitpunkt des Einkommenszuflusses bei Optionen hänge von der Ausgestaltung des Optionsvertrages bzw. des Optionsbeteiligungsplanes ab. Im Zuteilungszeitpunkt würden solche Optionen besteuert, welche mit der Zuteilung unwiderruflich erworben würden und zu diesem Zeitpunkt auch objektiv bewertbar seien. „At Vesting" würden solche Optionen besteuert, welche erst in diesem Zeitpunkt unwiderruflich erworben würden und zu diesem Zeitpunkt objektiv bewertbar seien. Alle anderen Mitarbeiteroptionen würden erst im Zeitpunkt der Ausübung des Verkaufs besteuert (S. ...). Aufgrund des Optionsplans sowie der Beilage zum Lohnausweis 2002 vom 13. Januar 2003 sei ersichtlich, dass die am 1. April 2002 und 30. Mai 2002 zugeteilten Optionen einem gestaffelten Vesting unterlegen hätten und deshalb im Zuteilungszeitpunkt noch nicht als definitiv und unwiderruflich erworben gegolten hätten. Unwiderruflich erworben worden seien als erstes per 1. April 2003 1 500 Optionen und danach per 30. Mai 2003 1 250 Optionen (je 25% von 6 000 bzw. 5 000 Optionen). Die restlichen seien schliesslich gestützt auf Art. 14 des Optionsplans vorzeitig am 2. September 2003 gevestet und folglich zu diesem Zeitpunkt unwiderruflich erworben worden. Mit anderen Worten seien in casu alle streitbetroffenen Optionen erst im Jahre 2003 unwiderruflich erworben worden und könnten folglich nicht früher besteuert werden (S. ...).

1.4 Beschwerdeweise werden im Wesentlichen die gleichen Rügen vorgetragen wie im Einspracheverfahren. Des Weiteren wird geltend gemacht, die für den vorliegenden Fall mit Zuteilung der Optionen im Jahre 2002 massgebliche Praxis stelle noch nicht auf den unwiderruflichen Rechtserwerb ab (S. ...). Sodann seien die Optionen entgegen der Auffassung der Vorinstanzen bereits im Zuteilungszeitpunkt unwiderruflich erworben worden, da die Optionen gemäss Optionsbeteiligungsplan bei Zuteilung nicht aufschiebend, sondern resolutiv bedingt erworben würden (Beschwerde S. ...).

2. Zu prüfen ist vorliegend vorerst die Frage, in welchem Zeitpunkt der Einkommenszufluss aus den den Beschwerdeführern im Jahre 2002 zugeteilten insgesamt 1 100 Mitarbeiteroptionen gemäss dem „Long Term Stock Option Plan“ erfolgte, und alsdann die Frage, inwiefern die nachträgliche Änderung der Ausübungsmodalitäten durch die L. AG einen Einfluss auf den Zeitpunkt des Einkommenszuflusses zeitigt.

2.1.1 Einkünfte können erst besteuert werden, wenn sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Das Gesetz regelt jedoch nicht, wann einem Steuerpflichtigen Einkommen zugeflossen ist. Einkünfte fliessen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zu dem Zeitpunkt zu, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist; dann hat der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben, sofern die Erfüllung nicht besonders unsicher ist (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 210 N 4f.; dieselben, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 50 N 6; vgl. Reich, in: Kom-

mentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 16 DBG N 33ff.).

2.1.2 Die Ausgabe von Mitarbeiterbeteiligungen führt zu steuerbarem Einkommen bei den begünstigten Mitarbeitern. Nicht ohne weiteres klar ist der Umfang des steuerbaren Einkommens, wenn nicht Aktien ausgegeben werden, sondern lediglich die Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt zu einem günstigen Preis Aktien zu erwerben, wenn also eine Option auf Aktien der Arbeitgeberfirma ausgegeben wird. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass Einkommen erzielt ist, wenn darüber wirklich verfügt werden kann. Das könne durch Erlangen des Besitzes am Einkommen, aber auch durch Erlangen eines festen Rechtsanspruches auf dieses Einkommen geschehen (Knüsel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 17 N 9). Nur unbedingte Leistungsansprüche können als realisiertes Einkommen betrachtet werden (StE 2003 B 22.2 Nr. 17 Erw. 3; StE 1996 B 22.2 Nr. 12 Erw. 3b/aa). Mit der Einräumung einer Anwartschaft hingegen wird noch kein neues Recht erworben, vielmehr ist sie nur Vorbereitung für den Rechtserwerb (StE 2003 B 22.2 Nr. 17 Erw. 3).

2.1.3 Mit einer Mitarbeiteroption räumt die Arbeitgeber-Gesellschaft dem Arbeitnehmer das Recht ein, innerhalb gewisser zeitlicher Grenzen bestimmte Aktien – in der Regel diejenigen der Arbeitgeber-Gesellschaft oder einer mit dieser verbundenen Gruppengesellschaft – durch einseitige Willenserklärung gemäss den bei Ausgabe der Option festgelegten Bedingungen zu kaufen (Call-Option) oder zu verkaufen (Put-Option). Im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen stehen regelmässig Call-Opti-

onen im Vordergrund. Mitarbeiteroptionen werden typischerweise – aber nicht notwendigerweise – unentgeltlich ausgegeben; mithin kann bei ihnen die Verpflichtung des Optionsnehmers zur Entrichtung des Optionspreises entfallen. Die Laufzeit und der Ausübungspreis werden mit Blick auf die Anreizwirkung festgelegt. Die Laufzeiten von Mitarbeiteroptionen sind im Durchschnitt deutlich länger als diejenigen der an der Börse gehandelten Optionen. Als Ausübungspreis wird oft der Kurs im Zeitpunkt der Ausgabe vereinbart (StE 2003 B 22.2 Nr. 17 Erw. 3b/aa mit Hinweis auf Risi, a.a.O., S. 289 u. 99). Mitarbeiteroptionen enthalten meist auch Festlegungen über die Verfügbarkeit der Optionen wie Sperrfristen oder Nichtübertragbarkeit.

Bei Bezug einer Mitarbeiteroption erwirbt der Mitarbeiter ein neues Recht in Form eines Gestaltungsrechts. Es räumt ihm die Möglichkeit ein, durch einseitige Erklärung Mitgliedschaftsrechte in Form von Aktien zu erwerben oder zu veräussern. Da das aus der Option fliessende Recht somit geldwerte Mitgliedschaftsrechte zum Gegenstand hat, fliesst dem Mitarbeiter mit dem Erwerb der Option ein Vermögensrecht zu. Die Zuteilung von Mitarbeiteroptionen in Form von Gestaltungsrechten ist von deren Ausübung vollumfänglich unabhängig; mit anderen Worten fliesst dem Mitarbeiter bereits durch Erwerb der Option unter dem steuerrechtlichen Titel des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ein geldwerter Vorteil zu (StE 2003 B 22.2 Nr. 17 Erw. 3b/aa mit Hinweis auf StE 1996 B 22.2 Nr. 11 Erw. 2c/bb).

Einzig wenn die Mitarbeiteroptionen blosse Anwartschaften auf ein solches Gestaltungsrecht (Mitarbeiteroption) darstellen, ist der Zeitpunkt der

Zuteilung für die Besteuerung unerheblich (StE 2003 B 22.2 Nr. 17 Erw. 3b/bb).

2.1.4 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat für die einheitliche Anwendung des Gesetzes zu sorgen. Sie erlässt die Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer (Art. 102 Abs. 2 DBG). Diesem Ziel der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis dienen u.a. die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verfassten Kreisschreiben, welche als Verwaltungsverordnungen zu qualifizieren sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 199 Rz. 19). Mit dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 hat sich die Eidg. Steuerverwaltung zur Frage der Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen geäussert und u.a. Folgendes festgehalten (Ziff. 4.1):

Dem Mitarbeiter fliesst mit dem Erwerb der Option zu einem Vorzugspreis Einkommen aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit zu.

Die Arbeitgeberin unterliegt angesichts des komplexen Sachverhalts, der mit der Herausgabe von Mitarbeiteroptionen geschaffen wird, einer besonderen Mitwirkungspflicht sowohl bei der Abgabe der Option als auch während der Dauer einer allfälligen Verfügungssperre (keine Ausübung, keine Veräusserung oder Übertragung).

Die Mitwirkungspflicht beinhaltet u.a., dass die Arbeitgeberin die Bewertung durch Fachleute vornehmen lässt, die dauernd im Optionsgeschäft tätig sind und die über anerkannte Bewertungsprogramme verfügen (s. Ziff. 4.3).

Optionen mit einer Laufzeit von über zehn Jahren oder mit einer Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren gelten nicht als Mitarbeiteroptionen im Sinne dieses Kreisschreibens, weil sie objektiv nicht mehr bewertbar sind. Gleiches gilt, wenn sie zahlreiche individuelle Bedingungen enthalten. Da in solchen Fällen blosse Anwartschaften bestehen, kann im Zeitpunkt der Abgabe kein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zufliessen. Erst im Zeitpunkt ihrer Ausübung erzielt der Mitarbeiter ein steuerbares Einkommen. Lässt sich dennoch aufgrund eines anerkannten Gutachters ein Wert der Option im Zeitpunkt der Zuteilung nachweisen, so kann die Besteuerung in diesem Zeitpunkt erfolgen.

Die Zuteilung der Option ist im Lohnausweis zu vermerken. Die Anzahl der zugeteilten Optionen sowie deren steuerlich relevanter Wert sind auf einem Beiblatt zu bescheinigen.

2.1.5 Im Nachgang zu einem Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 20. November 2002 (SB.2002.00029) hat die Eidg. Steuerverwaltung mit Rundschreiben vom 6. Mai 2003 das Kreisschreiben Nr. 5 präzisiert.

Im erwähnten Entscheid hat das Züricher Verwaltungsgericht (Erw. 2.b) in Bestätigung des Entscheides der Steuerrekurskommission erwogen, dass bei Mitarbeiteroptionen die Frage nach dem Vollendungszeitpunkt des Rechtserwerbs zu unterscheiden ist von der Frage der Bewertung einer zwar erworbenen, aber mit Sperrfristen und allfälligen wieteren Beschränkungen versehenen Mitarbeiteroption. Im konkreten Fall sahen die für die Einräumung der Optionen geltenden Bedingungen eine sog. Vesting-Periode (Zeitdauer, während der die zugeteilten Mitarbeiteroptionen „verdient“ werden, vgl. Risi, a.a.O. S. 96) vor. Der Mitarbeiter kann in solchen Fällen die Optionen bis zum Ende der Vesting-Periode „verlieren“, wenn er seine Leistungsziele nicht erreicht oder das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird. Entscheidend ist mithin, dass der einkommenssteuerlich massgebende Zufluss erst im Zeitpunkt stattfindet, in welchem der Rechtserwerb durch den Mitarbeiter abgeschlossen ist. Wird die Zuteilung von Optionen erst nach Ablauf einer Vesting-Periode definitiv, bleibt der Rechtserwerb bis zu diesem Zeitpunkt in der Schwebe. In diesem Fall besteht eine einkommenssteuerlich unbeachtliche Anwartschaft. Im unvollendeten Rechtserwerb besteht der entscheidwesentliche Unterschied zu Fällen unwiderruflicher Übertragung von Optionen, die gegebenenfalls

nicht sofort ausübbar sind, weil die Ausübungsperiode erst in einem späteren Zeitpunkt zu laufen beginnt; in einem solchen Fall tritt der definitive Vermögenserwerb bereits mit der Zuteilung ein.

2.1.6 Im Rundschreiben vom 6. Mai 2003 wurde das Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 deshalb wie folgt präzisiert:

Vorab ist festzuhalten, dass die im Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 aufgestellten Besteuerungsgrundsätze unverändert gelten. Grundsätzlich sind gesperrte Optionen bei der Zuteilung zu besteuern, obwohl in den letzten beiden Jahren eine Tendenz zur Ausübungsbesteuerung festzustellen ist, weil den Verwaltungen mehrheitlich Pläne mit Laufzeiten von über 10 Jahren oder mit zahlreichen Bedingungen unterbreitet wurden. Die rechtliche Qualifikation der Bedingungen ist nicht immer leicht. So wurden sog. Vesting-Klauseln vielfach als Sperrfristen verstanden.

Als Vestingperiode ist der Zeitraum zu verstehen, während welchem der Mitarbeiter die Optionen „verdienen" muss. Werden bestimmte Leistungsziele nicht erreicht oder verlässt der Mitarbeiter die Unternehmung, kann er die Optionen verlieren, bevor sie ausübbar werden. Bis zum Ablauf der Vestingperiode ist der Rechtserwerb somit aufschiebend bedingt. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt kein unwiderruflicher Rechtserwerb vor und es handelt sich folglich um eine blosse Anwartschaft. Die Besteuerung „gevesteter" Optionen im Zuteilungszeitpunkt ist deshalb nicht richtig.

Eine Prüfung der heute bestehenden Mitarbeiteroptionspläne im Lichte dieses Entscheids zeigte aber, dass „gevestete" Optionen in der Regel auch nach Ablauf der Vestingperiode noch nicht unwiderruflich erworben sind. Der unwiderrufliche Rechtserwerb wird meistens zusätzlich davon abhängig gemacht, dass der Mitarbeiter bis zur Ausübung der Optionen weiterhin bei der Unternehmung beschäftigt bleibt. Bis zur allfälligen Ausübung der Optionen hat der Mitarbeiter keine Möglichkeit, den darin verkörperten Wert zu realisieren, denn Mitarbeiteroptionen sind unveräusserlich. Sie führen nur dann zu einem Einkommen, wenn die Optionen auch tatsächlich ausgeübt werden können. Bis dahin handelt es sich weiterhin um eine blosse Anwartschaft. Eine Besteuerung nach Ablauf der Vestingperiode ist deshalb abzulehnen. Sie müsste auch deswegen unterbleiben, weil eine zutreffende objektive Bewertung „gevesteter" Optionen aufgrund der unterschiedlichen, individuellen Bedingungen und Umstände gar nicht zuverlässig möglich ist.

Falls es sich bei den „gevesteten" Optionen bis zur Ausübung der Optionen um blosse Anwartschaften handelt, hat die Einkommensbesteuerung erst bei Ausübung der Optionen entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 zu erfolgen. Deshalb sind die zugeteilten Mitarbeiteroptionen auch bis zu ihrer Besteuerung im Wertschriftenverzeichnis pro memoria aufzulisten.

2.2.1 Die Laufzeit des vorliegenden Long-Term Stock Option Plans (vgl. Einsprache-act. ...) beträgt gemäss Art. 8 Ziff. 3 des Stock Option Plans 10 ½ Jahre. In Ziff. 8.4 wird explizit die „Vesting Periode" geregelt. Während der Vesting Periode unterliegen die Optionen einem Ausübungsverbot und sind den in Art. 11 formulierten Regeln unterworfen. Nach Ablauf der Vesting Periode, die vorliegend stufenweise („gradual vesting", vgl. Risi, a.a.O. S. 96) ausgestaltet ist, haben die Optionsplanteilnehmer das Recht, die Optionen während der Ausübungsperiode, welche im Sinne von Art. 11 indes verkürzt werden kann, auszuüben. Nach der Laufzeit verfallen nicht ausgeübte Optionen ohne Abgeltung. In Art. 11 wird unter der Marginalie „Termination of Employment" das Verhältnis von Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Berechtigung zur Ausübung der Optionen geregelt. Pensionierung (11.2), Invalidität (11.3) und Tod (11.4) tangieren die Ausübungsberechtigung nicht; die im Optionsplan festgelegten Ausübungsbedingungen gelten unverändert weiter. Im Todesfall eines Optionsplanteilnehmers kann die Verwaltung für noch nicht gevestete Optionen ein beschleunigtes Vesting (accelerated vesting) gestatten. Bei Beendigungen des Arbeitsverhältnisses aus anderen Gründen verfallen noch nicht gevestete Optionen grundsätzlich entschädigungslos.

2.2.2 Bei dieser Ausgestaltung des Optionsplanes mit einer (grundsätzlichen) Laufzeit von über zehn Jahren, einer (gestaffelten) Vestingperiode sowie der Möglichkeit des Verlustes der Ausübungsberechtigung für den Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf der Vestingperiode erweist sich die Qualifikation der Optionen als blosse Anwartschaften im Sinne der erwähnten Kreisschreiben sowie der Bestäti-

gung des Steueramtes des Kantons Zürich (vgl. ...), als zutreffend. Der Einkommenszufluss resultiert erst mit der tatsächlichen Ausübung der Optionen nach Ablauf der Vestingperiode. Vor der tatsächlichen Ausübung haben die Optionen als nicht bewertbar zu gelten (vgl. auch Vernehmlassung der ESTV S. ...).

2.2.3 Die Ausführungen der Beschwerdeführer zur Frage, ob im Zuteilungszeitpunkt an den Optionen bereits Eigentum erworben worden sei oder nicht (Beschwerde S. ...), sind ihnen unbehelflich. Entscheidend ist, dass die zugeteilten Optionen, solange sie nicht ausübbar sind, d.h. während der (gestaffelten) Vesting Periode, als blosse Anwartschaften gelten und für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens eines Optionsplanteilnehmers aus der Unternehmung grundsätzlich auch nicht mehr realisierbares Einkommen darstellen. Im Sinne des erwähnten Zürcher Präjudizes (vorstehend Erw. 2.1.5) ist auch im vorliegenden Fall der Erwerb der an eine Vesting-Periode gebundenen Optionen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ("Resolutivbedingung", Beschwerde S. ...) als suspensiv bedingt im Sinne von Art. 151 Abs. 2 OR zu qualifizieren. Indes ist diese Frage deshalb irrelevant, weil die zivilrechtliche Qualifikation einer Vesting-Periode, wie die Vorinstanzen vernehmlassend ausführlich darlegen (S. ...; vgl. auch Vernehmlassung ESTV S. ...), steuerrechtlich unerheblich ist. Mit der vorzeitigen Freigabe der Optionen per 2. September 2003 (vgl. ...) ist der definitive Rechtsanspruch entstanden; angesichts der kurzen Ausübungsfrist von wenigen Tagen rechtfertigt es sich, auf den Zeitpunkt der Ausübung abzustellen.

Ebensowenig kann den Beschwerdeführern gefolgt werden, wenn sie von der Übertragbarkeit nicht-gevesteter Optionen ausgehen (Beschwerde S. ...). Soweit die Beschwerdeführer weiter geltend machen, die Optionen seien noch nach der alten Praxis zu besteuern, da die neue Praxis im Merkblatt vom 1. September 2003 zusammenfassend dargestellt worden sei und erst auf Mitarbeiteroptionen Anwendung finde, welche ab der Steuerperiode 2003 zugeteilt worden seien (Beschwerde S. ...), weisen die Vorinstanzen einerseits vernehmlassend (S. ...) zutreffend darauf hin, dass die Präjudizien der Steuerkommission sowie der Verwaltungsgerichte Zürich und Schwyz (VGE 620/06 vom 26. Oktober 2006) auf Steuerperioden vor 2003 zurückgehen. Anderseits hat sich die Zürcher Steuerverwaltung vorbehaltlos für eine Qualifikation der fraglichen Optionen als Anwartschaften mit Besteuerung im Ausübungszeitpunkt ausgesprochen (vgl. ...). Falls sich die Beschwerdeführer (sinngemäss) auf den Vertrauensschutz berufen wollen, vermag diese Argumentation deshalb offenkundig nicht zu verfangen.

3.1 Die gestützt auf Art. 14 des Optionsplans vorgenommenen Änderungen der Ausübungsbedingungen durch die mit dem Vollzug des Optionsplans betrauten Verwaltung ändern an dieser Beurteilung nichts. Wie die ESTV vernehmlassend zutreffend ausführt (S. ...), wurde mit dem Schreiben vom 29. August 2003 ein neuer Sachverhalt geschaffen, dessen Folgen im Jahre 2003 zu beurteilen sind. Aus dem Hinweis auf die Literatur können die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten herleiten. Sie beziehen sich auf die Fallkonstellation, bei welcher die (Einkommens-) Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung erfolgte und durch die nachträgliche Verkürzung der Sperrfrist eine vermögensrechtliche Besserstellung

des Mitarbeiters eintritt (vgl. Risi, a.a.O. S. 411). Diese Fallkonstellation ist mit dem vorliegenden Sachverhalt nur insofern vergleichbar, als die Verkürzung der Laufzeit mit den Verhältnissen im Abgabezeitpunkt nichts zu tun hat, sondern eben in einem späteren Zeitpunkt erfolgt (vgl. Risi, a.a.O. s. 411 FN 1231).

3.2 Der Verwaltung des Optionsplans wird auch neben der Bestimmung von Art. 14 eine beträchtliche Kompetenz zu Änderungen der Vertragsmodalitäten eingeräumt. Beispielsweise kann sie gemäss Art. 9.2 Absatz 3 die Vestingvoraussetzungen abbedingen oder ändern zu jeder Zeit bei oder nach Zuteilung, insgesamt oder teilweise. Des Weiteren kann sie auch bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses aus anderen Gründen als Pensionierung, Invalidität oder Tod die Ausübungsbedingungen für gevestete und nicht gevestete Optionen nach eigenem Ermessen („at its discretion“) ändern.

Auch für den Eventualfall von solchen Änderungen der Ausübungsmodalitäten seitens der Verwaltung bestünde kein Grund, von der Besteuerung der Optionen im Ausübungszeitpunkt abzusehen, da sie keinen Einfluss auf die Frage der Bewertbarkeit der Aktien im Zuteilungszeitpunkt zeitigen. Eine unterschiedliche Festsetzung des Besteuerungszeitpunktes für jede eventuelle Änderung, die, wie die Bestimmung von Art. 9.2 Abs. 3 zeigt, auch einzelfallbezogenen, individuellen Charakter hat, wäre überdies mit dem Gebot der Rechtssicherheit und der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen nicht vereinbar.

3.3 Die ESTV weist darauf hin (Vernehmlassung S. …), dass der Argumentation der Beschwerdeführer, infolge der vorzeitigen Ausübungsmöglichkeit der Optionen betrage die Laufzeit rückwirkend nicht mehr zehn Jahre und deshalb sei eine Besteuerung im Zuteilungszeitpunkt gegeben, auch aufgrund des Vergleichs mit dem Revisionsrecht nicht gefolgt werden kann. Die vorzeitige Entsperrung der Optionen stelle keine neue Tatsache dar, die im Jahre 2002 bereits bekannt war und bei der Veranlagung 2002 hätte berücksichtigt werden können. Daraus sei zu folgern, dass eine vorzeitige Entsperrung ein Tatbestand des Steuerjahres sei, in dem die Entsperrung (und Realisierung der Option) auch tatsächlich erfolge. Dieser Vergleich der ESTV mit dem Revisionsrecht ist nicht unberechtigt. Dies zeigt sich auch in den erwähnten Möglichkeiten der Veränderung der Optionsplanbedingungen und -modalitäten seitens der Verwaltung. Der Argumentation der Beschwerdeführer zu folgen hätte zur Konsequenz, dass beispielsweise im Todesfall eines Optionsplanteilnehmers eine (rückwirkende) Besteuerung auf den Zuteilungszeitpunkt hin vorzunehmen wäre, da bei einem Todesfall die Option durch die Erben innerhalb von zwölf Monaten auszuüben ist (vgl. Art. 11.4). Auch dies zeigt, dass für ein Abweichen von der anfänglich vorgesehenen – und den Beschwerdeführern auch mitgeteilten und bekannten – Besteuerung der Optionen im Ausübungszeitpunkt kein überzeugender Grund besteht.

Entscheid der kantonalen Steuerkommission vom 24. Juni 2008 i.S. F. (StKE 341/03)

Schuldzinsenabzug (§ 22 Abs. 1 Bst. d aStG): Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer als abzugsfähiger Schuldzins bei der Einkommenssteuer?

Wird bei der Veräusserung eines Grundstücks eine (teilweise) unverzinsliche Nachzahlung des Liegenschaftskaufpreises vereinbart, so wird grundstückgewinnsteuerlich auf dem Veräusserungserlös ein Minusdiskont gewährt. Wird die Liegenschaft anschliessend vom Käufer weiterveräussert, so wird der Berechnung seines Grundstückgewinns der um die Höhe des Minusdiskonts verminderte Erwerbspreis zu Grunde gelegt. Dieser Minusdiskont stellt einkommenssteuerlich beim Erstveräusserer keinen Vermögensertrag und beim Zweitveräusserer keinen abzugsfähigen Schuldzins dar.

Sachverhalt (zusammengefasst)

F. war Teilhaber einer einfachen Gesellschaft. Diese erwarb eine unüberbaute Landparzelle. Vom vereinbarten Kaufpreis war ca. ein Drittel sofort zu zahlen, während ein weiteres Drittel mehr als ein Jahr nach der

Eigentumsübertragung und das restliche Drittel nach einem weiteren halben Jahr zu begleichen waren. Gemäss Kaufvertrag waren die letzten beiden Teilbeträge nicht zu verzinsen. Bei der Besteuerung des Grundstückgewinns hat die kantonale Steuerverwaltung den Verkäufern hinsichtlich der nicht verzinslichen Kaufpreisnachzahlungen einen Minusdiskont von 5% p.a. gewährt, d.h. den massgeblichen Verkaufserlös entsprechend reduziert.

Die Landparzelle wurde von der einfachen Gesellschaft anschliessend überbaut. Beim Verkauf der erstellten Wohneinheiten wurde der Berechnung des Grundstückgewinns der um den Minusdiskont reduzierte Erwerbspreis zu Grunde gelegt, was im Ergebnis zur Besteuerung eines um den Minusdiskont erhöhten Grundstückgewinns geführt hat.

In der Einkommenssteuererklärung 1999/2000 hat F. bundessteuerlich ein selbstständiges Erwerbseinkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel deklariert. Gleichzeitig hat er bei den Schuldzinsen kantonal und bundessteuerlich einen Abzug geltend gemacht, welcher betragsmässig seinem Anteil an dem bei der Grundstückgewinnsteuer-Ermittlung berücksichtigten Minusdiskont entsprach.

Der geltend gemachte Schuldzinsenabzug wurde von der Steuerverwaltung kantonal und bundessteuerlich nicht gewährt, worauf F. gegen die entsprechende Veranlagungsverfügung Einsprache erheben liess.

Erwägungen

1. ...

2. Umstritten ist vorliegend ein Schuldzinsenabzug im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1997/98 in Höhe von CHF 110 903.--. Der Einsprecher macht geltend, dass der bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigte Minusdiskont (Verminderung der Anlagekosten) bei der Einkommenssteuer einen abzugsfähigen Schuldzins darstelle.

Ausgangspunkt für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer bildet der Veräusserungserlös. Dieser umfasst nach dem hier anwendbaren Steuergesetz vom 28.10.1958 den „Verkaufspreis mit Einschluss aller weitern Leistungen des Erwerbers“ (§ 51 Abs. 1 aStG). Beispiel einer derartigen weiteren Leistung bildet die unverzinsliche Vorauszahlung des Liegenschaftskaufpreises (VGE ZH vom 25.3.1987, StE 1987 B 24.1 Nr. 1). Der vom Erwerber durch die unverzinsliche Kaufpreisvorzahlung geleistete Mehrwert wird in diesem Fall in Form eines Diskonts zum Kaufpreis hinzugeschlagen und damit der steuerlich massgebende Veräusserungserlös erhöht (VGE ZH vom 25.3.1987, a.a.O., Erw. 1 b). Wird umgekehrt eine (teilweise) unverzinsliche Nachzahlung des Liegenschaftskaufpreises vereinbart, so wird entsprechend auf dem Veräusserungserlös ein Minusdiskont gewährt. Beim Käufer hat dies – sofern er die Liegenschaft seinerseits weiterveräussert – zur Folge, dass der Berechnung seines Grundstückgewinns ein um die Höhe des Minusdiskonts vermin-

ter Erwerbspreis (= „Handänderungspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen“, § 50 Abs. 2 aStG) zu Grunde gelegt wird.

Beim beschriebenen Diskont/Minusdiskont handelt es sich um rein rechnerische Grössen, welche als Hilfsmittel dazu dienen sollen, den objektiven Mehr- oder Minderwert der geleisteten bzw. noch zu leistenden unverzinslichen Voraus- oder Nachzahlung des Kaufpreises zu bestimmen. Folglich bleiben sie von der Frage unberührt, ob und allenfalls wie der Inhaber der Kaufpreissumme diese während der vereinbarten Übergangszeit nutzt (VGE ZH vom 25.3.1987, a.a.O., Erw. 1 b). Hingegen unterliegen die darauf tatsächlich erwirtschafteten Erträge der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (VGE ZG vom 30.9.1993, GVP ZG 1993/1994, S. 73 ff.).

Anders zu beurteilen ist das Verhältnis zwischen dem erwähnten rein „*rechnerischen* Zinssatz auf der Vorauszahlung“ und den „Zinsen auf dem Kaufpreis eines Grundstücks“, welche den Zeitraum vom Vertragsabschluss „bis zur Eigentumsübertragung“ erfassen. Werden letztere nachträglich als Teil des Erlöses der Grundstückgewinnsteuer unterworfen, dürfen sie nicht gleichzeitig von der Einkommenssteuer erfasst werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 220 N 52). Der rechnerische Zinssatz (Diskont) unterscheidet sich von den „Zinsen auf dem Kaufpreis“ in zweierlei Hinsicht: Zum einen handelt es sich bei letzteren um *effektive* Zinsen. Zum anderen werden diese nicht im Voraus, sondern im Zeitpunkt des Nutzungsübergangs bezahlt (vgl. die ausdrückliche Präzisierung der Autoren, a.a.O.: Zinsen auf dem Kaufpreis sind „nicht Vorauszahlungen“). Entgegen der von der Rechtsvertreterin des Einsprechers anlässlich der

Einspracheverhandlung (vgl. Protokoll ...) vertretenen Ansicht kann deshalb aus der zitierten Beschreibung der „Zinsen auf dem Kaufpreis“ (bzw. aus der von der Rechtsvertreterin ins Feld geführten wortgleichen Kommentierung des alten [nicht harmonisierten] Zürcher Steuergesetzes in Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkommentar, 2. Auflage, Zürich 1997, § 165 N 37) für die hier in Frage stehenden *Nach*zahlungen, welche zur Berücksichtigung eines *rechnerischen* Minusdiskonts geführt haben, nichts abgeleitet werden. Abgesehen davon geht die Quintessenz des Dargelegten dahin, dass die Berücksichtigung von Kaufpreiszinsen bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als abschliessend zu betrachten ist, mithin entfalten diese gegenüber der Einkommens- und Ertragssteuer eine Sperrwirkung. Das ist das Gegenteil dessen, was der Einsprecher hinsichtlich des Minusdiskonts geltend macht.

Aus dem Gesagten geht hervor, dass die geltende Gerichtspraxis zwischen dem rechnerischen Diskont/Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer und den bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer zu berücksichtigenden effektiven Vermögenserträgen unterscheidet. Diese differenzierte Betrachtungsweise ergibt sich als logische Konsequenz aus der Unterschiedlichkeit der beiden Steuerarten. Die Grundstückgewinnsteuer ist in erster Linie eine Objektsteuer. Sie berechnet sich allein nach der Höhe des Gewinns auf dem veräusserten Grundstück. Auf die Person des Steuerpflichtigen und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kommt es hingegen nicht an (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., vor §§ 216-226a N 19 f.). Demgegenüber zielt die Einkommens- bzw. Ertragssteuer als Subjektsteuer auf das gesamte von einem bestimmten Steuerpflichti-

gen während einer Bemessungsperiode erwirtschaftete Reineinkommen (VGE ZG vom 30.9.1993, a.a.O.).

Was das Verhältnis der Grundstückgewinnsteuer zur Einkommens- bzw. Ertragssteuer betrifft, so ist davon auszugehen, dass erstere als Spezialsteuer einen Teil des Einkommens, nämlich den anlässlich einer Handänderung erzielten Gewinn, erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., vor §§ 216-226a N 18). Der Entscheid darüber, inwieweit die Grundstückgewinnsteuer die Einkommens- bzw. Ertragssteuer zurückdrängen bzw. diese ersetzen soll, obliegt dem Gesetzgeber. In der Gesetzesrealität lassen sich dabei zwei Grundsysteme unterscheiden: Im sog. dualistischen System werden von der Grundstückgewinnsteuer nur die Gewinne an Grundstücken des Privatvermögens erfasst, jene des Geschäftsvermögens verbleiben dagegen bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (Stichwort: Einheit des Unternehmensgewinns). Demgegenüber erstreckt sich die Grundstückgewinnsteuer nach dem im kantonalen Steuerrecht verankerten sog. monistischen oder Zürcher-System sowohl auf die Grundstückgewinne im Bereich des Privat- wie des Geschäftsvermögens (Stichwort: Einheit des Grundstückgewinns, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., vor §§ 216-226a N 4 f.). Dies bedeutet insbesondere, dass im monistischen System auch der (nach bundessteuerlichen Kriterien) gewerbsmässige Liegenschaftenhandel von der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird.

Der Einsprecher hat dies in seiner Steuererklärung insoweit durchaus zutreffend erfasst. Obwohl er als Teilhaber der einfachen Gesellschaft in der Bemessungsperiode 1997/98 bundessteuerlich gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel betrieb, hat er kantonal kein selbstständiges Er-

werbseinkommen deklariert. Ferner hat er den am 1.1.1999 gegenüber ... [Red.: den Verkäufern der Landparzelle] noch geschuldeten Teilkaufpreis bei den Privatschulden aufgeführt, was kantonal ebenfalls zutreffend ist. Die Rechtsvertreterin des Einsprechers hat zwar anlässlich der Einspracheverhandlung hervorgehoben, sie würde den Minusdiskont nicht als Schuldzinsenabzug geltend machen, wenn eine Privatliegenschaft betroffen wäre. Hier handle es sich dagegen um eine Geschäftsliegenschaft, zu befinden sei somit über selbstständiges Erwerbseinkommen (vgl. Protokoll ...). Damit plädiert sie jedoch in der Sache und entgegen der Steuerdeklaration für das dargestellte dualistische System. Demgegenüber bleibt zu betonen, dass sich der kantonale Gesetzgeber (nicht zuletzt auch im hier noch nicht massgebenden neuen Steuergesetz vom 9.2.2000) bewusst für das monistische System entschieden hat. Daran hat sich die kantonale Steuerkommission als Rechtsprechungsbehörde zu halten. Nach dem geltenden monistischen System ist der bei einer Handänderung anfallende Grundstückgewinn – wie dargestellt – der Einkommens- bzw. Ertragssteuer entzogen. Es wäre systemwidrig, die zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer angewandten, objektbezogenen Methoden (Minusdiskont) zum Anlass zu nehmen, um bei der (periodenbestimmten) Einkommens- bzw. Ertragssteuer Korrekturen (Schuldzinsenabzug) anzubringen. Der von der Rechtsvertreterin ebenfalls ins Spiel gebrachte Einwand (Protokoll ...), die Nichtberücksichtigung des Minusdiskonts beim Schuldzinsenabzug verletze das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), ist deshalb höchstens und allenfalls ein Gesichtspunkt, welcher vom Gesetzgeber im Rahmen des Systementscheids in die Gesamtbetrachtung miteinbezogen werden kann. Hat er sich jedoch für eine Objektsteuer entschieden, so

bleibt die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, wie vorstehend erwähnt, definitionsgemäss ausser Betracht (vgl. auch Art. 127 Abs. 2 BV: "*Soweit es die Art der Steuer zulässt*, sind .... der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten").

Welche Divergenzen zwischen dem (rechnerischen) Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer und dem einkommens- bzw. ertragssteuerrechtlichen Schuldzinsenabzug insbesondere in zeitlicher Hinsicht bestehen, lässt sich nicht zuletzt anhand des hier zu beurteilenden Sachverhalts illustrieren. Während für die Grundstückgewinnsteuer die Eigentumsübertragung massgebend ist (und deshalb bezogen auf diesen Zeitpunkt der Mehr- oder Minderwert der unverzinslichen Voraus- oder Nachzahlung, d.h. der Diskont/Minusdiskont berechnet wird), stellt die Einkommens- bzw. Ertragssteuer auf die in einem bestimmten Bemessungszeitraum realisierten bzw. fällig gewordenen Vermögenserträge bzw. Schuldzinsen ab. Vorliegend ist der Eigentumsübergang der unüberbauten Liegenschaft am ... (Grundbucheintrag) erfolgt. Die Nachzahlungen seitens des Einsprechers und seines Mitgesellschafters wurden am 31.12.1997 und am 30.6.1999 fällig. Wären die in den Nachzahlungen allenfalls enthaltenen Zinskomponenten bei den Verkäufern (...) einkommenssteuerrechtlich als Vermögensertrag zu erfassen, so hätte dies zur Hälfte im Bemessungsjahr 1997 (Steuerperiode 1999/2000) und zur andern Hälfte im Bemessungsjahr 1999 (Bemessungslücke) zu geschehen. Aus dieser Perspektive wäre konsequenterweise beim Einsprecher ein allfälliger Schuldzinsenabzug in der hier zu behandelnden Steuerperiode 1999/2000 (Bemessungsperiode 1997/1998) zum vornherein nur in Bezug auf die am 31.12.1997 fällige

Nachzahlung möglich. Nicht massgebend für einen Schuldzinsenabzug könnten hingegen die Daten der Weiterverkäufe durch den Einsprecher (und seinen Mitgesellschafter) sein, welche dem Einspracheantrag offenbar zu Grunde liegen.

Festzuhalten ist somit, dass der bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigte Minusdiskont nicht als Schuldzinsenabzug auf die Einkommenssteuer übertragbar ist.

3. Zu prüfen bleibt damit noch, ob die am 31.12.1997 fällig gewordene Nachzahlung beim Einsprecher aus einer rein einkommenssteuerrechtlichen Betrachtung heraus Grundlage für einen Schuldzinsenabzug bilden kann.

Im Einkommenssteuerrecht wird unter dem Begriff der Schuldzinsen (§ 22 Abs. 1 Bst. d aStG) eine Vergütung verstanden, welche der Steuerpflichtige einer Drittperson für die Gewährung einer Geldsumme oder das ihm zur Verfügung gestellte Kapital zu leisten hat, sofern dieses Entgelt nach der Zeit und als Quote des Kapitals in Prozenten berechnet wird (BGE vom 4.10.1991, StE 1992 B 27.2 Nr. 12). Der Begriff der abzugsfähigen Schuldzinsen ist eng zu fassen (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 9 StHG N. 33). Allein der Umstand, dass in einer Zahlung wirtschaftlich betrachtet (auch) eine Kapitalverzinsung enthalten ist, genügt nicht, um diese teilweise als Schuldzinsbegleichung zu qualifizieren. So steckt in jedem Entgelt für die Miete eines Objekts auch eine Verzinsung des vom Vermieter investierten Kapitals. Dennoch zählt der ganze Mietzins zu den (nicht abzugsfähigen) Lebens-

haltungskosten, ein (teilweiser) Schuldzinsenabzug scheidet aus (BGE vom 30.9.1992 i.S. B., ASA 62 S. 683 = StE 1993 B 27.2 Nr. 14). Ebenso verhält es sich in Bezug auf die hier interessierende Nachzahlung. Gemäss Kaufvertrag handelt es sich um einen zinslos geschuldeten Teil der Kaufpreissumme. Zwar sind unzutreffende Beschreibungen der Vertragsparteien für die Steuerbehörden nicht verbindlich. Wenn jedoch überhaupt keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, welche Kapitalschuld zu welchem Zinssatz allenfalls hätte verzinst werden sollen, kann kein Schuldzinsenabzug Platz greifen. Auch unter rein einkommenssteuerrechtlichen Gesichtspunkten scheidet deshalb ein Schuldzinsenabzug vorliegend aus.

4. …

5. …

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 23. Juni 2008
i.S. X. AG (2C_761/2007)

Gewinnsteuer: Verrechnung von ausserkantonal erlittenen Vorjahresverlusten bei einem vor dem Jahre 2001 erfolgten Zuzug in den Kanton Schwyz (§ 64 Abs. 2 VVStG; Art. 25 Abs. 2 i.V.m. Art. 25 Abs. 4 StHG)

Die verfassungskonforme Auslegung von Art. 25 Abs. 4 StHG ergibt, dass die Kantone gestützt auf diese Bestimmung Verlustvorträge auch bei Sitzverlegungen vor dem 1. Januar 2001 zur Verrechnung zulassen müssen, weshalb die gegenteilige Regelung in § 64 Abs. 2 VVStG dem Bundesrecht zu weichen hat.

Sachverhalt

A) Die Z. AG verlegte am 28. Oktober 1998 ihren Sitz von B. (BS) nach W. (SZ). Am 27. September 1999 wurde sie in Y. AG und am 22. November 2007 in X. AG umfirmiert. Am 22. Oktober 1999 übernahm sie rückwirkend fusionsweise per 30. April 1999 die in A. (ZH) domizilierte W. (Schweiz) AG. Vor der Sitzverlegung in den Kanton Schwyz waren sowohl bei dieser als auch bei der Y. AG Verluste entstanden.

B) Die X. AG machte in ihrer Steuererklärung 2004 einen Verlust von Fr. -3 456 175.-- und ein steuerbares Kapital von Fr. 636 000.-- geltend. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz lehnte es im Rahmen der Veranlagungsverfügung für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 am 20. September 2005 ab, die Verluste aus der Zeit vor dem Zuzug in den Kanton Schwyz in der Höhe von Fr. 2 806 221.-- zur Verrechnung zuzulassen. Sie veranlagte die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 849 100.-- sowie einem steuerbaren Kapital von Fr. 3 860 000.-- (beides zugleich satzbestimmend). Die kantonale Steuerkommission Schwyz und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz lehnten es am 22. März bzw. 22. November 2007 ebenfalls ab, die vor der Sitzverlegung in den Kanton entstandenen Verluste der X. AG zu berücksichtigen.

C) Die X. AG beantragt vor Bundesgericht, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz abzuändern und ihren steuerbaren Gewinn 2004 auf kantonaler Ebene mit Fr. 0.-- zu veranlagen; die Verluste aus der Zeit vor dem Zuzug in den Kanton Schwyz per 28. Oktober 1998 seien anzuerkennen und voll zur Verrechnung zuzulassen, womit der verbleibende Verlustvortrag per 1. Oktober 2004 noch Fr. 1 957 041.-- betrage. Die Steuerkommission des Kantons Schwyz, das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen

1. Gegen den Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten offen (Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Eingabe der hierzu legitimierten Beschwerdeführerin ist auch insofern einzutreten, als sie mehr verlangt, als das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (so das zur Publikation bestimmte Urteil 2C_637/2007 vom 4. April 2008, E. 1.5.3). Unzulässig ist ihr Ersuchen, auch den allenfalls verbleibenden Verlustvortrag neu festzulegen: Hieran fehlt ihr ein schutzwürdiges Interesse, da bei einer Gutheissung der Beschwerde praxisgemäss lediglich eine Nulltaxation erfolgt (vgl. Adrian Kneubühler, Auswirkungen des „Vereinfachungsgesetzes“ auf die Steuerpraxis, in: Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 2001, S. 131 ff., dort S. 135; Ivo P. Baumgartner, Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis [Verlustverrechnung], in: IFF Forum für Steuerrecht 2002, S. 293 ff., dort S. 296; Urteil 2A.192/2000 vom 9. Mai 2001, E. 1cc u. dd sowie E. 3, publ. in: StE 2001 B 96.11 Nr. 6); die kantonalen Behörden können eine entsprechende Auskunft im Rahmen der Veranlagung für die folgenden Steuerjahre geben.

2.

2.1 Umstritten ist die Frage, ob der Kanton Schwyz gestützt auf das Steuerharmonisierungsgesetz vom Reingewinn der Steuerperiode 2004

Verluste aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren zum Abzug zulassen muss, obwohl die Verlegung des Sitzes bzw. der tatsächlichen Verwaltung der Steuerpflichtigen vor dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes am 1. Januar 2001 erfolgte (vgl. Art. 25 Abs. 2 und 4 StHG in der Fassung des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis [„Vereinfachungsgesetz", AS 2001 1051]). Der Kanton Schwyz hat in seinem Steuergesetz vom 9. Februar 2000 (StG; SR/SZ 172.200) die siebenjährige Verlustvortragsperiode übernommen (§ 70 Abs. 1 bzw. § 31); bezüglich der Berücksichtigung von ausserkantonalen Vorjahresverlusten sieht § 64 der Vollziehungsverordnung vom 22. Mai 2001 zum Steuergesetz (VVStG; SR/SZ 172.211) vor, dass Selbständigerwerbende, die nach dem 31. Dezember 2000 aus einem anderen Kanton zuziehen, die dort erlittenen, noch nicht verrechneten Verluste gemäss § 31 StG nunmehr verrechnen können; das Gleiche gilt für juristische Personen bei Zuzug ab der Steuerperiode, die im Jahre 2001 endet (§ 70 StG). Steuerpflichtige mit früherem Kantonswechsel können ausserkantonal erlittene Vorjahresverluste hingegen „nicht zur Verrechnung bringen" (§ 64 Abs. 2 VVStG). Diese Regelung entspricht der im Kreisschreiben Nr. 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 über die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis angeregten restriktiven Auslegung von Art. 25 Abs. 4 StHG, wenn dort unter Ziff. 312.3 (Inkrafttreten) ausgeführt wird: „Die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit des interkantonalen Verlustvortrags betrifft Steuerpflichtige, die im Laufe des Jahres 2001 oder später abgeschlossenen Geschäfts-

jahres ihren steuerrechtlichen Wohnsitz, ihren Geschäftsbetrieb, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung innerhalb der Schweiz verlegt haben“.

2.2 Die Vorinstanz ging davon aus, dass diese Regelung mit Art. 25 Abs. 2 und 4 StHG in der Fassung vom 15. Dezember 2000 vereinbar sei und keinen harmonisierungsrechtlichen Vorgaben widerspreche, weshalb - entgegen den Einwänden der Beschwerdeführerin - das Bundes(harmonisierungs)recht nicht direkt zur Anwendung komme (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 bzw. 3.5, S. 116 ff.): Art. 25 Abs. 4 StHG sei rückwirkend bzw. ohne Übergangsfrist per 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Aus diesem Grund müsse die interkantonale Verlustverrechnung auch von jenen Kantonen rückwirkend unmittelbar zugelassen werden, welche diese Bestimmung noch nicht umgesetzt hätten. Es sei damit klar, dass die interkantonale Verlustverrechnung dann zum Tragen komme, wenn die Sitzverlegung (oder die Umstrukturierung) nach dem 1. Januar 2001 erfolge, hingegen finde sich im Steuerharmonisierungsgesetz keine Regelung, wie vorzugehen ist, wenn dies bereits zuvor geschehen sei. Der Wortlaut von Art. 25 Abs. 4 StHG enthalte keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass dem Begriff der „Verlegung“ des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung innerhalb der Schweiz ein „rückwärtsgewandter, vergangenheitsbezogener Bedeutungsinhalt“ zukomme; angesichts der erforderlichen präzisen zeitlichen Angaben im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung „wäre es auch“ - so das Verwaltungsgericht - „in systematischer Hinsicht erstaunlich, wenn der Gesetzgeber entgegen dem üblichen kontextuellen Verständnis dem Begriff der 'Verlegung' ohne entsprechende Präzisierung und Klarstellung - auch - einen die Kantone bindenden rückwärtsgewandten Bedeutungsgehalt hätte verleihen wollen“. In gesetzgeberischer Hinsicht

wäre es zudem „kaum sinnvoll“, die Verwirklichung des Tatbestandes, der in einem einzelnen Absatz geregelt ist, ohne entsprechende Präzisierung an zwei unterschiedliche Zeitpunkte anzuknüpfen (Verlustverrechnungsmöglichkeit ab 1. Januar 2001; Massgeblichkeit eines Zuzugs vor dem 1. Januar 2001). Die Auslegung von Art. 25 Abs. 4 StHG gebe unter keiner der verschiedenen Auslegungsmethoden Hinweise dafür, dass die Kantone gestützt auf Art. 25 Abs. 4 StHG verpflichtet wären, eine Verlustverrechnung auch für vor dem 1. Januar 2001 zugezogene Unternehmungen zuzulassen; für die Zeit bis Ende 2000 bestehe diesbezüglich ein kantonaler Gestaltungsspielraum, der es erlaube, ausserkantonale Verlustvorträge vor 2001 nicht mit späteren Gewinnen zu verrechnen. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies und vertritt die Auffassung, Art. 25 Abs. 4 StHG (in der Fassung vom 15. Dezember 2000) gebiete, auch Verluste bei einer früheren Sitzverlegung im Umfang von Abs. 2 zur Verrechnung zuzulassen.

3.

3.1 Das Steuerharmonisierungsgesetz ist ein Rahmen- und Grundsatzerlass, dessen Regelungsdichte je nach Gegenstand variiert, weshalb auslegungsweise zu ermitteln ist, welcher Gestaltungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber jeweils im Einzelnen verbleibt (vgl. Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: procédure, interprétation et droit transitoire, in: RDAF 59 [2003] II S. 1 ff., dort S. 8 f.). Ausgangspunkt bildet dabei der Wortlaut der betroffenen Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss - unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente - nach dessen wahren Tragweite gesucht werden. Dabei ist namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text

zu Grunde liegenden Wertungen sowie den Sinnzusammenhang abzustellen, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen; ihnen kommt um so grössere Bedeutung zu, je jünger ein Text ist, da sich in diesem Fall die Umstände in der Regel noch nicht verändert haben und nicht ein inzwischen (allenfalls) gewandeltes Rechtsverständnis zu berücksichtigen ist. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergeben hat. Sind mehrere Interpretationen denkbar, soll jene gewählt werden, welche die verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten konkretisiert; die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Schranken jedoch wiederum im klaren Wortlaut und Sinn des Gesetzes (vgl. BGE 131 II 697 E. 4.1 S. 702 f. mit Hinweisen).

3.2 Bis zum „Vereinfachungsgesetz“ war die Tragweite der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in interkantonalen Verhältnissen nicht bundesgesetzlich geregelt. Es galt die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV, wonach kein Kanton verpflichtet war, Verluste, die vor dem Zuzug angefallen waren, mit unter seiner Steuerhoheit erzielten Gewinnen zu verrechnen (Urteil P.1270/1980 vom 25. Mai 1984, E. 3b, publ. in: ASA 56 S. 144 ff.). Umgekehrt war der Wegzugskanton auch dann zur Verlustverrechnung mit dem beim Wegzug angefallenen Liquidationsgewinn (Wegzugsgewinn) verpflichtet, wenn das interne Recht diese Möglichkeit nicht vorsah (Urteil P.1270/1980 vom 25. Mai 1984, E. 5a, publ. in: ASA 56 S. 144 ff.). Die

entsprechende Praxis vermochte im Rahmen des harmonisierten Steuerrechts nicht mehr zu überzeugen: Mit dem Steuerharmonisierungsgesetz entfiel die Wegzugsbesteuerung und wurden die Verlustverrechnungsmöglichkeiten sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen bundesrechtlich geregelt; die Verweigerung der Verlagerung noch nicht verrechneter Verluste führte damit zu einem Verstoss gegen das aus Art. 127 Abs. 3 BV fliessende Schlechterstellungsverbot (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 449 f.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBG und StHG, Basel/Genf/München 2000, S. 249 ff.). Die bisherige Praxis hätte deshalb auch ohne das „Vereinfachungsgesetz" nach dem 1. Januar 2001 nicht unbesehen weitergeführt werden können (vgl. Kuhn/Brülisauer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/1], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/Zürich 2002, N 88 zu Art. 25 StHG). Das Bundesgericht hat diesem Umstand bei der Behandlung der sogenannten „Ausscheidungsverluste" bereits Rechnung getragen (vgl. hierzu BGE 131 I 249 ff. und 285 sowie BGE 132 I 220 ff.).

3.3

3.3.1 Aus der Botschaft des Bundesrats vom 24. Mai 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis ergibt sich (BBl 2000 S. 3898 ff.), dass mit dem „Vereinfachungsgesetz" Steuerhindernisse beseitigt werden sollten, welche die Mobilität der Steuerpflichtigen einschränken; ein Wechsel der Steuerpflicht in der Schweiz dürfe nicht

(mehr) grössere administrative Schwierigkeiten bereiten als ein Wechsel innerhalb eines Kantons (BBl 2000 S. 3903). Nach dem harmonisierungsrechtlichen Wegfall der Wegzugssteuer gehe es beim „Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis“ darum, nicht berücksichtigte Verlustüberschüsse wie die stillen Reserven im Zuge einer Sitzverlegung steuerneutral auf den Zuzugskanton verlagern zu können. Art. 25 Abs. 4 StHG präzisiere in diesem Sinn, dass beim Sitzwechsel zwischen Kantonen die vor dieser Änderung der Steuerpflicht erwirtschafteten Verluste weiterhin abgezogen werden könnten; der Verlustvortrag über die Kantonsgrenzen hinweg stelle eine Massnahme zu Gunsten der interkantonalen Mobilität der Unternehmungen dar, hebe ein Steuerhindernis für grenzüberschreitende Umstrukturierungen auf und verhindere, dass ein Sitzwechsel innerhalb der Schweiz die juristische Person im Vergleich zu jener diskriminiere, welche der gleichen kantonalen Steuerhoheit unterstellt bleibe (BBl 2000 S. 3909 f.). Es sei damit eine bewusste Abwendung von der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung gewollt, die dem Zuzugskanton erlaube, den vor dem Wechsel unberücksichtigt gebliebenen Verlusten keine Rechnung zu tragen; die entsprechende Änderung beuge einer „Überbesteuerung der Steuerpflichtigen infolge eines solchen Wechsels vor“ (BBl 2000 S. 3908).

3.3.2 Diese Ausführungen blieben in den parlamentarischen Beratungen unbestritten (AB N 2000 S. 1112 ff.; AB S 2000 S. 883 f.). Die Kommissionssprecher wiesen daraufhin, dass mit der Verlustverrechnung über die kantonalen Grenzen hinaus im Interesse der Wirtschaft zwar ein materieller Eingriff in die Steuerhoheit der Kantone verbunden sei, indem diese gezwungen würden, solche Verlustvorträge zu übernehmen; wegen

der steigenden Mobilität der KMU und Industriebetriebe sei dies aber „dringend nötig“ (AB N 2000 S. 1113) bzw. bestehe „nun“ die Möglichkeit hierzu (AB S 2000 S. 883). Damit lässt sich den Materialien zur Frage des Zeitpunkts der Sitzverlegung keine eindeutige Antwort entnehmen. Immerhin geht daraus hervor, dass der Gesetzgeber zwischen der Verlustverrechnung über die Kantonsgrenzen hinweg und der Aufhebung der Wegzugsbesteuerung einen Zusammenhang schaffen und durch die interkantonale Verlustverrechnung Diskriminierungen vermeiden bzw. Überbesteuerungen ausmerzen wollte. Die Formulierung der Voten der Kommissionssprecher lassen eher auf eine sofortige und uneingeschränkte Wirksamkeit dieser Massnahmen schliessen („dringend nötig“, „nun“); es kann ihnen auf jeden Fall nicht entnommen werden, dass die geänderten Bestimmungen nur auf Kantonswechsel Anwendung finden könnten, die nach dem Inkrafttreten der Neuregelung erfolgen.

3.4

3.4.1 Unter diesen Umständen kommt den Wertungen, die dem Text zu Grunde liegen und dem damit verbundenen Sinnzusammenhang im Lichte der verfassungs- und insbesondere der doppelbesteuerungsrechtlichen Vorgaben wesentliche Bedeutung zu: Das „Vereinfachungsgesetz“ hat die Steuerharmonisierung interkantonal um die Komponente einer möglichst konsequenten Realisierung des Binnenmarkts ergänzt, in dem die wirtschaftliche Freiheit der Standortwahl nicht mehr durch steuerliche Hemmnisse beeinträchtigt werden soll. Art. 95 Abs. 2 BV verankert ausdrücklich den Grundsatz des einheitlichen schweizerischen Wirtschaftsraums, womit die kantonale Souveränität im Bereich der Steuern nicht mehr voraussetzungslos höher bewertet werden kann als der verfassungs-

rechtliche Auftrag, den Binnenmarkt zu realisieren. Mit dem „Vereinfachungsgesetz“ ist im Ingress des StHG ein ausdrücklicher Verweis auf Art. 127 Abs. 3 BV aufgenommen worden, was unterstreicht, dass dieses heute auch Ausführungsrecht zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bildet. Soweit verschiedene Auslegungen von Art. 25 Abs. 4 StHG möglich sind, ist deshalb jene zu wählen, die es erlaubt, sowohl die Ziele des StHG als auch jene des Doppelbesteuerungsverbots bestmöglich zu verwirklichen (vgl. Ivo P. Baumgartner, Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit [1. Teil; „Steuerharmonisierung“], in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 112 ff. dort S. 116).

3.4.2 Das Doppelbesteuerungsrecht will vermeiden, dass das gleiche Steuersubjekt für den gleichen Sachverhalt in zwei Kantonen besteuert wird. Das interkantonale Diskriminierungs- bzw. Schlechterstellungsverbot soll eine unsachgemässe, andersartige Behandlung von Steuerpflichtigen verhindern, die - auch zeitlich nacheinander - der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstellt sind, wenn hieraus eine ungerechtfertigte steuerliche Mehrbelastung resultiert (vgl. BGE 131 I 285 E. 2, 249 E. 3.1; Baumgartner, Steuerharmonisierung, a.a.O., S. 118). Das Schlechterstellungsverbot untersagt es einem Kanton, einen Steuerpflichtigen stärker zu belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist oder war; es ist gestützt darauf unzulässig, den Pflichtigen Regeln zu unterwerfen, welche einen ausschliesslich innerkantonalen Steuerpflichtigen - unter sonst gleichen Umständen - nicht treffen würden. Diese materiellen Grundsätze legen es nahe, die damit verbundenen Überlegungen der Steuergerechtigkeit möglichst umgehend umzusetzen und Art. 25 Abs. 4

StHG sofort und uneingeschränkt anzuwenden, wie dies in den Voten der parlamentarischen Kommissionssprecher im Interesse des Binnenmarktes auch zum Ausdruck gekommen ist. Eine andere Lösung führte insofern zu einer Diskriminierung, als eine vor dem 1. Januar 2001 umgezogene Gesellschaft alte, nicht kompensierte Verlustvorträge - im Gegensatz zu einem im Kanton ansässigen oder nach dem 1. Januar 2001 dorthin ziehenden Unternehmen - bei sonst gleichen Bedingungen nicht verrechnen könnte und insofern diskriminiert bzw. in unzulässiger Weise schlechter gestellt würde.

3.4.3 Im Gegensatz zu den Art. 72 ff. StHG wurde den Kantonen bezüglich der interkantonalen Verlustverrechnung keine Frist eingeräumt, um ihre Gesetze anzupassen. Das „Vereinfachungsgesetz“ umfasste mit Art. 72c und Art. 72d StHG auch Änderungen an den bestehenden Umsetzungsvorschriften, weshalb nicht davon ausgegangen werden kann, der Gesetzgeber habe versehentlich hierauf verzichtet bzw. den Kantonen die Möglichkeit einräumen wollen, die entsprechende Vorgabe neben der Siebenjahresfrist an eine zusätzliche zeitliche Schranke (Sitzverlegung nach dem 1. Januar 2001) knüpfen zu können. Die möglichst rasche Realisierung der mit Art. 25 Abs. 2 (in Verbindung mit Abs. 4) StHG bezweckten Steuergerechtigkeit muss unter diesen Umständen allfälligen praktischen oder finanzpolitischen Überlegungen vorgehen. Die bundesrechtliche Regelung von Art. 25 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StHG ist demnach dahin zu verstehen, dass für die Veranlagung von Steuerjahren, die nach dem 1. Januar 2001 enden, nicht verrechnete Verluste der sieben vorangegangenen Geschäftsjahre unabhängig davon geltend gemacht werden können, in welchem Kanton sie entstanden sind (in diesem Sinn:

Hanspeter Kurz, Interkantonale Verlustverrechnung neu geregelt, in: Der Schweizer Treuhänder 2001, S. 853 ff., dort S. 855; ihm zustimmend: Adrian Kneubühler, a.a.O., 134 f.; Roman Blöchliger, Die Verlustverrechnung im interkantonalen und internationalen Verhältnis, in: StR 2006, S. 698 ff., dort S. 699). Dies gilt, soweit der Verlustvortrag rechtzeitig geltend gemacht wird und nachgewiesen ist, dass er nicht bereits in den Vorjahren berücksichtigt wurde oder hätte berücksichtigt werden können.

4.

4.1 Die von der Vorinstanz und einem Teil der Doktrin gegen diese Auslegung vorgebrachten Argumente vermögen mit Blick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Realisierung des Binnenmarkts bzw. der Steuergerechtigkeit nicht zu überzeugen (vgl. Ivo P. Baumgartner, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis [Koordination und Vereinfachung], in: IFF Forum für Steuerrecht 2001, S. 222 ff., dort S. 231; derselbe, Verlustverrechnung, a.a.O., S. 299; ohne vertiefte Begründung: Kuhn/Brülisauer, a.a.O., N. 85 zu Art. 25 StHG; Jean-Blaise Paschoud, Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? La loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, in: ASA 69 S. 837 ff., dort S. 853; Claudia Rihner Baumgartner, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, in: StR 2001 S. 177 ff., dort S. 188): Allein aus der Tatsache, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Art. 25 Abs. 4 StHG keine Übergangsfrist vorgesehen hat, kann - wie dargelegt - nicht abgeleitet wer-

den, dass eine Anerkennung von Verlustvorträgen grundsätzlich nur bei Wechseln des Wohnsitzes bzw. des Sitzes nach dem 31. Dezember 2000 möglich sein soll (so aber Baumgartner, Koordination und Vereinfachung, a.a.O., S. 231; Kuhn/Brülisauer, a.a.O., N. 85 zu Art. 25 StHG). Auch kann nicht von einer (unzulässigen) echten Rückwirkung gesprochen werden, geht es doch lediglich darum, den Umfang der Steuerpflicht unter dem geltenden Erlass nach Tatsachen zu bestimmen, die vor dessen Inkrafttreten eingetreten sind; eine solche - unechte - Rückwirkung ist zulässig (vgl. auch Kuhn/Brühlisauer, a.a.O., N. 86 zu Art. 25 StHG).

4.2 Der Einwand, dass die Wegzugsbesteuerung weggefallen ist und dem Zuzugskanton erst ab dem 1. Januar 2001 neues Substrat anfällt, mit dem die ausserkantonalen Verluste kompensiert werden können (so: Baumgartner, Verlustverrechnung, a.a.O., S. 299), stimmt so nur teilweise: Bereits bisher kannten längst nicht alle Kantone eine Wegzugssteuer (vgl. Peter Christian Schreiner, Die Besteuerung der stillen Reserven beim interkantonalen Transfer von Wirtschaftsgütern, Diss. BS 1992, S. 3 N. 5); zudem unterlagen dieser jeweils ganz unterschiedliche Substrate. Gewisse Kantone rechneten bei der Verlegung des Sitzes oder einer Betriebsstätte über sämtliche stillen Reserven (Abschreibungs- und Wertzuwachsquote) auf den Wirtschaftsgütern ab, welche die kantonale Steuerhoheit verliessen (z.B. Thurgau); andere besteuerten die stillen Reserven nur im Umfang, in dem früher Abschreibungen (oder andere Wertberichtigungen) zugelassen und damit das steuerbare Einkommen bzw. der steuerbare Gewinn geschmälert worden waren (z.B. Solothurn, St. Gallen, Glarus); eine dritte Kategorie beschränkte sich darauf, die sog. „privilegierte Warenreserve“ aufzurechnen (z.B. Bern). Schon vor dem voll-

ständigen Verzicht auf die Wegzugsbesteuerung kam dem Zuzugskanton damit unter Umständen potentiell steuerbares Substrat zu. Muss ein Kanton vor dem 1. Januar 2001 angefallene ausserkantonale Verluste verrechnen lassen, kann er dies deshalb vielfach mit Substrat tun, das ebenfalls aus früheren Jahren und aus einer anderen Steuerhoheit stammt (vgl. Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, in: ASA 67 S. 513 ff., dort S. 534). Auch bei der hier vertretenen Auffassung ist zudem davon auszugehen, dass sich die „wegziehenden“ und „zuziehenden“ Verlustvorträge auf die Dauer - mit Blick auf deren Beschränkung auf „die sieben der Steuerperiode [...] vorangegangenen“ Geschäftsjahre - ausgleichen werden.

4.3 Gegen die vom Gesetzgeber gewollte Mobilitätsförderung kann nicht eingewendet werden, dass eine Unternehmung, die ihren Sitz vor dem 1. Januar 2001 verlegt hat, dies in Kenntnis der damit verbundenen steuerrechtlichen Konsequenzen tat und sich dadurch in ihrer Mobilität gerade nicht beeinträchtigen liess (so Baumgartner, Verlustverrechnung, a.a.O., S. 299). Eine Sitzverlegung kann aus ganz unterschiedlichen Gründen erfolgen bzw. nötig werden; mit der rein formalen Sitzverlegung dürfte die „Mobilität“ in der Regel zudem nicht abgeschlossen sein. Dieser folgen oft zusätzliche Anpassungen, die - angesichts des unzulässigen Verlustabzugs - durch höhere Steuern (weiterhin) erschwert werden. Zwar deckt sich die vorliegend umstrittene Regelung in § 64 Abs. 2 VVStG mit der entsprechenden Empfehlung der Schweizerischen Steuerkonferenz im Kreisschreiben Nr. 15 vom 31. August 2001; dieses ist für das Bundesgericht indessen nicht verbindlich, nachdem die verfassungskonforme

Auslegung von Art. 25 Abs. 4 StHG ergibt, dass die Kantone gestützt auf diese Bestimmung Verlustvorträge auch bei Sitzverlegungen vor dem 1. Januar 2001 zur Verrechnung zulassen müssen. Diesem Grundsatz widersprechendes kantonales Recht hat dem Bundesrecht zu weichen.

5.

5.1 Da § 64 Abs. 2 VVStG mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben nicht vereinbar ist, ist der gestützt darauf ergangene angefochtene Entscheid aufzuheben, festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin befugt ist, den steuerbaren Reingewinn für die Steuerperiode 2004 mit dem Verlust aus dem Jahr 1998 zu kompensieren, und der Reingewinn antragsgemäss auf Fr. 0.-- festzulegen. Dies kann direkt im vorliegenden Verfahren geschehen, da die Steuerkommission des Kantons Schwyz in ihrer Vernehmlassung ausdrücklich zugesteht, „dass sich erst bei der Veranlagung 2004 die Frage gestellt hat, ob die ausserkantonalen Verluste zu verrechnen sind, da zuvor die innerkantonalen Verluste ausreichend waren, um zu einem steuerbaren Ergebnis von Fr. 0.-- zu kommen“. Der Grundsatz des Verrechnungszwangs ist deshalb nicht verletzt; die Beschwerdeführerin holt die interkantonale Verrechnung nicht in unzulässiger Weise erst in der hier umstrittenen Steuerperiode nach (vgl. zu dieser Problematik: Kuhn/Brülisauer, a.a.O., N. 87 zu Art. 25 StHG; Baumgartner, Verlustverrechnung, a.a.O., S. 296). Im Übrigen hat die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz nicht behauptet, die hier zu verrechnenden Verluste hätten nicht berücksichtigt werden können, wenn die Beschwerdeführerin ihren Sitz immer im Kanton Schwyz gehabt hätte. Die Beschwerde ist in diesem Sinn gutzuheissen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolgen für das kantonale Verfahren

rechtfertigt es sich, die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG).

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. März 2008 i.S. X. AG (2C_583/2007)

Verfahrensrecht: Legitimation der Steuerverwaltung zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 89 BGG); Beschwerdegrund der Verletzung von Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG) am Beispiel der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben für die Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 StHG)

Grundlage für die Erhebung einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten durch die kantonale Steuerverwaltung bildet grundsätzlich Art. 73 Abs. 2 StHG als Anwendungsfall von Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG. Für die Tragweite der Beschwerdelegitimation ist Art. 73 Abs. 1 StHG massgebend. Unerheblich ist, ob das Steuerharmonisierungsrecht dem Kanton in der konkreten Materie einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder nicht. Gerügt werden kann von der Steuerverwaltung nunmehr auch die Verletzung verfassungsmässiger Rechte als Teil des Bundesrechts im Sinne von Art. 95 lit. a BGG und damit insbesondere auch die willkürliche Rechtsanwendung durch die Vorinstanz.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Die beschwerdeführende kantonale Steuerverwaltung behauptet nicht, der Kanton Schwyz sei wie ein Privater betroffen, und sie leitet ihre Beschwerdeberechtigung folgerichtig nicht aus Art. 89 Abs. 1 BGG ab. Es erscheint denn auch ausgeschlossen, den Staat als Steuergläubiger einem Privaten gleichzustellen. Das allgemeine Interesse an der richtigen Rechtsanwendung verschafft keine Beschwerdebefugnis im Sinne dieser Regelung; insbesondere ist die im Rechtsmittelverfahren unterlegene Behörde nicht ohne weiteres berechtigt, gegen den sie desavouierenden Entscheid an das Bundesgericht zu gelangen (BGE 131 II 58 E. 1.3 S. 62; 127 II 31 E. 2e S. 38, mit Hinweisen). Zur Begründung des allgemeinen Beschwerderechts genügt namentlich nicht jedes beliebige, mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe direkt oder indirekt verbundene finanzielle Interesse des Gemeinwesens (BGE 133 II 400 E. 2.4.2 S. 407; 133 V 188 E. 4.4.2 S. 194; 131 II 58 E. 1.3 S. 62; vgl. nunmehr auch das zur Publikation bestimmte Urteil des Bundesgerichts 2C_622/2007 vom 14. Dezember 2007, E. 2.2.1).

2.2 Die beschwerdeführende Steuerverwaltung beruft sich hingegen auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG. Danach sind zur Beschwerde berechtigt

Personen, Organisationen und Behörden, denen ein anderes Bundesgesetz dieses Recht einräumt.

2.3 Gemäss Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Beschwerdeberechtigt sind nach Art. 73 Abs. 2 StHG die Steuerpflichtigen, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung. Art. 73 Abs. 2 StHG bildet grundsätzlich einen Anwendungsfall von Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG (vgl. Bernhard Waldmann, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, Art. 89 N 68). § 168 StG bezeichnet die Veranlagungsbehörde als zuständige kantonale Behörde. Nach § 124 Abs. 1 StG handelt es sich dabei um die kantonale Steuerverwaltung.

2.4 Art. 12 StHG regelt die Besteuerung der Grundstückgewinne durch die Kantone. Die Bestimmung befindet sich im Zweiten Titel des Steuerharmonisierungsgesetzes, der die Vorschriften zur Vereinheitlichung der Steuern der natürlichen Personen enthält. Sie fällt damit in den Anwendungsbereich von Art. 73 StHG. Allerdings macht das beschwerdeführende Amt nicht eine Verletzung des Steuerharmonisierungsgesetzes geltend, sondern eine willkürliche Auslegung und Anwendung des er-

gänzenden kantonalen Steuerrechts. Es fragt sich, ob es dazu berechtigt ist.

2.5 Unter der Geltung des alten Verfahrensrechts (Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege, OG; BS 3 531) ging das Bundesgericht – übrigens in einem eine Grundstückgewinnsteuer betreffenden Fall – davon aus, dass es für die Frage der Legitimation nach Art. 73 StHG keine Rolle spiele, ob sich die Streitsache auf den Bereich abschliessender bundesrechtlicher Regelungen beziehe oder den Kantonen im Rahmen des harmonisierten Rechts Freiräume verblieben seien (BGE 130 II 202 E. 1 S. 204). Allerdings beschränkte das Bundesgericht trotz Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde seine Prüfungsbefugnis gemäss den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen, soweit der Bundesgesetzgeber dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumte (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 206). Da die kantonale Steuerverwaltung zur staatsrechtlichen Beschwerde jedoch nicht legitimiert war, entfiel für sie die Möglichkeit, insoweit selbst Beschwerde zu führen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713).

2.6 Neurechtlich ist die Unterscheidung von Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtlicher Beschwerde weggefallen bzw. sind die Funktionen der beiden Rechtsmittel weitgehend in der neuen Einheitsbeschwerde vereinigt.

2.6.1 Im öffentlichen Recht dient die Behördenbeschwerde an das Bundesgericht grundsätzlich dazu, die einheitliche und richtige Anwendung des Bundes(verwaltungs)rechts sicherzustellen (vgl. Etienne Poltier,

Le recours en matière de droit public, in: La nouvelle loi sur le Tribunal fédéral, hrsg. von Urs Portmann, Lausanne 2007, S. 160 f.; Waldmann, a.a.O., Art. 89 N 47; BBl 2001 4330). In Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG wird dieser enge Konnex zwischen Legitimation und Beschwerdegrund bei der allgemeinen Behördenbeschwerde ausdrücklich verlangt, indem die Beschwerdeberechtigung davon abhängt, dass der angefochtene Akt die Bundesgesetzgebung verletzen kann. Die gleiche Voraussetzung wird in Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG bei der besonderen Behördenbeschwerde nicht ausdrücklich wiederholt. Der Bundesgesetzgeber hat sich damit die Möglichkeit vorbehalten, in den entsprechenden Sonderbestimmungen spezifische Legitimationsvoraussetzungen zu definieren (vgl. Seiler/von Werdt/Güngerich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Bern 2007, Art. 89 N 64; Waldmann, a.a.O., Art. 89 N 64 und 67). Grundsätzlich ist daher davon auszugehen, dass die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation von den zulässigen Beschwerdegründen systematisch strikt zu trennen sind, wenn der Bundesgesetzgeber nicht ausdrücklich eine spezifische Verknüpfung der beiden Gesichtspunkte vorsieht.

2.6.2 In analoger Weise hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Beschwerdebefugnis der Staatsanwaltschaft zur Beschwerde in Strafsachen entschieden, das Bundesgerichtsgesetz behandle die Beschwerdegründe systematisch getrennt vom Legitimationserfordernis. Dies beruhte auf dem Hintergrund, dass sich die Legitimation der Staatsanwaltschaft (gemäss Art. 81 BGG) aus dem staatlichen Strafanspruch ableitet und sich mithin auf jede Rechtsverletzung bezieht, die bei der Anwendung von materiellem Strafrecht oder Strafprozessrecht begangen wird. Die Staatsanwaltschaft ist daher nach der Rechtsprechung zur neuen

Einheitsbeschwerde in Strafsachen auch berechtigt, ein kantonales Strafurteil wegen willkürlicher Beweiswürdigung, aktenwidriger Sachverhaltsfeststellung oder willkürlicher Anwendung des kantonalen Prozessrechts anzufechten (BGE 134 IV 36 E. 1.4.3 S. 40 f.).

2.6.3 Kommt es somit massgeblich auf die gesetzliche Regelung der Beschwerdelegitimation an, ist vorliegend die Tragweite von Art. 73 StHG entscheidend. Mit der Justizreform erfuhr der Wortlaut dieser Bestimmung nur eine redaktionelle Änderung, indem in Abs. 1 der Begriff der Verwaltungsgerichtsbeschwerde durch denjenigen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ersetzt wurde (BBl 2001 4440). Aus den Materialien ergibt sich nirgends ein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber Änderungen bei der Beschwerdelegitimation beabsichtigte. Die Frage der Beschwerdeberechtigung ist daher gleich zu beantworten wie unter dem alten Verfahrensrecht. Das bedeutet insbesondere, dass die kantonale Steuerverwaltung unabhängig von der Frage der zulässigen Beschwerdegründe weiterhin zur Beschwerde legitimiert ist, wenn der angefochtene Entscheid eine Materie des Steuerharmonisierungsgesetzes gemäss der entsprechenden Umschreibung in Art. 73 StHG, nämlich eine in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 geregelte Materie, betrifft. Dabei ist für die Frage der Beschwerdeberechtigung unmassgeblich, ob das Steuerharmonisierungsrecht dem Kanton insofern einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder nicht.

2.7 Nun hat allerdings das Bundesgericht entschieden, dass die kantonalen Durchführungsstellen im Zusammenhang mit Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung in

Anwendung von Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 62 Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) und Art. 38 der Verordnung vom 15. Januar 1971 über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELV; SR 831.301) nur zur Beschwerdeerhebung an das Bundesgericht legitimiert sind, soweit es um Ergänzungsleistungen geht, die im Bundesrecht geregelt sind und nicht um solche, die sich auf kantonales Recht stützen. Das Bundesgericht hielt dazu ausdrücklich fest, die Bestimmungen über die Beschwerdeberechtigung könnten sich einzig auf den Vollzug des Bundesrechts beziehen (vgl. das zur Publikation in der Amtlichen Sammlung bestimmte Urteil 8C_274/2007 vom 8. Januar 2008, E. 2). Die rechtliche Ausgangslage unterscheidet sich jedoch wesentlich vom vorliegenden Fall: Anders als bei der nach Art. 12 StHG zwingend zu erhebenden Grundstückgewinnsteuer sind die Kantone von Bundesrechts wegen frei, ob und in welchem Umfang sie Unterstützungsleistungen erbringen wollen, die über das bundesgesetzliche Obligatorium hinausgehen (vgl. Art. 2 Abs. 2 ELG). Bei der Grundstückgewinnsteuer bestehen keine solchen Spielräume. Zwar verfügen die Kantone über gewisse Freiheiten bei der Ausgestaltung der Steuer, nicht aber bei deren Erhebung. Das rechtfertigt insofern eine uneingeschränkte Beschwerdelegitimation auch der kantonalen Steuerbehörden.

3.

3.1 Ist die kantonale Steuerverwaltung zur Beschwerde legitimiert, bleibt zu prüfen, welche Beschwerdegründe sie anrufen kann. Auszugehen ist dabei von der entsprechenden gesetzlichen Regelung in Art. 95-98

BGG, wobei die Geltendmachung einer Verletzung von Bundesrecht im Vordergrund steht (Art. 95 lit. a BGG).

3.2 Zum Bundesrecht zählt namentlich das Bundesgesetzesrecht. Art. 12 StHG enthält freilich nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer bei der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens. Vorgeschrieben wird zwar die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer; das Gesetz bleibt aber hinsichtlich der Ausgestaltung derselben und insbesondere betreffend die anrechenbare Besitzesdauer vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone. Die Kantone sind frei, die Grundstückgewinnsteuer über die ordentliche Einkommens- oder Gewinnsteuer oder mit einer besonderen Einkommenssteuer zu erheben (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG; Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, Art. 12 N 3 ff.). Für den Fall, dass ein Kanton, wie hier, eine solche besondere Steuer erhebt, schreibt das Gesetz vor, wie bestimmte Grundstücke bei Umstrukturierungen zu behandeln sind (Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 3 und 4 sowie Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG) und dass die Überführung einer Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen nicht einer Veräusserung gleichgestellt werden darf (Art. 12 Abs. 4 lit. b StHG). Ebenfalls zu beachten ist die allgemeine Regel, dass kurzfristig realisierte Grundstückgewinne stärker besteuert werden müssen als langfristige (Art. 12 Abs. 5 StHG).

Alle diese Grundsätze ruft das beschwerdeführende Amt indessen nicht direkt an. Vielmehr macht es einzig geltend, die Auslegung und Anwendung des kantonalen Steuergesetzes durch die Vorinstanz sei willkürlich. Die vorliegende Beschwerde der Steuerverwaltung zielt demnach nicht unmittelbar auf die Überprüfung des angefochtenen Entscheids mit dem Steuerharmonisierungsrecht des Bundes ab, sondern auf eine Kontrolle der Anwendung des kantonalen Rechts im Bereich eines entsprechenden Gestaltungsspielraums des Kantons.

3.3 Zu entscheiden ist somit, ob die Steuerverwaltung auch die Verletzung verfassungsmässiger Rechte rügen kann. Altrechtlich verfügte die staatliche Steuerverwaltung nicht über diese Möglichkeit, da sie insoweit zur staatsrechtlichen Beschwerde nicht legitimiert war (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713; vgl. auch E. 2.5). Neurechtlich ist die Frage der Legitimation von derjenigen der zulässigen Beschwerdegründe jedoch zu trennen (vgl. E. 2.6.1). Im neuen System der Einheitsbeschwerde bestimmt das Gesetz die Beschwerdegründe einheitlich (in Art. 95-98 BGG). Die zur Beschwerde berechtigte Behörde kann – im Rahmen ihres Aufgabenbereichs – jede Rechtsverletzung geltend machen, die bei der Rechtsanwendung begangen wird, mithin auch eine Verletzung von Bundesverfassungsrecht als Teil des Bundesrechts im Sinne von Art. 95 lit. a BGG (BGE 134 IV 36 E. 1.4.3 S. 41).

3.4 Von der Steuerverwaltung angerufen werden kann vorliegend insbesondere das Willkürverbot nach Art. 9 BV als Bestandteil des Bundesverfassungsrechts. Das Willkürverbot räumt nicht nur dem Einzelnen im Sinne eines Grundrechts einen Anspruch auf willkürfreies Handeln der Be-

hörden ein, sondern es beansprucht auch Geltung als objektives, für die gesamte Staatstätigkeit verbindliches Grundprinzip (BGE 134 IV 36 E. 1.4.4 S. 41 f.). Gestützt auf diesen objektiv-rechtlichen Gehalt von Art. 9 BV kann die kantonale Steuerverwaltung daher vorliegend geltend machen, die Vorinstanz habe das kantonale Recht willkürlich ausgelegt und angewendet.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24
– Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52
– Schuldzinsen **2008,** 19

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung **2008,** 46
– Beschwerdegründe **2008,** 46

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36
– Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung
– – vor Bundesgericht **2008,** 46

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
  – – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
  – – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksтheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptaktionärs **2007,** 13
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39
– Minusdiskont **2008,** 19

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37

– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10; **2008,** 4

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Schuldzinsenabzug
– Minusdiskont bei der Grundstückgewinnsteuer **2008,** 19

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5
– Wohnsitzverlegung im interkantonalen Verhältnis **2007,** 53

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17; **2008,** 29
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– Einkauf von Beitragsjahren **2005,** 21
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Gewinnsteuer: Geldwerte Leistung/geschäftsmässig begründeter Aufwand, übersetztes Salär des Geschäftsführers/Hauptgesellschafters 4

– Geldwerte Leistung: Gewinnvorwegnahme durch Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit durch den Präsidenten des Verwaltungsrates 13

– Geldwerte Leistung: Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte zu einem untersetzten Preis 31

– Beweislastverteilung im Steuerverfahren am Beispiel von Eigenleistungen eines Selbstständigerwerbenden 44

– Interkantonale (virtuelle) Doppelbesteuerung: Steuerrechtlicher Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis 53

– Verfahrensrecht: Rückzug einer Einsprache im Vorverfahren; Rechtsnatur und Wirkung 60

– Verfahrensrecht: Wiederherstellung der Einsprachefrist 74

– Verfahrensrecht: unentgeltliche Rechtspflege 80

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung
für die direkte Bundessteuer vom 30. November 2006
i.S. X. GmbH (StKE 292/03)

Gewinnsteuer: Geldwerte Leistung/geschäftsmässig begründeter Aufwand, übersetztes Salär des Geschäftsführers/Hauptgesellschafters (§ 38 Abs. 1 Bst. b aStG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG)

Bei der Frage, ob das Salär des Geschäftsführers bzw. Hauptgesellschafters marktkonform oder übersetzt ist, kann nebst den bekannten Kriterien wie dem innerbetrieblichen Salärvergleich (mit dem Stellvertreter oder rang- und funktionsmässig Ähnlichgestellten), dem Verhältnis zu betrieblichen Parametern (Umsatz, Gewinn, Dividenden, Personalaufwand) oder dem Drittvergleich mit Salärempfängern in vergleichbaren Betrieben insbesondere auch in kleinen Verhältnissen das Verhältnis des Gesamtpersonalaufwandes zum Umsatz im Branchenvergleich zweckdienlich sein.

Demgegenüber werden durch die Anwendung der sog. Fromer-Formel regelmässig höhere Saläre eruiert als steuerlich zulässig. Damit ist bei Überschreitung eines nach der Fromer-Formel berechneten Geschäftsführer- bzw. Hauptgesellschaftersalärs in der Regel das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bejahen.

Aus den Erwägungen

1. – 2. [...]

3. Strittig geblieben ist jedoch auch im Einsprachevorverfahren, ob das an den Geschäftsführer und Hauptgesellschafter Y. ausbezahlte Salär von Fr. 241 000.-- übersetzt war. Trifft dies zu, so stellt dies eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, was zur Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn führt (Peter Locher, a.a.O., Art. 58 DBG N 118; Peter Brülisauer/ Stefan Kuhn, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, Art. 58 DBG N 204 ff.).

a) Entscheidend für die steuerliche Beurteilung des Salärs ist die Antwort auf die Frage, ob die vom Gesellschafter erbrachte Leistung eine marktkonforme Entlöhnung darstellte. Hält das zu beurteilende Salär einem Drittvergleich hingegen stand, hat eine Korrektur auf Stufe der pflichtigen Gesellschaft zu unterbleiben. Bei der Schätzung des angemessenen Salärs sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäss auf die Gehälter einwirken. In Betracht fallen insbesondere (vgl. VGE 318/92 vom 21.8.1992, publ. in: StPS 1/1993, S. 39 ff., S. 42):

– die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig Ähnlichgestellten und ihrer Stellvertreter; Verhältnis der Gesamtlöhne des Betriebes zum Aktionärslohn;

– Drittvergleich mit Salärempfängern in vergleichbaren Betrieben;

– die Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung und seine Aufgaben;

– Aufgabenerfüllung durch den Salärempfänger unter Einbezug seiner Ausbildung, seiner Spezialkenntnisse, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen sowie der geleisteten Arbeitszeit; der Schwierigkeitsgrad der Arbeitsleistung;

– Verhältnis der Gewinnausschüttungen (Dividendenpolitik) zum Lohn;

– Verhältnis von Geschäftsumsatz, Cash-Flow und Gewinn zum Lohn (StE 1989 B 72.13.22 Nr. 12; StE 1991 B 72.12.22 Nr. 21).

b) Anlässlich der Prüfung von potentiellen verdeckten Gewinnausschüttungen haben die Steuerbehörden darzutun und tragen hierfür die Beweislast, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung (Arbeit) und Gegenleistung (Entgelt) vorliegt. Haben sie ein Missverhältnis festgestellt, wird das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung vermutet. In der Folge hat die Gesellschaft diese Vermutung zu entkräften und ihrerseits die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Aufwendung nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 N 85).

c) Im Lichte der oben geschilderten Kriterien ist nachfolgend nicht zu beanstanden, dass die Veranlagungsbehörde das Salär des Geschäftsführers als offensichtlich übersetzt erachtete und Fr. 60 000.-- als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte.

aa) Zunächst weist die Veranlagungsbehörde zu Recht auf die massive Lohnsteigerung des Geschäftsführers im Jahre 2000 hin. Gemäss AHV-

Abrechnung 1999 (für die Monate Juni bis Dezember) bezog der Geschäftsführer seit der Gründung der Einsprecherin ein durchschnittliches Monatssalär von Fr. 12 000.-- (Fr. 84 000.-- / 7 Monate), während die nächsten Mitarbeiter ein monatliches Durchschnittsgehalt zwischen Fr. 4 949.-- und Fr. 5 710.-- erhielten. Im Jahre 2000 bezog der Geschäftsführer sodann ein durchschnittliches Monatsgehalt von Fr. 20 083.--, während die nächstfolgenden Mitarbeiter im Monat durchschnittlich zwischen Fr. 5 693.-- und Fr. 5 206.-- bezogen. Bereits dieser Salärvergleich zeigt, dass der Geschäftsführer einen Lohnanstieg von 67.36 % verzeichnete, während sich die weiteren Mitarbeiter etwa in der bisherigen Lohnbandbreite bewegten.

bb) Der Grund dieses frappanten Saläranstiegs kann sodann nicht in einer überdurchschnittlichen Erhöhung des Geschäftsvolumens bestanden haben. Denn gegenüber dem Geschäftsjahr 1999 verzeichnete das Unternehmen beim Bruttoumsatz des Geschäftsjahres 2000 (nach Bestandesänderung) bloss eine Steigerung von Fr. 187 864.25 (1999: Fr. 791 688.05; 2000: Fr. 979 552.30), was prozentual einem Anstieg von 23.73 % entspricht.

cc) Bemerkenswert ist weiter, dass der Geschäftsführer im Jahre 2000 22.41 % des erzielten Umsatzes als Salär vereinnahmt hat (Fr. 241 000.-- / Fr. 1 075 531.95). Im Jahre 1999 hatte dies beim angenommenen Jahressalär von Fr. 144 000.-- noch 15.91 % betragen (Fr. 144 000.-- / Fr. 905 303.95). Ebenfalls hoch ist der Anteil des Geschäftsführersalärs an den Gesamtlohnkosten. [...] Die Bruttolohnsumme der Mitarbeiter (ohne Lehrlinge) betrug in dieser Zeit total Fr. 254 113.--,

wovon Fr. 84 000.-- auf den Geschäftsführer entfielen. Dies entspricht einem prozentualen Anteil von 33.05 %. [...] Von der Bruttolohnsumme der Mitarbeiter (ohne Lehrlinge) in der Höhe von Fr. 521 877.-- entfielen dabei Fr. 241 000.-- auf den Geschäftsführer, was einen prozentualen Anteil von 46.17 % ergibt. Mag der Einsprecherin auch zuzugestehen sein, dass der Geschäftsführer und Hauptgesellschafter als einzige zentrale Schlüsselperson des Unternehmens im Vergleich zu den übrigen Mitarbeitern überdurchschnittlich zu entschädigen war und ist, erscheint das zugestandene Salär mit Blick auf den Gesamt- bzw. den Lohnaufwand der Einsprecherin dennoch unangemessen hoch.

dd) Aus den Akten geht ferner hervor, dass der Revisor anlässlich eines kantonalen Branchenvergleichs mit 4 Konkurrenzfirmen bedeutend tiefere Jahreslöhne für die dortigen Geschäftsführer festgestellt hat. Diese betrugen Fr. 60 996.--, Fr. 100 634.--, Fr. 110 000.-- und Fr. 118 811.-- (netto). Betrachtet man das erstgenannte Salär in Abweichung zur Ansicht der Veranlagungsbehörde als Ausreisser, betrug der Durchschnitt der übrigen drei Saläre immerhin Fr. 109 815.--. Unter Annahme von pauschal 14 % Sozialversicherungsbeiträgen (beim Geschäftsführer der Einsprecherin beliefen sich diese Beiträge in den Monaten Februar bis Oktober 2000 auf 13.43 %) resultiert daraus ein durchschnittliches Bruttojahressalär von Fr. 127 691.--, welches mit rund der Hälfte augenscheinlich weit unter dem vom Geschäftsführer bezogenen Bruttosalär von Fr. 241 000.-- liegt. Auch der angeblich vorhandene und bearbeitete Nischenmarkt (Spezialarbeiten) mit den damit verbundenen hohen Margen vermöchte diese Diskrepanz bei der Entlöhnung nicht mehr alleine zu rechtfertigen.

ee) Schliesslich zeigt der vorgenannte Branchenvergleich auch, dass der Anteil des Gesamtpersonalaufwandes am Umsatz im Jahre 2000 bei der Einsprecherin mit 69.2 % klar höher lag als bei der Konkurrenz mit Werten von 32.9 %, 51.8 %, 52.4 % und 55.5 %. In Anbetracht der bereits erwähnten Tatsache, dass die übrigen Mitarbeiter keine überdurchschnittlichen Löhne erhielten (vgl. oben aa), stützt dieser überdurchschnittliche Gesamtpersonalaufwand ebenfalls die Auffassung eines übersetzten Salärs des Geschäftsführers. Insbesondere kann nicht die Meinung vertreten werden, der Geschäftsführer habe nur durch überdurchschnittlichen Arbeitseinsatz gerechtfertigterweise einen überproportionalen Anteil am branchenüblichen Gesamtpersonalaufwand bzw. an der branchenüblichen Wertschöpfung vereinnahmt.

d) Zusammenfassend gelangen daher auch die Rechtmittelinstanzen zur Auffassung, dass das Geschäftsführersalär übersetzt und folglich teilweise als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten war. Die Einwendungen der Einsprecherin – soweit sie nach dem Gesagten nicht bereits entkräftet wurden – vermögen an diesem Fazit nichts zu ändern. Namentlich der Vergleich mit dem früher erzielten Gewinn als selbstständig Erwerbender ist hier unzulässig, da mit Gründung der Einsprecherin das Unternehmen tief greifend umstrukturiert und damit auf eine nicht mehr vergleichbare Basis gestellt wurde. Unmassgeblich ist im Weiteren die eingereichte schriftliche Vereinbarung über die Entlöhnung des Geschäftsführers. Inwiefern einer solchen schriftlichen Vereinbarung im vorliegenden Kontext ein höherer Stellenwert zukommen soll als mündlichen Verträgen, ist nicht ersichtlich. Vielmehr handelt es sich wie bei ad hoc ge-

troffenen Verträgen zwischen Geschäftsführer bzw. Gesellschafter auf der einen Seite sowie der Gesellschaft auf der anderen Seite offensichtlich um ein Selbstkontrahieren bzw. In-sich-Geschäft, mit allen damit verbundenen Schwierigkeiten (zu den Begriffen vgl. mit Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. A. 2004, § 13 N 601 ff.).

e/aa) Zur Prüfung von Geschäftsführerentschädigungen auf Angemessenheit wurde in der Lehre im Übrigen die so genannte Fromer-Formel entwickelt (vgl. Thomas H. Kunz, Das Aktionärsgehalt – eine fremdbestimmte Grösse?, ST 10/2001, S. 893 ff., S. 896; *ders.*, Die geschäftsmässig begründete Höhe des Aktionärsgehalts, ST 9/1995, S. 761 ff.). Nach diesem Modell ist bei der Feststellung eines angemessenen Geschäftsführer-Salärs vom provisorischen Reingewinn vor Alimentierung des Geschäftsführers auszugehen. Davon werden in einer ersten Stufe ein angemessenes Arbeitsentgelt (Grundsalär ohne Erfolgsbeteiligung) sowie eine theoretische Grund-Dividende abgezogen. Was dabei das Grundsalär ohne Erfolgsbeteiligung bzw. die Grund-Dividende anbelangt, kann behelfsweise auf die Kadersalärstatistik von Kienbaum und Partner GmbH abgestellt werden (Kienbaum und Partner GmbH und Handelszeitung, Kadersaläre 1998, 16. A.) bzw. eine Normaldividende von 5 % festgelegt werden (in Abgrenzung zur Superdividende gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 3 OR i.V.m. Art. 805 OR; BSK OR II-Neuhaus/Brand, Art. 805 N 4 und BSK OR II-Neuhaus/Schönbächler, Art. 671 N 11 ff.). Der resultierende verfügbare Reingewinn der 1. Stufe ist alsdann je zu einem Drittel den Gesellschaftsreserven zuzuweisen, als Erfolgsanteil dem Geschäftsführer auszurichten und als Superdividende bzw. Dividendenreserve den Gesellschaftsbeteiligten vorzubehalten.

bb) Die mit der Fromer-Formel eruierten Saläre sind im Vergleich zu den steuerlich zulässigen Salären in der Regel höher, wie eine – allerdings nicht repräsentative – Umfrage ergeben hat (vgl. Thomas H. Kunz, a.a.O., S. 768). In der Praxis wird denn auch nur zurückhaltend von dieser Modellrechnung Gebrauch gemacht (vgl. etwa Entscheid Bundessteuer-Rekurskommission Zürich 4 DB.2001.59 vom 29.6.2004, StE 2005 B 72.13.22 Nr. 43). Immerhin ist davon auszugehen, dass bei der Überschreitung eines nach der Fromer-Formel berechneten Geschäftsführersalärs das von den Steuerbehörden nachzuweisende offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bejahen wäre und die Differenz zum effektiv gewährten Salär als geldwerter Vorteil qualifizierte. Insofern kommt der nachfolgenden Berechnung für die hier interessierenden Belange doch Bedeutung zu.

cc) Für die Bestimmung des angemessenen Arbeitsentgelts (Grundsalär ohne Erfolgsbeteiligung) ist die Tabelle 8, „Salärspannen und -durchschnitte der 1. Ebene“ nach Beschäftigten und Umsatz der Keinbaum und Partner-Statistik heranzuziehen. Nachdem die Einsprecherin nach der Anzahl der Beschäftigten bzw. dem Umsatz nach im untersten Bereich der Tabelle anzusiedeln ist (bis 50 Beschäftigte bzw. bis Fr. 50 Mio. Umsatz), ist für das Grundsalär das unterste Quartil als repräsentativ zu betrachten, d.h. es ist von einem Grundsalär zwischen Fr. 100 000.-- (bis 50 Beschäftige) und Fr. 132 000.-- (bis Fr. 50 Mio. Umsatz) auszugehen, was im arithmetischen Mittel Fr. 116 000.-- ergibt. Die Grund-Dividende von 5 % auf dem Kapital von Fr. 19 000.-- beläuft sich sodann auf Fr. 950.-- bzw. aufgerundet Fr. 1 000.--. Das ergibt folgendes Maximalsalär:

Reingewinn 2000	Fr. 44 973.00
Lohn Geschäftsführer	Fr. 241 000.00
provisorischer Reingewinn 2000	Fr. 285 973.00
./. Grundsalär ohne Erfolgsbeteiligung (a)	Fr. 116 000.00
./. Grund-Dividende	Fr. 1 000.00
Reingewinn 1. Stufe	Fr. 168 973.00
davon Reservezuteilung 1/3	Fr. 56 324.33
davon Erfolgsanteil Geschäftsführer 1/3 (b)	Fr. 56 324.33
davon Super-Dividende 1/3	Fr. 56 324.33
begründetes Maximalsalär (a + b)	**Fr. 172 324.33**

dd) Das Resultat der Fromer-Formel unterscheidet sich ganz offensichtlich vom gewährten Geschäftsführersalär. Das errechnete Maximalsalär von Fr. 172 324.33 spricht somit ebenfalls für die Annahme, dass das streitbetroffene Salär von Fr. 241 000.-- mindestens um Fr. 60 000.-- übersetzt war. Indem der Revisor sogar von einem zulässigen Bruttosalär von Fr. 181 000.-- ausgegangen ist, kann ihm auf jeden Fall nicht vorgeworfen werden, er habe sein Ermessen überschritten.

f) Als Fazit kann bezüglich des strittigen Geschäftsführersalärs nur wiederholt werden, dass dieses offensichtlich übersetzt war. Die Einsprache ist demnach in diesem Punkt unbegründet und abzuweisen.

4. – 6. [...]

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. April 2007 i.S. X. AG (II 2007 12)

Geldwerte Leistung: Gewinnvorwegnahme durch Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit durch den Präsidenten des Verwaltungsrates (§ 38 Abs. 1 Bst. b aStG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG)

Unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich tatsächlich eine Verletzung einer arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Konkurrenzklausel erfolgt ist, liegt steuerrechtlich ein Verstoss gegen das dealing at arm's length-Prinzip vor, wenn der Alleinaktionär und vollamtliche Verwaltungsratspräsident einer Gesellschaft mit einer Unternehmung Geschäfte tätigt, welche eine nicht unbedeutende Kundin der Gesellschaft ist. Es liegt diesbezüglich ein Ertragsverzicht vor, der dem Reingewinn aufzurechnen ist. Bestätigung des präjudiziellen Charakters des Bundesgerichtsurteils 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997 (StPS 1998, S. 16 ff.).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die X. AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag „Erwerb, Verwaltung und Veräusserung von Vermögenswerten und Beteiligungen an Unternehmen im In- und Ausland; kann Patente, Lizenzen und sonstige Rechte

erwerben, verwalten und veräussern; Erbringen von Dienstleistungen aller Art im Bereich der Handlungsvermittlung sowie An- und Verkauf von Warengütern“.

Gegen die Veranlagungsverfügungen 1999 und 2000 liess die X. AG am 17. Juni 2002 Einsprache erheben. Im Verlaufe des Einsprachevorverfahrens anerkannte die Veranlagungsbehörde teilweise die Anträge der X. AG, teilweise verzichtete diese auf die weitere Geltendmachung von Rügen. Im Weiteren stellte der zuständige Revisor aber fest, dass durch den Aktionär und Verwaltungsrat Y. vereinnahmte Zahlungen der A. Ltd. von Fr. 124 500.-- im Jahre 1999 und von Fr. 174 925.-- im Jahre 2000 als Ertrag der X. AG hätten verbucht werden müssen und deshalb dem Reingewinn aufzurechnen seien. Ohne Einigung unter den Parteien wurde das Vorverfahren abgeschlossen und die Einsprache an die Kantonale Steuerkommission (StK) / Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) zum Entscheid überwiesen. Mit deren Entscheid vom 29. Januar 2007 wurde die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1999 abgewiesen und der steuerbare Reingewinn von Amtes wegen kantonal und bundessteuerlich neu auf rund Fr. 500 000.-- festgesetzt. Ebenso wurde die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2000 abgewiesen und der steuerbare Reingewinn von Amtes wegen kantonal und bundessteuerlich neu auf rund Fr. 250 000.-- festgesetzt.

Dagegen liess die X. AG fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz erheben mit den Anträgen, den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 379 500.-- bzw. Fr. 77 885.-- herabzusetzen.

Aus den Erwägungen

2.1 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte bilden Teil des Reingewinnes (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea DBG sowie § 38 Abs. 1 lit. b aStG). Als verdeckte Gewinnausschüttung ist die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Drittpersonen nicht gewähren würde und die deshalb geschäftsmässig nicht begründet sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 Rz. 88). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beurteilt sich immer aus der Sicht der steuerpflichtigen juristischen Person. Das Bundesgericht erkennt eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind (Richner, u.a., a.a.O., Art. 58 Rz. 91; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil Art. 49–101 DBG, Basel 2004, Art. 58 Rz. 97 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19. November 2003 Erw. 2.1):

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung;
- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person;
- Erkennbarkeit für die handelnden Organe.

2.2.1 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird mitunter seit den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts gestützt auf eine entsprechende Publikation (Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: ASA 31 S. 177, insb. S. 179) als „Gewinnvorwegnahme“ bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne „vorweggenommen“ werden können (vgl. etwa Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 96 ff., S. 148 ff., mit weiteren Hinweisen). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19. November 2003 Erw. 2.2; 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2 und 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, je mit Hinweis auf die Judikatur). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Mietzinsen für eine der Kapitalgesellschaft gehörende Liegenschaft auf ein dem Aktionär zustehendes Konto einbezahlt und in der Kapitalgesellschaft nicht verbucht werden, bei Rückvergütungen zu Gunsten des Aktionärs, bei Verzicht auf Provisionseinkünfte z.G. des Aktionärs, bei Verzicht auf die Ausübung eines Kaufrechts (P. Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Basel 2004, Art. 58 Rz. 136; Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 58 DBG N 202).

2.2.2 Mit Urteil 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997 (publ. in: StPS 16 [1998] S. 16–22; sowie Urteil 2A.247/1996 vom gleichen Tag, vgl. StR 1998 S. 296–99; ASA 67 [1998] S. 216–221; vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 448 § 39 Rz. 84), worauf sich die Vorinstanzen berufen, hat das Bundesgericht erwogen, dass sich natürliche Personen, die für eine Aktiengesellschaft u.a. auf Grund eines Arbeitsvertrages oder als Mitglieder des Verwaltungsrates tätig seien, sich von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten hätten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren. Verzichte die Aktiengesellschaft darauf, Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukämen, herauszuverlangen, erbringe sie eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht auf ihr von Gesetzes wegen zustehende Einnahmen im Beteiligungsverhältnis begründet sei (Erw. 2b). Im konkreten Fall war dem Geschäftsführer und Alleinaktionär einer Treuhandunternehmung, deren Zweck die „umfassende Tätigkeit auf dem Treuhandsektor, wie Buchführungen, Steuern, Verwaltungen, Gesellschaftsgründungen usw.; Liegenschaften kaufen, verkaufen oder mieten sowie sich an andern Gesellschaften beteiligen“, war, eine Nettoprovision aus Liegenschaftsvermittlung in der Höhe von Fr. 40 000.-- aufgerechnet worden. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz als Vorinstanz hatte mit Entscheid VGE 356 + 357/95 vom 10. April 1996 gestützt auf den Entscheid VGE 301/95 vom 21. März 1996 demgegenüber noch festgehalten, es sei grundsätzlich zulässig, dass ein geschäftsführender Haupt- bzw. Alleinaktionär nicht alle Geschäfte über seine AG abwickle, sondern gewisse (Immobilien-)Geschäfte direkt (auf eigene Rechnung) abschliesse und die betreffenden Einkommen via eigene Steuererklärung abrechne.

Für die Beanspruchung der Büroinfrastruktur zu privaten Geschäftszwecken wurde indes ein Privatanteil von 20 % der Einkünfte ausgeschieden (Erw. 5).

Im Entscheid 2A.247/1996 vom 27. Oktober 1996 hatte das Bundesgericht zudem festgehalten, es sei nicht von Belang, dass die Treuhandunternehmung die Vermittlung von Liegenschaften nicht ausdrücklich zu ihrem Zweck rechne, gehörten doch solche Geschäfte zum allgemeinen Geschäftsbereich eines Treuhandbüros (Erw. 2c).

2.2.3 Dieser Entscheid fand in der Literatur Zustimmung. Nach P. Locher und U. Behnisch (Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1997, in: ZBJV Bd. 135, 1999, S. 76 ff.) handelt es sich um eine typische verdeckte Gewinnausschüttung durch Verzicht auf Leistungen, die der Gesellschaft zustehen. Kritisiert wird nur die im Entscheid „verfehlte“ Verwendung des Begriffs „Gewinnvorwegnahme“. Da der Gesellschaft von Handelsrechts wegen ein Erstattungsanspruch zustehe, resultiere durchaus ein Gewinn, und der Gewinnbestandteil könne weder aktien- noch steuerrechtlich „vorweggenommen“ werden (S. 77).

2.2.4 Mit dem Präjudiz hat sich im Weiteren auch R. Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, kritisch auseinandergesetzt (S. 77 ff.). Er hat darauf hingewiesen, dass das Konkurrenzverbot nach Art. 321a OR nur anwendbar ist, wenn das Rechtsverhältnis zwischen dem Alleinaktionär-Geschäftsführer und der Einpersonen-AG den Regeln des Einzelarbeitsvertrages unterliegt, wobei angesichts der dispositiven Natur von

Art. 321a OR selbst in diesem Fall fraglich sei, ob das arbeitsvertragsrechtliche Konkurrenzverbot zur Anwendung käme. Der Umfang des Konkurrenzverbots des Verwaltungsratsmitgliedes sei in der Lehre umstritten. Wenn im konkreten Fall eine Zustimmung der aus dem Alleinaktionär bestehenden Generalversammlung zu seiner konkurrierenden Tätigkeit angenommen werde, stelle sich die Frage nach dem Kern der Treuepflicht (Art. 717 Abs. 1 OR), den eine Zustimmung nicht erfassen könne. Nur wenn als solcher Kern der Abschluss eines direkt konkurrierenden Geschäfts auf eigene Rechnung angesehen werde oder wenn man nicht der „Zustimmungstheorie" folge, sei im konkreten Fall das Konkurrenzverbot verletzt.

2.2.5 Eingang hat dieser Entscheid auch in die Botschaft zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001 gefunden (BBl 2002, 3148–3264). Bei den Ausführungen zu Art. 812 OR werden unter explizitem Hinweis auf dieses Präjudiz (vorstehend Erw. 2.2.2) folgende Erläuterungen gegeben:

Konkurrenzierende Tätigkeiten von Geschäftsführern und Gesellschaftern können zu steuerlichen Folgen bei der Gesellschaft und den Betroffenen führen. Das Bundesgericht hat entschieden, dass eine Aktiengesellschaft natürlichen Personen eine geldwerte Leistung erbringt, soweit diese für sie tätig sind und gleichzeitig einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliessen. Dies ist der Fall, wenn die Gesellschaft – namentlich einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär – eine konkurrenzierende Tätigkeit erlaubt und darauf verzichtet, die Gewinne aus Geschäften herauszuverlangen, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen. Solche Überlegungen müssen auch bei konkurrenzierenden Tätigkeiten von Geschäftsführern und Gesellschaftern von Gesellschaften mit beschränkter Haftung gelten.

2.2.6 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (vorstehend Erw. 1.2) ist mithin von der Massgeblichkeit des vorinstanzlich angeführten Präjudizes auszugehen, und kann es nicht als blosse Marginalie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für unbeachtlich erklärt werden.

2.3.1 Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG; vgl. § 59a aStG). Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Pflicht zur Ermittlung der materiellen Wahrheit gebietet der Behörde, denjenigen Sachverhalt festzustellen, von dem sie anhand der Erkenntnisse, die sie durch die Untersuchung gewonnen hat, überzeugt ist, er habe sich tatsächlich verwirklicht (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 24).

2.3.2 Gemäss der im Steuerrecht anwendbaren Beweislastverteilung obliegt grundsätzlich der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde sowie der Beweis für steuermindernde Tatsachen dem Steuerpflichtigen, welcher steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE vom 12. November 1999 i.S. H., publ. in NStP 2000, 54. Jg., S. 24 f. mit Hinweisen, u.a. auf BGE 121 II 257, Erw. 4c/aa). Indessen rechtfertigt es sich nach der Rechtsprechung in bestimmten Fällen, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt auf Grund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist oder

wenn es um besonders auffällige, atypische Vorgänge/Transaktionen geht, deren genauen Ablauf sowie wirtschaftlichen Hintergrund nur der Steuerpflichtige, nicht aber die Steuerbehörden im Detail kennen können (vgl. VGE 621/00 vom 23. Januar 2001 Erw. 2; VGE 626/00 vom 15. Dezember 2000 Erw. 4 mit Hinweisen, u.a. auf ASA 44, S. 623).

2.3.3 Beweismittel unterliegen mit Ausnahme der öffentlichen Urkunden und Register der freien Beweiswürdigung durch die Veranlagungsbehörde. Diese hat auf Grund der aktenkundigen Erkenntnisse und ihrer frei gebildeten Überzeugung darüber zu befinden, ob das Beweismittel eine Tatsache als verwirklicht darzutun vermag. Die Bindung der Veranlagungsbehörde an formelle Beweisregeln wäre unzulässig. Auch Geschäftsbücher und Gutachten unterliegen wie jedes Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Überzeugung der Behörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst (Richner u.a., a.a.O., Art. 123 DBG Rz. 63 ff.).

3.1.1 Das arbeitsvertragsrechtliche Konkurrenzverbot, das in Art. 321a Abs. 3 OR mit der Marginalie „Sorgfalts- und Treuepflicht“ geregelt ist, verpflichtet den Arbeitnehmer, während der Dauer des Arbeitsverhältnisses keine Arbeit gegen Entgelt für einen Dritten zu leisten, soweit er dadurch seine Treuepflicht verletzt, insbesondere den Arbeitgeber konkurrenziert. Ein Konkurrenzverhältnis liegt vor, wenn die Betroffenen bei ganz oder teilweise übereinstimmendem Kundenkreis gleichartige und folglich unmittelbar das gleiche Bedürfnis befriedigende Leistungen anbieten (BSK OR-Rehbinder/Portmann Art. 321a N 14; M. Rehbinder, Schweizerisches Arbeitsrecht, 15. Auflage, Zürich 2002 Rz. 130). Bei der

Sorgfalts- und Treuepflicht handelt es sich allerdings mangels Nennung bei den zwingenden Vorschriften in Art. 361 und 362 OR um eine dispositive Norm.

3.1.2 Die aktienrechtliche „Sorgfalts- und Treuepflicht“ (Marginalie zu Art. 717 OR) verpflichtet die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Die Pflicht, die Gesellschaftsinteressen zu wahren, gilt auch für den als Verwaltungsrat tätigen Einmannaktionär. Auch er hat die selbstständigen Interessen der Gesellschaft zu achten und inbesondere dazu Sorge zu tragen, dass ihr Vermögen erhalten bleibt (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996 § 28 N 30). Ein Konkurrenzverbot des Verwaltungsratsmitglieds sieht das Aktienrecht nicht explizit vor. In Lehre und Praxis ist jedoch anerkannt, dass konkurrenzierende Tätigkeiten mit der Ausübung eines Verwaltungsratsmandats unvereinbar sein können. Der Umfang des Konkurrenzverbots richtet sich nach den konkreten Umständen. Die Konkurrenzenthaltungspflicht geht für vollamtlich tätige Verwaltungsratsmitglieder zweifellos weiter als für „aussenstehende“ Mitglieder des Rates. Insbesondere kann das Konkurrenzverbot der Übernahme weiterer Verwaltungsratsmandate in derselben Branche entgegenstehen (Forstmoser et al., § 28 N 35 ff.; vgl. C. Chapuis, in: Kommentar OR, Kren Kostkiewicz/Bertschinger/Breitschmid/Schwander, 2002, Art. 717 OR N 9; BSK OR II-Watter Art. 717 N 18 f. mit Hinweisen, u.a. auf Forstmoser et al., a.a.O.; Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Auflage, Zürich 2004 Rz. 611).

3.1.3 In BGE 130 III 213 ff. prüfte das Bundesgericht unter zahlreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung u.a. die Frage, ob ein leitendes Organ einer Aktiengesellschaft zu dieser in einem Arbeitsverhältnis stehen kann, was in der Lehre umstritten sei (Erw. 2.1). Gemäss den Erwägungen des Bundesgerichts nimmt wohl die Mehrheit der Lehre in der Regel für Mitglieder oder Delegierte des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft einen mandatsähnlichen Vertrag an. Soweit allerdings die Tätigkeit hauptberuflich ausgeübt wird, zieht die Lehre auch einen Arbeitsvertrag in Betracht. Diese unterschiedlichen Betrachtungen spiegeln sich in der bundesgerichtlichen Praxis wider (vgl. zum Ganzen BGE 128 III 129 E. 1a/aa, insbesondere mit Hinweisen auf BGE 90 II 483 E. 1; 75 II 149 E. 2a und 53 II 408 E. 3a [Auftrag oder Arbeitsvertrag] sowie auf BGE 125 III 78 E. 4 [mandatsähnliches Verhältnis sui generis]). Die Beurteilung des Rechtsverhältnisses hat auf Grund der Besonderheiten des konkreten Falls zu erfolgen (BGE 128 III 129 E. 1a/aa S. 132). Entscheidend ist dabei, ob die betroffene Person in dem Sinne in einem Abhängigkeitsverhältnis steht, dass sie Wiesungen empfängt. Ist dies zu bejahen, liegt ein arbeits- und gesellschaftsrechtliches Doppelverhältnis vor (BGE 128 III 129 E. 1a; 121 I 259 E. 3a S. 262; 107 II 430 E. 1 S. 432; 95 I 21 E. 5b S. 25; Urteil 4C.402/1998 vom 14. Dezember 1999, E. 2a, Pra 89/2000 Nr. 50 S. 285 ff.). Das schuld- und gesellschaftsrechtliche Doppelverhältnis hat zur Folge, dass das in einem Anstellungsverhältnis stehende Organ sich sowohl an die Treuepflicht des Arbeitnehmers (Art. 321a OR) wie auch an die organschaftliche Treuepflicht des Verwaltungsrats- oder Direktionsmitglieds nach Art. 717 OR halten muss. Steht eine Verletzung der Treuepflicht zur Diskussion, ist somit getrennt zu prüfen, ob die eine oder die

andere verletzt ist. Dabei erweist sich in der Regel, dass die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht weiter geht als die arbeitsvertragsrechtliche (BGE 130 II 213 Erw. 2.1 i.f.).

3.1.4 Es erweist sich, dass es sich bei der arbeitsrechtlichen Treuepflicht, aus welcher das Konkurrenzverbot abgeleitet wird, um eine disponible Norm handelt. Die von Heuberger aufgeworfene Frage nach dem Kern der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht lässt sich auf Grund der Rechtsprechung und Literatur nicht abschliessend beurteilen. Im Sinne der von der Verfassung geschützten Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV), welche auch die freie Wahl der Organisation im Rahmen der vom Privatrecht zur Verfügung gestellten Mittel gewährleistet (Vallender, St. Galler Kommentar, Art. 27 BV Rz. 18), sind die vorliegend gewählten Organisationsformen und Vertragsverhältnisse aus zivilrechtlicher Sicht zu respektieren.

Die zivilrechtliche Frage des Umfanges und Gehalts der arbeits- und gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht ist indes, wie nachstehend zu zeigen ist, aus steuerrechtlicher Sicht für das vorliegende Verfahren von untergeordneter Bedeutung und muss im steuerrechtlichen Verfahren entsprechend auch nicht (abschliessend) geklärt werden.

3.2.1 Y., Alleinaktionär der Beschwerdeführerin, war seit 1991 einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Unternehmung; seit 2000 versieht neben ihm als Präsidenten seine Gattin die Funktion eines Mitgliedes des Verwaltungsrates (vgl. Ingress lit. A). Die Eheleute Y. sind gleichzeitig auch die einzigen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin (vgl. Einsprache act. 8 S. 1 Ziff. 2; Steuererklärung 2000 act. 43–54). Der Alleinaktionär

geht dieser Tätigkeit vollamtlich nach; die Ehefrau übt jedenfalls – gemäss Steuererklärung 2001A – keine anderweitige (Neben-)Erwerbstätigkeit aus.

3.2.2 Im Jahre 1999 erwirtschaftete die Beschwerdeführerin gemäss Erfolgsrechnung 1999 einen „Kommissions- und Beratungsertrag“ von Fr. 1 171 062.85 (Steuererklärung 1999 act. 7) und im Jahre 2000 von Fr. 866 571.89 (Steuererklärung 2000 act. 60). Mit Schreiben vom 1. September 2003 reichte die Beschwerdeführerin den Vorinstanzen eine Aufstellung über die aus Tätigkeiten für die A. Ltd. erzielten Erträge ein (Einsprache-act. 5 und 6). Gemäss dieser Auflistung präsentieren sich folgende Erträge, die einerseits bei der Beschwerdeführerin verbucht wurden, anderseits an den Alleinaktionär flossen:

Jahr	bei der X. AG verbucht	Provision an den Alleinaktionär
1995	40 917.80	120 000.--
1996	80 330.95	145 000.--
1997	179 614.85	124 000.--
1998	351 987.15	109 355.--
1999	267 068.75	122 200.--
2000	198 448.75	123 050.--
2001	385 331.35	86 673.--
2002	94 472.75	127 048.--

Das A. Ltd.-Geschäft machte folglich am gesamten Kommissionsertrag der Jahre 1999 und 2000 einen wesentlichen Anteil aus (je rund 23 % bzw. fast ein Viertel), wobei die vom Alleinaktionär direkt vereinnahmten Zahlungen ihrerseits fast der Hälfte (1999) bzw. rund zwei Dritteln (2000) der von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Beträge entsprachen.

3.2.3 Zu den an den Alleinaktionär ausgerichteten Provisionen kommen im Jahre 1999 noch eine Verrechnung aus Darlehenszins von Fr. 2 500.-- und im Jahre 2000 ein solcher von Fr. 1 875.-- sowie eine Verrechnung Rückzahlung Darlehen dazu (Fr. 50 000.--, womit sich die entsprechenden Beträge total auf Fr. 124 500.-- (1999) und Fr. 174 925.-- (2000) belaufen. Diese Beträge wurden vom Alleinaktionär in seiner privaten Steuererklärung als Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit deklariert (Steuererklärung 2001A). Ein anderweitiges Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit wird weder ausgewiesen noch behauptet.

3.3 Im Lichte der vorstehend dargestellten Rechtslage und Rechtsprechung (Erw. 2.1. und 2.2) sind die dem Alleinaktionär von der A. Ltd. ausgerichteten Provisionszahlungen als Ertragsverzichte der Beschwerdeführerin zu qualifizieren. Dieser Ertragsverzicht erklärt sich im konkreten Fall plausibel mit der wirtschaftlichen Identität des Alleinaktionärs und der Beschwerdeführerin (zum Durchgriff bei der Einmann-Aktiengesellschaft / wirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. BGE 104 Ia 367 Erw. 3; vgl. Peter Breitschmid: Festschrift für Jean Nicolas Druey, Zürich 2002, S. 61–87, S. 65 f.). Hierbei fällt vorliegend insbesondere auch ins Gewicht, dass es sich um den Ertrag aus Geschäften handelt, welche der Alleinaktionär und vollamtlich für die Beschwerdeführerin tätige Verwaltungsratspräsident mit einer Unternehmung erzielte, welche, wie dargestellt (vorstehend Erw. 3.2.2), eine nicht unbedeutende Kundin der Beschwerdeführerin war. Auf solche Erträge würde eine Unternehmung/Arbeitgeberin zu Gunsten eines unabhängigen Dritten (Angestellten) nicht verzichten (vgl. vorstehend Erw. 2.1; zum dealing at arm's length-Prinzip vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum

DBG, Zürich 2003, Art. 58 N 90; Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizer Steuerrecht I/2a, Art. 58 DBG N 109). Dieser Verzicht ist entsprechend als ungewöhnlich zu qualifizieren, so dass sich steuerrechtlich ein Abweichen von der zivilrechtlichen Regelung rechtfertigt. Dies gilt, wie gesagt, unbesehen der zivilrechtlichen Beachtlichkeit einer arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Konkurrenzklausel.

3.4.1 Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach es nicht von Belang ist, dass eine Treuhandunternehmung die Vermittlung von Liegenschaften nicht ausdrücklich zu ihrem Zweck rechne, da solche Geschäfte zum allgemeinen Geschäftsbereich eines Treuhandbüros gehörten (vorstehend Erw. 2.2.2), kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten aus der Differenzierung herleiten, der Alleinaktionär sei für die persönliche Vermittlung von Kunden entschädigt worden (was nicht vom Zweck abgedeckt sei), weshalb keine Konkurrenzierung vorliegen könne (Beschwerde S. 13 Ziff. V). Was dieses Vorbringen anbelangt, haben die Vorinstanzen berechtigterweise darauf hingewiesen, dass die aktenkundigen Zahlungsbelege der A. Ltd. eine andere Sprache sprechen, da u.a. von „Professional Services / Consultancy FEE“ (teils zzgl. „and Representations expenses …“), „Today, agreed for several consultings, assistance fees“ etc. die Rede ist. Überdies ist die Beziehungsnähe von eigenem Knowhow, das zur Verfügung gestellt wird, und der Vermittlung von weiteren Personen, welche (ergänzendes) Knowhow zur Verfügung stellen können, unverkennbar. Die Differenzierung der Beschwerdeführerin erweist sich als formalistisch und wird der gelebten Wirtschaftspraxis, was die Umschreibung und Befolgung der handelsregisterrechtlichen Zweckformulierungen anbetrifft, nicht gerecht.

3.4.2 Im Einspracheverfahren brachte die Beschwerdeführerin vor (Einsprache-act. 5 S. 2), in zeitlicher Hinsicht bestehe kein für die Annahme einer Konkurrenzierung notwendiger Zusammenhang, weil die Vermittlung von Kunden bereits früher während der unselbstständigen Erwerbstätigkeit des Alleinaktionärs erfolgt sei. Dieses Argument hat angesichts der Bedeutungslosigkeit der Frage der Treuepflicht des Alleinaktionärs kein Gewicht. Indes wird es durch die Bestätigung der A. Ltd. vom 20. November 2002 (Einsprache-act. 38) entkräftet, worin von Zahlungen seit dem Jahre 1995 die Rede ist – und was durch die eingereichte Ertragsliste (vorstehend Erw. 4.2.1) bestätigt wird –, mithin seit einem Zeitpunkt, zu welchem Y. bereits seit einigen Jahren einziges Verwaltungsratsmitglied war. Mit Recht bringt die Beschwerdeführerin, soweit ersichtlich, dieses Argument vor dem Verwaltungsgericht nicht mehr vor. In diesem Bestätigungsschreiben hatte die A. Ltd. zudem u.a. festgehalten, diese Zahlungen seien aus steuerlichen Gründen seitens der A. Ltd. nicht über die Beschwerdeführerin abgewickelt worden, woraus e silentio geschlossen werden kann, dass wirtschaftlicher Adressat der Zahlungen grundsätzlich die Beschwerdeführerin war.

3.4.3 Der Bestätigung der beiden Verwaltungsräte vom 18. November 2002, die Beschwerdeführerin habe von Beginn an Kenntnis von der Vermittlungstätigkeit des Alleinaktionärs gehabt (Einsprache-act. 39), womit ausgeschlossen wird, dass es sich um eine arbeitsvertragsrechtliche Konkurrenzierung i.S. von Art. 321a Abs. 3 OR handelt, ist im Sinne des Gesagten ebenfalls von untergeordneter Bedeutung bzw. irrelevant.

3.4.4 Soweit die Beschwerdeführerin auf die im Einspracheverfahren offerierten Zeugen (Alleinaktionär und Vertreter der A. Ltd.) hinweist, die nicht befragt wurden, konnte im vorinstanzlichen (wie auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren) ohne Verletzung des Gehörsanspruches der Beschwerdeführerin abgesehen werden, da auf Grund der Vorbringen der Beschwerdeführerin kein Anlass zur Annahme besteht, dass diese Beweisabnahme zu entscheidrelevanten, d.h. über diese aktenkundigen Bestätigungen hinausgehenden Erkenntnissen geführt hätte.

3.5 Eine Beeinträchtigung ihrer Wirtschaftsfreiheit, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, liegt nicht vor. Die Vorinstanzen führen vernehmlassend zutreffend aus (S. 3 Ziff. 2), dass der Umstand, dass die von Gesetzes wegen einer juristischen Person zustehenden Erträge zuerst bei dieser zu versteuern sind, Ausfluss des (steuerrechtlichen) Prinzips der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Kapitalunternehmungen ist. Mit den Korrekturvorschriften des DBG, wozu Art. 58 DBG gehört, soll insbesondere diese wirtschaftliche Doppelbelastung sichergestellt werden (Brülisauer/Kuhn, a.a.O., Art. 58 N 94). In ihrer (privat)-wirtschaftlichen Tätigkeit werden dadurch weder die Beschwerdeführerin als Kapitalgesellschaft noch ihr Alleinaktionär und VR-Präsident eingeschränkt. Verzichtet eine Kapitalgesellschaft auf einen ihr zustehenden Gewinn, könnte hierin im Übrigen umgekehrt eine Verletzung des aktienrechtlichen Grundsatzes der Gewinnstrebigkeit gesehen werden, dem mit den zivilrechtlichen Mitteln entgegenzuwirken wäre (vgl. Art. 706 Abs. 2 Ziff. 4 OR).

3.6 Dass durch die der Beschwerdeführerin zustehenden Kommissionszahlungen an den Alleinaktionär dieser zu Lasten der Beschwerde-

führerin direkt begünstigt wurde, ist offenkundig und war insbesondere von Anfang an für den Alleinaktionär (und seine Gattin) als handelnde Organe auch klar erkennbar bzw. hätte es auf Grund ihrer aktienrechtlichen Treuepflicht und ihrer Interessenbindung an die ihnen gehörige Beschwerdeführerin sein müssen.

3.7 Zusammenfassend erweist sich, dass die Vorinstanzen zu Recht gestützt auf den Entscheid StPS 1/98 (S. 16 ff.) die von der A. Ltd. direkt an den Alleinaktionär entrichteten Kommissionszahlungen als geldwerten Vorteil bei der Beschwerdeführerin aufgerechnet haben. Diesem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. September 2007 i.S. F. AG (VGE II 2007 27)

Geldwerte Leistung: Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte zu einem untersetzten Preis (§ 38 Abs. 1 Bst. b aStG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG)

Der von der Steuerbehörde anhand eines Drittvergleichs (Grundsatz des „dealing at arm's length") zu erbringende Beweis eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung (Eigentumswohnung) und Gegenleistung (Kaufpreis) ist grundsätzlich erbracht, wenn schlüssig hergeleitet wird, dass die Handänderung deutlich unter dem Verkehrswert erfolgt ist. Anschliessend ist es Sache der steuerpflichtigen Person, nachzuweisen, dass auch bei einem Verkauf an einen aussenstehenden Dritten kein höherer Verkaufspreis erzielt worden wäre.

Einzelkriterien eines Drittvergleichs am Beispiel einer Gesamtüberbauung.

Aus den Erwägungen

1.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG setzt sich bei der direkten Bundessteuer der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person aus dem Saldo

der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie u.a. insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c) zusammen. Das kanntonale Recht kennt eine vergleichbare Regelung (vgl. für 2001: § 64 des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000, SRSZ 172.200; für 2000: § 38 des alten Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958).

1.2 Im vorliegenden Fall sind sich die Parteien einig, dass zum steuerbaren Reingewinn auch Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte gehören, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden, wobei diesbezüglich folgende drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit solche geldwerte Leistungen aufgerechnet werden dürfen:

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung (d.h. die Gesellschaft erhält keine gleichwertige Gegenleistung);

- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person, wobei anzunehmen ist, dass bei einem aussenstehenden Dritten die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer ausgefallen wäre, mithin die Leistung ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemässem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt;

- Erkennbarkeit des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 3b mit Hinweisen; Beschwerde-

schrift, S. 5, Ziff. 2; vgl. auch Brülisauer/Kuhn in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 58 DBG, Rz. 104 mit Verweisen; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Art. 58 DBG, Rz. 90 f.; vgl. auch VGE 615/01 vom 9. April 2003, Erw.5c).

1.3 Im konkreten Fall geht es darum, dass die Beschwerdeführerin in ... (Kanton ...) im Rahmen der Überbauung „...“ ab 1997/1998 zwei Wohnhäuser mit Eigentumswohnungen erstellte, welche ab 1998/99 verkauft wurden. Am 30. November 2000 verkaufte die Beschwerdeführerin die Wohnung Nr. 1.3 an A. und am 8. Januar 2001 die Wohnung Nr. 1.5 an B. für je Fr. 360 000.--. Bei den Käufern handelt es sich um zwei von drei Söhnen des Hauptaktionärs der Beschwerdeführerin (vgl. ..., es handelt sich dabei um die beiden Söhne aus erster Ehe des Hauptaktionärs, ...). Im angefochtenen Einspracheentscheid gelangten die Vorinstanzen zum sinngemässen Ergebnis, dass beim Verkauf der beiden Eigentumswohnungen ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung und Gegenleistung vorliege, die Käufer durch einen tiefen Kaufpreis begünstigt worden seien (mit anderen Worten aussenstehende Dritte höhere Kaufpreise hätten bezahlen müssen) und dieses Missverhältnis für die handelnden Organe erkennbar gewesen sei, weshalb eine Aufrechnung von Fr. 117 000.-- (für 2000) bzw. von Fr. 112 000.-- (für 2001) vorgenommen wurde. Demgegenüber vertritt die Beschwerdeführerin den Standpunkt, wonach zusammengefasst damals die betreffenden Wohnungen äusserst schwer verkäuflich gewesen seien und deswegen kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliege, zumal mit dem Verkauf an selbst beigebrachte Kaufinteressenten die Mäklerprovisionen an den beauftragten Makler (sowie zusätzliche Insertionskosten) hätten

eingespart werden können. Auf diese unterschiedlichen Argumentationsketten ist nachfolgend in den Erwägungen 2 ff. zurückzukommen.

1.4 Zur Beweislast drängen sich noch folgende Bemerkungen auf. Obwohl im Steuerveranlagungsverfahren grundsätzlich die Untersuchungsmaxime herrscht, stellt sich vielfach die Frage der Beweislastverteilung, namentlich wenn der für die Steuerveranlagung massgebende Tatbestand mit zumutbarem Aufwand der Steuerbehörden sich nicht abklären lässt, oder wenn ungeachtet gewisser Abklärungen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit des Tatbestandes verbleibt (vgl. ASA 55, S. 627 = StE 1986, B 72.14.2 Nr. 5, Erw. 3a mit Hinweisen). Nach ständiger Rechtsprechung gilt – einmal abgesehen von den Fällen, in welchen die Steuergesetze die Beweislast speziell ordnen – als Regel, dass die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, derweil dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. statt vieler: Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. A., S. 415; vgl. auch ASA 55, S. 627). Dabei hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. VGE II 2007 15 vom 14.6.2007 Erw. 3.2 mit Hinweisen, u.a. auf VGE 615/01 vom 9.4.2003 Erw. 5d, Prot. S. 114).

Hinsichtlich der Beweislastverteilung im Rahmen von verdeckten Gewinnausschüttungen gilt der Grundsatz, wonach dann, wenn den fraglichen Leistungen der steuerpflichtigen Gesellschaft unbestrittenermassen bestimmte Verpflichtungen des Empfängers gegenüberstehen – mithin im Wesentlichen streitig ist, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein

offensichtliches Missverhältnis besteht – es an sich Sache der Steuerbehörden ist, das offensichtliche Missverhältnis bzw. die verdeckte Gewinnausschüttung zu beweisen (vgl. Brülisauer/Kuhn, a.a.O. Art. 58 DBG Rz. 101; vgl. auch VGE 615/01 vom 9. April 2003, Erw. 5d). Dabei ist – wenn es sich wie hier um Liegenschaftsverkäufe an nahestehende Personen handelt – grundsätzlich vom Drittvergleich (so genannter Grundsatz des „dealing at arm's length") auszugehen, welcher bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert abstellt (vgl. auch BGE 2A.263/2003 vom 19. November 2003, Erw. 2.3). Soweit die Steuerbehörden schlüssig herleiten, dass eine Handänderung an eine nahestehende Person deutlich unter dem Verkehrswert dieser Liegenschaft erfolgte, ist der Nachweis eines offensichtlichen Missverhältnisses grundsätzlich erbracht, es sei denn die steuerpflichtige Person bringe hinreichende entlastende Aspekte und Unterlagen vor, welche belegen, dass damals auch bei einem Verkauf an einen aussenstehenden Dritten kein höherer Verkaufspreis erzielt worden wäre bzw. weshalb damals im Verkaufszeitpunkt ausnahmsweise der erzielte Verkaufspreis den objektiven Verkehrswert nicht erreichen konnte (beispielsweise aufgrund eines Notverkaufs zur Vermeidung einer Konkurseröffnung oder ähnliche Gründe). Ein solches Vorgehen rechtfertigt sich auch deshalb, weil nur der Steuerpflichtige (nicht aber die Steuerbehörden) den genauen Ablauf und wirtschaftlichen Hintergrund der betreffenden Liegenschaftsverkäufe im Detail kennen kann (vgl. analog auch VGE II 2007 32 vom 23. August 2007, Erw. 2 mit Hinweisen).

2.1 Aus den vorliegenden Akten sind hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin verkauften Eigentumswohnungen in den Wohnhäusern 1 (7 Wohnungen) und 3 (8 Wohnungen) u.a. folgende Angaben zu entneh-

men, wobei unbestritten ist, dass das Haus Nr. 3 (mit Hauptorientierung nach Süden, gegen den …weg) grundsätzlich etwas die bessere Lage aufweist als das Haus Nr. 1 (mit Hauptorientierung gegen Osten bzw. gegen die mehr Verkehr aufweisende …strasse […]; zwischen dieser Strasse und dem Haus Nr. 1 steht noch ein altes Wohnhaus, welches mindestens teilweise den Strassenlärm für das Haus Nr. 1 abhält, vor allem für den linken bzw. nördlichen Hausteil des Hauses Nr. 1, vgl. dazu den Situationsplan in den Verkaufsunterlagen …; die nachfolgenden Angaben stammen aus den Handänderungsanzeigen …):

Objekt	Miteigentums-quote (Wohnung)	Beurkundungs-datum	Handän-derungs-datum	Erwerber	Verkaufs-preis	Preis pro Wertquo-teneinheit
Nr. 3..	../1000 (4 ½ …)	1998				4 402
Nr. 3..	../1000 (3 ½ Maisonette)	1998				3 580
Nr. 3..	../1000 (4 ½ …)	1998				4 169
Nr. 3..	../1000 (4 ½ …)	1998				4 670
Nr. 3..	../1000 (3 ½ Maisonette)	1998				3 739
Nr. 1..	../1000 (4 ½ …)	1998				4 119
Nr. 1..	../1000 (5 ½ …)	1998				3 732
Nr. 1..	../1000 (3 ½ Maisonette)	1999				3 274
Nr. 1..	../1000 (4 ½ …)	1999				3 878
Nr. 1..	../1000 (3 ½ Maisonette)	1999				3’575
Nr. 3..	../1000 (4 ½ …)	2000				4 876
Nr. 1..	130/1000 (4 ½ …)	2000			360 000.--	2 769
Nr. 1..	128/1000 (4 ½ …)	2001			360 000.--	2 813
Nr. 3..	../1000 (4 ½ …)	2002				4 386
Nr. 3..	../1000 (4 ½ …)	2002				4 779

2.2 Zur Wertquote drängen sich vorab folgende Bemerkungen auf. Nach Art. 712e Abs. 1 ZGB ist im Begründungsakt (für Stockwerkeigentum, gemäss Art. 712d ZGB) ausser der räumlichen Ausscheidung der Anteil eines jeden Stockwerkes in Hundertsteln oder Tausendsteln des Wertes der Liegenschaft anzugeben. Praktische Bedeutung besitzt diese Aufteilung namentlich für die Verteilung der gemeinschaftlichen Kosten (vgl. Art. 712h ZGB), für die Stimmkraft des Stockwerkeigentümers (vgl. Art. 712m ZGB) sowie für die Beschlussfähigkeit der Stockwerkeigentümerversammlung (vgl. Art. 712p). Die erstmalige Bestimmung der Wertquoten hat im Begründungsakt zu erfolgen, wobei den Begründern ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, freilich hat die Festlegung unter Beachtung des Gebots von Treu und Glauben zu erfolgen. Bei der Berechnung sind beispielsweise folgende Kriterien zu berücksichtigen: Fläche, Volumen, Helligkeit, Lage und Zugänglichkeit (vgl. Kren Kostkiewicz/ Schwander/Wolf, Kommentar ZGB, Rz. 6 zu Art. 712e ZGB, mit Hinweisen). Zusammenfassend stellt die Wertquote grundsätzlich in objektiver Weise dar, in welchem Verhältnis die jeweilige Eigentumswohnung (Stockwerks- bzw. Miteigentumsanteil) zum gesamten überbauten Grundstück steht. Soweit in der Beschwerde sinngemäss mit dem Verweis auf die Katalogpreise geltend gemacht wird, dass die ursprüngliche Aufteilung der Wertquoten nicht überzeuge, ist dieser Einwand deshalb nicht zu hören, weil eine fehlerhafte Aufteilung veränderbar ist (vgl. Art. 712e Abs. 2 ZGB, wonach jeder Stockwerkeigentümer Anspruch auf Berichtigung hat, wenn seine Quote aus Irrtum unrichtig festgesetzt oder infolge von baulichen Veränderungen unrichtig geworden ist), indessen von der Beschwer-

deführerin nicht geltend gemacht wird, eine solche fehlerhafte Aufteilung sei zwischenzeitlich geändert worden.

2.3 Aus der oben dargelegten Zusammenstellung lassen sich u.a. folgende Schlussfolgerungen ziehen. Es wurden im Ergebnis alle 15 Eigentumswohnungen in den beiden Häusern verkauft, und zwar in der Zeitphase von August 1998 bis März 2002. Im ersten Verkaufszyklus von August bis Dezember 1998 konnte die Beschwerdeführerin für sieben Eigentumswohnungen öffentlich beurkundete Verkaufsverträge abschliessen, fünf davon betrafen das Haus Nr. 3 und zwei das Haus Nr. 1 (jeweils den linken bzw. nördlichen Teil, mit Preisen für die beiden Wohnungen im Haus Nr. 1 von Fr. 519 000.-- bzw. Fr. 612 000.--). Im Jahre 1999 konnte die Beschwerdeführerin noch drei Verkaufsverträge für Eigentumswohnungen im Haus Nr. 1 abschliessen (in der Bandbreite von Fr. 477 000.-- bis Fr. 547 000.--), im Jahre 2000 zwei Verkaufsverträge (wovon ein Verkauf betr. die Wohnung Nr. 1.3 im Haus Nr. 1 für Fr. 360 000.-- an den Sohn A. des Hauptaktionärs der Beschwerdeführerin), im Jahre 2001 einzig der Verkauf der Wohnung Nr. 1.5 im Haus Nr. 1 an den Sohn B., ebenfalls für Fr. 360 000.--, und dann im März 2002 die beiden letzten Verkaufsverträge für die noch verbliebenen Eigentumswohnungen im Haus Nr. 3 (in der Bandbreite von Fr. 500 000.-- bis Fr. 540 000.--). Diese Entwicklung belegt, dass der Verkauf der Eigentumswohnungen in den Jahren 2000 und 2001, als die umstrittenen Verkäufe an nahestehende Personen erfolgten, weniger rasch erfolgte (anfangs 2000 waren von den insgesamt 15 Eigentumswohnungen noch fünf nicht verkauft, davon gingen dann zwei an zwei Söhne des Hauptaktionärs). Im Einklang damit stehen auch die Vorbringen und Unterlagen

der Beschwerdeführerin, welche die Verkaufsanstrengungen der damals eingesetzten Makler belegen (vgl. ...). Diese Gründe sprechen an sich dafür, beim Verkauf der beiden Eigentumswohnungen an die nahestehenden Personen einen im Vergleich zu den anderen Eigentumswohnungen etwas tieferen Verkaufspreis noch nicht als Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu qualifizieren. Allerdings bringt die oben dargelegte Zusammenstellung „Preis pro Wertquoteneinheit“ klar zum Ausdruck, dass die Eigentumswohnungen Nr. 1.3 und 1.5 den Söhnen des Hauptaktionärs zu einem Ansatz (2 769 bzw. 2 813, durchschnittlich 2 791 pro Wertquoteneinheit) verkauft wurden, welcher deutlich (bzw. Fr. 925.--) unter dem Durchschnittswert für die weiteren Wohnungen im Haus Nr. 1 liegt (4 119, 3 732, 3 274, 3 878, 3 575, durchschnittlich 3 716 pro Wertquoteneinheit), was bei einer Wertquote von 130/1000 Fr. 120 250.-- ausmacht bzw. bei einer solchen von 128/1000 Fr. 118 400.-- (mithin in etwa die Höhe der aufgerechneten Beträge).

2.4 Zudem fallen noch folgende Umstände auf. Zum einen hat die Beschwerdeführerin die beiden letzten Eigentumswohnungen (Nr. 3.1 und 3.3) nicht zu einem ebenfalls tieferen Ansatz veräussert, sondern solange zugewartet, bis Verkäufe zu einem Verkaufspreis möglich wurden, welche mit den Verkaufspreisen der anderen Wohnungen im Haus Nr. 3 vergleichbar sind (vgl. auch den Preis pro Wertquoteneinheit bezüglich der Wohnungen im Haus Nr. 3). Zum andern fällt ins Gewicht, dass der vereinbarte Verkaufspreis von je Fr. 360 000.-- für die Wohnungsverkäufe an die zwei Söhne des Hauptaktionärs auch noch deutlich unter der von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegebenen privaten Verkehrswertschätzung eines Architekten und lokalen Kreisschätzers liegt, welcher in seinem

Gutachten vom 1. April 2003 für die Eigentumswohnung Nr. 1.5 im ... (GB ...) per Januar 2001 einen Verkehrswert von Fr. 413 000.-- ermittelte sowie für diejenige im ... (GB ...) per November 2000 einen solchen von Fr. 405 000.-- (vgl. ...). Einmal ungeachtet dessen, ob diese private, von der Beschwerdeführerin eingereichte Schätzung in allen Teilen überzeugt, kann daraus unmissverständlich abgeleitet werden, dass diese beiden Eigentumswohnungen zu einem Preis unter dem Verkehrswert verkauft wurden. Dass die private Verkehrswertschätzung grundsätzlich zu tief bzw. am untersten Rand einer in Betracht kommenden Bandbreite veranschlagt wurde, wird namentlich dadurch belegt, dass hinsichtlich der Grundstücksfläche von 780 m^2 im Gutachten (S. 3) zwar ein Landwert von Fr. 500.--/m^2 erwähnt wird, in die Berechnung im Rahmen des Realwertes (RW) ein Erwerbspreis von Fr. 315 900.-- (per 26.3.1997) bzw. ein Landwert von Fr. 405.--/m^2 berücksichtigt wurde, indessen der effektiv höhere Verkehrswert des Landes per Verkaufszeitpunkt (Nov. 2000 bzw. Jan. 2001) unberücksichtigt blieb, obwohl die Beschwerdeführerin in der Eingabe ans Verwaltungsgericht selber zugab, dass bei insgesamt 6 Handänderungen in ... im Jahre 1998 (!) folgende Durchschnittswerte bei Landverkäufen erzielt wurden: Mittelwert Fr. 655.--/m^2; Medianwert Fr. 674.--/m^2 (vgl. ...).

Diese erwähnte (zu) tiefe Bewertung wird auch noch durch folgenden Quervergleich belegt: Die Wohnungen Nr. 1.5 (...) und Nr. 1.4 (...) sind gemäss den aktenkundigen Verkaufsunterlagen praktisch flächengleich und ähnlich (bzw. spiegelbildlich) angeordnet. In der Flächenwert-Berechnung des privaten Gutachters wird für die Wohnung Nr. 1.5 (GB ...) wie folgt vorgegangen: Nettowohnfläche 104.7 m^2 à Fr. 3 500.-- = 366 450.--

zuzüglich Balkon 9.6 m^2 à Fr. 1 000.-- bzw. Fr. 9 600.--, zuzüglich Waschküche 13.2 m^2 à Fr. 1 500.- bzw. Fr. 19 800.-- zuzüglich Keller 10.5 m^2 à Fr. 1 000.-- bzw. Fr. 10 500.--, zuzüglich Garagenplatz Fr. 20 000.--, zusammen Fr. 426 350.--. Würde man die gleichen vom Gutachter verwendeten Ansätze bei der Wohnung Nr. 1.4 anwenden, resultierte für diese Wohnung ein Flächenwert, welcher etwas kleiner wäre als derjenige für die Wohnung Nr. 1.5 (da die Waschküche 1.5 deutlich grösser ist als die Waschküche 1.4, ebenso ist der Keller 1.5 etwas grösser als der Keller 1.4, derweil der Balkon 1.4 grösser ist als der Balkon 1.5, vgl. Verkaufsunterlagen). Mit anderen Worten würde die Wohnung 1.4 (...) nach der Flächenwert-Berechnung des privaten Gutachters einen Flächenwert (FW) von nicht ganz Fr. 426 000.-- (per Jan. 2001) erreichen (analog GB ...). Dies ergäbe unter der Annahme, dass der Realwert (RW) - Berechnung des Gutachters und der Gewichtung „RW + FW: 2“ beizupflichten wäre (was hier offen bleiben kann), einen Verkehrswert für die Wohnung Nr. 1.4 von rund Fr. 410 000.-- (RW: 126/1000 von 3 120 000 = 393 120; FW rund 426 000.--; RW + FW: 2 = 409 560). Effektiv hat aber die Beschwerdeführerin im Dezember 1998 für die Wohnung Nr. 1.4 einen Verkaufspreis von Fr. 519 000.-- erzielt, mithin Fr. 109 000.-- mehr als nach den Berechnungsansätzen des privaten Gutachters für die Wohnung Nr. 1.4 zu veranschlagen wäre.

2.5 Zu berücksichtigen ist aber auch noch, dass die Beschwerdeführerin nicht geltend macht, geschweige denn belegt, dass sie (beispielsweise aus Liquiditätsgründen) gezwungen gewesen sei, von den im November 2000 verbliebenen vier Eigentumswohnungen wenigstens zwei umgehend zu verkaufen (so genannten Notverkäufe, und deswegen einen

tieferen Verkaufspreis habe akzeptieren müssen), und nur noch bei zwei Wohnungen sich mehr Zeit für die Suche nach Käufern habe nehmen können.

2.6 Bei dieser Sachlage und im Lichte der analysierten Wohnungsverkäufe haben die Vorinstanzen im konkreten Fall zu Recht ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung (Eigentumswohnung) und der Gegenleistung (Kaufpreis Fr. 360 000.--) angenommen, welches als Begünstigung der die beiden Wohnungen erwerbenden Söhne des Hauptaktionärs zu qualifizieren ist. Mit anderen Worten ist davon auszugehen, dass die Wohnungen Nr. 1.3 und 1.5 an einen aussenstehenden Dritten nicht für Fr. 360 000.-- verkauft worden wären. Des Weiteren berücksichtigen die Vorinstanzen zu Recht, dass die dritte Voraussetzung – die Erkennbarkeit des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe – gegeben war. Dementsprechend gelangten die Vorinstanzen im angefochtenen Entscheid zu Recht zum Ergebnis, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung durch unterpreislichen Verkauf der beiden Wohnungen an zwei Söhne des Hauptaktionärs vorliegt. Daran vermögen die weiteren Vorbringen in der Beschwerde nichts zu ändern. Unbehelflich ist namentlich auch der Einwand in der Beschwerdeschrift (S. 7), dass sinngemäss nach der zürcherischen Praxis erst dann von einem Missverhältnis ausgegangen werde, wenn die Differenz zwischen Verkehrswert und beurkundetem Kaufpreis 25 % und mehr betrage. Im Übrigen ändert sich vorliegend am Missverhältnis auch dann nichts, wenn bei den Verkäufen an die beiden Söhne berücksichtigt wird, dass dabei keine Maklerprovisionen anfielen (welche nach Darstellung in der Beschwerdeschrift, S. 16, mindestens Fr. 10 000.--, allenfalls sogar Fr. 16 000.-- pro Woh-

nung betragen hätten). Ferner hat das Gericht keine Veranlassung, den Beizug eines Sachverständigen zu veranlassen, zumal die Vorinstanzen im Vernehmlassungsverfahren eine Stellungnahme der kantonalen Güterschatzungskommission zum Parteigutachten einreichten, welche der Beschwerdeführerin am 25. Mai 2007 zur Kenntnis gebracht wurde, ohne dass anschliessend ein Antrag auf einen weiteren Schriftenwechsel gestellt wurde.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2007 i.S. G. (VGE II 2007 32)

Beweislastverteilung im Steuerverfahren am Beispiel von Eigenleistungen eines Selbstständigerwerbenden

Der Steuerpflichtige ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben in aller Regel an die im Steuerverfahren einmal abgegebenen Erklärungen gebunden. Weicht er später davon ab, ist er grundsätzlich verpflichtet, für den Wahrheitsgehalt seiner geänderten Darstellung Beweismittel beizubringen oder solche genau zu bezeichnen. Fehlt es daran, so ist zu Ungunsten des Steuerpflichtigen anzunehmen, der neu behauptete Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht. Zusätzliche Gründe, welche im Einzelfall diese Beweiswürdigung stützen können (Vermögensvorschlagsrechnung, Erhöhung der Gebäudeversicherungssumme).

Erwägungen

1. Im vorliegenden Fall ist unbestritten und aktenmässig erstellt, dass der Beschwerdeführer als selbstständigerwerbender Kundenmaurer Bauarbeiten ausführt wie Maurer- und Gipserarbeiten, Plattenarbeiten, Montage-, Demontage- und Abbrucharbeiten, Wärmedämmungen etc. (vgl. ...)

Unbestritten ist auch, dass die Eigenleistungen des selbstständigerwerbenden Steuerpflichtigen, die er während der normalen Arbeitszeit bzw. Geschäftszeit im Bereich der eigenen gewerblichen selbstständigen Tätigkeit mit Ressourcen des Geschäfts (Arbeit und Material) für eine eigene Privatliegenschaft erbracht hat, dem steuerbaren Erwerbseinkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet werden (vgl. dazu P. Locher, Kommentar zum DBG, Rz. 48 ff. zu Art. 16 DBG mit weiteren Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 136 zu Art. 18 DBG; vgl. auch VGE 637/01 vom 22. März 2002, Prot. S. 153, mit Hinweisen). Streitig ist im Wesentlichen einzig, wie hoch die steuerbaren Eigenleistungen des selbstständigerwerbenden Kundenmaurers zu veranschlagen sind. Während die Vorinstanzen gestützt auf die ersten Angaben des Pflichtigen steuerbare Eigenleistungen von Fr. 100 000.-- aufgerechnet haben, argumentiert der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht, dass lediglich ein Betrag von Fr. 30 000.-- aufgerechnet werden dürfe.

2. Bevor auf den Umfang dieser steuerbaren Eigenleistungen eingegangen wird, ist zur Beweislastverteilung was folgt festzuhalten. Obwohl im Steuerveranlagungsverfahren grundsätzlich die Untersuchungsmaxime herrscht, stellt sich vielfach die Frage der Beweislastverteilung, namentlich wenn der für die Steuerveranlagung massgebende Tatbestand mit zumutbarem Aufwand der Steuerbehörden sich nicht abklären lässt, oder wenn ungeachtet gewisser Abklärungen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit des Tatbestandes verbleibt (vgl. ASA 55, S. 627 = StE 1986, B 72.14.2 Nr. 5, Erw. 3a mit Hinweisen). Nach ständiger Rechtsprechung gilt – einmal abgesehen von den Fällen, in welchen die Steuergesetze die

Beweislast speziell ordnen – als Regel, dass die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, derweil dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. statt vieler: Blumenstein/ Locher, System des Steuerrechts, 5. A., S. 415; vgl. auch ASA 55, S. 627). Dabei hat der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. VGE II 2007 15 vom 14.6.2007 Erw. 3.2 mit Hinweisen, u.a. auf VGE 615/01 vom 9.4.2003 Erw. 5d, Prot. S. 114).

Zudem ist der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz von Treu und Glauben in aller Regel an im Steuerverfahren einmal abgegebene Erklärungen gebunden (vgl. Höhn/ Waldenburger, Steuerrecht 8. A., § 51, Rz. 18, S. 965 oben; VGE 614/00 vom 8.9.2000 Erw. 3a, Prot. S. 297).

Soweit ein Steuerpflichtiger mit seiner Steuererklärung Angaben vorbringt, die er auf eine Rückfrage der Veranlagungsbehörde hin noch ergänzt hat bzw. durch seinen Rechts- oder Steuervertreter ergänzen liess, und in der Folge von der ursprünglichen Sachdarstellung abweicht, ist in einer solchen Konstellation grundsätzlich der Steuerpflichtige verpflichtet, für den Wahrheitsgehalt seiner geänderten Darstellung Beweismittel beizubringen oder solche genau zu bezeichnen. Mit anderen Worten ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Aspekte und Unterlagen vorzubringen, welche belegen sollen, dass die ursprüngliche Sachdarstellung des Pflichtigen den massgebenden Sachverhalt unzutreffend wiedergebe. Fehlt es daran, so ist der Beweis nicht gehörig angetreten und es ist zu Ungunsten des Steuerpflichtigen anzunehmen, der neu behauptete Sachverhalt habe

sich nicht verwirklicht (vgl. VGE II 2007 15 vom 14.6.2007 Erw. 3.2 mit Hinweis). Dies rechtfertigt sich auch deshalb, weil nur der Steuerpflichtige (nicht aber die Steuerbehörde) den genauen Ablauf und wirtschaftlichen Hintergrund der betreffenden Eigenleistungen im Detail kennen kann (vgl. analog auch VGE 637/00 vom 26. Juni 2001 Erw. 1c in fine, Prot. S. 311 oben).

3.1 Aus den vorliegenden Akten ist zu entnehmen, dass der Pflichtige gestützt auf ein dem Gemeinderat … eingereichtes Baugesuch für die Erstellung eines Anbaus (mit neuer Wohnung), in welchem die approximativen Baukosten auf Fr. 423 500.-- (773 m^3 à Fr. 550.--) veranschlagt wurden (vgl. …), sowie gestützt auf die am … erteilte Baubewilligung (vgl. …) im Jahre 2002 diesen Anbau realisiert hat (wobei gleichzeitig auch noch am bestehenden, aus dem Jahre … stammenden Wohngebäude Unterhaltsarbeiten vorgenommen wurden). Mit der Steuererklärung 2001/02 reichte der Steuerpflichtige eine Zusammenstellung mit der Überschrift „Baukredit Anbau, Umbau und Renovation“ ein, in welcher die einzelnen Arbeitsgattungen detailliert aufgelistet wurden, wobei gleichzeitig zwischen „Neubau“ und „Altbau“ (Unterhalt) differenziert wurde. Diese Zusammenstellung endete mit folgenden Angaben (vgl. …):

	Total	Neubau	Altbau
Total Fremdleistungen und Bankzinsen/Spesen	469 388.20	381 760.95	86 294.80
Eigenleistungen: Einkäufe und handwerkl. Eigenleistung	206 268.20	156 268.20	50 000
Total Baukosten	675 656.40	538 029.15	136 294.80

3.2 Bei der Bearbeitung der Steuererklärung nahm die Veranlagungsbehörde mit Schreiben vom 25. August 2004 ausdrücklich auf die in der eingereichten Zusammenstellung enthaltenen Eigenleistungen von insgesamt Fr. 206 268.20 Bezug und forderte den Pflichtigen bzw. die vom Pflichtigen beauftragte Steuervertreterin auf, Ergänzungsfragen zu den handwerklichen Eigenleistungen (inkl. Einkäufe) zu beantworten sowie entsprechende Belege und Zahlungsnachweise einzureichen (vgl. ...).

Mit der Antwort vom 27. September 2004 reichte die damalige Steuervertreterin des Steuerpflichtigen, die X. AG, eine detaillierte Zusammenstellung ein, in welcher die erbrachten Eigenleistungen per 4. Juli 2002 auf insgesamt Fr. 106 694.40 beziffert wurden, wobei die Hauptarbeiten des Pflichtigen wie folgt veranschlagt wurden:

Zusammenstellung der erbrachten Eigenleistung (vgl. ...):

...

Gestützt auf diese vom Steuerpflichtigen bzw. seiner Steuervertreterin eingereichte detaillierte Zusammenstellung rechnete die Veranlagungsbehörde zum deklarierten Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 14 257.-- noch insgesamt gerundet Fr. 100 000.-- als steuerbare Eigenleistungen auf (vgl. ...).

3.3 In der Einsprache vom 18. November 2004 argumentierte der Steuerpflichtige unter anderem,

- dass die ganze Bauzeit vom 18. Februar 2002 bis zum 6. September 2002 gedauert habe, dass er insgesamt während 12 Wochen am Neubau gearbeitet habe,

- dass er während dieser 12 Wochen mehrheitlich Arbeiten ausgeführt habe, für welche er nicht als Fachmann qualifiziert sei, (u.a. Gipser-, Platten-, Boden- und Malerarbeiten),

- dass seine als Facharbeiter ausgeführten Arbeiten (7.2 Wochen à 45 Stunden à Fr. 60.--/h) auf insgesamt Fr. 20 000.-- zu veranschlagen seien,

- und dass die eingereichte Kostenzusammenstellung vom 4. Juli 2004 (recte gemäss Akten: 2002) sämtliche Arbeiten am Alt- und Neubau sowie Nichtfacharbeiten durch Dritte (Familie/Bekannte) beinhalte und insbesondere deshalb nicht aussage- und beweiskräftig sei, weil diese Zusammenstellung als Basis für die Verhandlung der Hypothekardarlehen gedient habe (vgl. ...).

In einer Eingabe vom 15. Dezember 2004 mit Zusammenstellung vom 12. Dezember 2004 kam der Beschwerdeführer auf Eigenleistungen von insgesamt Fr. 37 387.50 (vgl. ...).

3.4 Im angefochtenen Einspracheentscheid führten die Vorinstanzen zur Begründung der Aufrechnung von Fr. 100 000.-- zwei weitere Begründungsketten an. Einerseits wiesen sie darauf hin, dass der Revisor eine Vermögensvorschlagsrechnung durchgeführt habe, welche einen Fehlbetrag von Fr. 143 885.-- ergeben habe (vgl. ...). Anderseits gingen sie von der Erhöhung der Gebäudeversicherungssumme um Fr. 585 000.-- gemäss Schätzungsunterlagen aus und zogen davon die Fremdleistungen gemäss der vom Pflichtigen eingereichten Zusammenstellung im Gesamtbetrag von Fr. 469 388.20 ab, so dass ein Differenzbetrag von Fr. 115 612.-- resultierte (als Eigenleistungen in Form von Arbeit und Material).

4.1 Auf die im angefochtenen Einspracheentscheid angeführte Vermögensvorschlagsrechnung (mit einem Fehlbetrag von Fr. 143 885.--) wurde in der vorliegenden Beschwerde ans Verwaltungsgericht nicht näher eingegangen. Es geht dabei darum,

- dass der Beschwerdeführer am 25. September 2003 als Reinvermögen per 31. Dezember 2001 einen Schuldenüberhang von Fr. -114 268.-- deklariert hatte (vgl. ..., wobei anstelle des deklarierten Steuerwertes der betreffenden [Versicherungs]-Police ein Wert von Fr. 31 295.-- statt Fr. 54 960.-- angerechnet wurde),

- dass derweil das per 31. Dezember 2002 ermittelte Reinvermögen einen Betrag von Fr. +80 666.-- ergab (unter Anrechnung der deklarierten Investitionen und von Fr. 31 295.-- bei der Rentenversicherung, vgl. ...),

- dass aus einer Gegenüberstellung des Reinvermögens per 31.12.01 und per 31.12.02 eine Vermögenszunahme von Fr. +194 934.-- resultierte (114 268 + 80 666),

- dass der Privataufwand der Beschwerdeführer für das Jahr 2002 auf Fr. 111 009.-- veranschlagt wurde (vgl. ...; Grundbetrag Ehepaar Fr. 18 500; ausgewiesene Schuldzinsen 2002 Fr. 71 611; Krankenkassenprämien gem. StE Fr. 5 205; Krankheitskosten gem. StE Fr. 1 593; bezahlte Steuern: Fr. 2 000; Verkehr Fr. 6 000; Kommunikation und Zeitungen Fr. 1 000; übrige Ausgaben Fr. 5 000),

- und dass somit die Vermögensveränderung sowie der Privataufwand (inkl. Schuldzinsen) für 2002 insgesamt Fr. 305 943.-- ausmachten, indessen das Zwischentotal der deklarierten Einkünfte 2002 (Fr. 45 570 gem. Ziff. 6 der StE 2002) und der deklarierten Mieterträge (Fr. 116 490 gem. Ziff. 8.3 der StE 2002) lediglich Fr. 162 060.-- erreichte, womit ein Fehlbetrag von Fr. 143 883.-- resultierte (305 943 ./. 162 060).

4.2 In der vorliegenden Beschwerde wurde gegen die vorinstanzliche Plausibilitätsberechnung anhand der Gebäudeversicherung u.a. sinngemäss eingewendet, von den Eigenleistungen in Form von Arbeit und Material im Betrage von Fr. 115 612.-- müsste noch eine angemessene Gewinnmarge (von 25 %) abgezogen werden, so dass eine Eigenleistung von Fr. 80 020.80 resultierte (106 694.40 abzüglich 25 %). Zudem habe der

Steuerpflichtige sämtliche Materialien für die Erstellung des Neubaus privat eingekauft. Ziehe man diese Materialeinkäufe im Betrage von Fr. 35 029.-- vom erwähnten Zwischenergebnis von Fr. 80 020.80 ab, resultiere als Eigenleistungen eine Zwischensumme von Fr. 44 991.80. Des Weiteren gelte es zu berücksichtigen, dass auch der Sohn – welcher weder in der Einzelfirma des Vaters angestellt, noch in der Baubranche tätig sei – in seiner Freizeit dem Vater im genannten Neubau mitgeholfen habe. Gehe man von einer Stundenzahl von 400 aus (à Fr. 25.--), müssten insgesamt Fr. 10 000.-- als Mithilfe des Sohnes abgezogen werden. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Bauphase im Jahre 2002 lediglich 29 Wochen gedauert habe und in dieser Zeitspanne noch Arbeiten für Dritte in der Höhe von Fr. 37 293.10 angefallen seien. Ferner habe es sich beim Neubau um einen Holzbau gehandelt, welcher durch einen Zimmermann erstellt worden sei; dementsprechend würden sich die Facharbeiten lediglich auf das Kellergeschoss beschränken. Schliesslich seien alle Kellerwände (Aussen- und Innenmauern) nur gemauert, also nicht geschalt und betoniert worden; ebenso sei die Kellerdecke als so genannte „Ziegeleinhängedecke“ erstellt worden, ohne den Einsatz von Beton, wodurch sich eine Deckenschalung erübrigt habe. Unter Berücksichtigung all dieser Umstände müsse im Ergebnis mit einer Eigenleistung von lediglich Fr. 30 000.-- gerechnet werden.

4.3 Diese Vorbringen in der Beschwerde hat der Beschwerdeführer einzig mit einer Materialeinkaufliste für das Jahr 2002 (im Gesamtbetrag von Fr. 35 029.05) untermauert. Er brachte aber keinerlei Belege vor, aus welchen die Mitarbeit oder die berufliche Qualifikation des Sohnes ersichtlich wäre, noch reichte er Unterlagen ein, welche belegen würden,

dass anstelle der in der Zusammenstellung vom 4. Juli 2002 aufgeführten Betonarbeiten (vgl. oben, Erw. 3.2) kostengünstigere Mauerwerke zum Einsatz kamen.

Bei dieser Sachlage verhält es sich so, dass weiterhin widersprüchliche Angaben des Pflichtigen zum Wert der damals erbrachten Eigenleistungen vorliegen. Zusammenfassend hat der Pflichtige den Nachweis nicht erbracht, dass die ursprünglich vom Pflichtigen bzw. seiner Steuervertreterin eingereichte Zusammenstellung der erbrachten Eigenleistungen vom 4. Juli 2002 übersetzt sei bzw. die tatsächlichen Verhältnisse falsch wiedergebe, weshalb die Vorinstanzen zu Recht von den darin enthaltenen Angaben ausgegangen sind. Für dieses Ergebnis spricht insbesondere auch die im angefochtenen Entscheid thematisierte Vermögensvorschlagsrechnung, zu welcher sich der fachlich vertretene Pflichtige zu Unrecht nicht geäussert hat. Aus diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 1. März 2007 i.S. X. (2P.203/2006)

Interkantonale (virtuelle) Doppelbesteuerung: Steuerrechtlicher Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV)

Der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache ist grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt, kann allerdings der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die behauptete subjektive Steuerpflicht am neuen Ort auferlegt werden. Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist im Zweifel das bisherige Steuerdomizil als fortbestehend zu betrachten.

In casu sprechen die festgestellten Tatsachen dafür, dass die Absicht des dauernden Verbleibens trotz unbestrittenen teilweisen Aufenthalts im Kanton Schwyz weiterhin am bisherigen Steuerdomizil im Kanton Bern verblieb. Der Pflichtige konnte in der Folge den Gegenbeweis nicht erbringen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

X. war bis und mit dem Steuerjahr 2000 in A. (BE) steuerpflichtig. Am 31. Mai 2001 meldete er sich nach B. (SZ) ab. Ende Juli 2003 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Verfahren ein um Feststellung der Steuerpflicht von X. für die Steuerjahre 2001, 2002 und 2003. Sie verfügte am 14. Januar 2004, sein steuerrechtlicher Wohnsitz befinde sich für die Steuerjahre 2001 und 2002 in der Einwohnergemeinde C. (BE) sowie ab dem Steuerjahr 2003 in der Gemeinde D. (BE). Eine Einsprache gegen diese Verfügung blieb ebenso erfolglos wie ein Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern. Gegen deren Entscheid gelangte X. an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern. Dieses wies die Beschwerde ebenfalls ab.

X. erhob am 15./16. August 2006 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts aufzuheben; es sei festzustellen, dass sein Steuerwohnsitz in den Jahren 2001 und 2002 in B. (SZ) gelegen habe. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung bzw. Sachverhaltsergänzung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Subeventuell sei der Kanton Schwyz zur Rückerstattung von Akontozahlungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 und 2002 zu verpflichten.

Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz beantragte dagegen, die Eingabe im Haupt- und Eventualbegehren abzuweisen, im Subeventualantrag indes gutzuheissen, dem Kanton Schwyz aber keine Kosten aufzuerlegen.

Aus den Erwägungen

1. [...]

2.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 132 I 220 E. 2.1 S. 222 f.).

Im vorliegenden Fall soll der Beschwerdeführer auf Grund des angefochtenen (Steuerdomizil-)Entscheids im Kanton Bern für die Steuerjahre 2001 und 2002 der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt werden. In der Beschwerde wird dagegen geltend gemacht, das Hauptsteuerdomizil sei damals im Kanton Schwyz gewesen. Damit liegt eine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Streitig ist mithin, wo sich im massgebenden Zeitpunkt (Ende der Steuerperiode 2001 bzw. 2002) der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers befand.

2.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbstständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG; Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 23 Abs. 1 ZGB) bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGE 123 I 289 E. 2a S. 293 f., mit Hinweisen). Wenn sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbstständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (BGE 132 I 29 E. 4.2 S. 36; 125 I 54 E. 2b S. 56 ff.). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich für die Steuerhoheit nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an, der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 132 I 29 E. 4.1 S. 36; 123 I 289 E. 2b S. 294). Die Frage, zu wel-

chem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen hat, ist auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

2.3 In Bezug auf die Beweisführung und den relevanten Zeitpunkt ist der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen (vgl. Pra 2000 Nr. 7 S. 29, 2P.145/1998, E. 3c); allerdings kann der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. ASA 39 S. 284 E. 3c). Ist der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist im Zweifel das bisherige Domizil als fortbestehend zu betrachten (vgl. zum Ganzen auch Urteil 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005, E. 2.3, mit Hinweisen).

3.1 Der Beschwerdeführer wurde bis ins Jahr 2000 unbestrittenermassen vom Kanton Bern besteuert und wird es auch wieder ab 2003, nachdem er mit seiner Partnerin in D. (BE) ein eigenes Haus bezogen hatte. Bei dieser Konstellation ist es nicht zu beanstanden, wenn vom Beschwerdeführer der Nachweis verlangt wurde, dass er in der Zwischenzeit in B. (SZ) ein Steuerdomizil begründet habe. Die Behauptung, in Wirklichkeit habe sich sein Lebensmittelpunkt schon ab dem Jahre 1999 im Kanton Schwyz befunden, vermag daran grundsätzlich nichts zu ändern. Dass er sich erst am 31. Mai 2001 in B. anmeldete, lässt darauf schliessen, dass er den vorherigen Aufenthalt an diesem Ort selber als bloss provisorisch betrachtete. Im Übrigen ist nicht von entscheidender Bedeutung, ob

und wie lange sich der Beschwerdeführer in den streitigen Jahren tatsächlich in B. aufgehalten hat. Für die Begründung eines Hauptsteuerdomizils ist vielmehr massgeblich, ob er diesen Ort zum Zentrum seiner Lebensinteressen gemacht hatte und sich dort mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhielt. Dieser Nachweis ist nicht erbracht, selbst wenn die erst im bundesgerichtlichen Verfahren eingereichten Beweismittel, namentlich die Bestätigungen des Arbeitgebers und der Lebenspartnerin, berücksichtigt werden; deshalb kann auch dahingestellt bleiben, ob die kantonalen Behörden diese Personen hätten einvernehmen müssen.

3.2 Für ein Überwiegen der Beziehungen zum Kanton Bern sprechen folgende Gesichtspunkte: In C. (BE) hatte der Beschwerdeführer ab Dezember 2001 zusammen mit seiner Lebenspartnerin ein Reiheneinfamilienhaus gemietet. Im Kanton Bern hatte er überdies Geschäftsbeziehungen; er war Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz in A., die ein Restaurant betrieb, wobei er allerdings nicht persönlich anwesend sein musste. Ferner hatte er im Februar 2001 in D. Bauland erworben, das er in der Folge überbaute. Auch wenn er das neue Haus erst im Jahre 2003 beziehen konnte, lässt dies doch den Schluss zu, dass es bezüglich seines relativ kurzen Aufenthaltes im Kanton Schwyz jedenfalls an der Absicht dauernden Verbleibens fehlte. Zudem verfügte er ab September 2002 über eine Liegenschaft in A. Zwar darf dem Beschwerdeführer geglaubt werden, dass er in den streitigen Jahren in der Villa seines Arbeitgebers in B. (SZ) wohnen durfte und auch tatsächlich gewohnt hat, wo sich damals häufig auch seine Partnerin aufhielt. Gemäss dem Einspracheentscheid der bernischen Steuerverwaltung, auf den sich der Beschwerdeführer selber beruft, bestand aber ein schriftlicher Mietvertrag nur über ein

Zimmer in jenem Haus; zudem hatte er im Fragebogen für Personen mit Wochenaufenthalt (interkantonal; 2001, 2002) angegeben, er wohne dort „ohne eigene Möbel“. Auch dieser Umstand spricht gegen die Absicht dauernden Verbleibens. Dass der Beschwerdeführer in B. dem Wasserskisport nachgehen konnte, dem er eine grosse Bedeutung zumass, ist unter diesem Gesichtspunkt nicht ausschlaggebend. In B. befand sich zwar auch der Sitz der Arbeitgeberin, doch wird dieses Indiz dadurch relativiert, dass der Beschwerdeführer im Aussendienst tätig war und er sich deshalb häufig an anderen Orten in der Schweiz aufhielt.

4.1 Die staatsrechtliche Beschwerde ist demnach im Haupt- sowie Eventualantrag unbegründet und damit abzuweisen. In Bezug auf das Subeventualbegehren hat der Beschwerdeführer für die Schwyzer Kantons- und Gemeindesteuern 2001 sowie 2002 offenbar Akontozahlungen geleistet. Der Kanton Schwyz hat aber keine entsprechenden Steuern veranlagt, sondern betrachtet den geltend gemachten Wohnsitz in B. (SZ) als Scheindomizil; er wird dem Beschwerdeführer daher die fraglichen Akontozahlungen zurückzuerstatten haben.

4.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Beschwerdeführer als im Wesentlichen unterliegende Partei anzusehen, weshalb es sich rechtfertigt, ihm die Gerichtskosten ganz aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind keine zuzusprechen (vgl. Art. 159 OG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 2006 i.S. Y. Immobilien AG (VGE 621/05)

Verfahrensrecht: Rückzug einer Einsprache im Vorverfahren; Rechtsnatur und Wirkung (§ 153 Abs. 3 StG)

Eine einspracheweise angefochtene Veranlagungsverfügung erwächst mit der Rückzugserklärung unmittelbar in (formelle) Rechtskraft. Angesichts der deklaratorischen Natur des Abschreibungsbeschlusses stellt ein allfälliger förmlicher (nachgelieferter) Abschreibungsbeschluss keinen Entscheid in der Streitsache dar und löst nicht erneut den Rechtsmittelfristenlauf aus.

Nach allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen ist der Rückzug eines Rechtsmittels vor Zustellung eines Abschreibungsbeschlusses nur widerrufbar, wenn Willensmängel nachgewiesen werden. Nach Zustellung eines allfälligen Abschreibungsbeschlusses ist ein Widerruf gänzlich ausgeschlossen. Willensmängel können diesfalls nur noch mittels eines Revisionsgesuchs geltend gemacht werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Einschätzungsmitteilung 2002 vom 15. November 2004 veranlagte das Steueramt der Stadt Zürich die Y. Immobilien AG mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 431 500.-- und einem Eigenkapital von Fr. 1 104 000.-- (bei einem satzbestimmenden Eigenkapital von Fr. 3 552 000.--). Diese Einschätzung wurde von der Y. Immobilien AG nicht angefochten. Mit Veranlagungsverfügung 2002 vom 11. Januar 2005 (Versand) wurde die Y. Immobilien AG von der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz kantonal mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 2 473 000.-- veranlagt. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Y. Immobilien AG am 28. Januar 2005 Einsprache, welche sie in der Folge am 9. Februar 2005 wieder schriftlich zurückzog.

Am 21. Juli 2005 teilte die Y. Immobilien AG der kantonalen Steuerkommission unter Bezugnahme auf ein vorausgegangenes Telefonat mit, sie benötige eine Bestätigung, dass die Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern 2002 für den Kanton Schwyz noch nicht rechtskräftig veranlagt seien (interkantonale Doppelbesteuerung). Da das Steuergesetz einen schriftlichen Einspracheentscheid auch für den vorliegenden Fall vorschreibe und ein solcher bis anhin noch nicht eingegangen sei, sei das Einspracheverfahren betr. der Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern 2002 für den Kanton Schwyz klarerweise noch nicht rechtskräftig abgeschlossen.

Die kantonale Steuerverwaltung antwortete daraufhin der Y. Immobilien AG unter Verweis auf § 153 Abs. 3 StG, dass mit dem Vergleich vom 9. Februar 2005 das Einspracheverfahren abgeschlossen worden und die Veranlagung mit dem Vergleich endgültig rechtskräftig geworden sei.

In der Folge erhob die Y. Immobilien AG am 7. Oktober 2005 beim Verwaltungsgericht Beschwerde mit dem Antrag, es seien auf die Besteuerung von Liegenschaftenerträgen zu verzichten und zusätzliche Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen.

Aus den Erwägungen

1.1 [...]

1.2 [...]

1.3 Vorliegend stellt sich die Frage, ob bzw. wann eine allfällige Beschwerdefrist zu laufen begonnen hat.

2.1 Mit der Veranlagungsverfügung 2002 rechnete die Schwyzer Steuerverwaltung u.a. Fr. 2 000.-- als geldwerte Leistung auf, weil eine Provision in dieser Höhe aus Verkauf eines firmeneigenen Range Rovers für einen Beteiligten nicht als geschäftsmässiger Aufwand anerkannt wurde (Steuererklärung 2002 act. 15).

Mit der Einsprache vom 26. Januar 2005 (Steuererklärung 2002 act. 12) wurde einzig der Verzicht auf diese Aufrechnung beantragt mit der Begründung, der Provisionsempfänger sei im massgeblichen Zeitpunkt weder Aktionär der Unternehmung gewesen noch je in einem Arbeitsverhältnis zu ihr gestanden.

Am 4. Februar 2005 teilte die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin mit, nach Überprüfung der Sachlage bei der Provisionszahlung von Fr. 2 000.-- sei festgestellt worden, dass die Provision an den Käufer des Range Rovers gegangen sei, womit „natürlich eine Aufrechnung in der Y. Immobilien AG unzulässig“ sei, weshalb diese Fr. 2 000.-- gestrichen und auf die Einsprache eingetreten werde. Nachdem die Veranlagungsverfügung 2002 für die kantonalen Steuern des Kantons Schwyz und die direkte Bundessteuer trotz dieser Korrektur mit einem Verlust ausfalle und die Ausscheidungsfaktoren den Kanton Zürich nicht betreffen, ändere dies am steuerbaren Gewinn von null Franken nichts (hingegen erhöhe sich der Verlustvortrag um Fr. 2 000.--), weshalb keine Berichtigung der Veranlagung vom 11. Januar 2005 vorgenommen werden könne. Die Beschwerdeführerin werde deshalb ersucht, den beiliegenden Vergleich unterzeichnet zurückzusenden.

Mit unterschriftlicher Bestätigung vom 9. Februar 2005 (Steuererklärung 2002 act. 8) zog die Steuerpflichtige die Einsprache zurück und anerkannte die veranlagten Faktoren. Das von der Beschwerdeführerin unterzeichnete steueramtliche (Vergleichs-)Formular mit dem Titel „Einspracheverfahren (Vergleich gemäss § 28 lit. d VRP)“ enthält folgende Angaben zu den Rechtswirkungen des Vergleichs:

„Mit der Zustimmung zum vorliegenden Vergleich verzichtet die Einsprecherin auf die Ausfertigung eines materiell begründeten Entscheides; vorbehalten bleibt bei Einsprachen im Vorverfahren die Genehmigung durch die Leitung der zuständigen Abteilung bzw. nach Beendigung des Vorverfahrens durch den Präsidenten der Steuerkommission/Vorsteher der Steuerverwaltung. Wird auf Grund des Vergleichs eine Abänderung der angefochtenen Verfügung erforderlich, wird eine berichtigte Veranlagung ausgestellt; nach Überweisung an die Steuerkommission wird das Verfahren durch Abschreibungsentscheid abgeschlossen. Eine materielle Anfechtung der anerkannten Steuerfaktoren ist nach § 153 Abs. 3 StG ausgeschlossen."
(Unterstreichung gemäss Original)

2.2 Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, in der Zustimmungserklärung zum Vergleich im Einspracheverfahren sei ausdrücklich festgehalten, dass zuerst die Genehmigung zum Vergleich durch den Präsidenten der Steuerkommission gegeben werden müsse. Wenn die Genehmigung vorliege, werde das Verfahren durch einen Abschreibungsentscheid abgeschlossen. Mit der Zustimmung zum Vergleich werde (nur) auf die Ausfertigung eines materiell begründeten Entscheids verzichtet. Dieses Vorgehen, wie es auf der Zustimmungserklärung skizziert sei, stehe dabei im Einklang mit dem Schwyzer Steuergesetz, aber auch generell mit verwaltungsverfahrensrechtlichen Grundsätzen. Ein Entscheid sei erst ein Entscheid, wenn er auch den Betroffenen mitgeteilt werde; vor der Mitteilung sei ein Entscheid noch kein Entscheid (BGE 122 I 97). Dies sei insbesondere im vorliegenden Verfahren auch logisch. Wie sich aus der Zustimmungserklärung ergebe, stehe der Vergleich unter dem Vorbehalt der Genehmigung. Diese Zustimmung müsse mitgeteilt werden, andernfalls der Steuerpflichtige bis zum Ablauf der Veranlagungsverjährung nie wisse, ob das Verfahren nun abgeschlossen sei oder nicht.

Vorliegend habe das kantonale Steueramt der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 9. September 2005 mitgeteilt, dass der Vergleich durch den zuständigen Abteilungsleiter am 11. Februar 2005 genehmigt worden sei. Diese Mitteilung stelle somit den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung dar.

Die Beschwerdeführerin sei sich bewusst, dass die Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons Schwyz wie vorgenommen an sich korrekt sei. Die Beschwerde richte sich auch nicht gegen den Inhalt der Verfügung, sondern gegen die sich hieraus ergebende interkantonale Doppelbesteuerung, welche nicht zulässig sei.

3.1 Die Einsprache und das Einspracheverfahren werden in den §§ 151 bis 154 des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 (StG; SRSZ 172.200) geregelt. Der Behandlung einer Einsprache durch die Steuerkommission geht eine Überprüfung der angefochtenen Verfügung durch die verfügende Abteilung und deren Leitung voraus (§ 153 Abs. 1 StG; „Vorverfahren"). Erweist sich die Einsprache als begründet oder kann eine Einigung erzielt werden, erfolgt eine berichtigte, inhaltlich nicht mehr anfechtbare Veranlagung ohne Kosten- und Entschädigungsfolgen. Andernfalls wird die Einsprache zur Behandlung an die Steuerkommission überwiesen (§ 153 Abs. 3 StG).

Die Steuerkommission entscheidet gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache sowie die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Einspracheverfahrens. Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung auch zu deren Nach-

teil abändern (§ 154 Abs. 1 StG). Der Entscheid ist zu begründen und den Parteien schriftlich unter Hinweis auf das Beschwerderecht zu eröffnen. Wird die Einsprache gutgeheissen oder stimmt die steuerpflichtige Person schriftlich zu, kann auf eine Begründung verzichtet werden (§ 154 Abs. 2 StG).

Im Übrigen gelten für das Einspracheverfahren die gleichen Grundsätze wie für das Veranlagungsverfahren (§ 152 Abs. 1 StG), wonach auf das Steuerverfahren die Bestimmungen der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Juni 1974 (VRP; SRSZ 234.110) anwendbar sind, soweit nicht das Steuergesetz oder dessen Ausführungsbestimmungen davon abweichen (§ 128 StG).

Gemäss § 28 VRP schreibt die Behörde oder die mit der Vorbereitung des Verfahrens beauftragte Instanz das Verfahren u.a. dann ab, wenn die Partei ihr Begehren zurückzieht (lit. a), die Gegenpartei das Begehren anerkennt (lit. b) oder wenn ein Vergleich geschlossen wird (lit. d).

3.2.1 Wird ein Einspracheverfahren durch eine Einigung bzw. vergleichsweise erledigt, erfolgt in der Regel mithin gemäss § 153 Abs. 3 StG eine berichtigte Veranlagung, welche inhaltlich nicht mehr anfechtbar, mithin sofort rechtskräftig wird.

Im vorliegenden Fall anerkannte die Steuerverwaltung zwar den einspracheweise vorgebrachten Einwand der Beschwerdeführerin betr. unrechtmässiger Aufrechnung (vorstehend Erw. 2). Die kantonalen Steuern des Kantons Schwyz (und die direkte Bundessteuer) fielen trotz dieser

Korrektur mit einem Verlust aus, womit sich am steuerbaren Gewinn von null Franken nichts änderte. Eine Berichtigung der Veranlagungsverfügung drängte sich folglich nicht auf, weil nur die im Dispositiv vorgenommene Festsetzung der Steuerfaktoren (Einkommen, Vermögen, Steuersatz, Steuerbeträge) in Rechtskraft erwachsen kann, während die einzelnen Komponenten dieser Faktoren als Elemente der Begründung nicht an der Rechtskraft teilhaben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, VB zu Art. 147-153 N 13).

Wenn auf dem Vergleichsformular betr. der Rechtswirkungen festgehalten wird, dass eine berichtigte Veranlagung ausgestellt werde, wenn auf Grund des Vergleichs eine Abänderung der angefochtenen Verfügung erforderlich wird, wurde einerseits die massgebende gesetzliche Bestimmung wiedergegeben, anderseits liess sich daraus im Verbund mit den Angaben in der Einsprachekorrespondenz ableiten, dass sich die Ausfertigung einer neuen Verfügung erübrige bzw. die angefochtene Verfügung ihre Gültigkeit behält und – unter Vorbehalt des Ablaufs der Einsprachefrist – in Rechtskraft erwächst. Auf Grund des Rückzuges der Einsprache konnte und durfte die Beschwerdeführerin weder davon ausgehen, dass eine neue Verfügung erlassen noch dass ein begründeter und schriftlicher Entscheid ausgestellt würde, was ohnehin eine Überweisung der Einsprachesache an die Steuerkommission voraussetzt, was vorliegend nicht der Fall war.

3.2.2 Unter dem Regime des alten Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (aStG; nGS 105) hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass das strittige Verfahren bereits mit der Rückzugserklärung seinen Abschluss

findet und dem Abschreibungsbeschluss lediglich formale, keineswegs konstitutive Bedeutung zukomme (EGV-SZ 1977 Nr. 1 Erw. 1; vgl. Kölz/ Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2.A. Zürich 1999, § 28 N 13). Diese Rechtsprechung behält ihre Gültigkeit angesichts des Umstandes, dass das Einspracheverfahren des geltenden Steuergesetzes und namentlich das Vorfahren sowie die Möglichkeit und die Modalitäten einer vergleichsweisen Erledigung einer Einsprache im Wesentlichen demjenigen des alten Steuergesetzes nachgebildet sind (vgl. §§ 73-77, bes. § 75 aStG). Daraus ist ebenfalls der Schluss zu ziehen, dass die angefochtene Verfügung mit der Rückzugserklärung in Rechtskraft erwächst (ebenfalls vorbehältlich, dass die Einsprachefrist abgelaufen ist).

Angesichts der deklaratorischen Bedeutung eines Abschreibungsbeschlusses ist der Vorinstanz beizupflichten, dass ein förmlicher (nachgelieferter) Abschreibungsbeschluss keinen Entscheid in der Streitsache selbst darstellt und auch „eine verpasste Rechtsmittelfrist nicht wiederherstellen“ kann bzw. (recte) den Rechtsmittelfristenlauf nicht auslöst (Beschwerde S. 2 Ziff. 2).

3.2.3 Zum gleichen Ergebnis führen – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – die allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze. Das Recht der rekurrierenden Partei, den Rückzug ihres Rechtsmittels zu erklären, ergibt sich aus der in der Verwaltungsrechtspflege geltenden Dispositionsmaxime. Im Umfang des Rückzugs verzichtet die rekurrierende Partei auf die Überprüfung des mit der angefochtenen Anordnung geregelten Rechtsverhältnisses (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwal-

tungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2.A. Zürich 1999, § 28 N 14; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2.A. Zürich 1993, Rz. 297). Der Rückzug (Abstandserklärung) ist grundsätzlich endgültig und unwiderruflich und beendet den Streitfall unverzüglich (BGE 109 V 32 Erw. 3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, Art. 39 N 8; Kölz/Bosshart/Röhl, a.a.O., Vorbem. zu §§ 19-28 N 61; § 28 N 15; Kieser, ATSG-Kommentar Art. 52 Rz. 23; vgl. BGE 122 V 166 Erw. 2c). Im Umfang des Rückzuges erwächst die angefochtene Anordnung daher in (formelle) Rechtskraft (vgl. Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 166; Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht, Basel 1994, Rz. 1110).

3.2.4 Wenn der Widerruf des Rechtsmittelrückzuges unbesehen eines Abschreibungsbeschlusses nur zulässig ist, wenn nachgewiesen wird, dass er unter Willensmängeln zustande gekommen ist, was z.B. unter dem Gesichtswinkel von Treu und Glauben namentlich dann der Fall ist, wenn der Rückzug durch eine falsche Auskunft einer Behörde über die Prozessaussichten veranlasst worden ist (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2.A. Zürich 1999, Vorbem. zu §§ 19-28 N 61; § 28 N 15), ist auch dies Ausdruck des mit dem Rechtsmittelrückzug verbundenen unverzüglichen Eintritts der Rechtskraft des angefochtenen Entscheides. Nach der Zustellung eines Abschreibungsbeschlusses ist ein Widerruf allerdings gänzlich ausgeschlossen; diesfalls sind allfällige Willensmängel über eine Revision geltend zu machen (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, a.a.O., Vorbem. zu § 19-28 N 61, § 28 N 15).

3.3 Der rein deklaratorische Charakter eines Abschreibungsbeschlusses sowie die Tatsache, dass ein Rechtsmittelrückzug nur unter bestimmten, eng gefassten Voraussetzungen widerrufen werden kann und ein allfälliger Abschreibungsbeschluss nur einer Revision zugänglich ist, haben die Konsequenz, dass dem Verfügungsadressaten aus dem Nichterlass eines förmlichen Abschreibungsbeschlusses kein Rechtsnachteil erwachsen kann.

Willensmängel oder andere Gründe, welche den Rückzug der Einsprache vorliegend im Lichte von Treu und Glauben als unrechtmässig erscheinen lassen und/oder einen Revisionsgrund bilden könnten, wurden und werden indes von der Beschwerdeführerin nicht vorgebracht. Vielmehr anerkennt sie auch vor dem Verwaltungsgericht, dass die Veranlagung 2002 rechtmässig ist. Wegen dieser ausdrücklichen Anerkennung der Rechtmässigkeit der Veranlagung ist der Vorinstanz beizupflichten, dass es der Beschwerdeführerin auch am Rechtsschutzinteresse als Beschwerdevoraussetzung (§ 37 lit. a VRP) fehlt (vgl. Vernehmlassung Vorinstanz S. 3 Ziff. 5).

4. Unbegründet sind auch die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin.

4.1 Der Vorbehalt der Genehmigung eines Vergleiches im Vorverfahren durch den Leiter der zuständigen Abteilung betrifft den Fall, dass der Vergleich den Verzicht auf die Ausfertigung eines materiell begründeten Entscheides zur Folge hat. Eines solchen Entscheides bedarf es bei einem

Einspracherückzug, der die Anerkennung bzw. Rechtskraft der angefochtenen Verfügung zur Folge hat, indes a priori nicht. Abgesehen davon wurde der Einspracherückzug im konkreten Fall vom zuständigen Abteilungsleiter zur Kenntnis genommen und das Verfahren mit Visum vom 11. Februar 2006 erledigt (Steuererklärung 2002 act. 11; vgl. Vernehmlassung Vorinstanz S. 2 Ziff. 1).

Selbst wenn grundsätzlich eine Pflicht bestünde – was jedoch nicht der Fall ist –, diese Genehmigung dem Verfügungsadressaten (schriftlich) mitzuteilen, dürfte und müsste dieser nach Verstreichen einer gewissen Zeitdauer vergleichbar der Rechtskraftfiktion bei den im Sozialversicherungsrecht nach Art. 51 Abs. 1 ATSG formlos ergangenen Mitteilungen eine Genehmigung annehmen. Die Rechtsbeständigkeit formlos ergangener Verwaltungsakte gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung als eingetreten, wenn anzunehmen ist, die betroffene Person habe sich mit der getroffenen Regelung abgefunden. Dies ist dann der Fall, wenn sie sich nicht innert einer angemessenen Überlegungs- und Prüfungsfrist, die bei 90 Tagen angesetzt wird, dagegen verwahrt (BGE 129 V 111 f. mit Hinweisen; EVGE C7/02 vom 14. Juli 2003; vgl. SVR 2004 ALV Nr. 1; Urteil U.237/2005 vom 9. Mai 2006 Erw. 3.3). Dies wäre somit vorliegend spätestens Mitte Mai 2005 der Fall gewesen.

4.2 Mit Schreiben vom 9. September 2005 (Steuererklärung 2002 act. 2) wurde der Beschwerdeführerin von der Steuerverwaltung u.a. mitgeteilt, mit dem Visum des Abteilungsleiters sei der Vorbehalt bei Einsprachen im Vorverfahren durch die Leitung der zuständigen Abteilung be-

seitigt worden. Mit Abschluss des Vergleichsverfahrens sei die Veranlagung 2002 endgültig in Rechtskraft erwachsen.

Damit hat die Steuerverwaltung den Beginn der Rechtskraft der Veranlagung auf den 11. Februar 2005 (Datum des Visums) festgelegt. Aus diesem Schreiben lässt sich mithin kein Beginn einer Rechtsmittelfrist gegen die Abschreibung des Einspracheverfahrens infolge Rückzugs der Einsprache konstruieren, sofern denn überhaupt eine Rechtsmittelmöglichkeit gegen den Abschreibungsbeschluss infolge Rückzugs bestünde, abgesehen vom ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision.

4.3 Was die von der Beschwerdeführerin eingereichten bzw. in der Beschwerde erwähnten Urteile anbelangt, sind diese für den vorliegenden Fall nicht einschlägig.

4.4 Im Übrigen legt die Vorinstanz vernehmlassend (S. 4 Ziff. 7) plausibel dar, dass verfahrensökonomische Gründe es im Interesse eines bürgernahen, kostengünstigen und effizienten Vorverfahrens rechtfertigen (und gleichzeitig gebieten), angesichts der grossen Zahl von Einsprachen, die im Vorverfahren erledigt werden können, auf einen förmlichen Abschreibungsbeschluss zu verzichten.

5.1 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Veranlagungsverfügung mit dem Einspracherückzug rechtskräftig geworden ist. Dass kein Abschreibungsbeschluss ergangen ist, ändert angesichts des deklaratorischen Charakters eines Abschreibungsbeschlusses nichts. Gründe für einen

Widerruf des Rückzuges sind nicht ersichtlich und werden nicht geltend gemacht.

Sofern der Einspracherückzug (bzw. die formlose Verfahrenserledigung) anfechtbar wären – was allerdings nicht der Fall ist –, wäre die Beschwerdefrist im September 2005 längstens abgelaufen gewesen.

5.2 Bei dieser Rechts- und Sachlage ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. ... [Kostenfolgen]

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. Juni 2007 i.S. L. (VGE II 2007 14)

Verfahrensrecht: Wiederherstellung der Einsprachefrist (§ 151 Abs. 4 StG; Art. 133 Abs. 3 DBG)

Die Wiederherstellung einer Einsprachefrist setzt voraus, dass der Säumige innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes ein Begehren um Wiederherstellung der versäumten Frist stellt. Diese 30-tägige Frist beginnt in dem Zeitpunkt zu laufen, in welchem der Steuerpflichtige von der Fristversäumnis Kenntnis erlangt oder bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt hätte Kenntnis erlangen müssen. Ein Steuervertreter handelt unsorgfältig, wenn er sich bei der für ihn tätigen Hilfsperson nach Ablauf der Einsprachefrist nicht vergewissert, ob die Einsprache rechtzeitig eingereicht wurde.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Veranlagungsverfügung 2002 vom 6. März 2004 (Versand) wurde L. durch die kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer veranlagt. Gegen diese Veranlagungsverfügung liess er am 19. April 2004 (= Datum des Poststempels) Einsprache erheben.

Am 9. Januar 2007 teilte die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer L. mit, dass die Einsprache zu spät erfolgt sei und deshalb ein Nichteintretensentscheid drohe. Hierauf liess er mit Eingabe vom 18. Januar 2007 um Wiederherstellung der Einsprachefrist ersuchen.

Mit Einspracheentscheid vom 31. Januar 2007 wies die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer das Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist ab und trat auf die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2002 kantonal und bundessteuerlich nicht ein.

Gegen diesen Einspracheentscheid liess L. fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben.

Aus den Erwägungen

1. – 2. ...

3.1 Massgebend für die Wiederherstellung der Einsprachefrist im Bereich der direkten Bundessteuern ist Art. 133 Abs. 3 DBG. Betreffend die kantonalen Steuern werden die für die Fristwiederherstellung im Einspracheverfahren erforderlichen Voraussetzungen in § 151 Abs. 4 StG abschliessend geregelt. Eine diesbezügliche Anwendung der Bestimmungen

der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege bzw. derjenigen der Gerichtsordnung ist damit von vornherein ausgeschlossen (§ 128 StG e contrario; vgl. auch § 3 lit. e VRP).

3.2 Die kantonale Regelung bezüglich der Wiederherstellung der Einsprachefrist entspricht seit dem 27. Mai 1982 wortgleich der im Bundesrecht geltenden Bestimmung (§ 151 Abs. 4 StG, vormals § 74 Abs. 3 aStG [nGS 105]; Art. 133 Abs. 3 DBG, vormals Art. 99 Abs. 4 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt]). In Übereinstimmung mit der Vorinstanz wurde damit offenkundig eine Angleichung an das bundessteuerrechtliche Verfahren und eine Beseitigung kantonalrechtlicher Differenzierungen bezweckt (sog. vertikale Harmonisierung). Eine einheitliche Auslegung bzw. Anwendung der beiden Bestimmungen drängt sich deshalb geradezu auf.

4. Nach Art. 133 Abs. 3 DBG bzw. § 151 Abs. 4 StG wird auf verspätete Einsprachen nur eingetreten, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde.

4.1.1 In formeller Hinsicht setzt eine Wiederherstellung somit voraus, dass der Säumige die versäumte Rechtshandlung innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes nachholt. Ausserdem obliegt ihm der Nachweis des Hinderungsgrundes, welcher – obwohl sich das Gesetz nicht dazu äussert – in der Regel voraussetzt, dass innert 30 Tagen nach Weg-

fall des Hinderungsgrundes der in der Sache zuständigen Behörde ein begründetes – sinngemäss oder ausdrückliches – Begehren um Wiederherstellung der versäumten Frist gestellt wird (Zweifel, a.a.O., Art. 133 N. 21; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 133 N. 28; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 133 N. 2a).

Die dreissigtägige Frist beginnt dabei mit dem Wegfall des Hinderungsgrundes, d.h. mit dem Zeitpunkt, in dem dem Gesuchsteller die Fristversäumnis bekannt war oder bekannt sein musste, wenn er die erforderliche Sorgfalt bei der Prüfung angewendet hat oder hätte (VGE 324/85 vom 30. Juli 1985 Erw. 2b, StPS 3/1985, S. 186 ff.). Die Einhaltung der Frist ist Gültigkeitsvoraussetzung.

Zu prüfen ist somit vorab, wann bei der Befolgung der zumutbaren Sorgfalt der vorgebrachte Hinderungsgrund als weggefallen zu gelten hat bzw. ab welchem Zeitpunkt die dreissigtägige Frist zur Einreichung der versäumten Einsprache und zur Stellung des Begehrens um Wiederherstellung der Frist zu laufen begonnen hat und damit einhergehend, ob die eben genannten Eingaben rechtzeitig eingereicht wurden.

4.1.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass weder er noch seine damalige Vertreterin die Postaufgabequittung vom 19. April 2004 gesehen habe, da ein allfälliges Postbüchlein im Zuständigkeitsbereich des Sekretariats bleibe. Auch habe die damalige Vertreterin erst aufgrund des Schreibens der Beschwerdegegnerinnen vom 9. Januar 2007 erfahren,

dass die Einsprachefrist verpasst worden sein solle bzw. dass die Einsprache erst am 19. April 2004 aufgegeben worden sei (...). Das Begehren um Wiederherstellung der Einsprachefrist vom 18. Januar 2007 sei daher rechtzeitig erfolgt.

Aktenkundig ist, dass die Einsprache des Beschwerdeführers am 19. April 2004 der Post übergeben wurde (...). In Übereinstimmung mit der Vorinstanz und entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers darf weder die Überwachung der Fristen – insbesondere solcher mit rechtsverwirkenden Folgen (vgl. zur Fristenkontrolle als conditio sine qua non im Verfahren: Honauer/Zardin/Ruepp, Prozessieren in MWST-Sachen in: Der Schweizer Treuhänder, 10/01, S. 1000 ff.) – noch deren Einhaltung einzig dem Sekretariat überlassen werden. Vielmehr wäre die damalige Vertreterin verpflichtet gewesen, sich spätestens am Montag, 19. April 2004, durch Nachfrage bei der Sekretärin über die Rechtzeitigkeit der Einsprache zu vergewissern. Mit anderen Worten hätte der damaligen Vertreterin bzw. dem Steuerpflichtigen bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt die Fristversäumnis spätestens zu diesem Zeitpunkt bekannt sein müssen, womit der geltend gemachte Hinderungsgrund – weisungswidriges Handeln der Sekretärin infolge vergessener Postaufgabe – am 19. April 2004 als weggefallen zu betrachten ist. Weder die damalige Vertreterin noch die Partei vermag aus dem Unwissen um die verspätete Eingabe etwas zu ihren Gunsten abzuleiten.

Die dreissigtägige Frist zur Nachreichung der verspäteten Einsprache als auch des Gesuchs um Wiederherstellung der Einsprachefrist begann somit am Dienstag, 20. April 2004, zu laufen (Art. 133 Abs. 1 und 3

DBG; § 151 Abs. 4 StG i.V.m. § 128 StG, § 4 Abs. 1 VRP und § 123 Abs. 1 GO). Entsprechend erweist sich das Begehren um Wiederherstellung der Einsprachefrist vom 18. Januar 2007 als verspätet.

4.2 Selbst wenn man die Einhaltung der dreissigtägigen Frist bejahen würde, wäre das Wiederherstellungsgesuch aus den folgenden Gründen abzuweisen:

Materielle Voraussetzung einer Wiederherstellung ist, dass der Steuerpflichtige bzw. dessen vertraglicher Vertreter aufgrund erheblicher Gründe an der Einhaltung der Frist gehindert worden ist. Als Hinderungsgründe nennt das Gesetz ausdrücklich Militär- oder Zivildienst, Krankheit und Landesabwesenheit. Diese Aufzählung ist indes nicht abschliessend, indem das Gesetz auch „andere erhebliche Gründe“ gelten lässt (Art. 133 Abs. 3 DBG; § 151 Abs. 4 StG).

...

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Einsprachefrist versäumt hat und weder die formellen noch die materiellen Voraussetzungen für die Wiederherstellung der Einsprachefrist erfüllt sind.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. Juni 2007 i.S. K. (VGE II 2007 10)

Verfahrensrecht: unentgeltliche Rechtspflege (§ 75 Abs. 1 VRP i.V.m. § 128 StG)

Eine Einsprache gegen eine Ermessenstaxation gilt als aussichtlos i.S. von § 75 Abs. 1 VRP, wenn weder neue Belege noch Urkunden zur damaligen Einkommens- und Vermögenssituation beigebracht werden noch nachträglich die im Veranlagungsverfahren versäumten Mitwirkungspflichten erfüllt werden.

Aus den Erwägungen

1. – 2. ...

3.1 Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss beanstandet, dass die kantonale Steuerkommission ihm die beantragte unentgeltliche Rechtspflege nicht gewährt habe (...), ist auf die Beschwerde (II 2007 10), welche innert der in der Rechtsmittelbelehrung enthaltenen Frist erhoben wurde, einzutreten. Denn nach § 36 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 VRP (i.V.m. § 128 StG) sind Rechtsmittel zulässig gegen Zwischenbescheide, welche sich auf

die Verweigerung der unentgeltlichen Rechtspflege beziehen. Offen bleiben kann an dieser Stelle, ob die in der Rechtsmittelbelehrung enthaltene Frist von 30 Tagen, welche an § 166 Abs. 1 StG anknüpft, zutreffend ist, da sich § 166 Abs. 1 StG expressis verbis nur auf Einspracheentscheide bezieht und für die Anfechtung von Einspracheentscheiden vor Verwaltungsgericht eine Rechtsmittelfrist von 30 Tagen vorsieht. Demgegenüber normiert § 56 Abs. 1 VRP, dass die Beschwerdefrist im Verfahren vor Verwaltungsgericht grundsätzlich 20 Tage beträgt, sofern nicht ein anderer Erlass eine abweichende Frist vorschreibt. Diese Divergenz braucht indessen hier nicht abschliessend behandelt zu werden, da der Beschwerdeführer vorliegend rechtzeitig im Vertrauen auf die in der Rechtsmittelbelehrung enthaltene Frist gehandelt hat und insoweit eine zu schützende Vertrauensposition vorliegt. Zusammenfassend ist in der Folge zu prüfen, ob die Vorinstanz im pendenten Einspracheverfahren (betr. kantonale Steuern, hinsichtlich der direkten Bundessteuer ist das Einspracheverfahren nach Art. 135 Abs. 3 DBG grundsätzlich kostenfrei) zu Recht das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege abweisen durfte.

3.2 Nach § 75 Abs. 1 VRP kann eine Partei auf Antrag ganz oder teilweise von der Kostentragung befreit werden, wenn sie bedürftig ist und das Verfahren nicht als aussichtslos erscheint. Bedürftig ist eine Partei, welche zur Leistung der Prozess- und Parteikosten die Mittel zur Deckung des Grundbedarfs für sich und ihre Familie angreifen müsste. Massgebend ist die gesamte wirtschaftliche Situation zur Zeit der Einreichung des Gesuchs (vgl. VGE 841/03 vom 20. November 2003, Erw. 6, Prot. S. 1668 mit Hinweisen, u.a. auf BGE 124 I 2).

Aussichtslos ist ein Prozess, bei dem die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Dagegen gilt ein Begehren nicht als aussichtslos, wenn sich Gewinnaussichten und Verlustgefahren ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Massgebend ist, ob eine Partei, die über die nötigen finanziellen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen würde; eine Partei soll einen Prozess, den sie auf eigene Rechnung und Gefahr nicht führen würde, nicht deshalb anstrengen können, weil er sie nichts kostet (vgl. BGE 128 I 236 Erw. 2.5.3, 124 I 304; vgl. auch VGE 616/04 vom 18. November 2004, Erw. 7, Prot. S. 641 mit Verweis auf BGE 122 I 271).

3.3 In der angefochtenen verfahrensleitenden Verfügung vom 17. Januar 2007 wurde nachvollziehbar und überzeugend dargelegt, dass im zugrunde liegenden Einspracheverfahren, in welchem es um eine Ermessenstaxation mit erhöhten Anforderungen an den Unrichtigkeitsnachweis (§ 151 Abs. 3 StG) geht, weder neue Belege noch Urkunden zur eigenen Einkommens- und Vermögenssituation beigebracht wurden, noch nachträglich die im Veranlagungsverfahren versäumten Mitwirkungspflichten erfüllt wurden (...). Abgesehen davon brachte der Beschwerdeführer auch vor Verwaltungsgericht diesbezüglich keine neuen Unterlagen zur damaligen Einkommens- und Vermögenssituation vor, noch legte er substantiiert dar, weshalb es ihm (bis heute) nicht möglich gewesen sein sollte, die von ihm geforderten Unterlagen bzw. Angaben nachzuliefern. Bei dieser Sachlage ist es im Rahmen einer summarischen Beurteilung nicht zu beanstanden, dass die kantonale Steuerkommission im pendenten Ein-

spracheverfahren davon ausging, die Verlustgefahren würden die Gewinnaussichten eindeutig überwiegen. Demnach hat die kantonale Steuerkommission in ihrer verfahrensleitenden Verfügung vom 17. Januar 2007 das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wegen Aussichtslosigkeit zu Recht abgewiesen, ohne dass zur Frage der weiteren Voraussetzungen (Bedürftigkeit) Stellung zu nehmen ist.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
- Voraussetzungen **2004,** 24
- Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
- Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
- freie Selbstvorsorge **1999,** 64
- gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
- für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
- an Ehegatten **1998,** 76
- Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
- Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
- Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
- Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
- Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
- von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25
– bei nachträglicher Änderung der Sachverhaltsdarstellung **2007,** 44

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Eigenleistungen
– Berechnung **2007,** 44

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99
– Rückzug **2007,** 60

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62
– Einspracherückzug im Vorverfahren **2007,** 60
– Einsprachefrist
– – Wiederherstellung **2007,** 74

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99
– Frist für Wiederherstellungsgesuch **2007,** 74

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksтheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107
– übersetztes Salär des Hauptgesellschafters **2007,** 4
– Ertragsverzicht durch Zulassung konkurrenzierender Tätigkeit des Hauptaktionärs **2007,** 13
– unterpreislicher Verkauf von Eigentumswohnungen an nahestehende Dritte **2007,** 31

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71

– – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter **2007,** 4
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz
– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit

– einer juristischen Person **2005,** 53

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Rechtspflege, unentgeltliche
– Aussichtslosigkeit des Prozesses **2007,** 80

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5
– Wohnsitzverlegung im interkantonalen Verhältnis **2007,** 53

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16; **2007,** 13

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42
– Rechtskraft bei Rückzug der Einsprache **2007,** 60

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
  – – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53

Verwaltungsverordnungen

– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– Einkauf von Beitragsjahren **2005,** 21
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzwechel, Beweislast **2007,** 53
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Liegenschaftenschätzung: Vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte; Willkürverbot; Grundsatz der Verhältnismässigkeit 74

– Vermögenssteuer: Aktienbewertung und Ertragsschwankungen 81

– Vermögenssteuer: Aktienbewertung und Paketabschlag 86

– Interkantonale Steuerausscheidung: Übernahme von Ausscheidungsverlusten des Betriebsstätte- oder Sitzkantons durch den reinen Liegenschaftskanton 90

– Gewinnsteuer: Planmässigkeit der Abschreibungen; Verlustverrechnung und Periodizitätsprinzip 100

– Verfahrensrecht: Vorbescheid/Feststellungsverfügung bezüglich innerkantonaler unbeschränkter Steuerpflicht 113

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 31. Juli 2006
i.S. Ehegatten Z. (StKE 10/06)

Liegenschaftenschätzung: Vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte (Art. 72 Abs. 3 StHG; § 6 Abs. 1 ÜbeVNL); Willkürverbot (Art. 9 BV); Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV)

Laut höchstrichterlichem Entscheid ist der Regierungsrat nach Art. 72 Abs. 3 StHG zum Erlass der Verordnung über die vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke vom 29. Juni 2004 (ÜbeVNL; SRSZ 172.218) befugt. Die in der ÜbeVNL festgelegten prozentualen Anpassungen basieren auf repräsentativen Erhebungsgrundlagen sowie sachgerechten Abstufungskriterien und halten demnach vor dem Willkürverbot stand. Die Prozentanpassung von 80 % für Liegenschaften mit Wertbasis 31. Dezember 1988 beruht auf den Erhebungsdaten derjenigen Gemeinde (Schübelbach) mit der kleinsten Differenz zwischen den Vermögenssteuerwerten und den erzielten Verkaufspreisen, weshalb eine übermässige Erhöhung in der Regel ausgeschlossen werden kann. Mit § 6 Abs. 2 ÜbeVNL wurde dem Liegenschaftseigentümer überdies die Möglichkeit gegeben, eine individuelle Schätzung zu verlangen, wenn er der Ansicht war, dass der Vermögenssteuerwert gemäss Prozentanpassung über dem Verkehrswert lag.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten Z. waren Eigentümer dreier Liegenschaften in der Gemeinde F. Am 28. Januar 2006 verfügte die Steuerverwaltung je eine prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte um 80 %. Dabei stützte sie sich auf § 3 ÜbeVNL.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2006 liessen die Steuerpflichtigen gegen die Schätzungsverfügungen vom 28. Januar 2005 Einsprache erheben und beantragten hauptsächlich die Aufhebung der Schätzungsverfügungen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, der Regierungsrat sei zum Erlass der ÜbeVNL nicht zuständig, die angefochtenen Schätzungsverfügungen würden gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verstossen, die gewählte zeitliche Abstufung für die Festlegung der prozentualen Erhöhung sei willkürlich und die prozentuale Erhöhung um 80 % sei unverhältnismässig und willkürlich.

Aus den Erwägungen

1. [...]

2. Der Regierungsrat hat mit Beschluss Nr. 903/2004 vom 29. Juni 2004 entschieden, die von StHG [Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990; SR 642.14] und StG geforderte Bewertung der Liegenschaften zum Verkehrswert mit einer vorläufigen prozentualen Anpassung der Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften (ÜbeVNL vom 29. Juni 2004) umzusetzen. Dies hatte eine Erhöhung der mit Wertbasis* bis 2000 festgelegten Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften um 20, 40 oder 80 %, je nach Schätzungszeitpunkt zur Folge. Gegen diese Verordnung sind beim Bundesgericht drei Beschwerden erhoben worden. Das Bundesgericht hat die Beschwerden, soweit es darauf eintrat, mit Entscheid Nr. 2P.233/2004 vom 20. April 2005 (nachstehend BGE 2P.233/2004, in: StPS 2/2005, S. 71 ff.) abgewiesen und festgehalten, dass der Regierungsrat wegen Verzugs des kantonalen Gesetzgebers zur prozentualen Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke nicht nur befugt, sondern sogar verpflichtet war. Damit ist die ÜbeVNL des Regierungsrates rechtsbeständig.

* Wertbasis = Zeitpunkt, auf den sich die für die Schätzung benötigten Grundlagen beziehen.

a) Gemäss § 3 ÜbeVNL wird die prozentuale Erhöhung der Vermögenssteuerwerte wie folgt vorgenommen:

– Werte mit Basis bis 31. Dezember 1988 um 80 %;
– Werte mit Basis vom 1. Januar 1989 bis 31. Dezember 1992 um 40 %;

– Werte mit Basis vom 1. Januar 1993 bis 31. Dezember 2000 um 20 %.

Die Werte mit Basis ab 1. Januar 2001 erfahren keine prozentuale Anpassung.

b) Mit Einsprache kann gemäss § 6 Abs. 1 ÜbeVNL nur die prozentuale Erhöhung der Vermögenssteuerwerte gegenüber den rechtskräftig verfügten Schätzungswerten angefochten werden. Anstelle einer Anfechtung der prozentualen Anpassung nach Abs. 1 kann die steuerpflichtige Person in der Einsprache eine individuelle Neuschätzung beantragen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 ÜbeVNL). In den Erläuterungen zum Regierungsratsbeschluss Nr. 903/2004 vom 29. Juni 2004 wird darauf hingewiesen, dass in seltenen Fällen der Vermögenssteuerwert höher als der effektive Verkehrswert ausfallen könne. Jede steuerpflichtige Person, welche mit der prozentualen Anpassung nicht einverstanden sei, erhalte mit § 6 Abs. 2 ÜbeVNL die Möglichkeit, mittels Einsprache eine individuelle Schätzung zu beantragen.

3. Die Vertreterin bringt vor, dass der Regierungsrat zum Erlass der ÜbeVNL nicht zuständig sei. Dies ist unzutreffend. Der Regierungsrat ist auf Grund von Art. 72 Abs. 3 StHG nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, anstelle des säumigen Kantonsrates gesetzgeberisch tätig zu werden, wenn das kantonale Steuerrecht dem Bundesrecht widerspricht. Dies trifft für die Liegenschaftenschätzungen, welche mit Wertbasis bis zum Jahr 2000 nach bisherigen Vorschriften geschätzt wurden, zu. Der

Regierungsrat ist deshalb zu Recht tätig geworden (vgl. BGE 2P.233/2004; Erw. 2.6).

4. Die Vertreterin moniert, dass die angefochtenen Schätzungsverfügungen gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verstiessen, die gewählte zeitliche Abstufung willkürlich und die prozentuale Erhöhung um 80 % unverhältnismässig und willkürlich sei. Die Entwicklung der Land- und Immobilienpreise im Kanton Schwyz sei höchst unterschiedlich und es sei willkürlich, alle Eigentümer, unbesehen des Standortes ihrer Grundstücke, gleich zu behandeln. Diese Vorbringen sind unbehelflich.

a) Mit jeder Schätzung, unabhängig von der angewendeten Methode, ist ein Streubereich der Ungenauigkeit verbunden. Es ist deshalb zulässig, den Vermögenssteuerwert von Grundstücken auf Grund vorsichtiger, schematischer Schätzungen festzulegen. Dies auch, wenn die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den effektiven Marktwerten abweichen (vgl. BGE 128 I 240; Erw. 3.2.2). Im Übrigen ist es amtsnotorisch, dass die auf dem Markt tatsächlich erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterliegen, sondern vielfach auch ausgesprochen spekulativ sind (z.B. bei Renditeobjekten) oder subjektive Preiskomponenten (so bei Eigentumswohnungen und Einfamilienhäusern) enthalten (vgl. BGE 2P.233/2004; Erw. 3.2.2).

b) Die Vorgehensweise des Regierungsrates und die daraus für die Anpassungssätze in § 3 ÜbeVNL gezogenen Schlussfolgerungen halten einer kritischen Überprüfung stand. Das vom Regierungsrat für die zeitlichen Abstufungen gewählte Kriterium der jeweils erfolgten Mietpreisniveau-An-

passungen (vgl. Ziff. 2 a vorstehend) ist sachgerecht. Die vom Regierungsrat gewählte Erhebungsgrundlage von 1 554 Liegenschaftsverkäufen ist repräsentativ. Diese wurden aus den Verkaufsobjekten der Jahre 2001 bis 2003 ermittelt. Dabei wurden Objekte, deren Verkaufspreis 300 % des Vermögenssteuerwertes überschritt, nicht berücksichtigt. In jeder Gemeinde/Ortschaft wurde für jede Zeitperiode die prozentuale Differenz von Vermögenssteuerwert und Verkaufspreis der Liegenschaften berechnet. Die Prozentanpassung der jeweiligen Zeitperiode wurde dabei gemäss dem Prozentsatz der Gemeinde/Ortschaft festgelegt, welche die kleinste Differenz zwischen Verkaufspreis und bisherigem Vermögenssteuerwert aufwies. Zum Beispiel wies die Gemeinde Schübelbach mit 80 % (gerundet) für die Zeitperiode bis 31. Dezember 1988 die kleinste Differenz zwischen Vermögenssteuerwert und Verkaufspreis auf. Eine Überbewertung der Liegenschaften in Gemeinden/Ortschaften mit allenfalls geringerem Zuwachs des Verkehrswertes bei den Grundstücken ist damit vermieden worden (vgl. BGE 2P.233/2004; Erw. 3.4 f.).

c) Um allen Eventualitäten vorzubeugen, d.h. eine überhöhte Schätzung zu vermeiden, ist den Liegenschaftseigentümern mit § 6 Abs. 2 ÜbeVNL die Möglichkeit eingeräumt worden, trotz der moderat gewählten Prozentanpassung, eine individuelle Neuschätzung zu beantragen. Damit konnte der Liegenschaftseigentümer, welcher der Ansicht war, dass der Vermögenssteuerwert seiner Liegenschaft mit der Prozentanpassung über dem Verkehrswert liege, eine individuelle Neuschätzung verlangen (vgl. BGE 2P.233/2004; Erw. 3.4.1). Ein Liegenschaftseigentümer kann selber am besten beurteilen, ob der Wert seiner Liegenschaft in etwa dem mit der Prozentanpassung errechneten Vermögenssteuerwert entspricht.

Gegebenenfalls stand es ihm frei, eine individuelle Neuschätzung zu beantragen. In concreto hat die Vertreterin der Einsprecher keine individuelle Neuschätzung beantragt. Es darf deshalb davon ausgegangen werden, dass der festgelegte Vermögenssteuerwert den Verkehrswert nicht übersteigt.

5. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften GB-Nrn. ..., ... und ... in F. gemäss § 3 ÜbeVNL nicht zu beanstanden ist. Entgegen der Ausführung in der Einspracheschrift wurden weitere angekündigte Begründungen nicht nachgeliefert. Die Einsprecher haben auf eine individuelle Neuschätzung der Liegenschaften verzichtet. Die Einsprache gegen die Schätzungsverfügungen vom 28. Januar 2005 erweist sich damit als unbegründet und ist deshalb abzuweisen. [...]

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 14. Februar 2006
i.S. Ehegatten X. (StKE 90/04)

Vermögenssteuer: Aktienbewertung und erhebliche Ertragsschwankungen (§ 44 Abs. 2 StG, § 25 Abs. 1 Bst. c VVStG)

Gemäss § 25 Abs. 1 Bst. c VVStG ist der Verkehrswert für nichtkotierte Wertpapiere nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“ zu ermitteln. Blosse, wenn auch erhebliche Ertragsschwankungen rechtfertigen keine Abweichung von der Wegleitung. Konjunkturell bedingte Schwankungen sind als systemimmanent hinzunehmen und können sich sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch des Steuerpflichtigen auswirken.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Das Ehepaar X. hält zusammen 100 % der Aktien der Y. AG. Sie amten als Präsident bzw. Mitglied des Verwaltungsrates. Im Veranlagungsverfahren zur Steuerperiode 2001 setzte die Steuerverwaltung den Steuerwert der Aktien der Y. AG abweichend von der Selbstdeklaration fest. Mit Einsprache an die Steuerkommission verlangte das Ehepaar X. in der Folge, dass

für die Festlegung des Steuerwertes der Verkehrswert massgebend sein solle. Als Verkehrswert gelte der Preis, der für einen Vermögensgegenstand unter normalen Verhältnissen erzielt werden könne. Der in casu veranlagte Steuerwert je Aktie sei indessen zu keinem Zeitpunkt erzielbar gewesen.

Aus den Erwägungen

1. [...]

2. a) Gemäss § 40 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Für Forderungs- und Beteiligungsrechte ohne Kurswert ist der Steuerwert zu schätzen, wobei für Beteiligungsrechte der Ertrags- und Substanzwert des Unternehmens angemessen zu berücksichtigen sind (§ 44 Abs. 2 StG). Gemäss § 25 Abs. 1 Bst. c VVStG (Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 22.5.2001, SRSZ 172.211) ist der Verkehrswert für nichtkotierte Wertpapiere nach der von der schweizerischen Steuerkonferenz und der eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“ (publ. in: ASA 65, S. 871 ff.; nachfolgend Wegleitung genannt) zu ermitteln; ausserbörsliche Kursnotierungen sind dabei angemessen zu berücksichtigen.

b) Dieser Wegleitung liegt der Gedanke zu Grunde, dass der Verkehrswert erfahrungsgemäss vom bisherigen und zu erwartenden Ertrag in Form von Dividenden und anderen Gewinnanteilen sowie von der Ertragskraft

der Gesellschaft abhängt und von weiteren Faktoren beeinflusst wird, wie beispielsweise vom Vermögen der Gesellschaft (Kapital, Reserven), von der Liquidität der Unternehmung, der Stabilität des Geschäftsbetriebes usw. Die Wegleitung stützt sich insbesondere auf ein Gutachten, das eine von der Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften beauftragte Expertenkommission erarbeitet hat und welches in der Lehre und Praxis überwiegend zustimmend aufgenommen worden ist (BGr, 8.10.1996, in: StE 1997 B 22.2 Nr. 13). In der kantonalen Praxis – insbesondere auch in der Praxis des Kantons Schwyz – wird allgemein anerkannt, dass die Wegleitung massgebend ist und von ihren Grundsätzen nur aber immerhin dann abzuweichen ist, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertes oder besondere Umstände dies gebieten (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 8. Juni 2001, publ. in: StE 2002, B 52.42 Nr. 3 Erw. 1b und dortige Hinweise auf die diversen kantonalen Rechtsprechungen). Ebenso bestätigt die herrschende Lehre, dass die Wegleitung eine taugliche Bewertungsgrundlage darstellt (Entscheid des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 8. Juni 2001, publ. in: StE 2002 B 52.42 Nr. 3 und dortige Hinweise).

3. a) Im vorliegenden Fall behaupten die Einsprecher nicht, die Vorinstanz habe die Bewertungsgrundsätze der Wegleitung nicht oder falsch angewendet. Vielmehr machen sie sinngemäss geltend, die ausserordentlich hohen Gewinne der Geschäftsjahre 2000 und 2001 seien einmalig und könnten in Zukunft nicht mehr erzielt werden, wodurch für die Verkehrswertberechnung der Aktien eine Abweichung von der Wegleitung nötig sei. Für die Ermittlung des Steuerwertes per 31.12.2001 müsse vom Steuerwert des Vorjahres ausgegangen werden. Dieser sei dann für das

Steuerjahr 2001 auf Grund der Eigenkapitalzunahme im Geschäftsjahr 2001 auf maximal Fr. ... zu erhöhen.

b) Diese von den Einsprechern vorgeschlagene Bewertungsmethode, welche im Ergebnis zu einer starken Gewichtung des Substanzwertes und einer nur geringen Berücksichtigung des Ertragswertes führen würde, ist weder von der Rechtsprechung noch von der Lehre anerkannt. Grundsätzlich rechtfertigen starke Gewinnschwankungen für sich alleine keine Abweichung von der Wegleitung. Allfälligen Schwankungen in den Betriebsergebnissen wird bei der Ermittlung des Ertragswertes durch die entsprechenden Reinerträge und einen Risikoabzug Rechnung getragen. Zudem findet bei der Ermittlung des Vermögenssteuerwertes über längere Zeit hinweg ein Wertausgleich statt. Angesichts der periodisch stattfindenden Vermögensbesteuerung beinhaltet der Wert nur für einen relativ kurzen Zeitraum Gültigkeit und eine Anpassung an den Geschäftsverlauf ist gewährleistet (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 22.8.1994, publ. in: StR 1994, S. 548 ff.).

Besondere Umstände, welche eine Abweichung von der Wegleitung nötig machen, sah hingegen das Verwaltungsgericht Schwyz in der Tatsache, dass bei einer Einmann-Aktiengesellschaft, welche mit der Person des Geschäftsleiters stehe und falle (Handwerksbetrieb), der Einfluss des Ertrages auf den Wert der Aktie geringer sei als bei Publikums-Aktiengesellschaften, an denen zahlreiche Aktionäre beteiligt seien. Diesfalls werde eine Bewertung aus dem einfachen Durchschnitt von Substanzwert und Ertragswert den besonderen Umständen gerecht (vgl. EGVSZ 1983, S. 51 ff. mit weiteren Hinweisen). Es handelt sich dabei um einen schon

länger zurückliegenden Einzelfallentscheid, welcher in der Folge gemäss den Abklärungen der Rechtsmittelinstanz keine Wiederholung fand. Diese – in neueren Entscheiden kritisierte (vgl. etwa Entscheid des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 8. Juni 2001, publ. in: StE 2002 B 52.42 Nr. 3 und dortige Hinweise) – Betrachtungsweise des Verwaltungsgerichts Schwyz kann somit nicht in allgemeiner Form auf sämtliche „Handwerks-Aktiengesellschaften" angewandt werden. Nur nachhaltige, strukturell bedingte und im Ausmass ungewöhnliche Gewinnschwankungen oder Verlustperioden können ein Abweichen von der Wegleitung rechtfertigen, ohne dass das Unternehmen bereits im Bestand gefährdet sein muss. Allerdings fallen Schwankungen, welche konjunkturell bedingt sind und die übliche Bandbreite des unternehmerischen Erfolges kennzeichnen, nicht darunter (StR 1994, S. 552). Solche ausserordentlichen Umstände wurden seitens der Einsprecher weder geltend gemacht, noch konnten unter Beizug der Steuerunterlagen der Y. AG für die betreffenden Jahre solche eruiert werden. Zusammenfassend besteht somit kein Hinweis auf nachhaltige strukturell bedingte Gewinnschwankungen.

Somit kann festgehalten werden, dass blosse, wenn auch erhebliche Ertragsschwankungen keine Abweichung von der Wegleitung rechtfertigen. Die entsprechende periodische Anpassung der Steuerwerte nichtkotierter Aktien ist als systemimmanent hinzunehmen und kann sich sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch des Steuerpflichtigen auswirken. [...]

4. Zusammenfassend ist die Einsprache abzuweisen und der von der Vorinstanz mit Veranlagungsverfügung 2001 vom 12.10.2004 per

31.12.2001 festgesetzte Steuerwert je Aktie der Y. AG von Fr. ... zu bestätigen. [...]

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 12. April 2006
i.S. Ehegatten X. (StKE 126/05)

Vermögenssteuer: Aktienbewertung und Paketabschlag (§ 44 Abs. 2 StG, § 25 Abs. 1 Bst. c VVStG)

Einem Mehrheitsaktionär steht kein Abzug für das „Klumpenrisiko" auf Grund der Grösse seines Aktienpakets zu (Paketabschlag). Es besteht keine Verfügungsbeschränkung im rechtlich-objektiven Sinne.

Bei nicht börsenkotierten Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften gilt der Substanzwert als Unternehmenswert. Der Ertragswert wird bei der Ermittlung des Unternehmenswertes nicht berücksichtigt.

Aus den Erwägungen

1. [...]

2. Aktienbewertung

a) Gemäss § 40 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Für Forderungs- und Beteiligungsrechte ohne Kurswert

ist der Steuerwert zu schätzen, wobei für Beteiligungsrechte der Ertrags- und Substanzwert des Unternehmens angemessen zu berücksichtigen sind (§ 44 Abs. 2 StG). Gemäss § 25 Abs. 1 Bst. c VVStG (Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 22.5.2001, SRSZ 172.211) ist der Verkehrswert für nichtkotierte Wertpapiere nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“ (publ. in: ASA 65, S. 871 ff., nachfolgend Wegleitung genannt) zu ermitteln; ausserbörsliche Kursnotierungen sind dabei angemessen zu berücksichtigen. [...]

Massgeblich für die Bestimmung des Verkehrswertes ist eine technische bzw. rechtlich-objektive und nicht eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 17. Juni 1998, publ. in: StE 1999 B 52.41 Nr. 2).

b) [...]

Sinngemäss machen die Einsprecher einen Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen analog der Wegleitung N 71 ff. geltend. Gemäss N 71 ff. der Wegleitung ist dem beschränkten Einfluss des Inhabers einer Minderheitsbeteiligung auf die Geschäftsleitung und auf die Beschlüsse der Generalversammlung sowie der eingeschränkten Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen (Vinkulierung) pauschal Rechnung zu tragen. Diesen Abzug kann jedoch nur beanspruchen, wer nicht mehr als 50 % der Stimmen auf sich vereinigt, keine angemessene Rendite erzielt und keinen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Der Hinweis der Ein-

sprecher, es könne nicht einzig auf den Beteiligungsumfang abgestellt werden, da die Einsprecher jederzeit ihre Beteiligungen unter 50 % senken könnten, geht fehl. Denn selbst wenn die Einsprecher weniger als 50 % der Stimmen der C. AG auf sich vereinigen würden, würden sie immer noch einen beherrschenden Einfluss auf diese Gesellschaft ausüben. [...]

Die Einsprecher begründen den tieferen Verkehrswert ihrer Aktien letztlich vor allem wegen der Grösse ihres Pakets, das gesamthaft auf den Markt gebracht nur schwer handelbar sei, bzw. dass Verkäufe der Einsprecher unmittelbar negative Auswirkungen auf den Aktienwert hätten, was im Ergebnis zu einer eingeschränkten Übertragbarkeit führe. Die Berücksichtigung eines derartigen „Klumpenrisikos" ist in der Wegleitung jedoch nicht vorgesehen, würde dies doch dem Grundsatz der rechtlich-objektiven Verkehrswertbemessung von Aktien widersprechen (vgl. dazu auch Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 17. Juni 1998, publ. in: StE 1999 B 52.41 Nr. 2). Es ist den Einsprechern unbenommen, ihre Titel in kleinen Stückzahlen über einen längeren Zeitraum verteilt zu verkaufen. Es besteht keine Verfügungsbeschränkung im rechtlich-objektiven Sinne. Ein Abzug für das „Klumpenrisiko" kann somit zusammenfassend nicht gewährt werden.

c) Die Einsprecher machen zudem geltend, bei der Bewertung der Aktien einer Holdinggesellschaft sei nicht nur auf den quotalen Substanzwert abzustellen, sondern der Ertragswert sei angemessen zu berücksichtigen, da der tatsächliche Zweck der Holdinggesellschaft Merkmale der Betriebsführung der C. AG aufweise. Da in den letzten Jahren keine Dividen-

de ausgerichtet worden sei, sei der veranlagte Aktienwert um 25 % zu reduzieren.

Gemäss N 46 ff. der Wegleitung gilt bei Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften als Unternehmenswert der Substanzwert. Die Berücksichtigung des Ertragswertes ist in der Wegleitung für Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften nicht vorgesehen. Bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften hingegen ergibt sich der Unternehmenswert aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswertes und der einmaligen Gewichtung des Substanzwertes (vgl. N 41 ff. der Wegleitung).

Entgegen der Darstellung der Einsprecher wird unter dem Ertragswert der kapitalisierte ausgewiesene Reingewinn der zwei letzten vor dem massgebenden Bewertungsstichtag abgeschlossenen Jahresrechnungen verstanden (vgl. N 7 ff. der Wegleitung). Die Einsprecher verwenden den Begriff Ertragswert jedoch in einem anderen Zusammenhang. Gemäss ihrer Auffassung sollte bei der Bewertung der Beteiligungen darauf abgestellt werden, ob den Aktionären eine angemessene Dividende ausgeschüttet wurde. Die Berücksichtigung von allfälligen Dividendenausschüttungen ist in der Wegleitung jedoch weder für Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften noch für Handels-, Dienstleistungs- und Industriegesellschaften vorgesehen. Die Einsprecher können zudem die Dividendenausschüttung der Holdinggesellschaften bestimmen. Somit hätten sie es in der Hand, durch die Dividendenausschüttung unmittelbaren Einfluss auf die Bewertung der Beteiligungen zu nehmen. Ob Dividenden ausgeschüttet werden oder nicht, ist ein freier

unternehmerischer Entscheid, welcher auf die Bewertung der Beteiligung an sich keinen Einfluss hat. Die Einsprache ist somit auch in dieser Hinsicht abzuweisen.

3. – 5. [weitere Einsprachepunkte]

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Mai 2006
i.S. X. AG (2P.139/2005)

Interkantonale Steuerausscheidung: Übernahme von Ausscheidungsverlusten des Betriebsstätte- oder Sitzkantons durch den reinen Liegenschaftskanton (Art. 127 Abs. 3 BV)

Die bisherige Rechtsprechung, wonach das Grundeigentum dem Belegenheitskanton ohne Berücksichtigung von allfälligen Ausscheidungsverlusten zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt, ist weiter einzuschränken. Mit Blick auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und gestützt auf den unlängst höchstrichterlich festgelegten Grundsatz der grösstmöglichen Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ist neuerdings auch der Kanton mit einer Kapitalanlageliegenschaft verpflichtet, Betriebsverluste auf den Liegenschaftenertrag anzurechnen.

Sachverhalt (gekürzt)

A.a Die X. AG bezweckt den Handel mit ...-Waren und die Übernahme von Vertretungen in dieser Branche; sie kann sich an anderen Unternehmen beteiligen und Grundbesitz erwerben, verwalten und veräussern. Ihr Sitz befindet sich in Zürich. In S., Kanton Schwyz, ist sie Eigentümerin einer Mietliegenschaft, die der Kapitalanlage dient.

In den Jahren 1998 und 1999 wies die X. AG insgesamt namhafte Verluste auf. Die Kapitalanlageliegenschaft selbst warf in dieser Zeit einen Ertrag ab. Nachdem die Gesellschaft im Jahre 2000 vorübergehend wieder die Gewinnzone erreicht hatte, erzielte sie ab dem Jahre 2001 erneut Verluste. Diese sind auf die Übernahme (Absorption) der beiden Tochtergesellschaften Y. AG und Z. AG, rückwirkend per 1. Januar 2001, zurückzuführen.

A.b Mit Veranlagungsverfügungen vom 24. September 2002 wurde die X. AG im Kanton Schwyz für das Steuerjahr 1999 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 15 400.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 648 000.-- (satzbestimmend Fr. 7 217 000.--) und für das Steuerjahr 2000 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 133 000.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 823 000.-- (satzbestimmend Fr. 7 426 000.--) veranlagt. Diese Veranlagungen berücksichtigten den Ertragsanteil der Kapitalanlageliegenschaft unabhängig vom Gesamtergebnis (Verlust). Eine Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission Schwyz mit Entscheid vom 23. November 2004 ab.

B. Die X. AG gelangte mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Dieses hiess mit Urteil vom 16. März 2005 die Beschwerde teilweise gut und setzte den steuerbaren Reingewinn für das Jahr 1999 auf Fr. 0.-- und für das Jahr 2000 auf Fr. 106 000.-- fest. Die übrigen Faktoren blieben unverändert. Die Änderung beim Reingewinn ergab sich aus der Berücksichtigung der Kosten der Verwaltung und des Steueraufwandes für die Liegenschaft im Kanton Schwyz. Eine Verlustübernahme durch den Kanton Schwyz lehnte das Verwaltungsgericht jedoch ab.

C. Die X. AG führt staatsrechtliche Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. März 2005 sei hinsichtlich des Steuerjahres 2000 aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Verweigerung der Verlustverrechnung verfassungswidrig sei. Die Kantonale Steuerkommission Schwyz sei anzuweisen, die Besteuerung unter Berücksichtigung der betrieblichen Verlustvorträge so vorzunehmen, dass ein Ausscheidungsverlust vermieden werde. [...]

Aus den Erwägungen

1. [...]

2.1 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche

Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer veranlagt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig ist (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten darf, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 131 I 285 E. 2.1; 125 I 54 E. 1b S. 55 f., 458 E. 2a S. 466; ASA 71 416 E. 3a).

2.2 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Schlechterstellungsverbot. Dieses sieht sie dadurch verletzt, dass der Kanton Schwyz als Liegenschaftskanton den im Sitzkanton Zürich entstandenen Geschäftsverlust nicht berücksichtigt habe. Sie macht geltend, gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung setze das Schlechterstellungsverbot der „unbegrenzten Steuerhoheit“ des Liegenschaftskantons eine Schranke. Zudem werde neuerdings der verfassungsmässige Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) stärker betont.

Die schwyzerische und die zürcherische Steuerverwaltung verweisen demgegenüber auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach der Liegenschaftskanton Erträge aus Kapitalanlageliegenschaften juristischer Personen auch dann voll besteuern dürfe, wenn diese im Sitzkanton einen Verlust ausweisen. Dieser sog. Ausscheidungsverlust könne gemäss der

Rechtsprechung „aktiviert“ und in späteren Jahren mit Gewinnen im gleichen Kanton verrechnet werden.

3.1 Es ist unbestritten, dass die Liegenschaft der Beschwerdeführerin im Kanton Schwyz nicht dem Betrieb, sondern ausschliesslich der Kapitalanlage dient. Nach den Regeln zur Abgrenzung der gegenseitigen Steuerhoheiten im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht werden Kapitalanlageliegenschaften von juristischen Personen ausserhalb des Sitzkantons grundsätzlich dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Das gilt für das Kapital und den Ertrag aus der laufenden Bewirtschaftung von Kapitalanlageliegenschaften wie auch für den Gewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) aus der Veräusserung solcher Liegenschaften. Vom Liegenschaftsertrag sind die Gewinnungs- und Betriebskosten objektmässig absetzbar. Proportional nach Lage der Aktiven werden einzig die Schulden und die darauf entfallenden Schuldzinsen sowie allfällige Gewinnungskostenüberschüsse zwischen Hauptsteuerdomizil und Spezialsteuerdomizil der Liegenschaft aufgeteilt (BGE 111 Ia 120 E. 3a S. 126, 220 E. 2c S. 225; vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, S. 514 ff., § 28 Rz. 32 ff.; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 102 f., 112 ff. und 129). Nach dieser Regel steht somit der Ertrag aus der Liegenschaft in S. dem Kanton Schwyz zur ausschliesslichen Besteuerung zu.

3.2 Diese Grundsätze sind vorliegend nicht umstritten. Der Kanton Schwyz hat in seiner Steuerausscheidung keine Einkünfte erfasst, die ihm als Liegenschaftskanton nicht zustünden. Das Verwaltungsgericht hat im

angefochtenen Entscheid auch die zusätzlich geltend gemachten Liegenschaftsaufwendungen anerkannt und die Veranlagung dementsprechend korrigiert. Streitig und zu prüfen ist einzig, ob der Kanton Schwyz als reiner Liegenschaftskanton dem im Kanton Zürich entstandenen Verlust Rechnung tragen muss, indem er diesen vom Liegenschaftsertrag in Abzug bringt.

4.1 Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung folgt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommens- bzw. Reingewinnbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern muss (BGE 107 Ia 41 E. 1a; ASA 60 S. 269 E. 2a). Nach der bisherigen Rechtsprechung musste diese Regel jedoch zurücktreten gegenüber dem Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Der Liegenschaftskanton musste daher Verluste am Hauptsitz oder in einem anderen Betriebsstättekanton nicht übernehmen. Das heisst, er war nicht verpflichtet, solche Verluste auf den Ertrag der Liegenschaft oder auf den Veräusserungsgewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) anzurechnen. Sich daraus am Hauptsitz ergebende, sog. Ausscheidungsverluste waren zulässig. Auch wenn diese Rechtsprechung in der Lehre auf Kritik stiess, hielt das Bundesgericht daran stets fest (BGE 116 Ia 127 E. 2b und c; 111 Ia 120 E. 2a S. 123 f.; ASA 59 564 E. 3d, 568 E. 4 S. 573 ff. und daselbst E. 4c zum Begriff des Ausscheidungsverlustes; Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B, Nr. 44 und I D, Nr. 46).

4.2 Diese Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten bezog sich auf Kapitalanlageliegenschaften interkantonaler Unternehmungen, einschliesslich Versicherungsgesellschaften und Immobiliengesellschaften, ausserhalb des Sitzkantons sowie auf Liegenschaften des Privatvermögens natürlicher Personen. Sie kam weiter auf Liegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern im Belegenheitskanton zur Anwendung (Locher/Locher, a.a.O., § 7, I D, Nr. 46).

In einem Urteil aus dem Jahre 1999 wandte das Bundesgericht diese Rechtsprechung zudem auf die Betriebsliegenschaft einer interkantonalen Unternehmung (Handelsgesellschaft) an. Diese hatte ihre Betriebsliegenschaft im Kanton St. Gallen (Betriebsstättekanton) veräussert. Der Kanton St. Gallen erfasste den Veräusserungsgewinn mit der Reinertragssteuer unter Berücksichtigung seines Anteils am Gesamtbetriebsverlust. Hingegen war er nicht verpflichtet, den im Sitzkanton ungedeckt gebliebenen Teil des Betriebsverlustes zu verrechnen. Der Ausscheidungsverlust war hinzunehmen, wie das Bundesgericht erkannte (Urteil 2P.439/1997 vom 27. Oktober 1999, E. 3c und 4, in: StR 55/2000 S. 182 = Locher/Locher, a.a.O., § 7, I B, Nr. 45).

4.3 In BGE 131 I 249 nahm das Bundesgericht indes eine Verdeutlichung der Praxis sowie eine Praxisänderung vor.

Die Verdeutlichung der Praxis betraf die Steuerausscheidung bei Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern. Das Bundesgericht legte fest, dass der Wertzuwachs aus der Veräusserung solcher Liegenschaften dem Belegenheitskanton zur ausschliessli-

chen Besteuerung zustehe (BGE 131 I 249 E. 5.3). Diese Frage war in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bisher nicht oder nicht mit der gewünschten Deutlichkeit entschieden worden (vgl. auch den Vorbehalt in BGE 79 I 142 E. S. 148 unten). Für Betriebsliegenschaften der übrigen interkantonalen Unternehmungen hatte nämlich das Bundesgericht diesen Schritt bereits in BGE 83 I 257 E. 3 vollzogen und den Wertzuwachs dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen (s. dazu auch BGE 131 II 249 E. 4.3 und 4.4).

Andererseits änderte das Bundesgericht seine Praxis gemäss Urteil vom 27. Oktober 1999, wonach der Betriebsstättekanton bei der Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft auf einen allfälligen Ausscheidungsverlust im Sitzkanton keine Rücksicht zu nehmen brauche (vgl. vorstehende E. 4.2); es verpflichtete diesen Kanton, den Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten aufwies, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen. Das gilt auch dann, wenn der Kanton den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer, sondern mit einer Grundstückgewinnsteuer erfasst. Massgebend war für das Bundesgericht die Überlegung, dass die Ausdehnung des Rechts des Kantons der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung des Wertzuwachses auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern nicht dazu führen dürfe, dass dieser Kanton auf die übrige Situation der Unternehmung überhaupt keine Rücksicht zu nehmen brauche und den Gewinn auch dann voll besteuern dürfe, wenn die Unternehmung mit einem Verlust abschliesse. Wenn schon der Wertzuwachs auf Betriebs-

liegenschaften dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen werde, so sei andererseits dafür zu sorgen, dass sich nicht vermehrt solche Ausscheidungsverluste ergeben (BGE 131 I 249 E. 6.3).

4.4 Die neue Rechtsprechung gemäss BGE 131 I 249 bezog sich allerdings vorerst ausdrücklich nur auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmungen (ebenda E. 5.3). In BGE 131 I 285 wandte das Bundesgericht jedoch die neue Regel zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch auf Liegenschaften im Privatvermögen an. Es ging um einen Gewinnungskostenüberschuss auf der selbst bewohnten Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil, der dort durch kein Einkommen gedeckt war. Der Kanton des Spezialsteuerdomizils, wo der Steuerpflichtige zwei Mietliegenschaften (ebenfalls im Privatvermögen) hielt, wurde daher verpflichtet, den Gewinnungskostenüberschuss des Hauptsteuerdomizils zu übernehmen, damit dort ein Ausscheidungsverlust vermieden werden konnte (BGE 131 I 285 E. 4.2). Das Bundesgericht erwog, im Geschäftsvermögensbereich habe das Problem der sog. Ausscheidungsverluste bisher relativiert werden können. Unternehmen könnten Aufwandüberschüsse oder Betriebsverluste innerhalb der Verlustverrechnungsperiode mit künftigen Erträgen bzw. Gewinnen im gleichen Kanton verrechnen (vgl. Art. 25 Abs. 2 bzw. 67 und 10 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes, StHG, SR 642.14). Für private Gewinnungskostenüberschüsse bestehe diese Möglichkeit indessen nicht. Diese Überlegungen bewogen das Bundesgericht im erwähnten Urteil, auch bei den Privatpersonen den Liegenschaftskanton zu verpflichten, den

Aufwandüberschuss der Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu berücksichtigen (vgl. BGE 131 I 285 E. 3.7 und 4.1).

5. Im vorliegenden Fall geht es um die Besteuerung der Kapitalanlageliegenschaft einer Unternehmung (Handelsgesellschaft) im reinen Liegenschaftskanton, d.h. ohne Betriebsstätte im Kanton. Im Lichte der neuen Rechtsprechung, wie sie dargestellt worden ist (BGE 131 I 249 und 285), kann die Verlustverrechnung auch hier nicht mehr verweigert werden. Wertzuwächse auf Betriebsliegenschaften interkantonaler Unternehmen (einschliesslich Versicherungs- und Immobiliengesellschaften) sowie von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern sind dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen, wobei es diesem freigestellt ist, den Gewinn mit der Einkommens- oder Ertragssteuer oder mit einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (vgl. vorn E. 4.3). In BGE 131 I 249 hielt das Bundesgericht den Betriebsstättekanton an, den Geschäftsverlust am Hauptsitz auf den Grundstückgewinn auf der Betriebsliegenschaft anzurechnen. Und in BGE 131 I 285 verpflichtete es den Liegenschaftskanton, wo der Steuerpflichtige zwei Mietliegenschaften im Privatvermögen hielt, den Gewinnungskostenüberschuss auf der selbst bewohnten Liegenschaft im Wohnsitzkanton zu übernehmen. Entscheidend ist dafür zu sorgen, dass weitere Ausscheidungsverluste möglichst vermieden werden (BGE 131 I 285 E. 4.1). Für Kapitalanlageliegenschaften einer Unternehmung kann daher nichts anderes gelten. Auch in diesem Fall kann der Liegenschaftskanton diese Liegenschaft nicht ungeachtet eines allfälligen Betriebsverlustes uneingeschränkt besteuern.

Es ist somit im Ergebnis festzuhalten, dass der Liegenschaftskanton grundsätzlich allein befugt ist, den Grundstückertrag und -gewinn (Wertzuwachs) zu besteuern. Doch sind dem Liegenschaftskanton insofern Grenzen gesetzt, als er nunmehr auf die Situation der Unternehmung bzw. der Privatperson und deren Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen muss. Insofern ist der Hinweis der Beschwerdeführerin auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV begründet und die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Schwyz gutzuheissen.

6. – 8. [...]

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 16. Juni 2006
i.S. X. AG (2A.549/2005)

Gewinnsteuer: Planmässigkeit der Abschreibungen (Art. 62 DBG); Verlustverrechnung (Art. 67 DBG) und Periodizitätsprinzip (Art. 79 i.V.m. Art. 58 DBG)

Eine beliebige Veränderung der Abschreibungssätze ohne innerbetriebliche Begründung für deren Notwendigkeit, sondern aus rein steuerplanerischen Gründen widerspricht den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung. Die Wahl nicht planmässiger und offensichtlich zu tiefer Ansätze verstösst gegen das Prinzip der Höchstbewertung und der Stetigkeit, ist handelsrechtswidrig und verlangt somit zwingend nach einer Bilanzberichtigung. Die beliebige Veränderung der Abschreibungssätze während und nach der Verlustverrechnungsfrist verletzt zudem das im Steuerrecht geltende Periodizitätsprinzip. Das Abschreibungssubstrat kann insbesondere nicht als Manöveriermasse zur Ausweitung des gesetzlich befristeten Verlustverrechnungszeitraumes verwendet werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die X. AG unterhielt seit ihrer Gründung einen eigenen Betrieb, dem unterschiedliche Arten von Anlagegütern (in der Folge Anlagegüter „A", „B" und „C" genannt) dienten.

Nach einigen Jahren erlitt die X. AG erhebliche Verluste, kam in finanzielle Engpässe und musste saniert werden. Dies geschah zum einen durch eine Herabsetzung des Aktienkapitals (unter anschliessender teilweiser Wiedererhöhung), zum andern durch erhebliche Forderungsverzichte seitens der Banken sowie des Aktionariats. Der Sanierungsgewinn wurde für die Beseitigung des Verlustvortrags und für Abschreibungen auf dem Anlagevermögen verwendet. In den Steuerperioden 1991 bis und mit 1997 verrechnete die Gesellschaft die erzielten Gewinne mit den bis zur Sanierung aufgelaufenen Verlusten. Die Gewinne jener Geschäftsjahre reichten jedoch nicht aus, um sämtliche Verluste zu kompensieren, so dass schliesslich ein erheblicher Betrag unberücksichtigt blieb.

Um das Ausmass der nicht mehr verrechenbaren Verluste möglichst tief zu halten, nahm die X. AG in den Jahren 1995, 1996 und 1997 auf den zwei gleichartigen Anlageobjekten „A“ und „B“ nur noch Abschreibungen von drei Prozent vom Buchwert vor und schöpfte in den Jahren 1996 und 1997 auch auf den Mobilien „C“ das Abschreibungspotential nicht aus (nur 20 Prozent statt der zulässigen 50 Prozent vom Buchwert). Dadurch wurden die in den betreffenden Geschäftsjahren ausgewiesenen sehr guten Ergebnisse auf Grund der vortragbaren Verluste neutralisiert. Im Geschäftsjahr 1998, in welchem die aus der Sanierung stammenden Verluste nicht mehr angerechnet werden konnten, nahm die X. AG bei den Anlagegütern „A“ und „B“ Abschreibungen von 24 Prozent bzw. 25 Prozent vom Buchwert vor, und die Mobilien „C“ schrieb sie voll ab.

Anlässlich der Veranlagung der Steuerperioden 1995 bis 1997 ermittelte hingegen der zuständige Steuerrevisor das steuerbare Kapital in konstanter Anwendung der Abschreibungssätze gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) mit der Folge, dass der Verlustvortrag nicht jeweils im geltend gemachten Umfang verrechnet werden konnte. Für die ausserhalb der siebenjährigen Verlustvortragsperiode liegende Steuerperiode 1998 wurden sodann einerseits die von der Steuerpflichtigen vorgenommenen Abschreibungen auf den Anlagen „A“ und „B“ jeweils auf die EStV-Ansätze gekürzt und andererseits die Totalabschreibung auf den Mobilien „C“ verweigert.

Eine hierauf erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen wurde mit Entscheid vom 14. Dezember 2004 von der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen. Dagegen hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz die Beschwerde der X. AG gegen den Einspracheentscheid mit Urteil vom 23. Juni 2005 teilweise gut.

Gelöscht: ¶ ¶ C. Das

Gelöscht: hiess eine

Gelöscht: insoweit

Das Verwaltungsgericht hielt unter anderem fest, dass die Wertansätze der drei fraglichen Aktiven „A“, „B“ und „C“ trotz der reduzierten Abschreibungen nicht handelsrechtswidrig seien; deshalb könnten höhere Abschreibungen aus steuerlicher Sicht nicht erzwungen werden. Weil mit den verminderten Abschreibungen die gemäss Merkblatt zulässigen Sätze nicht überschritten würden, liege ferner kein unzulässiges Nachholen von Abschreibungen vor. Die X. AG habe wohl den steuerplanerischen Gestal-

Gelöscht: (Faktoren)¶ ¶

Gelöscht: stellte

tungsspielraum ausgenützt, von einer Steuerumgehung könne aber nicht die Rede sein.

Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer erhob in der Folge die Eidgenössische Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit dem Antrag, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 23. Juni 2005 aufzuheben und den Einspracheentscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu bestätigen.

Gelöscht: D.

Gelöscht: D

Gelöscht: hat am 13. September 2005

Gelöscht: erhoben

Gelöscht: . Sie beantragt,

Gelöscht: vom 14. Dezember 2004

Gelöscht: Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass eine steuerpflichtige Person die Abschreibungssätze frei wählen könne, solange die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften nicht verletzt würden. Das Periodizitätsprinzip verbiete es, Abschreibungssubstrat beliebig in spätere Bemessungs- und somit Steuerperioden zu verschieben und dadurch den Verlustverrechnungszeitraum auszudehnen.¶
¶
E. Die X. AG sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer schliesst auf Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde .¶

Gelöscht: (

Gelöscht:)

Aus den Erwägungen

1.1 – 1.3. [...]

2.1 Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Personen ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus: dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (lit. a); allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie aus den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c). Das Gesetz stellt damit auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses ab. Das schweizerische Steuerrecht knüpft an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die handelsrechtlichen

Vorschriften beachtet wurden; vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften. Das bedeutet, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, auf die von den Organen der juristischen Person abgenommenen Jahresrechnungen abzustellen (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung (Art. 662a OR) entfällt nur insoweit, als diese gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (Urteil 2A.370/2004 vom 11. November 2005, E. 2.1, mit Hinweisen).

2.2 Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip (vgl. Art. 79 i.V.m. Art. 58 DBG) hat ein Unternehmen im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen demnach nicht die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zu Gunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, N 41 und N 61 zu Art. 58 DBG, je mit Hinweisen). Liegt eine Verletzung des Periodizitätsprinzips vor, so ist gegebenenfalls eine steuerliche Korrektur vorzunehmen.

2.3 Bis Ende 1997 bestand das steuerbare Eigenkapital der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven (Art. 74 aDBG). Auf den 1. Januar 1998 wurde die Besteuerung des Eigenkapitals als solche aufgehoben; die Veranlagungsbe-

hörde hat den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nur noch den sich nach der Veranlagung zur Gewinnsteuer und Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen ergebenden Stand des Eigenkapitals bekannt zu geben (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).

3.1 Die Grundsätze einer ordnungsmässigen kaufmännischen Buchführung sind in Art. 959 f. OR allgemein und für die Aktiengesellschaft (seit 1. Juli 1992) namentlich in Art. 662a OR spezialgesetzlich festgelegt: Abs. 1 dieser Bestimmung schreibt vor, dass die Jahresrechnung nach den Grundsätzen der ordnungsmässigen Rechnungslegung so aufzustellen ist, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann; sie enthält auch die Vorjahreszahlen. Gemäss Abs. 2 erfolgt die ordnungsgemässe Rechnungslegung insbesondere nach den Grundsätzen der Vollständigkeit der Jahresrechnung (Ziff. 1), der Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben (Ziff. 2), der Vorsicht (Ziff. 3), der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Ziff. 4), der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Ziff. 5), der Unzulässigkeit der Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (Ziff. 6).

Gelöscht: s

3.2 Das Anlagevermögen darf höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten bewertet werden, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen (Art. 665 OR). Unter „notwendige“ Abschreibungen sind planmässige Abschreibungen zu verstehen (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II 745 ff., insbesondere 893: „Die Abschreibung muss planmässig, also nicht willkürlich, erfolgen“). Die Anschaffungskosten sollen entsprechend

Gelöscht:

Gelöscht:

der mutmasslichen Abnutzung (Wertverzehr) auf die voraussichtliche betriebliche Nutzungsdauer des Anlagegutes verteilt werden (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Auflage, Zürich 2004, N 435 zu § 8 S. 876; Max Boemle, Der Jahresabschluss, 4. Auflage, Zürich 2001, S. 325; Markus Neuhaus/Bruno Schönbächler, Basler Kommentar zum OR, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, N 16 zu Art. 665; Peter Forstmoser/ Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, N 284 zu § 50 S. 680; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Bd. 1 S. 171).

Abschreibungen müssen zwingend vorgenommen werden, soweit sie „nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig" sind (Art. 669 Abs. 1 OR). Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass die Beschwerdegegnerin auch als ... [spezial]gesetzlich verpflichtet ist, „die Bauten, Anlagen und Fahrzeuge plangemäss abzuschreiben und eine Reserve nach Artikel 671 des Obligationenrechts zu äufnen" (Verweis auf entsprechende spezialgesetzliche Rechtsgrundlage).

Gelöscht:

3.3 Hinsichtlich des Bewertungsobjekts wird in der Lehre die Auffassung vertreten, dem geltenden schweizerischen Handelsrecht liege das Prinzip der Einzelbewertung zu Grunde, was sich aus den Höchstbewertungsvorschriften sowie aus dem Vorsichts- und dem Imparitätsprinzip ableiten lasse (so etwa Boemle, a.a.O., S. 141 ff.; Ernst Bosshard, Zürcher Kommentar zum OR, Zürich 1984, N 82 zu Art. 960); andere Autoren wollen demgegenüber unter gewissen Voraussetzungen eine Gruppenbewertung zulassen (vgl. die Hinweise bei Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rz. 38 zu Art. 57).

Im schweizerischen Steuerrecht gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und nach der Lehre grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung; eine Gruppenbewertung ist nur ausnahmsweise zulässig (ASA 69, 876 S. 880 f., mit Hinweisen; Urteil 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004, E. 2.2.2; vgl. weitere Hinweise bei Locher, a.a.O., Rz. 37 zu Art. 57 DBG).

Gelöscht:

Im vorliegenden Fall bilden die Anlagegüter „A“, „B“ und „C“ der Beschwerdegegnerin Bewertungsobjekt. Die Anlagen „A“ und „B“ wurden zu verschiedenen Zeitpunkten gebaut, befinden sich nicht auf einem einheitlichen technischen Stand und haben ein unterschiedliches wirtschaftliches Schicksal. Eine Gesamtbewertung sämtlicher Anlagen fällt schon aus diesen Gründen ausser Betracht und wurde denn auch von der Beschwerdegegnerin selber zu Recht nicht vorgenommen. Anders verhält es sich bei den Mobilien „C“; hier erscheint eine Gesamtbewertung […] der Beschwerdegegnerin vertretbar.

Gelöscht: des ganzen Fahrzeugparks

4.1 Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Urteil, ein offenkundiger und ins Auge springender Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht, der ein Abweichen von der durch die Revisionsstelle genehmigten und durch die Generalversammlung verabschiedeten Handelsbilanz erfordern würde, sei vorliegend nicht ersichtlich; das werde auch von den Steuerbehörden anerkannt. Daraus schliesst die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung (vom 28. November 2005) an das Bundesgericht, die Frage der Handelsrechtskonformität könne nicht mehr Verfahrensgegenstand bilden; soweit die Beschwerdeführerin eine Handelsrechtswidrigkeit geltend mache, sei auf

diese Rüge nicht einzutreten, weil das einer unzulässigen Ausweitung des Streitgegenstandes entspräche. Dem kann nicht gefolgt werden:

Einmal verstösst das Vorgehen der Beschwerdegegnerin im Zusammenhang mit den (ungenügenden) Abschreibungen offensichtlich gegen zwingende handelsrechtliche Buchführungsvorschriften (hienach E. 4.2); abgesehen davon könnte nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (anscheinend im Unterschied zu derjenigen des Zürcher Verwaltungsgerichts, auf die sich die Vorinstanz bezieht) eine Bilanzberichtigung bereits dann vorgenommen werden, wenn einzelne Wertansätze die nach Handelsrecht zulässigen Höchstwerte übersteigen (Urteil 2A.458/2002 vom 15. Oktober 2004, E. 4.1, mit Hinweis, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 6). Sodann unterliegt auch die Frage der Handelsrechtskonformität des zu beurteilenden Vorgehens – als Rechtsfrage – im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen der Überprüfung durch das Bundesgericht (oben E. 1.3); sie wurde im Übrigen schon von der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz (im Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2004) aufgeworfen.

4.2 Die Beschwerdegegnerin nahm beim Anlagegut „A“ im Geschäftsjahr 1993 eine Abschreibung von 36 Prozent und im Jahr 1994 eine solche von 20 Prozent vom (jeweiligen per Bilanzstichtag) Buchwert vor. In den Jahren 1995, 1996 und 1997 (Verlustverrechnungsperiode) reduzierte sie den Abschreibungssatz auf drei Prozent des Buchwerts, in den Geschäftsjahren 1998 und 1999 erhöhte sie ihn wiederum auf 25 Prozent. Beim Anlagegut „B“ betrug der Abschreibungssatz im letzten Jahr der Verlustverrechnungsperiode (1997) drei Prozent vom ausgewiesenen Buch-

wert, in den Jahren 1998 und 1999 dann ebenfalls 25 Prozent. Bei den Mobilien „C“ nahm die Beschwerdegegnerin in den Geschäftsjahren 1996 und 1997 (Verlustverrechnungsperiode), statt der steuerlich zulässigen 50 Prozent, Abschreibungen von lediglich jeweils 20 Prozent vom Buchwert vor; im Jahr darauf (1998) schrieb sie den Posten ganz ab.

Schon allein dieser Abschreibungsverlauf zeigt, dass das Vorgehen der Beschwerdegegnerin nicht handelsrechtskonform war: Zwar trifft zu, dass die Festlegung des Abschreibungsplans grundsätzlich im Ermessen der Unternehmensleitung liegt, doch darf durch deren Entscheid die möglichst zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nicht vereitelt werden (Böckli, a.a.O., N 468 zu § 8 S. 886); insbesondere müssen die Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung eingehalten werden (vgl. oben E. 3.1). Soweit die Vorinstanz argumentiert, der Grundsatz der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 OR) sei nicht verletzt, weil die Beschwerdegegnerin nicht die Abschreibungsmethode, sondern lediglich die Abschreibungssätze geändert habe, ist festzustellen, dass eine Methode oder eine Planmässigkeit der Abschreibungen im aufgezeigten Vorgehen gerade nicht auszumachen ist; vielmehr hat die Beschwerdegegnerin die Abschreibungssätze schlicht nach Belieben verändert.

Aber auch die Ansätze selber waren in der Anfangsphase nicht geeignet, bei den fraglichen Objekten eindeutige Überbewertungen zu vermeiden: Ab Inbetriebnahme der Anlage „A“ im August 1994 hätte die Beschwerdegegnerin die Nutzungsdauer realistisch schätzen und die anwendbare Abschreibungsmethode wählen sollen. Es ist offensichtlich,

dass eine degressive Abschreibung von drei Prozent (bzw. 1.5 Prozent bei linearer Abschreibung) vom jeweiligen Buchwert während der ersten drei vollen Betriebsjahre völlig ungenügend war, hätte dies doch bei dem per 1. November 1994 ausgewiesenen Buchwert (nach Abschreibung) von Fr. ... einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren entsprochen. Analog verhält es sich bei der Anlage „B“, die anfangs August 1997 in Betrieb genommen wurde (Buchwert nach Abschreibung am 1. November 1997: Fr. ...). Bei den Mobilien „C“, die bekanntlich einem starken Verschleiss unterliegen, ist eine degressive Abschreibung von 20 Prozent vom Buchwert (entspricht zehn Prozent bei linearer Abschreibung und damit einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren) ebenfalls ungenügend.

Gelöscht: 3 799 999.--

Gelöscht: 3 890 000.--

Daraus folgt, dass die von der Beschwerdegegnerin in den fraglichen Geschäftsjahren vorgenommenen Abschreibungen bereits aus handelsrechtlicher Sicht nicht ausreichend waren und dass damit die bilanzierten Buchwerte über den wirklichen Werten der Anlageobjekte lagen. Der entsprechende Sammelposten der Bilanz und die damit organisch zusammenhängende Erfolgsrechnung waren mithin nicht handelsrechtskonform, weshalb sich eine Bilanzberichtigung aufdrängt.

4.3 Die beliebige Veränderung der Abschreibungssätze während und nach der Verlustverrechnungsfrist im getätigten Ausmass widerspricht, wie dargelegt, nicht nur den Grundsätzen einer ordnungsmässigen Rechnungslegung gemäss Art. 662a Abs. 2 OR; sie verletzt im Ergebnis zudem das im Steuerrecht geltende Periodizitätsprinzip (vgl. oben E. 2.2). Auch aus steuerlicher Sicht ist deshalb eine Korrektur erforderlich.

5. Die Veranlagungsbehörde nahm die Korrektur für die im Streit liegenden Steuerperioden in der Weise vor, dass sie die Abschreibungssätze bei den Anlageobjekten „A“ und „B“ von drei Prozent (gemäss Steuererklärung) auf jeweils 24 Prozent des Buchwerts und bei den Mobilien „C“ von den deklarierten 20 Prozent auf 50 Prozent des Buchwerts erhöhte. Das ist unter den gegebenen Umständen nicht zu beanstanden:

Die Beschwerdegegnerin war nach aktienrechtlichen Vorschriften verpflichtet, auf ihrem Anlagevermögen die „nach allgemein anerkannten Grundsätzen notwendigen“ Abschreibungen vorzunehmen (vgl. Art. 665 und Art. 669 OR). Soweit sie dies unterliess, waren die betreffenden Jahresrechnungen für die Steuerbehörde nicht verbindlich; eine steuerliche

Korrektur war ferner mit Rücksicht auf das Periodizitätsprinzip nötig. Die Veranlagungsbehörde hielt sich dafür an die gemäss Steuerpraxis zulässigen Abschreibungssätze (siehe Merkblatt A 1995 zum Kreisschreiben Nr. 15 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. September 1994; zur rechtlichen Bedeutung von Kreisschreiben, Merkblättern u. dgl. siehe BGE 131 II 1 E. 4.1 S. 11, mit Hinweisen); Abschreibungen, die sich im Rahmen dieser Normalansätze bewegen, gelten als geschäftsmässig begründet im Sinne von Art. 28 Abs. 1, 58 Abs. 1 lit. b und 62 Abs. 1 DBG).

Gelöscht: 1

Gelöscht: über Abschreibungen

Freilich brauchen die steuerlich zulässigen, relativ grosszügig bemessenen Abschreibungen nicht identisch zu sein mit den handelsüblichen, wirtschaftlich gebotenen oder mit den handelsrechtlich vorgeschriebenen Mindestabschreibungen (vgl. Bürgi, Zürcher Kommentar, 1957, N 109 zu Art. 662, 663 aOR sowie N 12 f. zu Art. 665 aOR; vgl. auch René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, Rz. 292).

Im vorliegenden Fall vertrat die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer jedoch die Auffassung, es sei nicht ersichtlich, inwiefern das „Abschreibungsgebaren“ der Steuerpflichtigen (Beschwerdegegnerin) handelsrechtlich geboten gewesen wäre oder sich gar zwingend aufgedrängt hätte; weiter führte sie aus, die Steuerpflichtige habe nicht dargetan und es ergebe sich auch nicht aus den Akten, dass die vorgenommenen Änderungen einer betrieblichen Notwendigkeit entsprochen hätten (Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2004, S. 13

Ziff. 5.5). Die Beschwerdegegnerin wusste somit, dass ihr Vorgehen handels- und steuerrechtlich umstritten war (vgl. auch Einspracheentscheid, a.a.O., S. 15 Ziff. 6.2 sowie Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 13. September 2005, S. 5 Ziff. 3). Es wäre deshalb an ihr gelegen, im Verlauf des Verfahrens begründet darzutun, dass in ihrem Fall entgegen der Auffassung der Einsprachebehörde handelsrechtlich ausnahmsweise andere (tiefere) Abschreibungssätze geboten gewesen wären als die von den Steuerbehörden für Objekte der zur Diskussion stehenden Art – mangels konkreter Angaben – angewandten Normalsätze. Wenn die Beschwerdegegnerin das unterliess und stattdessen lediglich an den richtigerweise steuerlich nicht akzeptierten, handelsrechtswidrigen Abschreibungssätzen festhielt, so hat sie es selber zu vertreten, dass ihr auf Grund der notwendigen Korrektur möglicherweise höhere als die handelsrechtlich vorgeschriebenen Mindestabschreibungen angerechnet wurden.

6.1 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung gutzuheissen, der angefochtene Entscheid des schwyzerischen Verwaltungsgerichts vom 23. Juni 2005, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2004 zu bestätigen ist.

Gelöscht:

[...]

6.2 [Kostenfolgen]

Gelöscht: (

Gelöscht:)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 27. März 2006
i.S. Ehegatten I. (StKE 36/05)

Verfahrensrecht: Vorbescheid/Feststellungsverfügung bezüglich innerkantonaler unbeschränkter Steuerpflicht (§ 165 StG)

Ist die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Schwyz unbestritten, herrscht jedoch bezüglich der innerkantonalen Zuordnung Uneinigkeit, so besteht kein Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gemäss § 165 Abs. 1 StG. Die Frage des steuerlichen Wohnsitzes ist vielmehr zusammen mit der ordentlichen Veranlagung zu entscheiden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Schreiben vom 9. Mai 2005 ersuchte die Gemeindeverwaltung X., bis 31. Mai 2005 eine Feststellungsverfügung bezüglich Wohnsitz der Ehegatten I. zu erlassen. Die Gemeindeverwaltung X. begründete ihr Gesuch um Erlass dieser Feststellungsverfügung u.a. damit, dass es auf Grund verschiedener Liegenschaftskäufe und allfälliger Verkäufe sowie der wechselnden Zivilstandsangaben im Zeitpunkt der Veranlagung nicht mehr möglich sein werde, das Hauptsteuerdomizil festzulegen.

Mit Feststellungsverfügung vom 23. Mai 2005 wurde den Ehegatten I. mitgeteilt, dass sich ihr steuerlicher Wohnsitz ab 1. November 2003 in X. befinde. Gegen diese Verfügung erhoben die Ehegatten I. Einsprache.

Aus den Erwägungen

[...]

dass die unbeschränkte Steuerpflicht der Einsprecher im Kanton Schwyz unbestritten ist, jedoch bezüglich der innerkantonalen unbeschränkten Steuerpflicht (X./Z.) Uneinigkeit herrscht;

dass gemäss § 165 Abs. 1 StG Gesuche um Steuerbefreiung oder um Vorbescheide über die subjektive Steuerpflicht bei der Veranlagungsbehörde einzureichen sind;

dass es sich jedoch bei einer unbestrittenen innerkantonalen unbeschränkten Steuerpflicht aus verfahrens- und verwaltungsökonomischen Gründen rechtfertigt, die Frage nach der steuerlichen Wohnsitzgemeinde im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zu entscheiden;

dass damit ein zweispuriges Verfahren vermieden werden kann, was – nebst zusätzlichen Kosten – in den meisten Fällen zur Folge hätte, dass sich der Zeitpunkt der definitiven Veranlagung nach hinten verschieben

würde, was jedoch weder im Sinne der Steuerpflichtigen noch der Behörden sein kann;

dass es bei einer bestrittenen interkantonalen unbeschränkten Steuerpflicht, im Gegensatz zu einer unbestrittenen innerkantonalen unbeschränkten Steuerpflicht, durchaus sinnvoll sein kann, ein Gesuch um Vorbescheid im Sinne von § 165 Abs. 1 StG einzureichen, da damit die Frage beantwortet werden kann, welches Steueramt für die Veranlagung zuständig ist, und somit auch eine eventuelle Doppelbesteuerung vermieden werden kann;

dass aus den vorgenannten Gründen bei einer innerkantonalen unbeschränkten Steuerpflicht weder die Gemeindeverwaltungen noch die Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gemäss § 165 Abs. 1 StG besitzen;

dass die Frage des steuerlichen Wohnsitzes X./Z. vielmehr zusammen mit der ordentlichen Veranlagung 2003 zu entscheiden ist;

dass die Kantonale Steuerverwaltung schon vor Erlass dieses Entscheides die Praxis festgelegt hatte, dass die Frage nach der steuerlichen Wohnsitzgemeinde bei einer unbestrittenen innerkantonalen unbeschränkten Steuerpflicht zusammen mit der ordentlichen Veranlagung zu entscheiden sei;

dass deshalb die Feststellungsverfügung vom 23. Mai 2005 ersatzlos aufzuheben ist.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
- Voraussetzungen **2004,** 24
- Planmässigkeit und Handelsrechtskonformität **2006,** 100

Abzüge
- Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
- freie Selbstvorsorge **1999,** 64
- gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
- für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
- an Ehegatten **1998,** 76
- Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
- Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
- Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
- Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
- Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
- Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
- Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
- von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerdeverfahren
- getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
- Fristwiederherstellung **2002,** 44

– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bilanzberichtigung
– bei nicht planmässigen Abschreibungen **2006,** 100

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89
– – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksтheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112
– wirtschaftliche Handänderung
– – Abgrenzung zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaft **2006,** 39

Gutachten
– Privatgutachten und verwaltungsinterne Fachinstanz für Güterschätzungen **2006,** 59

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42
– Feststellen der Höhe der Erbteile **2006,** 53

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
  – – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
  – – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
  – – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
  – – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
  – – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
  – – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
  – – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
  – – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
  – – Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit **2006,** 74
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Massgeblichkeit der Handelsbilanz

– nachträgliche Berichtigung verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

Mitarbeiterbeteiligung
– Optionen
– – Definitiver Rechtserwerb, Vesting **2006,** 10

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Periodizitätsprinzip
– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104
– steuerliche Zuordnung mehrerer gemischt genutzten Gebäude auf einer Liegenschaft **2006,** 18

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Rechtsvorschlag
– Beseitigung im Verwaltungsverfahren **2003,** 42

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– interkantonale
  – – Übernahme von Ausscheidungsverlusten durch den reinen Liegenschaftskanton **2006,** 90
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
  – – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
  – – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
  – – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive bzw. unbeschränkte
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Verlustverrechnung
– Verweigerung infolge verschleppter Bilanzierungsfehler **2006,** 27

– und nicht planmässige Abschreibungen **2006,** 100

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Vermögenssteuer
– Bewertung nichtkotierter Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
– – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– – im innerkantonalen Verhältnis **2006,** 113

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– Einkauf von Beitragsjahren **2005,** 21
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wertschriftenbewertung
– nichtkotierte Aktien **2006,** 81; **2006,** 86

Wohnrecht

– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89
– Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis **2006,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen: Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis 5

– Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Mitarbeiteroptionen 10

– Präponderanzmethode: Steuerliche Zuordnung einer gemischt genutzten Liegenschaft zum Geschäfts- oder Privatvermögen 18

– Nachträgliche Berichtigung von über mehrere Steuerperioden „verschleppten“ Bilanzierungsfehlern; Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Bezug auf die Verlustverrechnung 27

– Grundstückgewinnsteuer: Übertragung einer massgebenden Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft, Abgrenzung zur Betriebsgesellschaft 39

– Steuernachfolge und Haftungsverfügung: Feststellen der Höhe der Erbteile 53

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 20. Dezember 2005 i.S. K. (StKE 44/02)

Unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen: Wohnsitzbegründung im internationalen Verhältnis (§ 4 StG bzw. Art. 3 DBG)

Für eine Wohnsitzverlegung genügt es nicht, dass lediglich die Verbindung zum bisherigen Wohnsitz aufgegeben wird. Entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Der einmal begründete Wohnsitz bleibt bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Begibt sich der Steuerpflichtige ins Ausland, so hat er die Steuern zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet hat.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Steuerpflichtige K. gab am ... 2001 seine Arbeitsstelle auf. Am 23. August 2001 meldete er sich bei der Einwohnerkontrolle L. ab, um bei der im Ausland domizilierten Z. am 10. September 2001 seine neue Arbeitsstelle auf einem Kreuzfahrtschiff anzutreten. Dieser Arbeitsvertrag wurde für die Zeit vom 10. September 2001 bis 31. März 2002 abgeschlossen. Mit Geltungsdauer vom 22. April 2002 bis 28. Juli 2002 wurde ein weiterer Arbeitsvertrag mit der Z. abgeschlossen. In der Folge wurde

K. für die Zeit vom 1.1.2001 bis 23.8.2001 kantonal und bundessteuerlich veranlagt, wogegen er aus hier nicht interessierenden Gründen Einsprache erhob. Im Rahmen des Einsprachevorverfahrens wurde dem Vertreter Y. des Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 31. Oktober 2002 sodann mitgeteilt, der Pflichtige habe auch nach der Annahme einer Arbeitsstelle auf einem Kreuzfahrtschiff für das ganze Jahr 2001 in der Gemeinde L. steuerrechtlichen Wohnsitz. Der Steuerpflichtige liess dagegen in weiteren Stellungnahmen jedoch einwenden, seine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz sei im Sinne der Veranlagungsverfügung infolge Wegzugs per 23. August 2001 erloschen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. – 3. [reformatio in peius]

4. Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz für die Steuerperiode 2001

Nach schweizerischem Recht sind gemäss § 4 StG bzw. Art. 3 DBG natürliche Personen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Die Steuerpflicht der natürlichen Personen endet mit dem Tode oder dem Wegzug der Steuerpflichtigen aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der in der Schweiz steuerbaren Werte (vgl. § 12 Abs. 2 StG bzw. Art. 8 Abs. 2 DBG). Unter dem Begriff Wegzug aus der Schweiz ist dabei die Aufgabe des schweizerischen Wohnsitzes oder das nicht vorübergehen-

de Verlassen des Landes durch den Aufenthalter zu verstehen (vgl. Bauer-Balmelli/Robinson, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 8 N 22). Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 3. Mai 2000 (publiziert in StR 55 [2000] S. 509 ff.) festgehalten, dass für die direkte Bundessteuer auch nach Inkrafttreten des DBG die Bestimmungen von Art. 23 bis 26 ZGB [Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907; SR 210] zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes herangezogen werden können, obwohl das DBG im Gegensatz zum BdBSt [Beschluss über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940; SR 642.11] nicht mehr ausdrücklich auf diese Bestimmungen verweist. Demnach genügt es für eine Wohnsitzverlegung nicht, dass lediglich die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz gelöst werden. Entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Der einmal begründete Wohnsitz bleibt jedoch bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Nicht entscheidend ist deshalb, wann der Steuerpflichtige sich am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt sich der Steuerpflichtige ins Ausland, so hat er die Steuern zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet hat (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 15. März 1991, in: ASA 60 S. 501). Diese Rechtsprechung ist vom Bundesgericht mit Entscheid Nr. 2A.337/2000 vom 6. Februar 2001 und zuletzt mit Entscheid Nr. 2A.475/2003 vom 26. Juli 2004 erneut bestätigt worden. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung führte in ihrer Stellungnahme zu einer ihr kürzlich in einem anderen Fall gestellten Frage betreffend steuerrechtlichem Wohnsitz entsprechend der Bundesgerichtspraxis aus, dass der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibe.

a) Der Einsprecher hält sich 7 Tage in der Woche auf dem Kreuzfahrtschiff auf. Das Kreuzfahrtschiff befindet sich auf den Weltmeeren. Die Weltmeere stellen kein steuerrechtliches Territorium dar. Der Einsprecher kann demzufolge auf dem Kreuzfahrtschiff keinen steuerrechtlichen Wohnsitz begründen. Er hat auch an keinem anderen Ort im Ausland einen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet. Der Einsprecher bleibt deshalb in der Schweiz auch nach dem 23. August 2001 unbeschränkt steuerpflichtig.

b) Y. bringt vor, dass keine Absicht des dauernden Verbleibens in der Schweiz bestehe, weder eine persönliche noch wirtschaftliche Zugehörigkeit vorliege und der Mittelpunkt der Lebensinteressen sich nicht in der Schweiz befinde. Diese Vorbringen sind im Hinblick auf die vorstehend dargelegte Rechtsprechung des Bundesgerichts allesamt nicht sachdienlich, wird doch in keiner Weise die Begründung eines neuen Wohnsitzes dargetan.

c) Y. bringt weiter vor, dass sich das Steuerdomizil bei unselbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen gewöhnlich am Arbeitsort befinde. Davon sei nur abzuweichen, wenn der Steuerpflichtige zu einem anderen Ort starke persönliche Beziehungen aufweise, die diejenigen zum Arbeitsort überwiegen würden. Dies treffe regelmässig zu, wenn ein Steuerpflichtiger in nicht leitender Stellung täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort (Aufenthaltsort des Ehegatten und der Kinder oder der elterlichen Familie und der Geschwister) zurückkehre.

Y. weist mit diesem Vorbringen auf eine interkantonale Kollisionsnorm hin. Liegen Wohn- und Arbeitsort in verschiedenen Kantonen, muss gemäss dieser Kollisionsnorm entschieden werden, welcher der beiden Orte

das Hauptsteuerdomizil bildet (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, Bern 2000, § 7 N 46 ff.). Diese interkantonale Kollisionsnorm ist auf die Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im internationalen Verhältnis nicht anwendbar. Der Einsprecher kann von seiner Beziehung zum Arbeitsort nichts für den steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland ableiten. Zudem wird darauf hingewiesen, dass für die Besteuerung am Arbeitsort vorausgesetzt wird, dass der Steuerpflichtige ein bedeutendes Unternehmen führt, eine besondere Verantwortung trägt und zahlreichem Personal vorsteht. Diese Voraussetzungen erfüllt der Einsprecher bei weitem nicht.

5. [keine Einschränkung der Steuerpflicht in der Schweiz auf Grund des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens]

6. – 7. [weitere Einsprachepunkte]

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 19. Dezember 2005 i.S. Ehegatten X. (StKE 61/03)

Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Mitarbeiteroptionen (§ 18 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG)

Das Einkommen aus der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen fliesst dem Mitarbeiter erst mit definitivem Rechtserwerb zu. Wird die Zuteilung von Optionen erst nach Ablauf einer Vesting-Periode definitiv, bleibt der Rechtserwerb bis zu diesem Zeitpunkt in der Schwebe. Die Besteuerung eines geldwerten Vorteils im Zuteilungszeitpunkt ist in solchen Fällen unzulässig.

Aus den Erwägungen

[...]

2. Streitig ist vorliegend der Besteuerungszeitpunkt für 1600 Mitarbeiteroptionen, welche dem Einsprecher mit Schreiben vom 5.2.2001 (Y. AG Stock Option Grant Notice 2001) zugeteilt wurden und ihn zum Kauf von 1600 Namenaktien à nom. Fr. 10.-- der Y. AG zum Preis von Fr. 3 720.-- berechtigen. Die von der Veranlagungsbehörde vorgenommene Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung per 4.2.2001 beruht im Wesentli-

chen auf dem Kreisschreiben Nr. 5 der EStV zur Steuerperiode 1997/98 vom 30.4.1997, wonach bewertbare Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Zuteilung (at grant), nicht bewertbare hingegen im Zeitpunkt der Ausübung (at exercise) zu besteuern sind. Demgegenüber fordern die Einsprecher eine Besteuerung nach Ablauf der Vesting-Periode, eventualiter im Ausübungszeitpunkt.

a) Das Konzept des Vestings stammt aus den USA und ist im Internal Revenue Code (IRC) verankert. Im Allgemeinen bedeutet die Vereinbarung einer Vesting-Periode im Optionsplan, dass die zugeteilten Optionen bei Nichterfüllung gewisser subjektiver Bedingungen verfallen oder entschädigungslos an den Arbeitgeber zurückzugeben sind. Verbreitete Bedingungen sehen beispielweise vor, dass das Arbeitsverhältnis während einer bestimmten Zeitdauer weiter bestehen muss oder dass bestimmte Leistungsziele zu erreichen sind (vgl. zum Ganzen Nathalie Peter, Zeitpunkt der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, FStR 2002, S. 202).

b) Das Verwaltungsgericht Zürich hat bekanntlich mit Entscheid vom 20.11.2002 (publ. in: StE 2003 B 21.2 Nr. 1) das vorinstanzliche Urteil der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 14.2.2002 (publ. in: StR 6/2002, S. 380 ff.) bestätigt, mit welchem Letztere die Praxis der Besteuerung von bewertbaren Mitarbeiteroptionen im Zuteilungszeitpunkt im Falle einer Vestingklausel umgestossen hat. Nach Ansicht der Zürcher Rechtsmittelinstanzen sind Mitarbeiteroptionen, die mit einer solchen Vestingklausel versehen sind, im Zeitpunkt der Zuteilung noch nicht unwiderruflich erworben, weshalb eine Besteuerung vorerst unterbleiben muss. In der entscheidenden Passage führte das Verwaltungsgericht aus:

„Entscheidend ist, dass der einkommenssteuerlich massgebende Zufluss erst im Zeitpunkt stattfindet, in welchem der Rechtserwerb durch den Mitarbeiter abgeschlossen ist. Mitarbeiteroptionen verschaffen – als Call-Optionen – dem Berechtigten in der Regel ein Gestaltungsrecht auf Erwerb von Beteiligungsrechten. Allein die definitive Übertragung dieses – gegebenenfalls mit Sperrfristen und weiteren Bedingungen versehenen – Rechts auf den Mitarbeiter kann als eine im Arbeitsverhältnis begründete Leistung des Arbeitgebers verstanden werden. Wird die Zuteilung von Optionen erst nach Ablauf einer Vesting-Periode definitiv, bleibt der Rechtserwerb bis zu diesem Zeitpunkt in der Schwebe; es besteht eine einkommenssteuerlich unbeachtliche Anwartschaft. Im unvollendeten Rechtserwerb besteht der entscheidwesentliche Unterschied zu Fällen unwiderruflicher Übertragung von Optionen, die (gegebenenfalls) nicht sofort ausübbar sind, weil die Ausübungsperiode erst in einem späteren Zeitpunkt zu laufen beginnt. In einem solchen Fall tritt der definitive Vermögensrechtserwerb bereits mit der Zuteilung ein; der aufgeschobenen Ausübbarkeit und allfälligen weiteren Bedingungen ist im Rahmen der Wertermittlung Rechnung zu tragen.“ (StE 2003 B 21.2 Nr. 16, E. 2b)

c) Im Nachgang zu diesen Entscheiden hat das Kantonale Steueramt Zürich seine Praxis angepasst. Neuerdings besteuert der Kanton Zürich je nach Ausgestaltung des Optionsplanes im Zeitpunkt der Zuteilung, des Vestings oder der Ausübung (vgl. Merkblatt vom 1.9.2003). Mit Rundschreiben vom 6.5.2003 reagierte die EStV ebenfalls auf die neue Rechtslage im Kanton Zürich und liess betreffend die direkte Bundessteuer im Sinne einer Präzisierung verlautbaren, bis zum Ablauf der Vestingperiode sei der Rechtserwerb aufschiebend bedingt, weshalb die vorangehende Zuteilung als Anwartschaft zu betrachten und damit eine Besteuerung der Optionen im Zuteilungszeitpunkt unzulässig sei.

d) Auf Grund der vom Verwaltungsgericht Zürich dargelegten Argumente schliessen sich die Schwyzer Einspracheinstanzen der geänderten zürcherischen Praxis an. Die von den Zürcher Instanzen vertretene Auffassung stützt sich insbesondere auf den allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatz ab, dass Einkommen dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten ist, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf

erworben hat, über den sie tatsächlich verfügen kann, mithin ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, Voraussetzung des Zuflusses und damit der Besteuerung (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel/Therwil 2001, Art. 16 N 18; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 210 N 5 und N 8; Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Basel 2000, Art. 16 N 34 ff.; Martin Plüss, in: Klöti-Weber/Siegrist/ Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 2004, § 25 N 23 f.). Diesem Grundsatz pflichtet im Übrigen bereits das KS Nr. 5 vom 30.4.1997 bei, hält es doch bezüglich der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen einleitend ausdrücklich fest, dem Mitarbeiter fliesse Einkommen erst mit dem Erwerb der Option zu einem Vorzugspreis zu (vgl. S. 4, Alinea 1). Vor diesem Hintergrund zu verstehen ist sodann auch das viel gescholtene Rundschreiben der EStV vom 6.5.2003, welches in der Tat nur präzisiert, dass Vestingklauseln zivilrechtlich betrachtet als aufschiebende Bedingungen im Sinne von Art. 151 Abs. 1 OR qualifizieren und damit ein definitiver Rechtserwerb erst mit Bedingungserfüllung eintritt. Zu Recht wohl bemerkte die EStV, dass in der Vergangenheit solche Vestingklauseln vielfach als Ausübungssperrfrist missverstanden worden sind.

3. a) Für die hier interessierenden Belange bringt der Stock option plan 2001 der Y. AG in Part 2, Article 22 Alinea 1 (S. 8) unmissverständlich zum Ausdruck, dass eine vom Compensation and Appointments Commitee festgelegte Vesting-Periode den Eigentumserwerb an den Optionen aufschiebe bzw. hindere („may restrict the participant's rights of ownership of the options"). Eine solche Vesting-Periode wurde sodann mit der Y. AG Stock Option Grant Notice 2001 vom 5.2.2001 effektiv auch festgelegt (Ende: 4.2.2005), sodass vorliegend die strittige Vesting-

Klausel tatsächlich als aufschiebende Bedingung gemäss Art. 151 Abs. 1 OR qualifiziert.

b) Nach dem Gesagten ist folglich der definitive Rechtserwerb der streitbetroffenen Mitarbeiteroptionen im Zuteilungszeitpunkt und damit in der Steuerperiode 2001 zu verneinen und entsprechend das veranlagte Erwerbseinkommen zu senken. Wann hingegen die streitbetroffenen Optionen effektiv besteuert werden müssen, bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und kann deshalb offen bleiben. Immerhin dürfte klar sein, dass die streitbetroffenen Mitarbeiteroptionen der Vestingbesteuerung unterliegen, sofern nicht allfällige Bedingungen im Optionsplan eine Bewertung der Optionen verunmöglichen sollten und sich folglich eine Ausübungsbesteuerung aufdrängte.

c) An der gewonnenen Rechtsauffassung vermögen auch die dagegen vorgebrachten Einwände der Veranlagungsbehörde nichts mehr zu ändern.

aa) Zunächst kann dem sinngemässen Argument der Behörde, eine rechtsgleiche und rechtssichere Behandlung aller Pflichtigen gehe der richtigen Rechtsanwendung vor, im vorliegenden Fall nicht gefolgt werden. Zwar ist eine Praxisänderung nicht leichthin einzuleiten, vielmehr verlangen die geltend gemachten Prinzipien der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit eine gewisse Zurückhaltung mit Praxisänderungen. Andererseits bringt jede Änderung einer gefestigten Behördenpraxis bei unverändertem Normwortlaut zwangsläufig Ungleichbehandlungen und Unsicherheiten mit sich. Aus diesem Grund dürfen das Gleichbehandlungsgebot sowie der Grundsatz der Rechtssicherheit aber nicht verabsolutiert werden, ansonsten eine bessere Rechtsauslegung auf Grund von geänderten Verhältnissen oder Rechtsanschauungen praktisch verunmöglicht würde (vgl. zur

Frage der Praxisänderung Tschannen/Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. A. 2005, § 23 N 13 ff.; Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A. 2002, N 509 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., VB zu Art. 109–121 N 80). Lehre und Rechtsprechung verlangen daher nebst weiteren Voraussetzungen schon seit jeher, dass ernsthafte und sachliche Gründe vorliegen und eine Interessenabwägung mit dem Postulat der Rechtssicherheit vorgenommen wird (Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 23 N 15; Häfelin/Müller, a.a.O., N 511 und 513). Bezogen auf den konkreten Fall, missachtet die derzeitige Praxis freilich, dass Vesting-Klauseln keine Ausübungssperrfristen statuieren, die bei der Bewertungsfrage eine Rolle spielen, sondern den definitiven Erwerb der Mitarbeiteroptionen bis zum Ablauf der Vesting-Periode hemmen. Die Gleichsetzung von Ausübungssperrfristen und Vestingperioden lässt sich nach dem Gesagten indessen nicht mehr länger vertreten. Die Praxis des Kantons Zürich entspricht einer besseren Erkenntnis der ratio legis, weshalb die richtige Rechtsanwendung in casu die Rechtssicherheitsinteressen überwiegt. Im Übrigen käme die angezeigte Praxisänderung nicht einer völligen Abkehr von der bisherigen Rechtserkenntnis gleich, blieben doch Zuteilungs- und Ausübungsbesteuerung nach wie vor möglich (vgl. auch das Rundschreiben der EStV vom 6.5.2003, welches lediglich von einer Präzisierung der bisherigen Praxis spricht).

bb) Hinzuweisen gilt es in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die Veranlagungsbehörde bei der Besteuerung von im Kanton Schwyz wohnhaften Arbeitnehmern ausserkantonaler Unternehmen aus veranlagungsökonomischen Gründen in der Vergangenheit regelmässig die Praxis des Sitzkantons übernommen hat. Daran dürfte sich trotz abweichender Praxis im Kanton Zürich nichts geändert haben. Mithin ist davon auszu-

gehen, dass die Veranlagungsbehörde inskünftig Steuerpflichtige, die im Kanton Zürich tätig sind, bei Ausgabe von Mitarbeiteroptionen indirekt und im Sinne der geänderten zürcherischen Praxis bei gegebenen Voraussetzungen im Vestingzeitpunkt besteuern dürfte. Im Ergebnis würden im Kanton Schwyz Arbeitstätige unter ähnlichen Umständen anders behandelt, was offensichtlich dem Gebot der Gleichbehandlung widerspräche.

cc) Des Weiteren vermag auch das ins Feld geführte Revisionsverfahren im Falle des entschädigungslosen Verfalls der Mitarbeiteroptionen die rechtswidrige Gesetzesanwendung nicht vollständig aufzuwiegen. Diese Praxis führt zwar bei entschädigungslosem Verlust der Mitarbeiteroptionen zum gleichen Ergebnis wie die Vestingbesteuerung von bewertbaren Optionen, was immerhin im Vergleich zur früheren Praxis des Kantons Zürich bezüglich Minuslohn – vorbehältlich der hier nicht näher überprüften Zulässigkeit eines solchen Revisionsverfahrens – als fortschrittlicher und gerechter erscheint. Dennoch darf nicht übersehen werden, dass diese Praxis nichts am Bewertungszeitpunkt der Optionen bei Zuteilung ändert, sodass bei fallenden Aktienkursen zwischen Options-Zuteilung und -Vesting ein ungerechtfertigter Einkommens- und Vermögenssteuerwert besteuert wird.

dd) Unrichtig ist daneben der in anderem Zusammenhang geäusserte Einwand, die schriftlichen Auskünfte der Steuerbehörde (so genannte Rulings) bänden auf Grund des Vertrauensgrundsatzes nicht nur die Behörden, sondern auch den betroffenen Steuerpflichtigen. Ein Ruling kommt nicht einem verwaltungsrechtlichen Vertrag gleich, der beide Parteien bindet (vgl. zum Begriff des verwaltungsrechtlichen Vertrages Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 33 N 2 ff.), sondern entfaltet nur einseitige Bindungswirkung gegenüber dem Fiskus. Zudem hielt das Verwaltungsge-

richt Zürich im zitierten Entscheid vom 20.11.2002 sinngemäss dafür, eine schriftliche Auskunft vermöge die mangelnde gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Einkommenssteuer auf Mitarbeiteroptionen mit Vestingklauseln nicht zu ersetzen. Ferner begründet für sich allein betrachtet das Vorbringen einer neuen Rechtslage, verbunden mit der Forderung nach Besteuerung gemäss der geänderten Rechtslage, noch nicht den Vorwurf eines widersprüchlichen Handelns.

ee) Schliesslich vermag auch der Hinweis auf die kommende gesetzliche Neuordnung der Mitarbeiteroptionsbesteuerung das Festhalten an einer rechtswidrigen Praxis nicht zu rechtfertigen. Denn es ist zum jetzigen Zeitpunkt nicht absehbar, wann die vorgeschlagene Regelung vom eidgenössischen Parlament definitiv beschlossen und vom Bundesrat in Kraft gesetzt werden wird. Eine bessere Auslegung der geltenden Gesetze ist indessen sofort anwendbar auf alle noch nicht rechtskräftigen Abgabeerhebungen (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., VB zu Art. 109–121 N 83).

d) Zusammenfassend dringen die Einsprecher mit ihren Rügen vollständig durch, weshalb die Einsprache gutzuheissen ist. […]

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. August 2005
i.S. R. (VGE 613/05)

Präponderanzmethode: Steuerliche Zuordnung einer gemischt genutzten Liegenschaft zum Geschäfts- oder Privatvermögen, wenn sich mehrere Gebäude auf einer Parzelle befinden (§ 19 Abs. 1 lit. e Satz 2 aStG; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG)

Befinden sich auf einem Grundstück bzw. auf einer Parzelle mehrere gemischt genutzte Gebäude, so bilden Boden und Bauten eine rechtliche Einheit (Akzessionsprinzip, Art. 667 Abs. 2 ZGB). Für die Zuordnung dieser Vermögenswerte ist nach der Präponderanzmethode die überwiegende Nutzung nach dem Prinzip der Gesamtbetrachtung ausschlaggebend. Eine buchmässige Aussonderung (Einzelbetrachtung) von Liegenschaftsteilen wird steuerlich seit der Inkraftsetzung des DBG per 1.1.1995 nur noch dann anerkannt, wenn auch eine grundbuchrechtliche Verselbstständigung (Abparzellierung) stattgefunden hat. Im vorliegenden Fall ordnete das Verwaltungsgericht die Liegenschaft dem Privatvermögen zu und verweigerte daher die geltend gemachten Abschreibungen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

R. ist Eigentümer des Restaurants Sonne (Name von der Redaktion geändert) und des nebenan liegenden Mehrfamilienhauses, beide auf der

Liegenschaft KTN 100 gelegen, sowie eines dazugehörenden selbstständigen und dauernden Rechts (Quellenrecht gemäss Art. 780 ZGB) in der Gemeinde Z. Im Rahmen der Steuerveranlagung 1999/2000 wollte R. auf dem Restaurant, Mehrfamilienhaus und dem weiteren Grundstück Abschreibungen in der Höhe von total Fr. 161 110.-- vornehmen.

Abweichend von der Selbstdeklaration lehnte die Steuerverwaltung die vorgenommenen Abschreibungen auf dem Restaurant, Mehrfamilienhaus und Quellenrecht im Betrag von total Fr. 161 110.-- jedoch mit der Begründung ab, bei der Liegenschaft handle es sich auf Grund der Präponderanzmethode um Privatvermögen. Mit Einsprache an die Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer verlangte R. alsdann erfolglos, dass zumindest die Abschreibungen auf dem Restaurant und dem Quellenrecht in der Höhe von Fr. 135 617.-- zuzulassen seien. In der Folge gelangte R. mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht.

Aus den Erwägungen

1.1 Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid vom 11. April 2005 festgehalten, dass die Liegenschaft KTN 100 auf Grund der Präponderanzmethode als rechtliche Einheit zu betrachten und da die private Nutzung gegenüber der geschäftlichen Nutzung klar überwiege somit in ihrer Gesamtheit dem Privatvermögen zuzuweisen sei. Somit handle es sich auch beim Restaurant und dem Quellenrecht, als Bestandteile der Liegenschaft KTN 100 um Privatvermögen, womit Abschreibungen unzulässig seien.

1.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Steuerverwaltung habe bis anhin das Restaurant als Geschäftsvermögen und das Mehrfamilienhaus als Privatvermögen betrachtet und daran sei festzuhalten. Das Quellenrecht werde für das Restaurant benötigt und stelle daher ebenfalls Geschäftsvermögen dar. Abschreibungen auf dem Restaurant und Quellenrecht seien somit zuzulassen.

1.3 Umstritten ist im vorliegenden Fall einzig, ob Abschreibungen auf dem Restaurant und dem Quellenrecht zulässig sind. Da Abschreibungen nur auf Geschäfts- nicht aber auf Privatvermögen möglich sind, hängt die Zulässigkeit der Abschreibungen ausschliesslich von der diesbezüglichen Qualifizierung des Restaurants und des Quellenrechts ab (§ 22 Abs. 1 lit. b des kantonalen Steuergesetzes [aStG, Fassung vom 23. März 1994], Art. 27 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N 7 zu Art. 28; StE 2004, A 21.14, Nr. 15).

2.1 Eine Neuerung des am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) besteht darin, dass bei der steuerlichen Zuordnung von Vermögenswerten keine Aufteilung (sogenannte Wertzerlegungsmethode) in geschäftlich und privat genutzte Teile mehr möglich ist (vgl. Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, N 54 ff. zu Art. 18; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2004, E. 2.4; VGE 614/04 vom 18.11.2004, E. 2.1). Bei Vermögenswerten, welche sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden, ist ab 1. Januar 1995 neu auf die Präponderanzmethode abzustellen. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen

Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Entsprechend werden gemischt genutzte Liegenschaften in ihrer Gesamtheit – nach der überwiegenden Nutzung – entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zugewiesen (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Mai 2005, 2A.700/2004, E. 3.3 mit Hinweisen, BGE 125 V 218, E. 5b).

2.2 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich die zivilrechtliche Betrachtungsweise (Richner/Frei/Kaufmann, Zürcher Steuergesetz, 1999, Vorbemerkungen zum Steuergesetz, N 75 ff.). Was sachenrechtlich, insbesondere grundbuchlich als Grundstück betrachtet wird, gilt somit auch grundsteuerlich als Grundstück.

Der Begriff des Grundstücks umfasst unter anderem die Liegenschaften (§ 28 Abs. 4 aStG; Art. 655 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB, SR 210]). Unter Liegenschaft wird ein bestimmtes Stück Erdoberfläche mit genügend bestimmten Grenzen verstanden, das rechtlich mittels eines Grundbucheintrags umschrieben ist (vgl. Art. 3 Abs. 2 der Verordnung betreffend das Grundbuch [GBV, SR 211.432.1]). Soweit sich Gebäude auf der Erdoberfläche befinden, so stellen diese, genauso wie Früchte bis zur Trennung (vgl. Art. 643 Abs. 3 ZGB), kraft gesetzlicher Bestimmung (Art. 667 Abs. 2 ZGB) Bestandteile der Liegenschaft dar, zu der sie gehören, und bilden mit dieser solange sie nicht abgetrennt werden, eine rechtliche Einheit (Akzessionsprinzip; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich, 1999, S. 1260 f.).

In diesem Sinne wurde auch eine vor Inkrafttreten des DBG vorgenommene buchmässige Aussonderung privat genutzter Liegenschaftsteile unter

der Geltung des DBG (Inkrafttreten 1.1.1995) steuerlich nur dann anerkannt, wenn auch eine grundbuchrechtliche Verselbstständigung erfolgt war (Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992 betreffend Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung, ASA 61, S. 509, Ziff. 2.2).

3. Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der Liegenschaft KTN 100 in der Gemeinde Z., welche unter anderem zwei grössere Gebäude umfasst. Das eine Gebäude (nachfolgend Restaurant) beinhaltet ein Restaurant und eine Bar sowie Wohnungen, eine Werkstatt und Tiefgaragenplätze. Beim zweiten Gebäude handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus (nachfolgend Mehrfamilienhaus). Das Quellenrecht befindet sich auf Pachtland und dient der Liegenschaft KTN 100 zur Wasserversorgung.

Aus E. 2.2 ergibt sich, dass das Restaurant und das Mehrfamilienhaus nicht eigenständige Liegenschaften, sondern vielmehr Bestandteile der Liegenschaft KTN 100 sind. Die Liegenschaft KTN 100 (inkl. Restaurant und Mehrfamilienhaus) ist demnach auch im Steuerrecht als rechtliche Einheit zu betrachten und zu behandeln.

Für eine einheitliche Betrachtungsweise spricht im Übrigen auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer bzw. sein Rechtsvorgänger den Posten Restaurant nicht in der Buchhaltung des Restaurants sondern in der Buchhaltung „Immobilien Sonne“ und damit zusammen mit dem Mehrfamilienhaus aufgeführt hatte.

...

4.1 Bei der Liegenschaft KTN 100 handelt es sich unbestrittenermassen um eine gemischt genutzte Liegenschaft, da sie das Restaurant, welches geschäftlich genutzt wird, als auch verschiedene andere Räumlichkeiten wie Wohnungen, welche privat genutzt werden, umfasst. Nach dem seit 1. Januar 1995 anwendbaren Recht ist die Liegenschaft somit in ihrer Gesamtheit entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuzuweisen. Unter diesen Umständen wäre es rechtswidrig, steuerlich die Liegenschaftsbestandteile Restaurant und Mehrfamilienhaus getrennt als Geschäfts- bzw. Privatvermögen zu behandeln. Somit ist zu prüfen, ob die Liegenschaft KTN 100 überwiegend geschäftlich oder privat genutzt wird und damit in ihrer Gesamtheit dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuzuweisen ist.

4.2 Für die Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäfts- oder Privatvermögen sind alle auf den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil entfallenden Erträge ins Verhältnis zum gesamten Liegenschaftsertrag zu setzen. Beträgt der Anteil der geschäftlichen Nutzung mehr als 50 Prozent, liegt eine vorwiegend geschäftliche Nutzung vor, womit die Liegenschaft in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist (Kreisschreiben, a.a.O., S. 508 f., Ziff. 2.1; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, Ziff. 66 [Fassung vom 4.4.1995]).

Der gesamte Liegenschaftsertrag setzt sich aus den auf die gesamte Liegenschaft entfallenden Einkünften gemäss Art. 21 DBG unter Einbezug des Eigenmietwertes für den geschäftlich genutzten Teil zusammen. Der Eigenmietwert für den am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaftsteil ist für diese Berechnung ohne Einschlag wegen tatsächlicher Unternutzung einzusetzen (Kreisschreiben, a.a.O., S. 508 f., Ziff. 2.1).

Die auf den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil entfallenden Erträge setzen sich aus dem Eigenmietwert (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG) und allen übrigen Einkünften nach Art. 21 DBG für den geschäftlich genutzten Teil zusammen. Die Festsetzung des Eigenmietwertes für den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil hat zum Marktwert zu erfolgen (Art. 21 Abs. 2 i.V.m. Art. 16 Abs. 2 DBG; Kreisschreiben, a.a.O., S. 508 f., Ziff. 2.1).

Gemäss der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz (Ziff. 66) ist die gültige Schätzungsverfügung des Schätzungsamtes der Kantonalen Steuerverwaltung per 1.1.1989 bzw. eine allfällige spätere individuelle Neuschätzung massgebende Grundlage für die Berechnung des Liegenschaftsertrags. Prozentuale Anpassungen hinsichtlich der Eigenmietwerte bleiben unberücksichtigt.

4.3 Gemäss Schätzungsverfügung vom 26. Juni 1992 (Wertgültigkeit ab 1.4.1992) beträgt der Mietertrag des Mehrfamilienhauses Fr. 111 336.--.

Für das Restaurant (welches neben einer Bar auch Wohnungen, eine Werkstatt und Tiefgaragenplätze beinhaltet) wurden mit Schätzungsverfügung vom 25. September 1996 (Wertgültigkeit ab 1. Juli 1995) die folgenden Miet- bzw. Ertragswerte berechnet (vgl. auch Schwyzer Schätzerhandbuch, Schätzungsreglement über die steueramtliche Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken vom 17.4.1984, Ziff. 7.2.2):

		Mietwert (pro Jahr in Fr.)
Restaurant	Umsatz Fr. 500 000.--, Ansatz 8 %	40 000

Bar	Umsatz Fr. 200 000.--, Ansatz 12 %	24 000
Werkstatt inkl. Parkplatz		16 800
Tiefgaragenplätze		16 800
3.5-Zimmerwohnung		13 200
3-Zimmerwohnung		12 000
2.5 Zimmerwohnung		8 040
2-Zimmerwohnung (3 Stück à Fr. 10 260)		30 840
		161 680

Mit Schätzungsverfügung vom 4. Juli 2001 (mit Wertgültigkeit ab 1. Januar 1999) wurde der Eigenmietwert der Betriebsleiterwohnung von Fr. 10 260.-- auf Fr. 4 449.-- korrigiert, womit sich für das ganze Gebäude ein Miet- bzw. Ertragswert von Fr. 155 849.-- ergibt. Sämtliche Schätzungsverfügungen sind unangefochten in Rechtskraft getreten.

Der Ertrag der Liegenschaft KTN 100 beträgt somit Fr. 267 185.-- (Fr. 155 849.-- Ertrag Gebäude Restaurant + Fr. 111 336.-- Ertrag Mehrfamilienhaus) was geringfügig vom von der Vorinstanz ermittelten Wert abweicht.

Die Vorinstanz hat das Restaurant, die Bar und die Betriebsleiterwohnung als geschäftliche Räume betrachtet, was nachzuvollziehen ist und im Übrigen vom Beschwerdeführer auch nicht beanstandet wird. Somit ergibt sich für den geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft ein Ertrag von Fr. 68 449.-- (Fr. 40 000.-- Mietwert Restaurant + Fr. 24 000.-- Mietwert Bar + Fr. 4 449.-- Mietwert Betriebsleiterwohnung). Im Verhältnis zum gesamten Liegenschaftsertrag beträgt der Anteil der geschäftlich genutzten Liegenschaftsteile somit 25.61 % (Fr. 68 449.-- von Fr. 267 185.--) und ist damit deutlich kleiner als der privat genutzte Liegenschaftsteil. Anzumerken ist, dass der angenommene Umsatz von Fr. 500 000.-- (Restaurant) und Fr. 200 000.-- (Bar) auf über 2 Mio.

Franken ansteigen müsste, damit die Liegenschaft KTN 100 in ihrer Gesamtheit als Geschäftsvermögen betrachtet werden könnte (bei einem Umsatz von 2 Mio. Franken und einem durchschnittlichen Ansatz von 10 % würde der Mietwert Fr. 200 000.-- und damit nicht einmal die Hälfte des Mietwertes der gesamten Liegenschaft von Fr. 409 016.-- betragen). Somit ist es auch unbehelflich, wenn der Beschwerdeführer vor der Vorinstanz geltend machte, bereits im Jahre 1999 sei der Umsatz auf über 1 Mio. Franken angestiegen.

Unter diesen Umständen hat die Vorinstanz die Liegenschaft KTN 100 (inkl. Restaurant und Mehrfamilienhaus) zutreffend dem Privatvermögen zugewiesen.

5.– 6. [...]

7. Die Vorinstanz hat zutreffend festgestellt, dass auf Grund der überwiegenden privaten Nutzung die Liegenschaft KTN 100 in ihrer Gesamtheit dem Privatvermögen zuzuweisen ist. Da Abschreibungen auf Privatvermögen unzulässig sind, hat sie die vorgenommenen Abschreibungen auf dem Restaurant und Quellenrecht zu Recht verweigert.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom
11. November 2005 i.S. X. AG (2A.370/2004)

Nachträgliche Berichtigung von über mehrere Steuerperioden „verschleppten" Bilanzierungsfehlern; Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Bezug auf die Verlustverrechnung (Art. 58 DBG und Art. 67 DBG)

Werden gewisse Positionen in einer Handelsbilanz über Jahre hinweg falsch bewertet (zu hoch ausgewiesene angefangene Arbeiten, fehlende Rückstellungen für Service-Abonnements und Debitoren), so verletzt eine im Folgejahr vorgenommene erfolgswirksame Korrektur der falschen Wertansätze den Grundsatz der Bilanzkontinuität. In diesem Fall wird die Massgeblichkeit der entsprechend korrigierten Handelsbilanz durch die eigenen Erklärungen des Steuerpflichtigen durchbrochen. Der in einer derart korrigierten Handelsbilanz ausgewiesene Reinverlust kann deshalb nicht Grundlage für eine spätere Verlustverrechnung bilden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Jahresrechnung 1995/96 (1.10.1995 bis 30.9.1996) der X. AG (Beschwerdegegnerin) hatte einen Reinverlust von Fr. 190 857.-- ausgewiesen. Entsprechend wurde von der Steuerverwaltung der steuerbare Reingewinn in der Veranlagungsverfügung 1996 auf Fr. 0.-- festgesetzt. Der Reinverlust war das Resultat von korrigierten Wertansätzen auf Posi-

tionen, welche in den Vorjahren falsch abgegrenzt und ins falsche Jahr gebucht worden waren.

Nachdem die Steuerverwaltung von einer im Hinblick auf einen angestrebten Wechsel des Aktionariats durchgeführten Unternehmensbewertung erfahren hatte, welche für das Geschäftsjahr 1995/96 einen „effektiven" Reingewinn von Fr. 27 612.15 auswies, leitete sie gegen die Gesellschaft eine Steuerstrafuntersuchung ein. Das Verfahren wurde indessen von der Kantonalen Steuerkommission wieder eingestellt, weil eine positive Steuerverkürzung nicht nachzuweisen war. Die der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung 1996 zu Grunde liegende Erfolgsrechnung 1995/96 wurde von der Steuerkommission jedoch als handelsrechtlich nicht korrekt bewertet und deshalb die Möglichkeit einer Verrechnung des ausgewiesenen Verlusts in den nachfolgenden Steuerperioden verneint.

Mit Veranlagungsverfügung 1997 wurde die X. AG für die Steuerperiode vom 1.1.1996 bis 30.9.1997 gemäss dem in der Jahresrechnung 1996/97 ausgewiesenen Reingewinn veranlagt. In Umsetzung des Entscheids der Steuerkommission betreffend das eingestellte Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren wurde der in der Erfolgsrechnung 1995/96 ausgewiesene Verlust nicht zur Verrechnung zugelassen.

Gegen die Veranlagungsverfügung 1997 erhob die X. AG erfolglos Einsprache und anschliessend Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde gut. Die von der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer gegen den Verwaltungsgerichtsentscheid erhobene Beschwerde wird vom Bundesgericht seinerseits gutgeheissen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.1 Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Personen ist nach Art. 57 DBG der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss Art. 58 Abs.1 DBG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, sowie um die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (lit. b und c). Das Gesetz stellt damit ab auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses. Die handelsrechtlich erforderlichen Bücher – Inventar, Betriebsrechnung, Bilanz (vgl. Art. 662a, 958 Abs. 1 OR) – bilden die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die schweizerische Steuerpraxis knüpft an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern sie nach den handelsrechtlichen Vorschriften vollständig und klar erstellt worden ist. Vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften. Das bedeutet, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, auf die von den Organen der juristischen Person abgenommenen Jahresrechnungen abzustellen (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung (Art. 662a OR) entfällt nur insoweit, als sie gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (ASA 65 56 E. 3a; Urteil 2A.157/2001 vom 11.3.2002, E. 2a und b, StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 = RDAF 2002 II S. 131, mit weiteren Hinweisen).

2.2 Angefochten ist hier die Veranlagungsverfügung 1997. Grundlage bildet die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Oktober 1996 bis 30. September 1997. Es ist unbestritten, dass die von der Beschwerdegegnerin erstellte Erfolgsrechnung 1996/97 und die Bilanz per 30. September 1997 auf den berichtigten Grundlagen beruhen. Die Bilanz enthält, wie bereits diejenige per 30. September 1996, die nunmehr korrigierten Wertansätze, insbesondere bei den Positionen angefangene Arbeiten, Rückstellungen für Service-Abonnements und Debitoren. Wie die Beschwerdegegnerin gegenüber dem Steuerrevisor der kantonalen Steuerverwaltung geltend machte, erwiesen sich diese Änderungen aus ihrer Sicht notwendig, nachdem in den Vorjahren verschiedene Positionen falsch abgegrenzt und ins falsche Jahr gebucht worden seien. Es wird von keiner Seite geltend gemacht, dass Erfolgsrechnung und Bilanz des Geschäftsjahres 1996/97 zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widersprechen würden oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften eingreifen müssten.

Umstritten ist einzig, ob der Verlustvortrag aus dem rechtskräftig veranlagten Geschäftsjahr 1995/96 berücksichtigt werden kann. Diese Frage ist im Folgenden zu prüfen.

3.1 Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG können juristische Personen vom Reingewinn der Steuerperiode, die mit dem Geschäftsjahr zusammenfällt (Art. 79 Abs. 2 DBG), Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten. Das Verwaltungsgericht liess den Verlustvortrag zu. Es beurteilte die Jahresrechnung 1995/96 als handelsrechtskonform, sodass der Verlust

aus diesem Jahr in die Steuerperiode 1996/97 habe vorgetragen werden dürfen. Das Gericht erwog, bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer Bilanz und Erfolgsrechnung hätten sich die Steuerbehörden grosse Zurückhaltung aufzuerlegen. Sie dürften eine Bilanz nur berichtigen, wenn sie gegen zwingende handelsrechtliche Bestimmungen verstosse. Vorliegend ergebe sich aus den Revisionsberichten, dass die Revisionsgesellschaften mit Ausnahme einer fehlenden Rückstellung keine Vorbehalte an den Jahresrechnungen angebracht hätten. Auch die Steuerverwaltung habe die Jahresrechnung nicht als handelsrechtswidrig (und damit korrekturbedürftig) beurteilt. Ein Vergleich der Jahresrechnungen 1992/93, 1993/94 und 1994/95 zeige eine markante Zunahme bei der Position angefangene Arbeiten, ohne dass es von der Steuerverwaltung beanstandet worden wäre. Den Bilanzen seien die Unterlagen beigelegt worden, sodass die Bilanzen auf einen möglichen Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht hätten überprüft werden können. Allein die mündliche Auskunft des Treuhänders gegenüber dem Steuerrevisor im Strafsteuerverfahren, wonach die Abgrenzung nicht periodengerecht vorgenommen worden sei (Telefonnotiz des Steuerrevisors vom 23. März 1999), lasse den Schluss nicht zu, dass die Buchhaltung schwere formelle Mängel aufweise. Es sei somit grundsätzlich von der Handelsrechtskonformität der Handelsbilanzen auszugehen.

Wie das Verwaltungsgericht weiter erwog, sei ein Nachsteuerverfahren nicht durchgeführt worden, sondern nur ein Steuerhinterziehungsverfahren. Das Steuerhinterziehungsverfahren sei eingestellt worden, weil „mangels Unterlagen keine Steuerverkürzung“ habe nachgewiesen werden können. Dennoch habe die Steuerkommission festgehalten, dass sich das Jahresergebnis 1995/96 jedenfalls nicht in der Verlustzone bewege. Das könne nur bedeuten, dass die Steuerpflichtige nach Ansicht der Steuer-

kommission mit einem Gewinn oder einer „schwarzen Null“ abgeschlossen habe. Trotzdem habe die Steuerverwaltung kein Nachsteuerverfahren durchgeführt und keine separate Steuerbilanz erstellt. Unter diesen Umständen gehe es nicht an, die Verlustverrechnung allein gestützt auf die Ergebnisse einer aktienrechtlichen Unternehmensbewertung zu verweigern.

Diese Begründung bedarf näherer Prüfung.

3.2 Die damalige Steuervertreterin der Beschwerdegegnerin, die U. AG, nahm mit Schreiben vom 2. März 1999 gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung zum Verdacht auf Hinterziehung der Steuer für die Periode vom 1. Oktober 1995 bis 30. September 1996 Stellung. Sie führte aus, im Aktienkaufvertrag vom 22. Oktober 1996 sei vorgesehen worden, dass der Kaufpreis für das Aktienpaket nach abgeschlossener aktienrechtlicher Buchprüfung für das Geschäftsjahr 1995/96 definitiv festgelegt werde. Sie (die Steuervertreterin) sei in der Folge mit der Aktienbewertung beauftragt worden. Dabei habe sie festgestellt, dass das Geschäftsjahr 1995/96 buchhaltungsmässig mit handelsrechtlich zwar berechtigten, aber für die Ermittlung des Verkehrswerts der Unternehmung noch zu eliminierenden ausserordentlichen Aufwendungen und Erträgen behaftet gewesen sei. Demzufolge habe eine „bereinigte (effektive) Erfolgsrechnung 1995/96“ erstellt werden müssen. Alle ausserordentlichen Positionen seien eliminiert und verschiedene Aufwendungen und Erträge durch betriebswirtschaftliche Werte ersetzt worden. So sei beispielsweise für die nicht ausgeführten Servicearbeiten (Abonnemente) erstmals eine Rückstellung per Bilanzstichtag 30. September 1996 verbucht worden. In der bereinigten (effektiven) Erfolgsrechnung 1995/96 habe diese Aufwandposition wieder eliminiert

werden müssen. Denn diese sei nicht im Geschäftsjahr 1995/96 entstanden, sondern hätte aufbauend ab Beginn der Geschäftstätigkeit der Beschwerdegegnerin erfasst werden müssen. Nachdem der provisorische Aktienkaufpreis mit der bereinigten (effektiven) Erfolgsrechnung 1995/96 nicht annähernd habe erreicht werden können, sei sie (die Treuhandfirma) weiter beauftragt worden, auch noch eine Plan-Erfolgsrechnung zu erstellen, und zwar ausgehend vom nachhaltig erzielbaren Gewinn.

In der Folge verlangte der Steuerrevisor der kantonalen Steuerverwaltung am 22. März 1999 bei der Steuervertreterin telefonisch Auskunft darüber, wie sich die zum Teil erheblichen Differenzen zwischen der eingereichten Erfolgsrechnung 1995/96 und der „bereinigten (effektiven) Erfolgsrechnung 1995/96“ erklären liessen. Einzig die Positionen Mietzinsaufwand sowie Finanzertrag und -aufwand seien identisch.

Gemäss einer Aktennotiz vom 23. März 1999 erklärte die Steuervertreterin gegenüber dem Steuerrevisor telefonisch, dass im Hinblick auf die Unternehmensbewertung auch eine Bestandesprüfung 1994/95 habe durchgeführt werden müssen. Dabei habe sich ergeben, dass falsch abgegrenzt worden sei. So habe der Posten angefangene Arbeiten per 1. Oktober 1995 nicht wie in der Eingangsbilanz 1995/96 gebucht Fr. 275 753.--, sondern nur Fr. 101 600.-- (Differenz Fr. 174 153.--) betragen. Ferner bezifferte sie die handelsrechtlich berichtigten Debitoren auf Fr. 230 000.-- statt wie gebucht auf Fr. 244 401.-- (Differenz Fr. 14 401.--). Bereits diese beiden Positionen führten zu einem Berichtigungsbedarf von insgesamt Fr. 188 554.--.

3.3 Dieser Sachverhalt scheint unbestritten. Er wurde in den wesentlichen Zügen bereits von der Steuerkommission im Einspracheentscheid

festgehalten, ohne dass es von den Parteien im weiteren Verfahren in Frage gestellt worden wäre. In der Beschwerde an die Vorinstanz vom 16. Dezember 2003 (S. 5 unten) räumte die Beschwerdegegnerin (damalige Beschwerdeführerin) ein, dass sie „in der Schlussbilanz 1995/1996 nach Erkennen der Fehlerhaftigkeit der Vorjahre“ Berichtigungen vorgenommen habe, um damit eine handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung zu erhalten. Insgesamt belaufen sich diese Berichtigungen auf mindestens die Höhe des geltend gemachten Verlustvortrages.

Wenn aber diese Positionen in den Vorjahren nicht periodengerecht verbucht wurden und die Beschwerdegegnerin deren richtige Bildung erst im Geschäftsjahr 1995/96 erfolgswirksam anstrebte, entspricht die eingereichte Jahresrechnung 1995/96 offenkundig nicht den Grundsätzen einer ordnungsmässigen Rechnungslegung (Art. 662a Abs. 1 OR). Nicht massgebend ist für diesen Befund, ob die Revisionsstelle die Jahresrechnungen jeweils anstandslos genehmigte und ob die Steuerverwaltung die falsche Bewertung insbesondere der angefangenen Arbeiten hätte erkennen und von Amtes wegen berichtigen müssen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Beschwerdegegnerin selbst ihre Jahresrechnung 1995/96 in Frage stellte und erfolgswirksam berichtigte, und zwar in der Bilanz per 30. September 1996, wie sie in der kantonalen Beschwerde (a.a.O., S. 5 f.) darlegte.

Die Erwägung des Verwaltungsgerichts, dass die Bilanz keine handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze verletze, geht daher von einer falschen Grundlage oder Fragestellung aus. Handelsrechtswidrig ist die Bilanz nicht deshalb, weil die Bewertung, namentlich der angefangenen Arbeiten, hoch scheint, sondern weil die Beschwerdegegnerin ihre bisherigen „Bewertungsgrundsätze“ durch Korrektur der Wertansätze änderte und damit die Bilanzkontinuität in Frage stellte. Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz

1995/96 wird hier durch die eigenen Erklärungen der Steuerpflichtigen durchbrochen. Abgesehen davon könnte wohl schwerlich behauptet werden, es sei ein handelsrechtlicher Ansatz durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlichen Ansatz ersetzt worden, nachdem die Position angefangene Arbeiten um über 150 % in der Bilanz zu hoch eingestellt war und von der Beschwerdegegnerin berichtigt werden musste und auch in der Erfolgsrechnung die überwiegende Zahl der Aufwandpositionen zum Zweck der Unternehmensbewertung geändert werden mussten. Darauf läuft aber die Argumentation im angefochtenen Entscheid hinaus, wenn das Verwaltungsgericht vom diesbezüglich grossen Ermessen des Bilanzierenden ausgeht (angefochtenes Urteil S. 14 f.). Das hat das Verwaltungsgericht übersehen und aus falschem Grund die Jahresrechnung als handelsrechtskonform betrachtet. Die Bilanz kann daher nicht als Grundlage für die uneingeschränkte Verlustverrechnung herangezogen werden.

4.1 Das Verwaltungsgericht hält entgegen, bei richtiger Durchführung eines Nachsteuerverfahrens für die Steuerperiode 1995/96 in der Folgeperiode (1996/97) hätten die Steuerbehörden von einer handelsrechtlich korrekten Erfolgsrechnung ausgehen können und müssen. Daher habe die Steuerkommission die Frage, ob in der Steuerperiode 1995/96 eine Steuerverkürzung eingetreten sei, nicht offen lassen dürfen. Es sei willkürlich und verstosse gegen Treu und Glauben, die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens zu verweigern mit der Begründung, dass die Beschwerdegegnerin das Geschäftsjahr 1995/96 jedenfalls mit einer „schwarzen Null“ (d.h. nicht mit einem Verlust) abgeschlossen habe, andererseits jedoch den ausgewiesenen Verlustvortrag nicht zu anerkennen.

Der Vorwurf zielt im Ergebnis darauf ab, dass die Steuerverwaltung entweder auf die eingereichte und von der Steuerbehörde akzeptierte Jahres-

rechnung 1995/96 hätte abstellen und den Verlustvortrag anerkennen müssen oder dann das Ergebnis 1995/96 im Nachsteuerverfahren hätte richtig stellen sollen.

4.2 Dazu ist zu bemerken: Eine Bilanz, die zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widerspricht, muss für steuerliche Zwecke berichtigt werden. Ist eine Berichtigung nicht möglich, weil die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist und ein Nachsteuer- oder Revisionsgrund nicht vorliegt, wirkt sich der Fehler in den Folgejahren aus. Deshalb müssen auch Bilanzierungsfehler, deren Berichtigung in früheren Jahren unterlassen worden ist, korrigiert werden (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 S. 557; Danielle Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 33/1977 S. 378; Peter Locher, Kommentar zum DBG, N 15 ff. zu Art. 58 mit weiteren Hinweisen). Unzutreffend ist die Auffassung der Beschwerdegegnerin, dass die Berichtigung der Eingangsbilanz vom 1. Oktober 1995 wegen der Rechtskraft der Veranlagung für die Steuerperiode 1994/95 nicht möglich gewesen sei. Die Rechtskraft des Veranlagungsentscheides der Steuerperiode 1994/95 erstreckt sich nicht auf die Schlussbilanz des Geschäftsjahres 1994/95 und schon gar nicht auf die Eingangsbilanz des Geschäftsjahres 1995/96. An der Rechtskraft haben nur die Steuerfaktoren teil. Die Erwägungen, auf denen die Festsetzungen beruhen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können daher in einer späteren Periode anders beurteilt werden (BGE 88 I 240 E. 2 S. 244; ASA 59 476 E. 2b, 38 163 E. 4a; Urteil 2A.101/1994 vom 17.7.1996, in: StE 1997 B 93.4 Nr. 4, E. 4c). Das bedeutet, dass der Verlustvortrag dann geprüft werden muss, wenn er zum Abzug geltend gemacht wird, d.h. auch noch

in späteren Perioden (Urteil 2A.192/2000 vom 9.5.2001, in: StE 2001 B 96.11 Nr. 6, E. 3 in Verbindung mit 1b/bb und cc).

4.3 Die Beschwerdegegnerin hätte daher die Möglichkeit gehabt, für die Steuerperiode 1995/96 eine handelrechtskonforme Erfolgsrechnung einzureichen (vgl. Locher, a.a.O., N 21 zu Art. 58). Sie hätte das auch im Nachsteuerverfahren nachholen können. Entgegenzutreten ist dabei vorab der Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass ein Nachsteuerverfahren nicht eingeleitet worden sei. Die Steuerverwaltung hob wegen des Verdachts auf Hinterziehung hinsichtlich der kantonalen Steuer und der direkten Bundessteuer eine Steuerstrafuntersuchung an. Damit galt von Gesetzes wegen auch das Nachsteuerverfahren als eröffnet, und zwar kantonal (§ 85 Abs. 2 aStG) wie auch bundessteuerlich (Art. 152 Abs. 2 DBG). Das war der Steuervertreterin offensichtlich bewusst, nahm sie doch in diesem Verfahren zur materiellen Seite der Veranlagung Stellung.

Im Rahmen dieses Verfahrens gelten grundsätzlich dieselben Verfahrensvorschriften wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Die Steuerbehörde muss den Nachweis der unrichtigen Besteuerung erbringen. Andererseits obliegen der Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten, jedenfalls soweit sie sich nicht selbst einer Straftat oder Hinterziehung bezichtigen muss. Die Steuerverwaltung kam ihrer Aufgabe nach, indem sie die Beschwerdegegnerin aufforderte, zum Verdacht der Hinterziehung Stellung zu nehmen. Auf Grund der Äusserungen der Steuervertreterin musste geschlossen werden, dass nicht periodengerecht verbucht und der Verlust zu hoch angegeben worden war. Auf Grund des von der Steuervertreterin angegebenen Korrekturbedarfs allein bei den angefangenen Arbeiten (Fr. 174 153.--) und den Debitoren (Fr. 14 401.--) stand fest, dass ein Verlust im Geschäftsjahr 1995/96 nicht

berücksichtigt werden konnte. Andererseits konnte aber auf Grund der nicht handelsrechtskonformen Jahresrechnung eine Unterbesteuerung nicht nachgewiesen werden. Deshalb stellte die Steuerkommission das Steuerstrafverfahren ein. Sie brachte aber andererseits auch klar zum Ausdruck, dass sie auf Grund der fehlerhaften Erfolgsrechnung nicht gewillt sei, den für das Geschäftsjahr 1995/96 geltend gemachten Verlust als Verlustvortrag in der Folgeperiode zu berücksichtigen.

Steuerverwaltung und Steuerkommission haben damit alles unternommen, was von ihnen erwartet werden konnte. Was von ihnen weiter hätte verlangt werden können, ist nicht ersichtlich. Wenn sie unter diesen Umständen die Jahresrechnung 1995/96 und damit auch den geltend gemachten Verlustvortrag nicht anerkannten, ist das nicht zu beanstanden.

5. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 25. Januar 2006
i.S. X. + Y. (StKE 3/05)

Grundstückgewinnsteuer: Übertragung einer massgebenden Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft, Abgrenzung zur Betriebsgesellschaft (§ 106 Abs. 2 Bst. a StG)

Bei der Abgrenzung einer Immobilien- von einer Betriebsgesellschaft ist auf die tatsächliche Gesellschaftstätigkeit und nicht auf die allenfalls weitergehende statutarische Zweckumschreibung abzustellen. Selbst bei Vorliegen einer Betriebsgesellschaft lässt es sich zudem unter besonderen Umständen rechtfertigen, eine wirtschaftliche Handänderung an den Gesellschaftsgrundstücken anzunehmen, beispielsweise wenn im Übertragungszeitpunkt bereits fest steht, dass der Betrieb der Gesellschaft bald eingestellt wird. In casu wurde das Vorliegen einer Immobiliengesellschaft bejaht.

Aus den Erwägungen

1. – 2. [...]

3. Hingegen ist streitig, ob die Z. AG im Zeitpunkt der Veräusserung als Immobiliengesellschaft im Sinne von § 106 Abs. 2 lit. a StG betrachtet werden darf. Sinngemäss behaupten die Einsprecher, es sei keine mass-

gebende Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft, sondern eine massgebende Beteiligung an einer Betriebsgesellschaft übertragen worden.

a) Nach § 106 Abs. 2 Buchstabe a StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer nebst der zivilrechtlichen Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen auch Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, beispielsweise Kettengeschäfte oder Übertragungen massgebender Beteiligungen an Immobiliengesellschaften. Der Tatbestand von § 106 Abs. 2 Buchstabe a StG entspricht somit inhaltlich der bisherigen Regelung in § 47 aStG. In einem bereits älteren Entscheid hat das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz unter Bezugnahme auf die Zürcher Praxis den Begriff der Immobiliengesellschaft bereits ausführlich dargelegt (VGE 331/90 vom 27.9.1990, StPS 1991, S. 64 ff.). Abgesehen von der beispielhaften Aufzählung am Schluss der Bestimmung lautet die aktuelle Norm zudem aber wortgleich wie diejenige des zürcherischen Rechts in § 216 Abs. 2 lit. a StG-ZH. Im kantonal-zürcherischen Recht hat sich sodann auf der Basis des allgemeinen Tatbestandes die konstante Besteuerungspraxis zur Veräusserung einer Immobiliengesellschaft gebildet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 86 ff.). Es drängt sich daher auf, auch die Gerichtspraxis des Kantons Zürich jüngeren Datums zur Immobiliengesellschaft analog heranzuziehen. Ferner hatte sich mehrfach auch das Bundesgericht mit dem Begriff der Immobiliengesellschaft im Zusammenhang mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu befassen. Die diesbezüglichen Erwägungen sind vorliegend ebenfalls zu berücksichtigen.

b/aa) Eine Gesellschaft gilt als Immobiliengesellschaft, wenn sie ausschliesslich oder zumindest überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezweckt, wobei dies durch Erwerb, Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen kann (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 28.1.1998, RB 1998 Nr. 154; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 216 N 88; VGE 331/90, StPS 1991, S. 67). Ein Unternehmen verfolgt überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung seines Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage, wenn sein anderes Tätigkeitsgebiet im Rahmen des gesamten unternehmerischen Handelns der Gesellschaft qualitativ und quantitativ eine untergeordnete Stellung einnimmt (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 9.5.1995, StE 1995 B 42.23 Nr. 6). In einem solchen Fall erfüllt die Veräusserung der Gesellschaftsanteile wirtschaftlich die gleiche Funktion wie die Übertragung des Eigentums an den Liegenschaften. Wenn die Veräusserung der Aktien wirtschaftlich einem Grundstückverkauf gleichkommt und ihre Wirkung sich darin erschöpft, sind die gleichen Steuerfolgen angebracht wie bei der zivilrechtlichen Veräusserung der Gesellschaftsgrundstücke (BGE 99 Ia 459, E. 4).

bb) Anders verhält es sich beim Verkauf der Aktien einer Betriebsgesellschaft. Derartige Gesellschaften bezwecken entweder die dauernde Erhaltung des Grundbesitzes als sachliche Grundlage ihres Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebs (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 9.5.1995, StE 1995 B 42.3.2 Nr. 6; VGE 331/90, StPS 1991, S. 67) oder die Verwaltung der in Grundstücken bestehenden Kapitalanlagen als Nebenzweck zum eigentlichen Hauptzweck, der Führung eines Betriebs (Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuer-

recht, Basel/Frankfurt a.M. 1996, S. 115). Die Auswirkungen, die die Veräusserung von Beteiligungsrechten an einer Betriebsgesellschaft zeitigt, erschöpfen sich nicht praktisch ausschliesslich in der Übertragung der Verfügungsmacht über die Grundstücke, die im Eigentum der Gesellschaft stehen, diese Macht ist lediglich ein Ausfluss der viel weitergehenden Beherrschung des gesamten Unternehmens, die der Käufer mit dem Erwerb der Aktien erlangt (Urteil des Zürcher Verwaltungsgericht vom 28.1.1998, RB 1998 Nr. 153, E. b).

cc) Die Beurteilung, ob eine Gesellschaft als Immobilien- oder Betriebsgesellschaft zu würdigen ist, richtet sich nach dem Zeitpunkt, da die Handänderung bzw. die Übertragung der beherrschenden Beteiligung auf einen Dritten erfolgt (VGE 331/90, StPS 1991, S. 67). Dabei ist auf die tatsächliche Gesellschaftstätigkeit und nicht auf die allenfalls weitergehende statutarische Zweckumschreibung abzustellen. Ausschlaggebend ist immer die Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls, wobei insbesondere das Verhältnis zwischen Erträgen (bzw. Veräusserungserlösen) aus Liegenschaften und anderen Erträgen, aber auch die Verteilung der eingesetzten finanziellen und personellen Mittel für die in Frage stehenden Unternehmensbereiche als Beurteilungskriterien heranzuziehen sind. Zu beachten ist ferner, dass dem wertmässigen Verhältnis zwischen den Immobilien und den übrigen Aktiven der verkauften Gesellschaft bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts des Aktienverkaufs keine entscheidende Bedeutung zukommt. Aus der Tatsache allein, dass der überwiegende Teil der Aktiven aus Grundstücken besteht, darf weder auf das Vorliegen einer reinen Immobiliengesellschaft noch darauf geschlossen werden, trotz Vorliegen einer Betriebsgesellschaft erschöpfe sich wirtschaftlich betrachtet die Wirkung der Aktienveräusserung in der Liegenschaftenübertragung (BGE 104 Ia 251 Erw. 3a).

dd) Das Verwaltungsgericht Zürich hat im Entscheid vom 28.1.1998 (RB 1998 Nr. 154) im Weiteren ausgeführt, die Lösung schwieriger Abgrenzungsprobleme lasse sich vielfach nicht auf der Grundlage der Zweiteilung in Immobilien- und Betriebsgesellschaft finden, die der Komplexität der tatsächlichen Verhältnisse nicht immer gerecht zu werden vermöge (Erw. d). Es folgerte daher, in solchen Fällen die Problemlösung unmittelbar aus dem Sinn der gesetzlichen Bestimmungen herzuleiten. Danach sei dann von einer wirtschaftlichen Handänderung auszugehen, wenn die Veräusserung der Aktien nach den gesamten Umständen wirtschaftlich einem Grundstückverkauf gleichkomme und ihre Wirkung sich darin erschöpfe. Von diesem Grundgedanken aus lasse es sich durchaus rechtfertigen, bei Vorliegen besonderer Umstände auch in der Übertragung beherrschender Beteiligungen an Betriebsgesellschaften eine wirtschaftliche Handänderung an den Gesellschaftsgrundstücken zu erblicken.

ee) Ähnlich argumentiert auch das Bundesgericht in seiner Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. In BGE 104 Ia 251 fasste das Bundesgericht seine Rechtsprechung zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen zusammen und führte mit Verweis auf BGE 99 Ia 469 und 91 I 467 aus, bei aussergewöhnlichen Verhältnissen sei ausnahmsweise auch die Besteuerung des Aktienübergangs von Betriebsgesellschaften zu rechtfertigen.

ff) Entsprechend würdigte das Verwaltungsgericht Zürich den Verkauf einer Betriebsgesellschaft, deren Aktiven im Wesentlichen aus Grundstücken bestehen, dann als wirtschaftliche Handänderung, wenn bei der Veräusserung verabredet wird, dass der Verkäufer für die kurzfristige Liquidation des Betriebs zu sorgen habe (RB 1972 Nr. 41). Ebenfalls als wirt-

schaftliche Handänderung betrachtete es den Verkauf sämtlicher Aktien einer Hotelbetriebsgesellschaft, bei welchem die Aktienkäuferin die Fortführung des Betriebs nicht beabsichtigt hatte und die aktive Betriebsführung (im Namen und auf Rechnung der Hotelbetriebsgesellschaft) einer Management-AG übertragen worden war (Urteil vom 14.3.1989, StE 1989 B 42.22 Nr. 3). In diesem Sinne hat auch das Bundesgericht in BGE 91 I 467 ff. die Veräusserung der Aktien einer Hotelbetriebs-AG als wirtschaftlichen Eigentumswechsel an der Hotelliegenschaft behandelt, weil der Aktienkäufer von Anfang an entschlossen war, das bestehende Hotelgebäude abzubrechen und durch einen Neubau mit anderer Zweckbestimmung (Bankfiliale) zu ersetzen. Deshalb hatte der Hotelbetrieb auf den Preis der Aktien keinen oder doch nur einen untergeordneten Einfluss, d.h. der Verkaufspreis war ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache durch den Bodenwert bestimmt. Der Hotelbetrieb wurde dann auch nach rund 1 1/2 Jahren tatsächlich eingestellt.

c) Was in casu den statutarischen Zweck der Z. AG anbelangt, verfolgt diese seit dem [...] als Zweck den Betrieb einer Autogarage mit [...] sowie Tankstelle. Sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen, gleichartige oder verwandte Unternehmungen erwerben oder errichten, Grundstücke erwerben, verwalten und veräussern sowie Urheberrechte, Patente und Lizenzen aller Art erwerben, verwalten und veräussern (vgl. Online-Handelsregisterauszug des Kantons Schwyz vom 4.11.2005). Ursprünglich hatte der Zweck gelautet auf den „Betrieb einer Autogarage [...] sowie Tankstelle; sich an andern Unternehmungen beteiligen sowie Grundstücke erwerben und veräussern“. Daraus erhellt, dass die Z. AG laut Registereintrag unbestrittenermassen auch Tätigkeiten bezweckt, die unter das Geschäft einer Immobiliengesellschaft fallen, insbesondere

seitdem der Zweckartikel am [...] erweitert wurde und hinsichtlich von Grundstücken nicht nur der Erwerb und die Veräusserung, sondern ausdrücklich auch deren Verwaltung erlaubt. Indes ergibt sich aus dem statutarischen Zweckartikel offensichtlich nicht, dass die Gesellschaft als Hauptzweck ein Immobiliengeschäft betrieb. Auf Grund der Aufzählungsordnung ist vielmehr davon auszugehen, dass aus statutarischer Sicht der Betrieb einer Autogarage mit [...] sowie Tankstelle als Hauptzweck der Gesellschaft im Vordergrund steht (vgl. Küng/Meisterhans, Handbuch für das Handelsregister, Band 2, Aktiengesellschaft, 2. Auflage, Zürich 2000, S. 35).

d) Massgebend ist jedoch dem oben Gesagten zufolge der tatsächlich verfolgte Zweck im Zeitpunkt der Aktienveräusserung. Diesbezüglich sind verschiedene aktenkundige Umstände zu beachten.

aa) Aus dem Aktienkaufvertrag geht hervor, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt der Aktienveräusserung drei Grundstücke an der [...] in A. zu Eigentum besass, und zwar die aneinander grenzenden Grundstücke KTN K und KTN L zum einen sowie das auf der gegenüberliegenden Strassenseite liegende Grundstück KTN M zum andern. Laut Aktienkaufvertrag umfasste KTN M eine Tankstelle mit Hofraum im Umfang von 737 m2, KTN K ein Wohnhaus plus Garage, Garagen, Hofraum und Wege im Umfang von 2 605 m2 sowie KTN L eine Wiese im Umfang von 1 190 m2.

bb) Gemäss Beilage 3 zum Aktienkaufvertrag (Schreiben G. Treuhand AG vom 26.9.2001; Auseinandersetzungsbilanz per 31.8.2001) betrug der Verkehrswert der genannten Grundstücke Fr. 4 750 000.--, während die übrigen Aktiven der Gesellschaft mit Fr. 744 016.80 bewertet wurden. Vom nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten bewerteten

Eigenkapital von Fr. 4 390 093.90 entfielen Fr. 3 900 000.-- auf die Grundstücke. Der Kaufpreis für die veräusserten 270 Namenaktien belief sich auf Fr. 3 870 000.--.

cc) Aus der Baueingabe für das nachstehend beschriebene Bauprojekt sowie dem der Eingabe beigelegten Katasterplan geht hervor, dass im Zeitpunkt der Aktienveräusserung KTN K – nebst den dort sich befindenden Betriebseinrichtungen inklusive Tankstelle – teilweise und KTN L völlig unüberbaut waren.

dd) In der Folge plante die Architekturfirma H., I. & Partner Architekten AG aus [...] auf den Grundstücken KTN K und L einen Neubau von [...] Mehrfamilienhäusern mit Tiefgarage sowie den Rück- und Umbau des Wohn- und Gewerbegebäudes (einschliesslich Abbruch des eingeschossigen Garagentrakts, vgl. Baubewilligung vom [...]). Der erste aktenkundige Kontakt mit den Baubehörden erfolgte am 22.2.x, anlässlich welchem die Gesellschaft eine Voranfrage betreffend eines flächengleichen Landabtauschs zwischen dem Grundstück KTN N (...) und den Grundstücken KTN K und L stellte. Mit Schreiben vom 6.3.x wurde der Bauherrschaft das Einverständnis zum Landabtausch in Aussicht gestellt und mit Grundbucheintrag vom 13.2.x+1 vollzogen. Die Baueingabe an die zuständige Behörde [...] erfolgte sodann am 28.6.x, die Projektbewilligung wurde am 19.2.x+1 erteilt.

ee) Bei der Firma H., I. & Partner Architekten AG ist der Aktienkäufer J. H. als Präsident des Verwaltungsrates mit Einzelzeichnungsberechtigung eingetragen. Die Gesellschaft war von ihm am 5.7. [...] durch Sacheinlage der Einzelfirma „J. H., dipl. Architekt BSA SIA“ gegründet worden, wofür er 298 der 300 vinkulierten Namenaktien

als Gegenleistung erhielt (vgl. Online-Handelsregisterauszug des Kantons ... vom 20.5.2003). Aus dem Eintrag geht ebenfalls hervor, dass Herr H. ausgebildeter Architekt ist. Der als Vertreter von A. I. im Aktienkaufvertrag erscheinende F. J. ist Inhaber der J. Treuhand GmbH, die seit der Übernahme der Z. AG deren Buchhaltung führt und als Rechtsvorgängerin (Einzelfirma) bis zum 8.5... als Revisionsstelle der H., I. & Partner Architekten AG amtete. Zudem amtiert ein gewisser P. I. als Mitglied des Verwaltungsrats. Er weist mit O. denselben Heimatort wie der Aktienkäufer A. I. aus.

ff) Mit Grundbucheintrag vom 19.11.x+1 wurde im Weiteren von KTN K die Fläche von 1 677 m2 abparzelliert. Hiervon wurden 1 512 m2 auf KTN L umgelegt, der Rest von 165 m2 wurde als neue Parzelle KTN P ausgeschieden (vgl. Handänderungsanzeige vom 11.12.x+1). Projektgemäss erfolgte sodann mit Grundbucheintrag vom 5.10.x+2 die Aufteilung der ... Mehrfamilienhäuser in Stockwerkeigentum (vgl. Handänderungsanzeige vom 15.11.x+2).

gg) Nach eigenen Angaben hat die Z. AG im Jahre ... den Verkauf von Neuwagen mangels Rentabilität aufgegeben. Die dadurch frei werdenden Betriebseinrichtungen hat sie sodann getreu dem erweiterten Zweckartikel an Dritte vermietet.

hh) Beim Vergleich der Erfolgsrechnungen x-2 und x-1 springt ins Auge, dass der Lohnaufwand signifikant von Fr. 320 274.-- (x-2) auf Fr. 248 926.-- (x-1) abnahm. Im Jahre x betrug er sodann – einschliesslich erstmals ausbezahlter VR-Honorare in der Höhe von Fr. 43 200.-- – noch Fr. 136 663.90.

ii) Im Weiteren ist zu beachten, dass die Gesellschaft vor der Aktienübertragung seit x-6 – mit Ausnahme des Geschäftsjahres x-2 – laufend Verluste realisiert hat.

jj) Aus der Baueingabe geht ferner sinngemäss hervor, dass die Tankstelle auf KTN K bei Realisierung des Bauprojekts wegfallen werde, insbesondere, um das Trottoir rückzuverlegen und Platz für ... Längsparkplätze an der ...strasse schaffen zu können.

kk) Gemäss Amtsblatt des Kantons Schwyz vom 5.9.x+1 hat die Gesellschaft sodann auf KTN M ein Baugesuch zum Abbruch der Tankstellenanlage und zur Überdachung/Neubau des Mehrfamilienhauses an der ...strasse eingereicht.

e) Auf Grund der geschilderten Umstände sieht es die Steuerkommission nachfolgend als erwiesen an, dass per 31.8.x-1 eine Immobiliengesellschaft veräussert wurde. Dem unbestrittenermassen noch bestehenden Teilbetrieb kam hingegen nur noch untergeordnete Bedeutung zu.

aa) Zunächst ist zu berücksichtigen, dass die Motivation der Aktienkäufer offensichtlich im Erwerb von Bauland begründet war, denn diese sind nach den geschilderten Umständen klar der Immobilienbranche zuzuordnen: Zum einen ist J. H. unzweifelhaft ausgebildeter Architekt. Zum andern sind die Aktienkäufer J. H. und A. I. offensichtlich mit der Projektverfasserin H., I. & Partner Architekten AG personell und beteiligungsrechtlich verstrickt. Erstens hat J. H. die Projektverfasserin gegründet und im Gründungszeitpunkt 99.33 % des Aktienkapitals zu Eigentum besessen. Hinzu kommt, dass er seit ihrer Gründung als deren VR-Präsident amtet. Obwohl auf Grund der Firma der Gesellschaft zu vermuten ist, dass

er Teile der Aktien weiterveräussert hat, ist davon auszugehen, dass er immer noch massgebend an der Gesellschaft beteiligt ist, andernfalls er wohl nicht mehr als VR-Präsident fungieren würde. Zweitens ist zu vermuten, dass der Aktienkäufer A. I. oder der im Handelsregister eingetragene P. I. mit Blick auf die Firma (vgl. Art. 944 OR) ebenfalls an der Projektverfasserin beteiligt sind. Beim Letzteren dürfte es sich auf Grund des gleichen Heimatortes (O.) um den Sohn des Ersteren handeln. Demgegenüber sind keine Umstände bekannt, welche darauf hindeuten, dass die Aktienkäufer am Erwerb einer hauptsächlich im Autogeschäft tätigen Gesellschaft, mithin an einer Betriebsgesellschaft interessiert waren, zumal dieser Betrieb seit Jahren defizitär war. Die dargelegte Interessenlage der Aktienkäufer spricht somit klarerweise für den Erwerb einer Immobiliengesellschaft.

bb) Wesentlich ist überdies, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt der Aktienveräusserung nachgewiesenermassen grosse und ungenutzte Landreserven besass. Dies steht für die Parzelle KTN L im Veräusserungszeitpunkt ausser Frage. Aber auch ein Grossteil der Fläche von KTN K diente im massgebenden Zeitpunkt nicht mehr Betriebszwecken: Zum einen war auch KTN K teilweise unüberbaut. Zum andern war der Verkauf von Neuwagen bereits eingestellt worden und der Betrieb der Autowerkstätte benötigte nicht mehr die gesamten bestehenden Betriebseinrichtungen, weshalb ein Teil der Räumlichkeiten weitervermietet wurde. Das ursprünglich dem statutarischen Hauptzweck dienende Grundstück KTN K war demnach augenscheinlich überdimensioniert, sodass es faktisch überwiegend als Kapitalanlageliegenschaft genutzt wurde, teils durch Vermietung der ungenutzten Einrichtungen, teils durch Halten der Baulandreserven. Das Mehrfamilienhaus auf KTN M scheint dagegen seit längerem nur noch als

Kapitalanlageliegenschaft und Mietobjekt gedient zu haben. In diesem Sinne darf denn auch das darauf geplante Bauprojekt verstanden werden.

cc) Was daneben die geltend gemachte Veräusserung eines laufenden Betriebs betrifft, ist den Einsprechern entgegenzuhalten, dass diesem nach den dargelegten Umständen qualitativ und quantitativ nur noch untergeordnete Bedeutung zukam. Vorab muss nach Konsultation des Zwischenabschlusses per 31.8.x-1 davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt der Aktienveräusserung vom statutarisch festgelegten Hauptzweck der Gesellschaft, d.h. dem Betrieb einer Autogarage mit [...] sowie Tankstelle in erster Linie noch der Betrieb einer Tankstelle, verbunden mit einem kleineren Tankstellenshop (Kiosk), übrig geblieben war (vgl. den überwiegend auf den Einkauf von Treibstoff entfallenden Materialaufwand). Der Autohandel war daneben gemäss eigenen Angaben bereits im Jahre [...] eingestellt worden. Was ferner die Bedeutung der Autowerkstätte im Veräusserungszeitpunkt anbelangt, kann mangels Spartenrechnung nicht direkt aus dem Zwischenabschluss eruiert werden, welchen Anteil am Gesamtumsatz dieser Betriebsteil noch beitrug. Indessen ergibt sich aus dem Lohnaufwand x-2 (Fr. 320 274.--), x-1 (Fr. 248 926.--) und x (Fr. 136 663.90, inkl. VR-Honorare von Fr. 43 200.--) unzweifelhaft, dass die Gesellschaft zeitnah zum Aktienverkauf massiv Personal abgebaut hat. Nachdem der Betrieb einer Tankstelle nach allgemeiner Lebenserfahrung als wenig personalintensiv gilt, ist von einem Personalabbau im Bereich der Autowerkstätte auszugehen. Naheliegend scheint daher, dass die Gesellschaft in zeitlicher Nähe zum Aktienverkauf den Betrieb der Autowerkstätte liquidiert oder durch den Abbau von Personal zumindest stark eingeschränkt hat, während sie den Betrieb der Tankstelle vorerst aufrecht erhielt. Unerheblich ist dabei, ob der Personalabbau bereits per 31.8.x-1

(Aktienverkauf) oder per Ende Jahr erfolgte. Auf Grund der kurzen Zeitspanne bis zum Jahresende ist davon auszugehen, dass für die Parteien jedenfalls im Zeitpunkt des Aktienverkaufs die Teilliquidation der Autowerkstätte bzw. deren Einschränkung beschlossene Sache war.

ee) Im Ergebnis sieht es demnach die Steuerkommission mit der Veranlagungsbehörde als erwiesen an, dass zum Zeitpunkt der Aktienveräusserung der statutarisch festgelegte Zweck völlig in den Hintergrund getreten war und vom ursprünglichen statutarischen Nebenzweck, dem Kauf, Verkauf und Verwalten von Grundstücken tatsächlich verdrängt worden ist. Im Zeitpunkt des Aktienverkaufs bezweckte die Gesellschaft nurmehr überwiegend die Verwendung ihres Grundbesitzes als nutzbringende Kapitalanlage. Folgerichtig ist vorliegend von der Veräusserung einer Immobiliengesellschaft und nicht von einer Betriebsgesellschaft auszugehen.

f) Selbst wenn auf der Basis der bekannten Tatsachen nicht von einer Immobiliengesellschaft ausgegangen werden dürfte, wäre vorliegend gestützt auf den Grundtatbestand von § 106 Abs. 2 Buchstabe a StG gleichwohl eine steuerpflichtige wirtschaftliche Grundstückveräusserung anzunehmen. Dabei fiele besonders ins Gewicht, dass zeitnah zum Aktienverkauf auf den Baulandreserven die Planung von ... Mehrfamilienhäusern an die Hand genommen wurde, bei deren Realisierung auch noch die Tankstelle wegfallen sollte.

Es läge somit der Schluss nahe, dass im Sinne der zitierten Rechtsprechung bereits im Veräusserungszeitpunkt die Fortführung des Restbetriebs nur noch bis zur Realisierung des Bauprojekts geplant war. Mithin wäre daher davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Aktienveräusserung

die Einstellung des Restbetriebs zwischen den Parteien vereinbart gewesen ist. Zudem ist augenfällig, dass der Kaufpreis der Aktien (Fr. 3 870 000.--) mehr oder weniger dem Nettowert der Liegenschaften (Fr. 3 900 000.--) entspricht. Offensichtlich hat demnach der geltend gemachte Betrieb den Kaufpreis für die veräusserten Aktien nicht beeinflusst.

g) Zusammenfassend ist dem Gesagten zufolge von der Veranlagungsbehörde zu Recht eine wirtschaftliche Handänderung festgestellt worden, die prinzipiell der Grundstückgewinnsteuer untersteht. Infolgedessen ist die vorliegende Einsprache als unbegründet abzuweisen.

4. [...]

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. September 2005
i.S. Erben des X. (VGE 611/05)

Steuernachfolge und Haftungsverfügung: Feststellen der Höhe der Erbteile (Art. 10 Abs. 1 BdBSt)

Die Erbteile berechnen sich grundsätzlich nach Art. 474 ZGB. Hinsichtlich der Bewertung von Grundstücken besteht dabei ein erheblicher Ermessensspielraum. Das Verwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung der Ermessensausübung Zurückhaltung, wenn bei der Ermessensausübung – wie in casu – eine Fachinstanz mitgewirkt hat, bei welcher das Fachwissen ausgeprägter vorhanden ist als beim Gericht (E. 4 und 5). Allfällige latente Grundstückgewinnsteuern auf dem Grundstück können nicht vom Verkehrswert in Abzug gebracht werden (E. 5.5). Hingegen verstösst es gegen Art. 475/476 ZGB, wenn eine temporäre Todesfallversicherung der Säule 3a zu den Nachlassaktiven hinzugerechnet wird bzw. von den bestehenden Nachlasspassiven abgezogen wird (E. 6). Die Berücksichtigung einer geltend gemachten Eigengutsforderung bedarf ferner des Nachweises, dass der Vermögenswert im Zeitpunkt des Erbganges noch vorhanden ist (E. 7).

Sachverhalt (zusammengefasst)

A. Infolge Aufgabe einer Kollektivgesellschaft im Jahre 1987 veranlagte die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 28.10.1993 eine Liquidationsgewinnsteuer von Fr. 267 270.10. Nach Anhebung von Rechtsmittelverfahren wurde die Verfügung erst mit Urteil des Bundesgerichts vom 1.12.1997 rechtskräftig. Der Steuerpflichtige war in der Zwischenzeit verstorben. Die Kantonale Finanzverwaltung versuchte in der Folge, die Steuerforderung gegen die Erben des Pflichtigen durchzusetzen. Mit Verfügung vom 17.6.1999 lehnte es der Rechtsöffnungsrichter jedoch mangels genauer Haftungsaufteilung vorerst ab, der in Betreibung gesetzten Steuerforderung Rechtsöffnung zu erteilen.

B. Mit vier Haftungsverfügungen vom 24.3.2004 setzte die Veranlagungsbehörde nach Massgabe der jeweiligen Erbanteile die maximalen Haftungsanteile für die Steuerausstände und Verzugszinsen auf Fr. 514 239.-- (bzgl. der Witwe) bzw. je Fr. 171 413.-- (bzgl. der Kinder) fest. Die gegen die Haftungsverfügungen erhobenen Einsprachen wurden alsdann teilweise gutgeheissen und die maximalen Haftungsanteile neu auf Fr. 505 905.-- (Witwe) bzw. Fr. 279 310.60 (Kinder) festgesetzt.

C. Mit Beschwerdeanhebung vom 21.3.2005 beantragten die Erben sinngemäss vor Verwaltungsgericht, die Einspracheentscheide seien wegen Überschuldung des Nachlasses vollumfänglich aufzuheben.

Aus den Erwägungen

1. In der Vernehmlassung vom 22. April 2005 legte die Vorinstanz zutreffend dar,

– dass die zu Grunde liegende, das Steuerjahr 1987 betreffende Liquidationsgewinnsteuer noch auf dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) beruht,

– dass am 1. Januar 1995 das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) in Kraft getreten und an sich gemäss Art. 201 DBG der erwähnte Bundesratsbeschluss aufgehoben worden ist,

– dass das DBG (im Gegensatz zum kantonalen Steuergesetz vom 9. Februar 2000) keine detaillierte Übergangsordnung vorsieht, weshalb für intertemporale Fragen grundsätzlich auf die allgemeinen übergangsrechtlichen Grundsätze zurückzugreifen ist,

– dass indessen Veranlagungen bis und mit der Veranlagungsperiode 1993/94 inkl. allfälliger Nachsteuerveranlagungen, Revisionen und weiterer Massnahmen noch nach den materiellen Bestimmungen des BdBSt vorzunehmen sind, derweil bezüglich des anwendbaren Verfahrensrechts mit dem Inkrafttreten des DBG generell das neue Recht gilt (u.a. mit Hinweis auf Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 201 N. 2; vgl. dazu auch BGE 126 II 2 f.),

– dass somit für den vorliegenden Fall alle materiell-rechtlichen Fragen nach den Bestimmungen des BdBSt zu beantworten sind, während in verfahrensrechtlicher Hinsicht (beispielsweise hinsichtlich der Zustän-

digkeit zum Erlass einer Haftungsverfügung sowie für ein anschliessendes Rechtsmittelverfahren) seit dem 1. Januar 1995 die Bestimmungen des DBG massgebend sind,

– dass die Frage der Haftung für Steuerschulden eines Verstorbenen als materiell-rechtliche Frage zu qualifizieren ist, da sie offensichtlich die materiell-rechtliche Stellung der Erben berührt (Begründung von Rechten und Pflichten),

– dass somit für die Haftungsthematik die Bestimmungen des BdBSt Anwendung finden,

– und dass es sich bei der Verjährung nach höchstrichterlicher Rechtsprechung um ein materiell-rechtliches Institut handelt, weshalb die Verjährungsfrage grundsätzlich nach den Bestimmungen des BdBSt zu beurteilen ist (vgl. BGE 126 II 3, Erw. 2a).

2. Stirbt der Steuerpflichtige, so treten seine Erben in seine Steuerpflicht ein. Sie haben die vom Erblasser bis zum Todestag geschuldeten Steuern vor der Verteilung des Nachlasses zu entrichten oder sicherzustellen und haften hiefür solidarisch bis zur Höhe ihrer Erbteile (vgl. Art. 10 Abs. 1 BdBSt). Diese Regelung unterscheidet sich im Übrigen nur insofern von derjenigen gemäss Art. 12 Abs. 1 DBG, als in der zuletzt genannten Bestimmung hinsichtlich der Erbteile folgende Ergänzung enthalten ist: „mit Einschluss der Vorempfänge“.

3. [Abweisung der Verjährungseinrede]

4. Wie im angefochtenen Entscheid zutreffend festgehalten wurde, berechnet sich nach Art. 474 Abs. 1 ZGB der Nachlass nach dem Stand des Vermögens zur Zeit des Todes des Erblassers. Bei der Berechnung sind dabei die Schulden des Erblassers, die Auslagen für das Begräbnis, für die Siegelung und Inventaraufnahme sowie die Ansprüche der Hausgenossen auf Unterhalt während eines Monats von der Erbschaft abzuziehen (vgl. Art. 474 Abs. 2 ZGB).

In der Folge ist zu prüfen, wie hoch der Nachlass des Pflichtigen bzw. die Erbteile ausgefallen sind. Gemäss den vorinstanzlichen Berechnungen umfasste der Nachlass Aktiven von Fr. 1 816 523.15 sowie Passiven von Fr. 804 711.-- bzw. per Saldo ein Vermögen von Fr. 1 011 812.15 (vgl. angefocht. Entscheid, S. 13, Erw. 7). Demgegenüber argumentieren die Beschwerdeführer, dass der Nachlass überschuldet gewesen sei. Falls dies zuträfe, würde es an einem Haftungssubstrat fehlen und könnten somit die Beschwerde führenden Erben nach Massgabe von Art. 10 BdBSt nicht verpflichtet werden, die rechtskräftig veranlagte Liquidationsgewinnsteuer zu bezahlen.

Streitig und anschliessend näher zu untersuchen ist insbesondere, welchen Wert die Liegenschaft KTN B (...) zur Zeit des Todes des Erblassers (per ....1995) aufwies und wie es sich mit den latenten Grundstückgewinnsteuern verhält (vgl. nachfolgend Erwägung 5). Umstritten sind auch die Verrechnung einer Darlehenssumme und von Zinsen mit dem Erlös einer Todesfallrisikoversicherung der T. Lebensversicherungs-Gesellschaft (vgl. nachfolgend Erwägung 6) sowie eine Eigengutsforderung der Witwe (vgl. nachfolgend Erwägung 7).

5.1 Die Vorinstanz veranschlagte den Verkehrswert des Grundstücks KTN B (...), welches damals eine Fläche von 3 720 m2 sowie ein Gebäude („... mit Büro"/Baujahr ...) mit einer Kubatur von 1 807 m3 umfasste, gestützt auf eine Verkehrswertschätzung der kantonalen Güterschatzungskommission per 19.2.1995 auf insgesamt Fr. 1 577 000.--. Dieser Verkehrswertschätzung sind folgende Angaben zu entnehmen:

Kat.Nr.	Fläche m2	Standort der Baute Objektbezeichnung	Verkehrswert
B	3720	... mit Büro	1 577 000.--

Ertragswert EW	Mass-gattung	Anzahl	à Fr.	Mietwert pro Jahr
9-Zimmerwohnung	Mt	12	1 730	20 760
Büro	Mt	12	230	2 760
			Total Mietwert (MW) pro Jahr Fr.	23 520
Kapitalisierungssatz KS	7.1 %			
EW (MW x 100 : % KS)				331 000

Realwert RW	Neubauwert	Minderwert %	Zeitbauwert
... mit Büro			
1807 m3 à 530.--	957 710	70	287 313
Umgebung + Baunebenkosten	100 000	35	65 000
Zeitbauwert			352 313
Bodenwert 3720 m2 à 430.--			1 599 600
Realwert			1 951 913

Verkehrswert VW per 19.2.1995	Gewichtungskoeffizient (m) = 0.3
VW = [(m x EW) + RW] : (m+1)	1 577 856
Verkehrswert gerundet	1 577 000

5.2 In der vorliegenden Beschwerde wird hinsichtlich der Verkehrswertschätzung im Wesentlichen beanstandet, dass der Bodenwert mit Fr. 430.--/m2 zu hoch geschätzt worden sei. Nach Auffassung der Beschwerdeführer müsse von einem Ansatz von Fr. 291.--/m2 bzw. allenfalls

Fr. 310.--/m2 ausgegangen werden, zumal die Liegenschaft damals unter Lärmemissionen der Z. AG (...) zu leiden gehabt habe und im Rahmen einer privaten Schätzung ein Wert von weniger als Fr. 310.--/m2 ermittelt worden sei. Für den Fall, dass nicht auf den zuletzt genannten Quadratmeterpreis abgestellt werde, sei ein weiteres Gutachten einzuholen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5).

5.3 Die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften beinhaltet offenkundig erhebliche Ermessensaspekte. Das Verwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung der Ermessensausübung praxisgemäss (auch bei voller Kognition) dann Zurückhaltung, wenn bei der Ermessensausübung eine Fachinstanz mitgewirkt hat, bei welcher das Fachwissen ausgeprägter vorhanden ist als beim Gericht (vgl. VGE 714/00 vom 31. August 2001, Erw. 5, Prot. S. 419 mit weiteren Hinweisen, u.a. auf VGE 424/96 vom 24. Februar 1997). Des Weiteren hat das Verwaltungsgericht in seiner Rechtsprechung im Zusammenhang mit Begehren um externe Begutachtungen festgehalten, wenn das kantonale Recht eine Fachinstanz für Güterschätzungen vorsehe, sei es weder sinnvoll noch angebracht, anstelle dieser Fachinstanz einen externen Gutachter mit der betreffenden Verkehrswertschätzung zu beauftragen. Jedenfalls sei nicht ohne Not von der im kantonalen Recht vorgesehenen Fachinstanz abzurücken. Die Tatsache allein, dass eine Schätzung der kantonalen Fachinstanz nicht zu dem vom Pflichtigen gewünschten Ergebnis gelange, rechtfertige es nicht, vom Gericht eine Schätzung durch eine verwaltungsunabhängige Fachinstanz zu veranlassen (vgl. VGE 618/97 vom 15. Dezember 1997, Erw. 4b, Prot. S. 455 mit Verweis auf VGE 352/94 vom 21. September 1995, Erw. 1d). An dieser Rechtsprechung ist auch im konkreten Fall festzuhalten. Soweit die Beschwerdeführer mit dem Schätzungsergebnis der kantonalen Fachinstanz nicht einverstanden sind, gilt

es zu beachten, dass es Sache der Verwaltung bzw. im Beschwerdefall des Richters ist, die Erkenntnisse des Sachverständigen zu würdigen.

5.4 Für den vorinstanzlichen Standpunkt, wonach ein Ansatz von Fr. 430.--/m2 per ...1995 nicht übersetzt war, spricht vor allem die Tatsache, dass der Verstorbene und seine Ehefrau von den Grundstücken KTN A und B per ...1993 und somit beinahe zwei Jahre vor dem massgebenden Zeitpunkt insgesamt 809 m2 Bauland (373 m2 von KTN A sowie 436 m2 von KTN B) an die Firma V. AG (mit Sitz in [...]) für Fr. 435.--/m2 (bzw. Fr. 162 255.-- und Fr. 189 660.--, Total Fr. 351 915.--) verkauft haben (vgl. dazu die Handänderungsanzeigen im Dossier „Steuerbezug“, act. 62 und 63). Nicht zu hören ist in diesem Zusammenhang der Einwand in der Beschwerdeschrift (S. 5), es habe sich dabei um den Kauf eines kleinen Landstreifens gehandelt, bei welchem die Käufer bereit seien, für eine Arrondierung einen höheren Preis zu bezahlen, denn angesichts der verkauften Fläche von insgesamt 809 m2 kann nicht von einer geringfügigen Arrondierung gesprochen werden. Abgesehen davon ist es gerichtsnotorisch, dass die Durchschnittspreise für Bauland (ohne Gewerbebauland und ohne Baulandverkäufe der Genossame) in der Gemeinde ... per 1993 Fr. 341.--/m2, per 1994 Fr. 544.--/m2, per 1995 Fr. 500.--/m2 und per 1996 Fr. 447.--/m2 betrugen (vgl. VGE 618/97 vom 15. Dezember 1997, Erw. 6d, Prot. S. 461), weshalb der in der vorliegenden Verkehrswertschätzung verwendete Ansatz von Fr. 430.--/m2 (per ...1995) auch deswegen nicht übersetzt erscheint. Daran vermag auch der Umstand, wonach damals in der Nachbarschaft Lärmimmissionen von einem bestehenden (zwischenzeitlich anfangs 2000 eingestellten) ...betrieb ausgingen, nichts zu ändern, zumal diese Lärmimmissionen auch schon bei den oben erwähnten Landverkäufen vom 8. März 1993 (betr. KTN A und B) in die Ermitt-

lung des Kaufpreises einflossen. Ferner können die Beschwerdeführer auch daraus, dass die kantonale Finanzverwaltung im Rechtsöffnungsverfahren vor dem Bezirksgericht einen noch höheren Verkehrswert dieser Liegenschaft vorbrachte (und zwar im Umfange von 1.9 Mio. Franken, u.a. ausgehend von einem am ...1995 zwischen dem Verstorbenen und F. von der F. Treuhand AG vereinbarten Kaufrechtsvertrag über Fr. 1 900 000.--, wobei indessen das Kaufsrecht nicht ausgeübt wurde, und ausgehend von einer damaligen hypothekarischen Belastung von 1.66 Mio. Franken, vgl. Dossier „Akten Steuerbezug", act. 57, S. 4), grundsätzlich nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der im angefochtenen Entscheid berücksichtigte, von der kantonalen Güterschatzungskommission (auf der Basis eines Landwertes von Fr. 430.--/m2) ermittelte Verkehrswert der Liegenschaft KTN B im Betrage von Fr. 1 577 000.-- nicht zu beanstanden ist.

5.5 Was sodann die geltend gemachten latenten Grundstückgewinnsteuern anbelangt, pflichtet das Gericht dem vorinstanzlichen Standpunkt bei, wonach bei der Ermittlung des Vermögensstandes zur Zeit des Todes des Erblassers hinsichtlich der im Nachlass befindlichen Liegenschaft keine inskünftigen, von verschiedenen (mindestens teilweise gar nicht bekannten) Parametern abhängigen Grundstückgewinnsteuern in Abzug zu bringen sind, zumal sowohl das alte, wie auch das neue kantonale Steuerrecht keine Besteuerung bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung vorsieht (vgl. § 107 lit. a StG und § 52 lit. c aStG). Soweit sich die Beschwerdeführer auf den Bundesgerichtsentscheid 125 III 54 f. berufen, übersehen sie, dass der genannte Entscheid eine güterrechtliche Auseinandersetzung be-

trifft, welcher nicht tel quel auf ein erbrechtliches bzw. steuerrechtliches Verfahren übertragen werden kann. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit den Ausführungen im Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht (vgl. Peter Weimar, in: Berner Kommentar, Bern 2000, N. 15 f. zu Art. 474 ZGB, wo in N. 15 u.a. ausdrücklich festgehalten wird, dass die im Falle eines späteren Verkaufs zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer bei der Berechnung des verfügbaren Teils i.S. von Art. 474 ZGB nicht abgezogen wird; im Übrigen wird in N. 16 im Kontext mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung ausdrücklich auch auf den BGE 125 III 54 f. Erw. 2a/bb Bezug genommen).

Selbst wenn entgegen den vorstehenden Erwägungen – an welchen weiterhin festzuhalten ist – davon auszugehen wäre, dass die Belastung eines Vermögensgegenstandes, die sich erst künftig realisieren könnte, bei dessen Bewertung als wertvermindernder Faktor zu berücksichtigen wäre (wobei die Frage, ob und gegebenenfalls wann sich solche latente Lasten verwirklichen könnten, „ex aequo et bono“ zu beantworten wäre, vgl. BGE 125 III 50 Regeste), fiele ins Gewicht, dass eine solche allfällige („ex aequo et bono“ festzulegende) Grundstückgewinnsteuer, welche von den Beschwerdeführern ohne nähere Angaben auf Fr. 50 000.-- veranschlagt wird, sich ausgehend vom ermittelten Verkehrswert von Fr. 1 577 000.-- in einer Grössenordnung bewegen würde, welcher in den Bereich des Schätzungsermessens fällt, weshalb auch deswegen von einer Korrektur abzusehen ist.

6.1 Bei der Berechnung der Schulden des Erblassers per ...1995 berücksichtigte die Vorinstanz hinsichtlich des Darlehens der S.-Bank, welches am Todestag Fr. 1 200 000.-- ausmachte, lediglich Fr. 375 842.45 (1 200 000 ./. 824 157.55), während die per ...1995 ausstehenden Zin-

sen im Gesamtbetrag von Fr. 67 918.15 (1994 Fr. 66 750.-- und Verzugszinsen von Fr. 1 168.15) unberücksichtigt blieben. Die Vorinstanz begründete dies sinngemäss damit, dass die vorgenannten Forderungen der Bank (824 157.55 + 67 918.15 = 892 075.70; zuzüglich Fr. 30.-- an Spesen) durch eine Versicherungsleistung der T. Lebensversicherungs-Gesellschaft im Gesamtbetrag von Fr. 892 105.70, welche per 31. März 1995 bei der S.-Bank einging (vgl. Dossier „Akten Inventaraufnahme", act. 27), abgedeckt wurde.

6.2 Demgegenüber wird in der Beschwerde (S. 6 f.) u.a. argumentiert, bei der betreffenden Versicherungspolice habe es sich um eine „temporäre Todesfallversicherung, Säule 3a" gehandelt. Diese Versicherung habe keinen Rückkaufswert aufgewiesen. Sie stelle keinen Vermögenswert dar. Bei dieser Versicherung habe nur im Falle des Todes des Versicherungsnehmers vor dem 1. Januar 2007 Anspruch auf eine Auszahlung bestanden. Falls der Versicherungsnehmer den 1. Januar 2007 erlebt hätte, wäre es nie zu einer Auszahlung gekommen. Diese Versicherung nehme eine Auszahlung ausschliesslich an die überlebende Ehefrau (ersatzweise an die Nachkommen) vor, nie aber an den Versicherungsnehmer. Ein Wechsel der Begünstigten sei ausgeschlossen. Dementsprechend habe nur die überlebende Ehefrau (ersatzweise die Nachkommen), nie aber der Versicherungsnehmer einen Anspruch auf die Fr. 892 105.70 gehabt. Mit dem Tod des Ehemanns sei zwingend und ausschliesslich eine Auszahlung an die begünstigte Ehefrau erfolgt. Sie habe diese Auszahlung entgegengenommen und sei Eigentümerin dieser Summe geworden. Sie habe diese Auszahlung im vollen Umfang als ihr Einkommen rechtmässig versteuert. Mit diesem Geld habe sie einen Grossteil der Schulden ihres Ehemannes bei der S.-Bank bezahlt, zu deren Übernahme sie sich mit dem Antritt der Erbschaft verpflichtet habe. Mit ihrer Anweisung habe die begünstigte

Ehefrau in Anwendung von Art. 78 VVG aus eigenem Recht über den Versicherungsanspruch verfügt und aus ihrem Vermögen eine Darlehensschuld des Nachlasses vermindert. Die S.-Bank habe keinen Anspruch auf die Versicherungsleistung an sich, sondern nur auf die Rückzahlung des Darlehens gehabt. Im Übrigen habe eine Verpfändung der „temporären Todesfallversicherung Säule 3a“ (an die S.-Bank) nicht rechtens vorgenommen werden können. Zusammenfassend habe sich die Versicherungsleistung der T. Versicherung zu keinem Zeitpunkt in der Erbmasse oder im Vermögen des Verstorbenen befunden, weshalb die Hinzurechnung der betreffenden Summe von Fr. 892 105.70 zum Vermögensstand bzw. zur Erbmasse des Erblassers unzulässig sei.

6.3 Ist ein auf den Tod des Erblassers gestellter Versicherungsanspruch mit Verfügung unter Lebenden oder von Todes wegen zu Gunsten eines Dritten begründet oder bei Lebzeiten des Erblassers unentgeltlich auf einen Dritten übertragen worden, so wird der Rückkaufswert des Versicherungsanspruches im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu dessen Vermögen gerechnet (vgl. Art. 476 ZGB). Art. 476 ZGB bestimmt, dass dann, wenn der Erblasser durch eine Lebensversicherung auf seinen eigenen Tod einen Dritten begünstigt, nur der Rückkaufswert der Versicherung und nicht die tatsächlich ausbezahlte Summe zur Berechnungsmasse hinzuzuzählen ist (vgl. Daniel Staehelin, in Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, N. 1 zu Art. 476 ZGB). Art. 476 ZGB regelt seinem Wortlaut nach nur die Todesfallversicherung mit lebenslänglicher Vertragsdauer, wo die Versicherungssumme beim Tod des Versicherungsnehmers fällig wird, der Eintritt des Versicherungsfalles somit gewiss ist (vgl. Staehelin, a.a.O. N. 2 zu Art. 476 ZGB). Eine Versicherung, die auf den Tod des Erblassers gestellt ist, hat keinen Rückkaufswert, wenn u.a. es sich um eine Risiko-

oder temporäre Todesfallversicherung handelt, bei der der Eintritt des versicherten Ereignisses ungewiss ist. Hat der Erblasser über eine solche Versicherung verfügt, so ist jede Hinzurechnung ausgeschlossen, denn nach Art. 476 ZGB ist dann nichts hinzuzurechnen und Art. 475 ZGB ist nicht anwendbar (vgl. Weimar, a.a.O. N. 6 zu Art. 476 ZGB; vgl. auch Staehelin, a.a.O. N. 13 zu Art. 476 ZGB, wonach Art. 476 ZGB grundsätzlich auch dann gegenüber Art. 475 ZGB lex specialis ist, wenn ein auf den Tode des Erblassers gestellter Versicherungsanspruch gar keinen jur. Rückkaufswert hat, da keine Rückkaufspflicht besteht und mangels Rückkaufswert diesfalls die Hinzurechnung Fr. 0.-- beträgt).

Die vorliegend zu beurteilende temporäre Todesfallversicherung der T. Lebensversicherungsgesellschaft weist keinen Rückkaufswert auf. Ein solcher Rückkaufswert wird denn auch von der Vorinstanz nicht geltend gemacht. Bei dieser Sachlage kommt es gestützt auf die oben dargelegte Rechtslage nicht in Frage, die betreffende, von der T. Lebensversicherungsgesellschaft ausbezahlte Versicherungssumme von Fr. 892 105.70 beim Nachlass hinzuzurechnen. Nachdem (mangels Rückkaufswert) eine Hinzurechnung ausgeschlossen ist, fällt es auch ausser Betracht, die ausbezahlte Versicherungssumme ausgehend vom späteren Verwendungszweck (teilweise Darlehensrückzahlung) zur Herabsetzung der im Todeszeitpunkt bestehenden Schulden des Erblassers heranzuziehen. Mit anderen Worten hat die Vorinstanz, indem sie bei der Ermittlung des Nachlasses die Schulden des Erblassers um die genannte Versicherungssumme reduzierte, die vom Bundesgesetzgeber getroffene Regelung (betr. Art. 475 f. ZGB) missachtet.

6.4 Für das dargelegte Ergebnis, wonach die erwähnte Versicherungssumme bei der Ermittlung des massgebenden Nachlasses nicht mitzu-

berücksichtigen ist, sprechen aber auch insbesondere folgende Umstände. In der Beschwerde (S. 7, 2. Abs.) wurde glaubhaft dargelegt und mit Unterlagen untermauert, dass die betreffende Versicherungssumme damals bei der Begünstigten (= Witwe) als erhaltene Kapitalabfindung besteuert wurde (vgl. Bf-act. 18). Diese Sachverhaltsdarstellung wird denn auch weder in der vorinstanzlichen Vernehmlassung vom 22. April 2005, noch in der zusätzlichen Stellungnahme der Vorinstanz vom 3. Juni 2005 in Abrede gestellt. Wurde somit dieser Versicherungsanspruch von den Steuerbehörden bei der Witwe besteuert, liefe es auf einen unzulässigen Methodendualismus hinaus, den gleichen Versicherungsanspruch bei der Ermittlung des massgebenden Nachlasses des verstorbenen Ehemannes angesichts der Verwendung dieser Versicherungssumme zur Begleichung von Schulden des Erblassers „als Anspruch der Nachlassmasse auf Reduktion der Nachlasspassiven“ zu qualifizieren. Denn wäre der aktuellen Auffassung der Steuerbehörden zu folgen, wonach sinngemäss dieser Versicherungsanspruch (infolge Verpfändung) nicht der Begünstigten, sondern vielmehr dem Nachlass (zur Herabsetzung der Nachlasspassiven) zustünde, müsste konsequenterweise bei der Begünstigten hinsichtlich der gleichen Versicherungssumme auf die Veranlagung einer Sondersteuer auf Kapitalabfindung verzichtet werden. Die Steuerverwaltung hat indessen damals (zu Recht) bei der Begünstigten eine Sondersteuer auf Kapitalabfindung veranlagt, wobei die entsprechende Veranlagungsverfügung unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, weshalb es ihr nach Treu und Glauben verwehrt ist, die gleiche Versicherungssumme bei der Ermittlung des massgebenden Nachlasses als Anspruch der Nachlassmasse auf Herabsetzung der Nachlasspassiven zu berücksichtigen. Bei dieser Sachlage kann im Übrigen offen bleiben, ob die von der Vorinstanz vorgebrachte Verpfändung des Versicherungsanspruchs (betr. temporäre Todesfallversicherung Säule 3a zu Gunsten der S.-Bank) rechtlich zulässig gewesen wäre.

Zusammenfassend hat die Vorinstanz die Nachlasspassiven zu Unrecht im Umfange der erwähnten Versicherungssumme von Fr. 892 105.70 herabgesetzt. Damit erhöhen sich die im angefochtenen Entscheid in Erwägung 7 ermittelten Nachlasspassiven auf Fr. 1 696 816.70 (804 711 + 892 105.70).

7. Zu prüfen ist schliesslich noch der in der Beschwerde (Ziff. 20) enthaltene Einwand, wonach bei der Ermittlung des massgebenden Nachlasses des Verstorbenen eine Eigengutsforderung der Ehefrau im Betrage von Fr. 36 000.-- in Abzug zu bringen sei. Aus den eingereichten Unterlagen (Bf-act. 19-21) ist zu entnehmen, dass die Ehefrau im Jahre 1983 eine Erbschaft von Fr. 36 000.-- erhalten hatte.

In jeder Ehe kommt es i.d.R. zu einer Vermögensvermischung in kleinerem oder grösserem Umfang. Deshalb muss bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung in einem ersten Schritt bestimmt werden, was zum Vermögen jedes Ehegatten gehört. Dazu normiert Art. 205 Abs. 1 ZGB, dass jeder Ehegatte seine Vermögenswerte zurücknimmt, die sich im Besitz des andern Ehegatten befinden (vgl. auch Hausheer/Reusser/Geiser, Berner Kommentar zum schweiz. Privatrecht, II/1/3/1 N. 6 zu Art. 205 ZGB).

Im vorliegenden Fall fehlt jeglicher Nachweis, dass die im Jahre 1983 erhaltene Erbschaft von Fr. 36 000.-- am ...1995 noch nicht verbraucht, sondern in einem bestimmten, beim Tode des Ehemannes inventarisierten Vermögenswert vorhanden bzw. investiert war. In der Beschwerde wird hinsichtlich der Weiterexistenz der Erbschaft von Fr. 36 000.-- im Todeszeitpunkt des Ehegatten nichts substantiiert vorgebracht. Soweit aber der er-

wähnte, 1983 erhaltene Geldbetrag von Fr. 36 000.-- in den rund 22 Jahren bis zum Tode des Ehemannes (beispielsweise durch Ferien/Lebenshaltungskosten/Kleider/Fahrzeugkäufe etc.) konsumiert worden und per ...1995 nicht mehr als Vermögenswert (beim Verstorbenen) vorhanden ist, gibt es nach Art. 205 Abs. 1 ZGB auch nichts zum Zurücknehmen. Den diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 22. April 2005 (Ziff. 8) ist vollumfänglich beizupflichten. Bei dieser Sach- und Rechtslage hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht den Nachlass des Verstorbenen nicht um Fr. 36 000.-- reduziert.

8. Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde insoweit als begründet, als die Vorinstanz bei der Ermittlung des massgebenden Nachlasses zu Unrecht die erwähnte Versicherungssumme von Fr. 892 105.70 berücksichtigt hat, weshalb sich die Nachlasspassiven auf Fr. 1 696 816.70 erhöhen (vgl. oben, Erw. 7). Demgegenüber sind die Begehren der Beschwerdeführer um Berücksichtigung eines tieferen Liegenschaftswertes, von latenten Grundstückgewinnsteuern und einer Eigengutsforderung von Fr. 36 000.-- abzuweisen.

Dies hat zum Ergebnis, dass das im angefochtenen Entscheid ermittelte Nachlassvermögen von Fr. 1 011 812.15 sich auf Fr. 119 706.40 (1 816 523.15 ./. 1 696 816.70) reduziert. Daraus folgt in casu (nach Massgabe von Erwägung 7 des angefochtenen Entscheids) eine Erbquote der Witwe (Beschwerdeführerin Ziff. 1) von Fr. 59 853.20 und für die Nachkommen (Beschwerdeführer Ziff. 2-4) von je Fr. 19 951.05. Dementsprechend beschränkt sich gestützt auf Art. 10 Abs. 1 BdBSt der maximale Haftungsanteil der Beschwerdeführer für die ausstehenden Bundessteuern des Verstorbenen auf gesamthaft Fr. 119 706.40 bzw. auf die Höhe der jeweiligen Erbteile. Somit ist das Dispositiv des angefochtenen

Einspracheentscheides vom 16. Februar 2005 wie folgt abzuändern (dabei entfällt ein Einbezug von Verzugszinsen, da dafür das bereinigte Haftungssubstrat nicht ausreicht):

„1. […]

2. […]“

[Kostenfolgen]

Anmerkung der Redaktion

Der Entscheid verdient mit Ausnahme der Verzugszinsregelung im Ergebnis Zustimmung. Verzugszinsen ab dem Zeitpunkt des Erbganges dürfen hingegen nicht der Begrenzung durch die Höhe der Erbteile unterliegen, andernfalls den Erben und Steuernachfolgern zu Lasten des Fiskus ein ungerechtfertigter Zinsvorteil winkt.

Daneben ist mit Bezug auf die abgelehnte Passivenkürzung durch Verrechnung des Todesfallkapitals mit dem Hypothekardarlehen prinzipiell an der Auffassung festzuhalten, dass eine zur Sicherung eines Nachlasspassivums verpfändete temporäre Todesfallversicherung auf Grund der Drittwirkung des Pfandrechts einer Begünstigungsklausel vorgeht und damit die Verfügung der Begünstigten aus eigenem Recht gar nicht erforderlich ist. Allerdings war vorliegend mit einiger Berechtigung die rechtsgültige Vornahme der Verpfändung der Lebensversicherung bezweifelt worden. Was schliesslich den Vorwurf des Methodendualismus anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass vorliegend nicht eine zweifache Besteuerung desselben Steuerobjektes erfolgte, sondern die Haftung für rechtmässig geschuldete Steuern zu klären war.

Inhalt	Seite

Mitteilung der Steuerverwaltung

– Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel 69

Justizentscheide

– Liegenschaftenschätzung: Verfassungsmässigkeit der regierungsrätlichen Verordnung über die vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke 71

– Liegenschaftenschätzung: Bewertung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts; Rechtsgleichheit und Gleichbehandlung im Unrecht 92

– Geldwerte Leistung einer Aktiengesellschaft an einen nahe stehenden Dritten infolge unterpreislicher Werkerstellung 107

– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Veranlagungsverjährung 126

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Aktuelle Praxis des Kantons Schwyz

Mit Publikation in der „Steuerpraxis des Kantons Schwyz“ (StPS 1/00 S. 5 ff.) hat die Steuerverwaltung Schwyz ihre Veranlagungspraxis zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel dargelegt. Ziel war es, sowohl für die steuerpflichtigen Anleger wie auch für die Steuerverwaltung bestmögliche Transparenz und Rechtssicherheit zu gewährleisten. Das Hauptgewicht der Prüfung des gewerbsmässigen Wertpapierhandels wurde auf zwei transparente, kontrollierbare Kriterien gelegt:

- Demnach liegt grundsätzlich in allen Fällen, in denen mittels Kredit – sei dies ein Lombardkredit oder die Aufnahme bzw. Aufstockung einer Hypothek – Wertschriften gekauft werden, gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vor. Die Höhe des Kredites ist nicht massgebend. Besteuert werden alle Wertschriftengewinne, nicht nur diejenigen, die durch die Kreditaufnahme ermöglicht werden.
- Ebenfalls gewerbsmässiger Wertschriftenhandel liegt vor beim Einsatz von Derivaten, der über die Depotabsicherung hinausgeht.

Diese zwei Kriterien genügen gemäss geltender Praxis der Schwyzer Steuerverwaltung für sich allein, müssen also nicht kumulativ vorliegen. Die übrigen bundesgerichtlichen Kriterien treten demgegenüber in den Hintergrund, wobei der Bundesgerichtskatalog trotzdem zur Entscheidfindung herangezogen werden kann.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz

Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hat mit nicht publiziertem Entscheid Nr. 615/03 vom 21. September 2004 (Erw. 2.2 in fine) festge-

halten, dass für die direkte Bundessteuer die Frage, ob schlichte Verwaltung des privaten Vermögens oder gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vorliege, nicht nach der kantonal entwickelten Praxis, sondern weiterhin nach den vom Bundesgericht in der bisherigen Rechtsprechung als massgebend erachteten Indizien und unter Würdigung sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalles zu beantworten sei. In casu wurde gewerbsmässiger Wertschriftenhandel bejaht, für die kantonalen Steuern jedoch offen gelassen, ob der oben dargestellten Praxis beizupflichten sei.

Übernahme des Kreisschreibens Nr. 8 vom 21. Juni 2005

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mit Kreisschreiben Nr. 8 vom 21. Juni 2005 ein Hilfsmittel zur Abgrenzung des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels von der privaten Vermögensverwaltung publiziert (www.estv.admin.ch). Die Steuerverwaltung Schwyz übernimmt grundsätzlich Kreisschreiben des Bundes, um Synergieeffekte auszunützen und Abweichungen zwischen kantonalem und Bundessteuerrecht möglichst klein zu halten. Konsequenterweise wird deshalb auch dieses Kreisschreiben übernommen, wobei darauf hingewiesen wird, dass mit der Unternehmenssteuerreform II eine gesetzliche Regelung des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels geplant ist.

Übergangsrecht

Um die Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die bisherige Praxis zu schützen, wird das neue Kreisschreiben erst ab Steuerperiode 2006 angewendet.

Kantonale Steuerverwaltung

Schwyz, im September 2005

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 20. April 2005 i.S. Hauseigentümerverband Schwyz und Umgebung, Z. und X. (2P.233/2004), A. (2P.289/2004) und B. (2P.290/2004)

Liegenschaftenschätzung: Verfassungsmässigkeit der regierungsrätlichen Verordnung über die vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL/ÜVO); Prinzip der Gewaltenteilung; Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV); Willkürverbot (Art. 9 BV) und derogatorische Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV)

Der Regierungsrat hat mit der ÜbeVNL/ÜVO (SRSZ 172.218) die vom Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) und dem Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG; SRSZ 172.200) geforderte Bewertung des Vermögenssteuerwertes zum Verkehrswert umgesetzt. Die ÜbeVNL/ÜVO verletzt weder das Gewaltenteilungsprinzip noch ist der Vorwurf einer willkürlichen Ausgestaltung der getroffenen Ordnung begründet. Der Regierungsrat ist nach Art. 72 Abs. 3 StHG zum Erlass der ÜbeVNL/ÜVO befugt. Die in der ÜbeVNL/ÜVO enthaltenen Regelungen haben vor dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV), dem Willkürverbot (Art. 9 BV) und der derogatorischen Kraft des Bundesrechtes (Art. 49 Abs. 1 BV) Bestand.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Regierungsrat des Kantons Schwyz erliess am 29. Juni 2004 eine Verordnung über die vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (Übergangsverordnung, ÜVO).

Gemäss § 3 Abs. 1 ÜVO sollen die Vermögenssteuerwerte von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken per 31. Dezember 2004 wie folgt prozentual erhöht werden:

„ a. Werte mit Basis bis 31. Dezember 1988 um 80 %;
b. Werte mit Basis vom 1. Januar 1989 bis 31. Dezember 1992 um 40 %;
c. Werte mit Basis vom 1. Januar 1993 bis 31. Dezember 2000 um 20 %.“

Als Basis für die prozentuale Anpassung sind die Vermögenssteuerwerte gemäss der früheren rechtskräftigen Schätzungsverfügung vorgesehen (§ 4 ÜVO). Die Werte mit Basis ab 1. Januar 2001 werden nach der Übergangsverordnung nicht angepasst (§ 3 Abs. 2 ÜVO). Gemäss § 5 ÜVO erfolgt die prozentuale Anpassung ohne Augenschein und wird den Steuerpflichtigen durch Verfügung der kantonalen Steuerverwaltung eröffnet. Nach dem Wortlaut von § 6 Abs. 1 ÜVO kann nur die prozentuale Erhöhung der Vermögenssteuerwerte gegenüber den rechtskräftig verfügten Schätzungswerten angefochten werden. § 6 Abs. 2 ÜVO ergänzt die Bestimmung allerdings mit dem Recht zur individuellen Neuschätzung.

Mit als Stimmrechtsbeschwerde bezeichneter Eingabe gelangte B. am 8. September 2004 ans Bundesgericht mit Antrag, die Übergangsverordnung „vollumfänglich aufzuheben“. Gleichzeitig erhob auch A. staatsrechtliche Beschwerde und Stimmrechtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, die Übergangsverordnung aufzuheben; eventualiter sei § 3 ÜVO aufzuheben und zur Neubeurteilung zurückzuweisen. Am 9. September 2004 reichten zudem der Hauseigentümerverband Schwyz und Umgebung sowie Z. und X. gemeinsam beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde ein, ebenfalls mit dem Antrag auf Aufhebung der Übergangsverordnung.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die Beschwerdeführer rügen, der Kantonsrat (vgl. §§ 26 ff. KV/SZ) und nicht der Regierungsrat (vgl. §§ 46 ff. KV/SZ) sei zuständig zum Erlass von Normen mit dem Inhalt der angefochtenen Verordnung.

2.1 Die Einhaltung der verfassungsmässigen Zuständigkeitsordnung wird durch das Prinzip der Gewaltenteilung geschützt. Das Bundesgericht hat seit jeher das durch sämtliche Kantonsverfassungen explizit oder implizit garantierte Prinzip der Gewaltenteilung als verfassungsmässiges Recht anerkannt. Dessen Inhalt ergibt sich in erster Linie aus dem kantonalen Recht (BGE 128 I 113 E. 2c S. 116, 327 E. 2.1 S. 329, mit Hinweisen). Für den Bereich der Rechtsetzung bedeutet der Grundsatz, dass

generell-abstrakte Normen vom zuständigen Organ in der dafür vorgesehenen Form zu erlassen sind (BGE 128 I 327 E. 2.1 S. 330).

2.2 Nach § 40 Abs. 1 StG/SZ unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Hierbei wird das Vermögen – ausser land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke – zum Verkehrswert bewertet, der Ertragswert kann dabei angemessen berücksichtigt werden (§ 41 Abs. 1 StG/SZ). Vorbehältlich § 42 Abs. 3 StG/SZ regelt der Regierungsrat die Bewertungsgrundsätze und das Verfahren der Bewertung (§ 41 Abs. 2 StG/SZ). Für Grundstücke legt aber gemäss § 42 Abs. 3 Satz 1 StG/SZ der Kantonsrat „in einer Verordnung die wesentlichen Schätzungsgrundlagen fest, ordnet das Verfahren und beschliesst über Zeitpunkt und Ausmass von allgemeinen und periodischen Anpassungen“; diese Verordnung sowie Beschlüsse unterliegen nach Massgabe von § 31 KV/SZ der Volksabstimmung (§ 42 Abs. 3 Satz 2 StG/SZ). Nach § 31 KV/SZ unterliegen unter anderem alle Verordnungen des Kantonsrates der Volksabstimmung, sofern beim Regierungsrat innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Veröffentlichung im Amtsblatt von 2 000 Bürgern ein entsprechendes schriftliches Begehren gestellt wird.

2.3 Die Beschwerdeführer werfen dem Regierungsrat vor, er habe die in § 42 Abs. 3 StG/SZ genannten Materien an Stelle des hierfür zuständigen Kantonsrates geregelt. Der Regierungsrat bestreitet nicht, dass der Kantonsrat nach der erwähnten Bestimmung an sich zuständig wäre. Er beruft sich indes darauf, dass er gemäss Art. 72 Abs. 3 StHG zum Erlass der angefochtenen Verordnung ermächtigt sei.

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 129 BV legt der Bund Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Das hierauf gestützte Steuerharmonisierungsgesetz ist am 1. Januar 1993 in Kraft getreten (Art. 79 Abs. 2 StHG und AS 1991 S. 1286). Sofern nicht anders geregelt (vgl. z.B. Art. 69 Abs. 7 StHG), hat es den Kantonen eine Frist von acht Jahren ab Inkrafttreten gewährt, um ihre Gesetzgebung den Vorschriften der Titel 2-6 anzupassen (Art. 72 Abs. 1 StHG). Seit Ablauf dieser Frist (am 1. Januar 2001) findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG). Gemäss Art. 72 Abs. 3 StHG erlässt die Kantonsregierung die „erforderlichen vorläufigen Vorschriften". Der Schwyzer Regierungsrat als oberste Vollziehungs- und Verwaltungsbehörde des Kantons (§ 46 Abs. 1 KV/SZ) gilt als Kantonsregierung im Sinne von Art. 72 Abs. 3 StHG. Als „Vorschriften" kommen auch Regelungen in der Form einer Verordnung in Betracht.

2.4.2 Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt im ersten und zweiten Titel die Vermögenssteuer. Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG erheben die Kantone unter anderem eine Vermögenssteuer von den natürlichen Personen. In Art. 13 StHG wird das Objekt der Vermögenssteuer (als aus dem gesamten Reinvermögen bestehend) geregelt. Nach Art. 14 Abs. 1 StHG ist das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Abweichende Bestimmungen gelten für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke (vgl. Art. 14 Abs. 2 StHG). Die zeitliche Bemessung ist schliesslich in Art. 15 Abs. 4 und Art. 66 StHG geregelt.

2.5 Die Regelung im Schwyzer Steuergesetz (§§ 40 und 41 Abs. 1 StG/SZ) wurde entsprechend Art. 13 f. StHG formuliert. Insoweit widerspricht das Schwyzer Steuergesetz dem Steuerharmonisierungsgesetz nicht. Sowohl das kantonale Gesetz als auch das Bundesgesetz gehen davon aus, dass nichtlandwirtschaftliche Grundstücke für die Vermögenssteuer zum Verkehrswert zu bewerten sind und dass der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Der Beschwerdeführer 2 behauptet, angesichts dieser Übereinstimmung dürfe sich der Regierungsrat für den Erlass der angefochtenen Verordnung nicht (mehr) auf Art. 72 Abs. 3 StHG berufen. Diese Ansicht geht fehl. Denn § 238 Satz 1 StG/SZ sieht vor, dass die nach den Vorschriften des alten Schwyzer Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 festgelegten Steuerwerte für das unbewegliche Vermögen (sog. Altschätzungen) bis zur nächsten allgemeinen oder individuellen Anpassung weiter gelten. Dabei entsprechen diese Altschätzungen jedoch nicht mehr den Anforderungen des Steuerharmonisierungsgesetzes, wie im Folgenden aufzuzeigen ist:

2.5.1 Die Grundstücke, die seit Januar 2001 keine neue Schätzung erfahren haben, waren gemäss § 28 Abs. 2 des damals geltenden Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (aStG/SZ) nach dem Verkehrs- und Ertragswert bewertet worden, wobei auf dem so ermittelten Wert zehn Prozent zum Abzug kamen. Dem entsprach auch die Regelung in der nach diesem Steuergesetz erlassenen Schwyzer Verordnung vom 17. April 1984 über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (aSchätzV/SZ, siehe dort § 12 Abs. 1). Das Bundesgericht hat aber in einem Urteil vom 10. Juli 2002 festgehalten, dass eine Regelung, die einen generellen Abschlag auf dem Wert – auch von zehn Prozent – vorsieht, mit Art. 14 Abs. 1 StHG nicht vereinbar sei (BGE 128 I 240 E. 3.4.2 S. 253). Bereits in zwei Entscheiden vom 20. März 1998 hatte es ausgeführt, dass es so-

wohl nach Art. 14 StHG als auch nach dem Gebot der Rechtsgleichheit im Steuerrecht (Art. 4 aBV) unzulässig sei, eine generell, unabhängig vom jeweiligen Ertragswert, deutlich unter dem realen Marktwert liegende Bewertung anzustreben; insoweit hob es Regelungen auf, die den Steuerwert auf in der Regel nur 60 bzw. 70 % des Verkehrswertes festlegten (BGE 124 I 145 E. 6b und c S. 158 f., 159 E. 2h S. 167). In einem Urteil vom 29. Mai 1998 hatte das Bundesgericht erklärt, dass das Anstreben eines Steuerwertes, der deutlich unterhalb des effektiven Marktwertes liegt, im Widerspruch zum Steuerharmonisierungsgesetz steht (in casu 59 bzw. 61 % des Marktwertes; BGE 124 I 193 E. 4b/c S. 200 f.).

2.5.2 Sodann widerspricht die Regelung in § 12 Abs. 1 Satz 2 aSchätzV/SZ dem Grundsatz der Verkehrswertbesteuerung. Zwar kann nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 StHG und § 41 Abs. 1 StG/SZ der Ertragswert bei der Ermittlung des Verkehrswertes angemessen berücksichtigt werden. Den Kantonen ist damit in der Frage, ob und in welchem Mass der Ertragswert in die Ermittlung des Verkehrswertes einbezogen werden soll, ein grosser Regelungs- und Anwendungsspielraum verblieben (BGE 128 I 240 E. 3.1.1 S. 248, mit Hinweis). Insoweit steht die Bestimmung des § 16 aSchätzV/SZ, wonach der Verkehrswert in der Regel aus Ertrags- und Realwert ermittelt wird, im Einklang mit dem Steuerharmonisierungsgesetz und dem neuen kantonalen Steuergesetz. Das ist jedoch nicht mehr der Fall für § 12 Abs. 1 Satz 2 aSchätzV/SZ. Diese Bestimmung sieht nämlich zusätzlich vor, dass sich der Vermögenssteuerwert aus je gleicher Gewichtung des (bereits unter Berücksichtigung des Ertragswertes ermittelten) Verkehrswertes einerseits und des Ertragswertes andererseits ergeben soll. Die hier nicht einschlägigen Abweichungen vom Prinzip der Verkehrswertbesteuerung sind in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt (BGE 128 I 240 E. 3.1.1 S. 248).

2.5.3 Schliesslich ist nach Art. 15 Abs. 4 Satz 1 StHG für die Vermögenssteuer Stand und Wert des Vermögens zu Beginn der (zweijährigen) Steuerperiode (vgl. Art. 15 Abs. 1 StHG) oder der Steuerpflicht massgebend. Die Tatbestandsalternative des Beginns der Steuerpflicht ist dabei vor allem für diejenigen Fälle gedacht, in denen jemand erst nach Beginn der betreffenden, bereits laufenden Steuerperiode steuerpflichtig wird. Gilt statt der (zweijährigen) Vergangenheitsbemessung (Pränumerandobesteuerung) die (einjährige) Gegenwartsbemessung (Postnumerandobesteuerung), bemisst sich das steuerbare Vermögen gemäss Art. 16 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 StHG nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht. Aus diesen Regelungen ist zu folgern, dass das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen nicht gestattet, das Vermögen nur in grösseren zeitlichen Abständen zu bewerten bzw. die ermittelten Vermögenswerte zu aktualisieren (ebenso Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, in: Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Bd. 128, Steuerharmonisierung, 1994, S. 33; Marco Duss/Daniel Schär, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 8 zu Art. 15 StHG, S. 276). Die erstmals auf die Steuerperiode 2004 zur Anwendung kommende regierungsrätliche Verordnung zielt auf eine Anpassung für Grundstücke ab, deren Werte mindestens seit Januar 2001 nicht mehr geschätzt worden sind (vgl. § 3 ÜVO).

2.6 Nach dem Gesagten besteht entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer 1 und 3 denn auch ein Handlungsbedarf nach Art. 72 Abs. 3 StHG. Die dem Steuerharmonisierungsgesetz widersprechende Situation darf nicht hingenommen werden. Der Regierungsrat ist nicht nur befugt, sondern sogar verpflichtet, gemäss Art. 72 Abs. 3 StHG zu handeln (Adrian

Kneubühler, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 S. 243 f.; Ulrich Cavelti, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten, IFF Forum für Steuerrecht 2004 S. 108; Bernhard J. Greminger, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], a.a.O., Bd. I/1, N. 25A zu Art. 72 StHG; vom Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz genehmigte Empfehlungen der Kommission Gesetzgebung und Harmonisierung, Zur Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG, abgedruckt in Jean-Blaise Paschoud, Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001, IFF Forum für Steuerrecht 2004 S. 100 ff., insbes. S. 102 f.; vgl. auch BGE 128 II 66 E. 5a S. 73). Insoweit kann es nicht darauf ankommen, ob die Regelung des § 238 Satz 1 StG/SZ, laut welcher zunächst an den alten Steuerwerten festgehalten werden sollte, auf einen Vorschlag des Regierungsrates zurückgeht oder nicht. Dieser Vorschlag hinderte den (nach § 42 Abs. 3 StG/SZ zuständigen) Gesetzgeber ohnehin nicht daran, für eine rechtzeitige Anpassung nach den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes zu sorgen. Auch wenn der Kantonsrat die Arbeit zur Revision der alten Schätzungsverordnung (mittlerweile) aufgenommen hat, bleibt der Regierungsrat befugt, vorläufige Vorschriften zu erlassen. Denn mit Einleitung des Verfahrens zur Gesetzesrevision allein wird der steuerharmonisierungswidrige Zustand noch nicht behoben (vgl. Urteil 2P.279/1999 vom 3. November 2000 E. 3c, in Pra 2001 Nr. 114 S. 670 und StR 56/2001 S. 414). Dass die Stimmbürger des Kantons Schwyz die Kompetenz zur Schaffung einer neuen Schätzungsverordnung schon im Jahre 1997 vom Regierungsrat auf den Kantonsrat übertragen haben und daher seither eine neue Schätzungsverordnung hätte erlassen werden müssen, steht der Anwendbarkeit von Art. 72 Abs. 3 StHG als übergeordnetem Bundesrecht (vgl. Art. 49 Abs. 1 BV) ebenso wenig entgegen. Nach dem Steuerharmonisierungsgesetz erforderliche Massnahmen sollen gerade nicht deshalb unterbleiben, weil der ordentliche Gesetzgeber schon längst

(hier laut Beschwerdeführer seit 1997) die Möglichkeit zur entsprechenden Legiferierung gehabt hätte.

2.7

2.7.1 Der Kantonsrat hat zwischenzeitlich – am 24. November 2004 – und damit nach Einleitung der vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahren in Kenntnis der Anpassungsnotwendigkeit eine neue Verordnung über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (Schätzungsverordnung, SchätzV/SZ) beschlossen. Hierbei handelt es sich um ein Novum, das an sich nicht zu berücksichtigen wäre. Denn die Verfassungsmässigkeit eines angefochtenen Hoheitsaktes beurteilt sich grundsätzlich nach den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt, in dem dieser ergangen ist (vgl. Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl. 1994, S. 369 ff.). Bei einer abstrakten Normenkontrolle kann das Bundesgericht einer nachträglichen Änderung der Rechtslage aber Rechnung tragen und neu in Kraft getretenes Recht in die Beurteilung einbeziehen. Da sich die Verfahrensbeteiligten zur neuen Schätzungsverordnung des Kantonsrates geäussert haben, ist diese vorliegend mit zu berücksichtigen (BGE 120 Ia 286 E. 2c/bb S. 291; 119 Ia 460 E. 4d S. 473).

2.7.2 Der Kantonsrat hat in der neuen Schätzungsverordnung eine generelle Neuschätzung erst für die Steuerperiode 2007 vorgesehen (§ 6 SchätzV/SZ). Hierdurch ist der Handlungsbedarf für die davor liegende Zeit indes auf jeden Fall geblieben, da seit dem 1. Januar 2001 ein den Regelungen des Steuerharmonisierungsgesetzes entsprechender Zustand geschaffen sein müsste. Den Kantonen war 1993 eine Anpassungsfrist von acht Jahren eingeräumt worden. Ein weiteres Hinauszögern bis zum Jahr 2007 ist nicht zulässig. Der Kantonsrat hat es wohl abgelehnt, eine vom

Regierungsrat vorgeschlagene Übergangsregelung in die neue Schätzungsverordnung aufzunehmen, die der Regelung in § 3 ÜVO weitgehend entsprochen hätte. Das befreit den Regierungsrat jedoch nicht davon, die erforderlichen vorläufigen Vorschriften für die vor der Steuerperiode 2007 liegende Zeit aufrechtzuerhalten bzw. zu schaffen. Art. 72 Abs. 3 StHG erfasst nicht nur Situationen, in denen der ordentliche kantonale Gesetzgeber unabsichtlich mit der rechtzeitigen Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes säumig geblieben ist, sondern ebenso solche, in denen er wissentlich und gar absichtlich an einer dem Bundesrecht nicht genügenden Rechtslage über den 1. Januar 2001 hinaus festhält (Adrian Kneubühler, a.a.O., ASA 69 S. 244; Bernhard J. Greminger, a.a.O., N. 25a zu Art. 72 StHG; Ulrich Cavelti, a.a.O., S. 108; erwähnte Empfehlungen der Kommission Gesetzgebung und Harmonisierung, a.a.O., S. 103).

Damit stösst auch der Einwand ins Leere, die Schätzungsverordnung des Kantonsrates stelle gegenüber der regierungsrätlichen Verordnung höherrangiges Recht (weil dem fakultativen Referendum unterstehend) dar. Das Gleiche gilt für den Einwand, der Kantonsrat sei bei Erlass der neuen Schätzungsverordnung davon ausgegangen, die alten Werte sollten gemäss § 238 Satz 1 StG/SZ bis zur Steuerperiode 2007 Bestand haben und nicht entsprechend der angefochtenen Verordnung angepasst werden. Ziel der Bestimmung des Art. 72 Abs. 3 StHG ist es, die angestrebte Steuerharmonisierung ab dem 1. Januar 2001 zu verwirklichen. Falls der kantonale Gesetzgeber diesen Termin nicht einhält, hat die Kantonsregierung die nötigen vorläufigen Vorschriften zu erlassen. Das genannte Ziel sowie die zu dessen Sicherstellung in Art. 72 Abs. 3 StHG vorgesehene Ermächtigungsnorm könnten unterlaufen werden, wenn ein kantonaler Gesetzgeber von der Kantonsregierung insoweit erlassene Vorschriften einfach dadurch ausser Kraft setzen könnte, dass er (erst) auf einen späteren Zeit-

punkt wirksam werdende eigene Regelungen erlässt. Im Übrigen ist laut Protokoll der Kantonsratssitzung vom 24. November 2004 zumindest ein Teil der Kantonsratsmitglieder, der für die verabschiedete neue Schätzungsverordnung stimmte, davon ausgegangen, die regierungsrätliche Verordnung würde einstweilen für die Jahre 2004 bis 2006 zum Tragen kommen.

2.8 Der Beschwerdeführer 3 bringt vor, der Kantonsrat habe von einer Übergangsbestimmung, die mit der angefochtenen Verordnung identisch gewesen wäre, abgesehen; dadurch sei ihm die Möglichkeit genommen worden, das (nach Art. 31 KV/SZ) mögliche fakultative Referendum gegen die beanstandete Übergangsregelung zu ergreifen, da insoweit nurmehr die dem Referendum nicht unterliegende Verordnung des Regierungsrates verblieben sei. Auch dieses Vorbringen geht fehl. Wie schon ausgeführt, ist der Regierungsrat auf Grund von Bundesrecht an Stelle des (säumigen) kantonalen Gesetzgebers zum Erlass vorläufiger Vorschriften ermächtigt und verpflichtet (vgl. oben E. 2.4.1 und 2.6). Widersinnig wäre es demnach zu fordern, dass die nach Art. 72 Abs. 3 StHG erlassenen Regelungen vom Kantonsrat gleichsam bestätigt werden müssten, damit ein Referendumsrecht nach der kantonalen Verfassung ausgeübt werden kann. Art. 72 Abs. 3 StHG sieht auch nicht vor, dass die hiernach erlassenen Vorschriften der Kantonsregierung einer Volksabstimmung unterworfen werden. Die Ermächtigung gilt unter Ausschaltung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens (vgl. Ulrich Cavelti, a.a.O., S. 108; Adrian Kneubühler, a.a.O., ASA 69 S. 241). Die derart erlassenen Vorschriften sollen ohnehin nur solange gelten, bis vom kantonalen Gesetzgeber geschaffene Regelungen greifen, die dem Steuerharmonisierungsgesetz entsprechen; diese unterliegen dann allenfalls dem nach kantonalem Recht vorgesehenen Referendum. Soweit der Beschwerdeführer 3 vorbringt, die Lösung des

Regierungsrates präjudiziere die vom ordentlichen Gesetzgeber zu schaffende Regelung, hat er das weder näher dargetan noch ist entsprechendes ersichtlich. Im Übrigen hat der Kantonsrat die neue Schätzungsverordnung inzwischen erlassen, ohne sich durch die angefochtene Verordnung in seiner Gestaltungsfreiheit beeinträchtigt zu fühlen.

2.9 Unbehelflich ist der Hinweis auf drei Kantone, für welche der sog. Repartitionsfaktor für die Bewertung von Grundstücken im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung (vgl. dazu Urteil 2P.314/2001 vom 23. September 2003, E. 5.2; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl. 2003, S. 104 Fn. 21 und S. 205 f., Anhang 1) höher sein soll als für den Kanton Schwyz. Selbst wenn die Vermögenswertbesteuerung in jenen Kantonen dem Steuerharmonisierungsgesetz widersprechen sollte, die dortigen Kantonsregierungen daher möglicherweise gemäss Art. 72 Abs. 3 StHG zu vorläufigen Massnahmen aufgerufen wären, aber bislang nichts unternommen hätten, würde dies die Regierung des Kantons Schwyz nicht daran hindern, vorläufige Massnahmen vorzusehen. Andernfalls könnte ein einzelner säumiger Kanton die Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes nach Art. 72 Abs. 3 StHG in anderen Kantonen zum Scheitern bringen. Dies ist jedoch nicht gewollt und widerspricht eindeutig Sinn und Wesen des Steuerharmonisierungsgesetzes und der zu seiner Durchsetzung vorgesehenen Regelungen. Weitere Ausführungen erübrigen sich. Aus den gleichen Erwägungen muss auch die von den Beschwerdeführern 1 in diesem Zusammenhang erhobene Forderung nach einer Gleichbehandlung im Unrecht zurückgewiesen werden. Im Übrigen sind die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben (vgl. allgemein BGE 127 I 1 E. 3a S. 2 f.; 122 II 446 E. 4 S. 451 f.). Denn die Berufung auf das nicht gesetzeskonforme Verhalten der Behörden eines anderen Kantons kommt dafür nicht in Betracht. Soweit das hier überhaupt eine Rolle

spielen kann, hat auch der Bund nicht zu erkennen gegeben, dass er eine etwaige bundesrechtswidrige Praxis zur Vermögenswertbesteuerung in anderen Kantonen tolerieren will. Haltlos ist auch die Behauptung der Beschwerdeführer 1, das Bundesgericht toleriere die Unterbewertung in jenen drei Kantonen. Nach dem bestehenden Rechtssystem kann das Bundesgericht nicht wie eine Aufsichtsbehörde von Amtes wegen tätig werden (vgl. BGE 124 I 193 E. 5a S. 201). Wie die Beschwerdeführer 1 zwar richtig bemerken, hat das Bundesgericht im Urteil 2P.279/1999 vom 3. November 2000 (dort in E. 3c, publ. in Pra 2001 Nr. 114 S. 670 und StR 56/2001 S. 414) offen gelassen, ob die vom Gesetzgeber im Kanton Schwyz – mit Bezug auf die Eigenmietwertordnung – unternommenen Anstrengungen genügend und zeitgerecht waren. Das betraf indes einen Zeitraum vor Ablauf der Anpassungsfrist nach Art. 72 Abs. 1 StHG. Ausserdem hatte das Bundesgericht dort auch ausgeführt, dass die Aufnahme von Arbeiten zur Revision eines Gesetzes nicht als Rechtfertigung genügt, um verfassungswidriges Recht einstweilen weiter anzuwenden.

2.10 Demnach hält die angefochtene Verordnung der Prüfung mit Blick auf das Prinzip der Gewaltenteilung stand. Die Kantonsregierung ist nach Art. 72 Abs. 3 StHG zum Erlass vorläufiger Vorschriften befugt.

3. Eine andere Frage ist, ob die vom Regierungsrat in der Verordnung getroffenen Regelungen vor dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV), dem Willkürverbot (Art. 9 BV) und der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) Bestand haben. Dies wird im Folgenden im Rahmen der rechtsgenüglich und fristgerecht erhobenen Rügen zu untersuchen sein (vgl. oben E. 1.5 und BGE 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.; 119 Ia 197 E. 1d S. 201; 129 II 297 E. 2.2.2 S. 301).

3.1 Vor allem die Beschwerdeführer 1 machen geltend, die Regelung in § 3 ÜVO sei nicht sachgerecht und daher willkürlich; die pauschalen Anpassungssätze seien massiv und undifferenziert, sie verstiessen gegen die Rechtsgleichheit: Die grosse Spannweite der Anpassungssätze von 20 % einerseits und 80 % andererseits würde zu neuen Verzerrungen führen. Die Erhebungsgrundlagen seien nicht repräsentativ. Die herangezogenen Objekte seien nicht nach dem erforderlichen Zufallsprinzip ausgewählt worden. Letztlich seien ungenügend viele Objekte pro Gemeinde herangezogen worden. Ausserdem seien die zeitlichen Abstufungen sachlich nicht nachvollziehbar; es sei nicht auszumachen, worauf diese Abstufung basiere. Es werde auch keinerlei Rücksicht auf die regionalen Unterschiede genommen, obwohl sich die Immobilienpreise je nach geographischer Lage sehr unterschiedlich entwickelt hätten. Die Gebiete, die an den Kanton Zürich angrenzen, hätten eine beachtliche wirtschaftliche Erstarkung zu verzeichnen gehabt, während die Entwicklung in einigen Landgemeinden eher stagniere oder gar rückläufig sei. Der Beschwerdeführer 2 rügt, dass Art. 14 StHG eine individuelle Bewertung verlange. Dem entsprächen die pauschalen Erhöhungssätze in § 3 ÜVO nicht. Damit macht er sinngemäss eine Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) geltend.

3.2

3.2.1 Der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Das Bundesgericht hat die Tragweite dieser Grundsätze im Allgemeinen in seiner Rechtsprechung wiederholt umschrieben (vgl. statt vieler BGE 122 I 101 E. 2b/aa S. 103, mit Hinweisen). Eine mathematisch

exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nicht erreichbar. Deshalb ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig (BGE 128 I 240 E. 2.3 S. 243; 125 I 65 E. 3c S. 68, mit Hinweisen). Dementsprechend auferlegt sich das Bundesgericht in konstanter Praxis eine gewisse Zurückhaltung, wenn es als Verfassungsgericht eine unvermeidlich nicht vollkommene gesetzliche Regelung zu prüfen hat. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 128 I 240 E. 2.3 S. 243; 126 I 76 E. 2a S. 78, mit Hinweisen).

3.2.2 Auch der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249). Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen keine bestimmte Bewertungsmethode vor. Mit jeder Schätzung ist, unabhängig von der angewendeten Methode, ein Streubereich der Ungenauigkeit verbunden. Daher erachtet es das Bundesgericht als zulässig, den Vermögenssteuerwert von Grundstücken auf Grund vorsichtiger, schematischer Schätzungen festzulegen, auch wenn das dazu führt, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den effektiven Marktwerten abweichen (BGE 128 I 240 E. 3.2.2 S. 249; 124 I 193 E. 4a S. 199, mit Hinweis). Im Übrigen ist notorisch, dass die auf dem Markt tatsächlich erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterliegen, sondern vielfach auch ausgesprochen spekulative (z.B. bei Renditeobjekten) oder subjektive (so bei Eigentumswohnungen und Einfamilienhäusern) Preiskomponenten enthalten.

Mithin kann das Bundesgericht die geregelten bzw. angewendeten Bewertungsmethoden nicht im Einzelnen auf ihre Angemessenheit überprüfen. Jede Schätzmethode führt zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung und vermag nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden. Dies ist jedoch aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet wird (vgl. BGE 125 I 65 E. 3c S. 68; 124 I 193 E. 3e S. 197; 123 II 9 E. 4b S. 15 f.; 114 Ia 221 E. 6a S. 231 f.; Urteil 2P.279/1999 vom 3. November 2000 E. 2 f, in Pra 2001 Nr. 114 S. 670 und StR 56/2001 S. 414). Aufzuheben sind Bewertungsnormen im Rahmen einer staatsrechtlichen Beschwerde nicht schon dann, wenn einzelne Elemente der vorgesehenen Bewertungsmethode bei isolierter Beurteilung allenfalls kritisierbar wären, sondern nur dann, wenn ihre Anwendung insgesamt zu klar gesetzwidrigen oder unhaltbaren Ergebnissen führen würde (vgl. BGE 125 I 166 E. 2a S. 168; 124 I 247 E. 5 S. 250; 123 I 1 E. 4a S. 5; erwähntes Urteil 2P.279/1999 E. 2 f). Das ist etwa der Fall, wenn die Regelungen in der Verordnung auf eine systematische und erhebliche Über- oder Unterbewertung hinauslaufen (vgl. Rainer Zigerlig/Guido Jud, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], a.a.O., Bd. I/1, N. 2 zu Art. 14 StHG). Mit dem Grundsatz von Art. 14 Abs. 1 StHG ist unter anderem nicht vereinbar, die Vermögensbesteuerung von Grundstücken auf einen bestimmten Prozentsatz des (geschätzten) Steuerwerts zu beschränken oder einen generellen, z.B. rein eigentumspolitisch begründeten Abschlag auf dem Verkehrswert zu gewähren oder von vornherein eine allgemein deutlich unter dem realen Wert liegende Bewertung anzustreben (BGE 128 I 240 E. 3.2.4 S. 250, mit Hinweisen; vgl. auch oben E. 2.5.1-2.5.3).

3.3 Der Regierungsrat hat die Zeiträume, für die er einen Erhöhungssatz jeweils festgesetzt hat, in Angleichung an die Perioden bestimmt, in denen Mietpreisniveau-Anpassungen stattgefunden hatten (1989, 1991, 1993 und 2001). Von einer der sich insoweit ergebenden zeitlichen Abstufungen (1991) hat er in der Folge wegen geringfügiger Unterschiede im Anpassungsbedarf abgesehen (Zeit zwischen 1989 und 1993). Für die Festlegung des Umfangs der Erhöhung der Vermögenssteuerwerte hat er 1 554 Objekte herangezogen, die im Kanton seit dem Jahr 2001 veräussert worden sind. Die Objekte wurden den zeitlichen Kategorien zugewiesen, aus denen ihr bisheriger Vermögenssteuerwert stammte. Darauf hat der Regierungsrat für jede Gemeinde die Verkaufspreise der Liegenschaften mit den jeweiligen Steuerwerten (gemäss Altschätzung) verglichen. Hieraus hat er aus dem Schnitt aller Vergleichsobjekte einer Gemeinde einen prozentualen Differenzsatz ermittelt. So genannte Ausreisser mit einer Abweichung von über 300 % hat er dabei nicht einbezogen. Die Erhöhungspauschalen nach § 3 ÜVO hat der Regierungsrat schliesslich nach derjenigen Gemeinde festgelegt, die prozentual die kleinste Differenz zwischen Verkaufspreis und bisherigem Vermögenssteuerwert in der entsprechenden zeitlichen Kategorie aufwies.

Der Regierungsrat hatte auch erwogen, die Erhöhungssätze nach Gemeinden getrennt festzusetzen und dazu die für die jeweilige Gemeinde gemäss obigen Ausführungen ermittelten Durchschnittssätze zu verwenden. Damit würde auf den Anpassungsbedarf der einzelnen Gemeinde besser eingegangen; verwaltungsökonomisch sei dies jedoch nicht umsetzbar, weshalb er diese Methode fallen liess. Ausserdem prüfte der Regierungsrat, ob die prozentuale Erhöhung nicht nach dem Kantonsdurchschnitt der Differenz von Verkaufspreis und (altem) Vermögenssteuerwert vorgenommen werden könnte. Auch davon nahm er aber Abstand, weil

hierdurch der neue Steuerwert von knapp der Hälfte der Liegenschaften den Verkehrswert überschreiten würde.

3.4

3.4.1 Die Vorgehensweise des Regierungsrates und die daraus für die Anpassungssätze in § 3 ÜVO gezogenen Schlussfolgerungen halten der hier auf Grund der erhobenen Rügen vorzunehmenden Überprüfung (vgl. oben E. 1.5) stand. Das vom Regierungsrat für die zeitlichen Abstufungen gewählte Kriterium erscheint sachgerecht. Die Beschwerdeführer haben – auch in ihrer Beschwerdeergänzung ans Bundesgericht – nicht substantiiert gerügt, inwiefern hier eine Verfassungsverletzung gegeben sein soll. Sie führen ebenso wenig näher aus, weshalb die Auswahl der Vergleichsobjekte unzulänglich sein soll. Wie der Regierungsrat (in seiner Eingabe vom 4. Februar 2005 in Ziff. 5.2.2) ausgeführt hat, sind – abgesehen von den genannten „Ausreissern" – alle Handänderungen im Kanton der Jahre 2001 bis 2003 erfasst worden. Damit erweisen sich die Erhebungsgrundlagen auch als repräsentativ. Unbehelflich sind die Vorbringen der Beschwerdeführer, es seien nur Objekte berücksichtigt worden, bei denen ein hoher Verkaufspreis realisiert werden konnte, nicht jedoch unverkäufliche und daher preislich massiv gedrückte Objekte. Abgesehen von den erwähnten „Ausreissern" sind es gerade diejenigen Liegenschaften, deren Preise sich an ihrem Markt- bzw. Verkehrswert orientieren oder gar darunter liegen, die verkauft werden, während es die insoweit „überteuerten" Objekte sind, die keine Käufer finden.

Dadurch dass der Regierungsrat die Erhöhungspauschale aus dem für jede Zeitperiode jeweils niedrigsten Durchschnittssatz aller Gemeinden abgeleitet hat, wird eine Überbewertung der Liegenschaften in Gemeinden oder Regionen mit allenfalls geringerem Zuwachs bei den Grundstücks-

werten vermieden. Im Übrigen ist den Betroffenen durch § 6 Abs. 2 ÜVO die Möglichkeit eingeräumt worden, eine individuelle Neuschätzung zu verlangen.

3.4.2 Etwaigen regionalen Unterschieden hätte möglicherweise besser Rechnung getragen werden können, wenn in jeder Gemeinde der bei ihr jeweils ermittelte Durchschnittssatz herangezogen worden wäre. Das hätte aber jeweils für knapp die Hälfte der Altschätzungen einer Gemeinde bedeutet, dass sie übermässig angepasst werden (vergleichbar mit der Problematik des Abstellens auf den Schnitt im Gesamtkanton, vgl. oben E. 3.3 am Ende). Wie der Regierungsrat richtig bemerkt hat, würde daraus letztlich die Notwendigkeit einer individuellen Anpassung resultieren, die verwaltungsökonomisch und demzufolge zeit-, personal- und kostenmässig sehr aufwendig und damit nicht praktikabel wäre. Unverhältnismässig ist es hier daher zu verlangen, dass die Werte der Altliegenschaften nur durch eine individuelle Schätzung angepasst werden können. Das gilt besonders mit Blick darauf, dass es sich ohnehin nur um eine vorläufige Regelung nach Art. 72 Abs. 3 StHG handelt und eine Anpassung nach den vom Kantonsrat gemäss § 42 Abs. 3 StG/SZ festzusetzenden wesentlichen Schätzungsgrundlagen in nächster Zukunft durchzuführen ist. Davon geht auch der Regierungsrat aus. Sollte sich erweisen, dass einige Liegenschaften noch zu niedrig eingeschätzt wurden, was die Beschwerdeführer im Übrigen nicht (ausdrücklich) behaupten bzw. rügen, wäre dies im Rahmen der generellen Schätzung zu beheben, die in näherer Zukunft geplant ist. Die vom Regierungsrat gewählte Methode stellt zumindest sicher, dass einstweilen die grössten Ungleichheiten beseitigt werden.

3.4.3 Nach dem Gesagten geht auch die Forderung des Beschwerdeführers 2, die regierungsrätliche Verordnung müsse von vornherein eine in-

dividuelle Bewertung vorschreiben, fehl. Ausserdem steht die vom Regierungsrat beschlossene Anpassung – entgegen der (nicht näher begründeten) Ansicht der Beschwerdeführer – einer späteren Neuschätzung aller Objekte nicht im Wege. Mit Blick auf die angeblichen Unterschiede zwischen den Gemeinden bleibt anzumerken, dass – den Ausführungen des Regierungsrates zufolge – ohnehin im prozentualen Sinne keine regional unterschiedliche Entwicklung der Landwerte stattgefunden hat. Die Beschwerdeführer haben für das Gegenteil nichts Substantiiertes vorgebracht oder belegt.

3.4.4 Die von den Beschwerdeführern gerügte grosse Spannweite der Anpassungssätze von 20 bis 80 % ergibt sich aus den – wie soeben gesehen – nicht zu beanstandenden Zahlenvergleichen, welche die kantonalen Behörden angestellt haben. Wenn hieraus die genannten Zahlen für die unterschiedlichen Perioden der Altschätzungen resultieren, können die entsprechenden Anpassungssätze nicht als undifferenziert bezeichnet werden. Vielmehr wird damit einmal mehr die Notwendigkeit von Massnahmen unterstrichen, um die Ungleichheiten, die auch unter den Altschätzungen – je nach Zeitpunkt ihrer letzten Durchführung – bestehen, zu beseitigen.

3.5 ...

4. Nach dem Gesagten sind die Beschwerden abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 21. April 2005
i.S. M. und X. (2A.611/2004)

Liegenschaftenschätzung: Bewertung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts (Art. 14 Abs. 1 StHG; § 41 Abs. 1 StG); Rechtsgleichheit und Gleichbehandlung im Unrecht (Art. 8 Abs. 1 BV)

Die gemäss alter Schätzungsverordnung vom 17. April 1984 beim Vermögenssteuerwert gewährte doppelte Berücksichtigung des Ertragswerts und der generelle Abzug von 10 % sind bundesrechtswidrig und werden deshalb für die sogenannten Neuschätzungen (Schätzungen ab 2001) nicht mehr gewährt. Die Neuschätzungen erfolgen für den Vermögenssteuerwert nach der Formel: Vermögenssteuerwert = Verkehrswert = [(Gewichtungsfaktor x Ertragswert + 1 x Realwert) : (1 + Gewichtungsfaktor)]. Dies bedeutet für Steuerpflichtige mit Neuschätzungen, dass sie für die Jahre 2001 bis und mit 2003 gegenüber den Steuerpflichtigen mit Altschätzungen (Schätzungen bis und mit 2000) benachteiligt werden, wobei aber die Neuschätzungen dem kantonalen Steuergesetz und dem Steuerharmonisierungsgesetz entsprechen. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht und dementsprechend Schätzung des Vermögenssteuerwerts gemäss alter Schätzungsverordung besteht nicht, weil die Behörde (namentlich der Regierungsrat) durch den Erlass der ÜbeVNL/ÜVO zu erkennen gegeben hat, dass sie in Zukunft gesetzeskonform entscheidet bzw. die sogenannten Altschätzungen einer gesetzeskonformen Schätzung zuführen wird. Es sind auch keine überwiegenden sachlichen Gründe gegeben, die es rechtfertigen würden, die Neuschätzungen nach den Massstä-

ben der (heute unrechtmässigen) Altschätzungen für die Jahre 2001 bis 2003 zu bewerten.

Sachverhalt

A. M. und N. X. erwarben mit Grundbucheintrag vom Frühjahr 2002 das Grundstück mit der Grundbuchnummer x in der Gemeinde Y. zum Preis von Fr. 1 062 163.--. In der Folge setzte das Schätzungsamt der kantonalen Steuerverwaltung Schwyz mit Schätzungsverfügung vom 18. März 2003 den Vermögenssteuerwert für das genannte Grundstück mit Wirkung ab dem 1. April 2002 auf Fr. 1 029 449.-- fest. Mit Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2003 bestätigte die kantonale Steuerkommission Schwyz die Schätzung.

Hiergegen gelangten M. und N. X. mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz und beantragten, die Steuerwertschätzung auf Fr. 783 625.-- zu reduzieren. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde mit Entscheid vom 21. September 2004 insoweit gut, als es den angefochtenen Einspracheentscheid aufhob und den Vermögenssteuerwert antragsgemäss neu festlegte. Es sei unstreitig, dass zwischen der angefochtenen Schätzung und älteren Schätzungen für andere Grundstücke im Kanton Ungleichheiten bestünden, die über das zulässige Mass hinausgingen. Daher sei ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht gegeben. Die Korrektur solle aber nur bis zur Beseitigung der generellen Begünstigung der sogenannten Altschätzungen gelten. Soweit die Herabsetzung auch noch für den Zeitraum nach Beseitigung der Verzerrungen zwischen Alt-

und Neuschätzungen verlangt wurde, wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab.

B. Die kantonale Steuerverwaltung Schwyz hat am 20. Oktober 2004 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie stellt den Antrag, den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. September 2004 aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur neuen Beurteilung zurückzuweisen.

C. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz (im Folgenden: Verwaltungsgericht) sowie M. und N. X. beantragen Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Gutheissung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Nach Art. 14 StHG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet (Abs. 1 Satz 1). Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Abs. 1 Satz 2). Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet (Abs. 2). Dementsprechend ist das Schwyzer Steuergesetz vom 9. Februar 2000, das mit Ablauf der in Art. 72 Abs. 1 StHG genannten Frist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist, formuliert: Gemäss § 41 Abs. 1 StG/SZ wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt wer-

den kann (§ 41 Abs. 1 StG/SZ). Etwas anderes gilt nur für landwirtschaftliche Grundstücke (vgl. § 42 Abs. 2 StG/SZ).

3.

3.1 Das Verwaltungsgericht hat festgehalten, dass zwischen den vor dem Jahre 2001 durchgeführten Schätzungen (als Altschätzungen bezeichnet) und den seither erfolgten Schätzungen (als Neuschätzungen bezeichnet) Ungleichheiten bestünden, die über das zulässige Mass hinausgingen; dies habe auch die kantonale Steuerkommission anerkannt. Sodann ist es davon ausgegangen, dass den Beschwerdegegnern (Beschwerdeführern des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens) ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht zuzugestehen sei. Bis zur Beseitigung der Verzerrungen zwischen Alt- und Neuschätzungen bestehe ein Korrekturbedarf. Unter anderem da es sich voraussichtlich lediglich um eine kurze Zeitdauer handle, rechtfertige es sich, für die Korrektur der Berechnungsweise der Beschwerdeführer zu folgen. Diese basiere auf § 12 der Schwyzer Verordnung vom 17. April 1984 über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (aSchätzV/SZ).

3.2 Das Verwaltungsgericht geht offensichtlich davon aus, dass die sogenannten Altschätzungen der aktuellen Rechtslage nicht entsprechen. Es führt jedoch nicht näher aus, worauf das zurückzuführen ist. Dass der Wert der Altschätzungen teilweise erheblich geringer ist als derjenige der sogenannten Neuschätzungen, muss noch nicht heissen, die Altschätzungen seien nicht (mehr) rechtens; es könnte auch das Gegenteil zutreffen und die Neuschätzungen mit der geltenden Rechtslage nicht übereinstimmen. Daher ist im Folgenden zunächst insbesondere zu prüfen, ob und weshalb die Altschätzungen nicht mehr rechtens sind. Erst wenn dies feststeht, kann erwogen werden, ob sich die Beschwerdegegner auf eine Gleichbe-

handlung im Unrecht berufen können. Sollte sich aber herausstellen, dass die Altschätzungen der bestehenden Rechtslage nicht widersprechen, ginge es nicht um einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht, die nur unter besonderen Voraussetzungen verlangt werden kann (vgl. nachfolgende E. 4.1), sondern schlichtweg um die Einhaltung des Gebots der Rechtsgleichheit (vgl. hierzu Urteil 2P.279/1999 vom 3. November 2000 E. 3b und c, in Pra 2001 Nr. 114 S. 670 und StR 56/2001 S. 414).

3.3 Nach den Feststellungen der Vorinstanzen gab es im Zeitpunkt der Ermittlung des Steuerwertes der Liegenschaft der Beschwerdegegner unter anderem Altschätzungen mit einer mehrere Jahre zurück liegenden Wertbasis. Nach Art. 15 Abs. 4 Satz 1 StHG ist für die Vermögenssteuer jedoch Stand und Wert des Vermögens zu Beginn der (zweijährigen) Steuerperiode (vgl. Art. 15 Abs. 1 StHG) oder der Steuerpflicht massgebend. Die Tatbestandsalternative des Beginns der Steuerpflicht ist dabei vor allem für diejenigen Fälle gedacht, in denen jemand erst nach Beginn der betreffenden, bereits laufenden Steuerperiode steuerpflichtig wird. Gilt statt der (zweijährigen) Vergangenheitsbemessung (Pränumerandobesteuerung) die (einjährige) Gegenwartsbemessung (Postnumerandobesteuerung), bemisst sich das steuerbare Vermögen gemäss Art. 16 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 StHG nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht. Aus diesen Regelungen ist zu folgern, dass das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen nicht gestattet, das Vermögen nur in grösseren zeitlichen Abständen zu bewerten bzw. die ermittelten Vermögenswerte zu aktualisieren (ebenso Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, in: Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Bd. 128, Steuerharmonisierung, 1994, S. 33; Marco Duss/Daniel Schär, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 8 zu Art. 15 StHG, S. 276). Zwar sieht § 238

Satz 1 StG/SZ vor, dass die nach den Vorschriften des alten Schwyzer Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 festgelegten Steuerwerte für das unbewegliche Vermögen bis zur nächsten allgemeinen oder individuellen Anpassung weiter gelten. Soweit dadurch aber Steuerwerte geschützt werden, die seit mehreren Jahren keine Anpassung mehr erfahren haben und den aktuellen Werten nicht mehr annähernd entsprechen, steht dem das Steuerharmonisierungsgesetz entgegen; die sich aus jenen Altschätzungen ergebenden Werte sind bundesrechtswidrig.

3.4

3.4.1 Ausserdem waren die sogenannten Altschätzungen gemäss § 28 Abs. 2 des damals geltenden kantonalen Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (aStG/SZ) nach dem Verkehrs- und Ertragswert bewertet worden, wobei auf dem so ermittelten Wert zehn Prozent abgezogen wurden; dem entsprach auch die Regelung in der nach diesem Steuergesetz erlassenen, oben erwähnten Schätzungsverordnung vom 17. April 1984 (siehe dort § 12 Abs. 1 aSchätzV/SZ). Nach § 12 Abs. 1 Satz 2 aSchätzV/SZ erfolgt die Gewichtung von Verkehrs- und Ertragswert zudem zu gleichen Teilen.

3.4.2 Das Bundesgericht hat in einem Urteil vom 10. Juli 2002 festgehalten, dass eine Regelung, die einen generellen Abschlag auf dem Wert – auch von zehn Prozent – vorsieht, mit Art. 14 Abs. 1 StHG nicht vereinbar sei (BGE 128 I 240 E. 3.4.2 S. 253). Bereits in zwei vorangehenden Entscheiden vom 20. März 1998 hatte es ausgeführt, dass es sowohl nach Art. 14 StHG als auch nach dem Gebot der Rechtsgleichheit im Steuerrecht (Art. 4 aBV) unzulässig sei, eine generell, unabhängig vom jeweiligen Ertragswert, deutlich unter dem realen Marktwert liegende Bewertung anzustreben; insoweit hob es Regelungen auf, die den Steuerwert auf in der Regel nur 60 bzw. 70 % des Marktwertes festlegten (BGE 124 I 145 E. 6b

und c S. 158 f., 159 E. 2h S. 167). In einem Urteil vom 29. Mai 1998 hatte das Bundesgericht erklärt, dass das Anstreben eines Steuerwertes, der deutlich unterhalb des effektiven Marktwertes liegt, im Widerspruch zum Steuerharmonisierungsgesetz steht (in casu 59 bzw. 61 % des Marktwertes; BGE 124 I 193 E. 4b/c S. 200 f.). Demzufolge sind die Bewertungsgrundsätze nach der alten Schätzungsverordnung vom 17. April 1984, die in § 12 aSchätzV/SZ den generellen Abzug von zehn Prozent vorsehen, und die darauf gestützten Altschätzungen bundesrechtswidrig.

3.4.3 Darüber hinaus sind die kantonale Steuerverwaltung wie auch die Steuerkommission davon ausgegangen, dass § 12 Abs. 1 aSchätzV/SZ mit Inkrafttreten des neuen kantonalen Steuergesetzes (am 1. Januar 2001) als übergeordnetes Recht für die sogenannten Neuschätzungen nicht mehr anwendbar sei. Zwar sei – was auch das Verwaltungsgericht in seinem Urteil bemerkt (dortige E. 2.3) – die noch unter dem alten kantonalen Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (aStG/SZ) erlassene Schätzungsverordnung zum Zeitpunkt ihrer Entscheide nicht aufgehoben worden und damit grundsätzlich weiterhin anwendbar. Das neue Steuergesetz vom 9. Februar 2000 enthalte keine formelle Aufhebungsnorm betreffend diese Schätzungsverordnung. Deren Aufhebung sei erst in der neuen Schätzungsverordnung des Kantonsrats des Kantons Schwyz (vom 24. November 2004) vorgesehen. Demnach habe § 12 Abs. 1 aSchätzV/SZ an sich weiter gegolten. Die Regelung stimme jedoch nicht mehr mit § 41 Abs. 1 StG/SZ überein, wonach das Vermögen zum Verkehrswert bewertet werden soll. Sie habe sich wohl auf die Regelung in § 28 Abs. 2 aStG/SZ gestützt, die es nunmehr im neuen Steuergesetz auch mit Rücksicht auf Art. 14 StHG nicht mehr gebe.

Diese Interpretation, auf die das Verwaltungsgericht nicht näher eingegangen ist, ist harmonisierungs- und gesetzeskonform. Zwar kann nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 StHG und § 41 Abs. 1 StG/SZ der Ertragswert bei der Ermittlung des Verkehrswertes angemessen berücksichtigt werden. Den Kantonen ist damit bei der Frage, ob und in welchem Mass der Ertragswert in die Ermittlung des Verkehrswertes einbezogen werden soll, ein grosser Regelungs- und Anwendungsspielraum verblieben (BGE 128 I 240 E. 3.1.1 S. 248, mit Hinweis). Insoweit steht die Bestimmung des § 16 aSchätzV/SZ, wonach der Verkehrswert in der Regel aus Ertrags- und Realwert ermittelt wird, im Einklang mit dem Steuerharmonisierungsgesetz und dem neuen kantonalen Steuergesetz. Das ist jedoch nicht mehr der Fall für § 12 Abs. 1 Satz 2 aSchätzV/SZ. Diese Bestimmung sieht nämlich zusätzlich vor, dass sich der Vermögenssteuerwert aus je gleicher Gewichtung des (bereits unter Berücksichtigung des Ertragswertes ermittelten) Verkehrswertes einerseits und des Ertragswertes andererseits ergeben soll. Das widerspricht eindeutig dem Grundsatz der Verkehrswertbesteuerung. Die hier nicht einschlägigen Abweichungen von diesem Prinzip sind in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt (BGE 128 I 240 E. 3.1.1 S. 248).

3.4.4 In Abweichung von § 12 Abs. 1, aber entsprechend § 16 aSchätzV/SZ hat die kantonale Schätzungsbehörde demnach den Vermögenssteuerwert von Fr. 1 029 449.-- unter Zugrundelegung des Ertragswertes (vgl. dazu § 20 aSchätzV/SZ) von Fr. 711 940.-- und des Realwertes (vgl. dazu § 17 aSchätzV/SZ) von Fr. 1 061 200.--, die beide betragsmässig nicht bestritten werden, bezüglich der Beschwerdegegner wie folgt ermittelt:

(Ertragswert x 0.1 + Realwert x 1.0): 1.1= Fr. 1 029 449.--.

Demgegenüber verlangen die Beschwerdegegner die Festsetzung des Vermögenssteuerwertes unter Berücksichtigung des § 12 Abs. 1 aSchätzV/SZ, was zu folgender Berechnung führt:

(Ertragswert : 2 + Verkehrswert : 2) x 0.9 = Fr. 783 625.--.

Hierbei entspricht der von ihnen eingesetzte Verkehrswert dem von der Schätzungsbehörde ermittelten Vermögenssteuerwert von Fr. 1 029 449.--.

Daraus wird auch ersichtlich, dass sich der Ertragswert bei der interessierenden Schätzung der Behörden weitaus weniger auf den Steuerwert auswirkt als bei Altschätzungen nach § 12 Abs. 1 Satz 2 aSchätzV/SZ. Wenn der Ertragswert – wie hier – niedriger ist als der Realwert, resultiert daraus ein höherer Vermögenssteuerwert bei den sogenannten Neuschätzungen.

3.5 Nach dem Gesagten steht die Schätzung des Grundstücks der Beschwerdegegner durch die kantonalen Steuerbehörden mit dem neuen kantonalen Steuergesetz sowie mit dem Steuerharmonisierungsgesetz in Einklang, während die auf § 12 Abs. 1 aSchätzV/SZ gestützten Altschätzungen der seit 1. Januar 2001 geltenden Rechtslage nicht mehr entsprechen. Hieran vermag auch der genannte § 238 Satz 1 StG/SZ (vgl. E. 3.3 am Ende) nichts zu ändern. Trotz dieser Bestimmung hätten die Altschätzungen mit Blick auf das Steuerharmonisierungsgesetz mit Ablauf der Frist des Art. 72 Abs. 1 StHG angepasst werden müssen.

4. Es fragt sich nunmehr, ob die Beschwerdegegner einen Anspruch darauf haben, dass ihre Liegenschaft für die Vermögenssteuer wie die sogenannten Altschätzungen bzw. wie von ihnen vorgerechnet (vgl. oben

E. 3.4.4) bewertet wird, d.h. abweichend von den aktuell geltenden Normen (sogenannte Gleichbehandlung im Unrecht).

4.1 Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip in der Regel vor. Hat eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen, so gibt dies dem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Weicht die Behörde jedoch nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz ab, und gibt sie zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der Bürger verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit. Äussert sich die Behörde nicht über ihre Absicht, so ist anzunehmen, sie werde auf Grund der Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils zu einer gesetzmässigen Praxis übergehen (BGE 125 II 152 E. 5 S. 166; 122 II 446 E. 4a S. 451 f., mit Hinweisen).

4.2 Zu untersuchen ist das Verhalten der Behörden. Das Verwaltungsgericht hat festgehalten, dass in der aktuellen Schätzungspraxis keine gesetzwidrige Begünstigung bestimmter, neu zu schätzender Objekte zu erblicken ist. Die Problematik stelle sich jedoch im Vergleich zur Behandlung der sogenannten Altschätzungen.

4.2.1 Gemäss § 238 Satz 1 StG/SZ sollen die sich aus den sogenannten Altschätzungen ergebenden Steuerwerte „bis zur nächsten allgemeinen oder individuellen Anpassung“ weiter gelten. Nach § 5 aSchätzV/SZ

wird eine allgemeine Anpassung periodisch auf Anordnung des Regierungsrates durchgeführt. Diese Bestimmung ist jedoch durch die höherrangige Norm des § 42 Abs. 3 StG/SZ verdrängt worden, wonach der Kantonsrat in einer Verordnung, die dem fakultativen Referendum unterliegt, unter anderem über Zeitpunkt und Ausmass von allgemeinen und periodischen Anpassungen beschliesst.

4.2.2 Es ist daher vor allem auch auf das Verhalten des Kantonsrats abzustellen. Dieser hatte am 25. April 2001 den Regierungsrat mit der Ausarbeitung einer Vorlage für eine neue, dem kantonalen Steuergesetz vom 9. Februar 2000 konforme Schätzungsverordnung beauftragt. Damit hat der Kantonsrat an sich kund getan, dass er gewillt ist, dafür zu sorgen, dass die nicht gesetzeskonformen Schätzungen angepasst werden können. Das Verwaltungsgericht hat insoweit festgehalten, dass der Kantonsrat den Erlass einer neuen Schätzungsverordnung in Angriff genommen, aber noch nicht vollumfänglich umgesetzt habe. Im Verordnungsentwurf werde in einer Übergangsbestimmung vorgeschlagen, dass die sogenannten Altschätzungen per 31. Dezember 2003 pauschal erhöht werden. Die Behandlung des Verordnungsentwurfs sei an der Sitzung des Kantonsrats vom 20. Oktober 2004 geplant.

Ausserdem hat der Regierungsrat des Kantons Schwyz am 29. Juni 2004 eine Verordnung über die vorläufige Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (Übergangsverordnung, ÜVO) erlassen. Darin sieht er eine einstweilige prozentuale Anpassung der sogenannten Altschätzungen mit Wirkung ab der Steuerperiode 2004 vor.

4.2.3 Inzwischen – am 24. November 2004 – hat der Kantonsrat die neue Schätzungsverordnung erlassen. Hierin hat er eine generelle Neu-

schätzung aller (nichtlandwirtschaftlichen) Grundstücke, die auch die Altschätzungen umfasst, geregelt. Sie soll aber erst auf die Steuerperiode 2007 Anwendung finden (§ 6 der neuen Schätzungsverordnung). Die vom Regierungsrat im Verordnungsentwurf vorgeschlagene Übergangsregelung strich der Kantonsrat aus der endgültigen Fassung. Damit könnte sich fragen, ob die Beschwerdegegner nicht einen Anspruch auf Behandlung nach dem Muster der Altschätzungen bis (ausschliesslich) zur Steuerperiode 2007 haben, weil der Kantonsrat zu erkennen gegeben haben könnte, dass er nicht bereit ist, die Altschätzungen vor dem Jahr 2007 gesetzeskonform zu behandeln; trotz aktuellem Handlungsbedarf hat der Kantonsrat die Anpassung für einen erst späteren Zeitpunkt bestimmt. Allerdings hat der Regierungsrat des Kantons Schwyz von der ihm nach Art. 72 Abs. 3 StHG eingeräumten Befugnis zum Erlass vorläufiger Vorschriften Gebrauch gemacht: Die insoweit erlassene Übergangsverordnung vom 29. Juni 2004 bestimmt, dass die sogenannten Altschätzungen per 31. Dezember 2004 – und damit erstmals für die Steuerperiode 2004 – „prozentual an die Vorschriften“ des neuen kantonalen Steuergesetzes und des Steuerharmonisierungsgesetzes angepasst werden (§ 1 Abs. 1 ÜVO). Der Kantonsrat hat nicht explizit erklärt, dass er die regierungsrätliche Übergangsverordnung aufhebe bzw. deren Anwendung untersage. Fraglich ist ohnehin, ob er dies unter anderem mit Blick auf das Steuerharmonisierungsgesetz und die Ermächtigungsnorm des Art. 72 Abs. 3 StHG wirksam hätte anordnen können. Sodann ist die regierungsrätliche Übergangsverordnung zwar vor Bundesgericht angefochten worden. Die Beschwerden sind jedoch mit Urteil des Bundesgerichts vom 20. April 2005 abgewiesen worden (siehe vereinigte Verfahren 2P.233/2004, 2P.289/2004 und 2P.290/2004), so dass die Übergangsverordnung Bestand hat. Der Erlass der neuen Schätzungsverordnung durch den Kantonsrat stellt zwar ein echtes Novum dar (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG; BGE 121 II 97 E. 1c S. 99 f.). Die Beteiligten

haben sich aber bereits mit Blick darauf, dass diese Verordnung vor Ergehen des angefochtenen Entscheids im Entwurf vorlag und deren Beschluss bevorstand, entsprechend geäussert. Ihr Erlass ändert auch nichts an der Einschätzung. Bei Gutheissung der Beschwerde hat das Bundesgericht die Sache zudem gemäss Art. 73 Abs. 3 StHG an die Vorinstanz zurückzuweisen. Unter prozessökonomischen Gesichtspunkten kann es dem Bundesgericht daher nicht verwehrt sein und ist es sinnvoll, diesen Umstand hier mit anzuführen.

4.3 Aus dem Gesagten folgt, dass die kantonalen Behörden nicht zu erkennen gegeben haben, dass sie die nicht mehr rechtskonformen Altschätzungen ohne jegliche Anpassungen auch in Zukunft hinnehmen werden. Gewiss werden die Beschwerdeführer noch in den Jahren 2002 und 2003 gegenüber den Steuerpflichtigen mit Altschätzungen benachteiligt. Die Behandlung der Beschwerdegegner entspricht jedoch der aktuellen Rechtslage. Sie werden dadurch auch rechtsgleich mit anderen Steuerpflichtigen behandelt, die – entsprechend Art. 14 Abs. 1 StHG und § 41 Abs. 1 StG/SZ nach dem Verkehrswert bewertetes – Vermögen zu versteuern haben, ohne Eigentümer oder Nutzniessungsberechtigte eines nichtlandwirtschaftlichen Grundstücks zu sein (vgl. zum Gebot der rechtsgleichen Behandlung der Eigentümer von beweglichem und unbeweglichem Vermögen BGE 124 I 159 E. 2 S. 163 ff.). Damit wird das seit dem 1. Januar 2001 verbindliche Steuerharmonisierungsgesetz effektiv umgesetzt. Es wäre sinnwidrig, mit der Durchsetzung der sich aus diesem Gesetz ergebenden Regeln für neue Steuertatbestände abzuwarten, bis jeweils sämtliche alten, vor 2001 liegenden Steuertatbestände angepasst worden sind. Somit sind keine überwiegenden sachlichen Gründe gegeben, die es rechtfertigen würden, das Grundstück der Beschwerdegegner nach den Massstäben der (heute unrechtmässigen) Altschätzungen für die Jahre

2002 und 2003 zu bewerten. Entgegen der Ansicht des Verwaltungsgerichts ist es unerheblich, dass die regierungsrätliche Übergangsverordnung eine erst ab der Steuerperiode 2004 greifende Anpassung der Altschätzungen vorsieht. Im Übrigen würde sich bei einer Gleichbehandlung im Unrecht die Frage stellen, nach welchen Altschätzungen sich die Korrektur richten soll. Die erwähnte Übergangsverordnung des Regierungsrates zeigt, dass Anpassungen der Altschätzungen notwendig sind, welche je nach Zeitpunkt der letzten Schätzung eine Erhöhung des Vermögenssteuerwertes um 20 bis 80 % ausmachen (§ 3 ÜVO). Wie auch immer eine Korrektur vorgenommen würde, sie würde sogar im Unrecht zu keiner eigentlichen Gleichbehandlung mit allen Altschätzungen führen. Ausserdem käme es dadurch zu einer Ungleichbehandlung unter anderem gegenüber den Steuerpflichtigen, die anderweitiges Vermögen entsprechend der geltenden Rechtsordnung nach dem Verkehrswert deklarieren müssen (vgl. BGE 124 I 159 E. 2 S. 163 ff.).

4.4 Das Verwaltungsgericht sowie die Beschwerdegegner weisen für ihre entgegengesetzte Ansicht auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 3. November 2000 hin (2P.279/1999, in Pra 2001 Nr. 114 S. 670 und StR 56/2001 S. 414). Dieses behandelt indes eine andere Situation und ist daher hier nicht einschlägig. Dort hat das Bundesgericht zwar ausgeführt, dass die vom Gesetzgeber zur Herstellung eines allgemeinen verfassungskonformen Zustandes beabsichtigten künftigen Änderungen das kantonale Gericht nicht von der Pflicht entbinden, die aktuell festgestellte Ungleichbehandlung des Beschwerdeführenden schon jetzt – und zumindest provisorisch – selber zu beseitigen. Insoweit hatte das Bundesgericht das Verwaltungsgericht dazu angehalten, einen Eigenmietwert zu korrigieren, damit er den tieferen Eigenmietwerten, von denen andere Steuerpflichtige profitierten, entsprach. In jenem Verfahren ging es indes nicht um eine

Gleichbehandlung im Unrecht. Davon ist dort keine Rede. Im Gegensatz zum vorliegenden Fall, in welchem die niedrigeren älteren Vermögenssteuerwerte gesetzwidrig sind, wurden dort die niedrigeren älteren Eigenmietwerte nicht als gesetzwidrig angesehen. Vielmehr ging es nur darum, dass die für die Bemessung der Eigenmietwerte pro Raumeinheit festgesetzten Beträge je nach Schätzungszeitraum erhebliche Unterschiede aufwiesen. Das wurde als Verstoss gegen das Gebot der Gleichbehandlung und der rechtsgleichen Besteuerung betrachtet. Insofern war die geltende Eigenmietwertordnung verfassungswidrig und daher nicht mehr weiter anzuwenden. Die Behandlung der Beschwerdegegner durch die kantonalen Steuerbehörden ist vorliegend hingegen nicht gesetzes- oder gar verfassungswidrig. Es geht nur darum, ob sie verlangen können, gesetzwidrig begünstigt zu werden, was nach dem Gesagten zu verneinen ist (E. 4.1-4.3).

5. Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Gemäss Art. 73 Abs. 3 StHG ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 25. August 2005 i.S. X. AG (StKE 236/01)

Geldwerte Leistung einer Aktiengesellschaft an einen nahe stehenden Dritten infolge unterpreislicher Werkerstellung (§ 38 aStG bzw. Art. 58 DBG)

Im Rahmen der Überprüfung eines Totalunternehmer-Werkvertrages für ein Reiheneinfamilienhaus (REFH) mit einem nahe stehenden Dritten auf dessen Marktkonformität darf die Veranlagungsbehörde zur Bestimmung des hypothetischen Marktpreises auch auf die Methoden der Immobilienschätzung, insbesondere auf die Methode der Realwertschätzung bzw. auf die statistische Methode, abstellen. In casu wird aber der Einwand teilweise gehört, die Steuerpflichtige habe sich in einer Notlage befunden, weshalb auch unter unabhängigen Dritten bloss der tatsächlich vereinbarte Werkpreis hätte erzielt werden können.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Im vorliegenden Fall ist streitig, ob das Entgelt im Werkvertrag zwischen der X. AG und Y. in der Höhe von Fr. 440 000.-- vollumfänglich

einer marktgerechten Entschädigung, mithin einem Preis unter unabhängigen Dritten entsprach.

a) Bei der direkten Bundessteuer setzt sich der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person gemäss Art. 58 DBG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos oder der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital–, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c) zusammen. Für die kantonalen Steuern sieht der im vorliegenden Fall noch anwendbare § 38 aStG eine sinngemässe Regelung vor, weshalb in der Folge Kantons- und Bundessteuern gleichzeitig behandelt werden können.

b) Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich auch Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahe stehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn

– die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,

– der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und

– der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (Urteile des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19.11.2003,

Erw. 2.1; 2A.602/2002 vom 23.7.2003, Erw. 2; 2A.590/2002 vom 22.5.2003, Erw. 2.1; je mit Hinweis auf die Judikatur).

c) Als geldwerte Leistungen gelten unter anderem auch Ertragsverzichte zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird mitunter seit den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts gestützt auf eine entsprechende Publikation (Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: ASA 31, S. 177, insbesondere S. 179) als „Gewinnvorwegnahme" bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne „vorweggenommen" werden können (vgl. etwa Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss., Bern 2001, S. 96 ff., S. 148 ff., mit weiteren Hinweisen). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahe stehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19.11.2003, Erw. 2.2; 2A.602/2002 vom 23.7.2003, Erw. 2 und 2A.590/2002 vom 22.5.2003, Erw. 2.1, je mit Hinweis auf die Judikatur).

d) Bei diesem Drittvergleich (sog. Grundsatz des „dealing at arms length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert abgestellt (Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23.7.2003, Erw. 2, a.E., und 2A.590/2002 vom 22.5.2003, Erw. 2.2), und bei Dienstleistungen ist

deren Marktwert massgebend (vgl. auch das Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 17.9.1997 betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften, in: ASA 66, S. 299 ff.). Bei verbundenen Unternehmen hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (Peter Brülisauer/Stefan Kuhn, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 58 DBG N. 60; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer] II. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N. 76 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt). Der Markt- bzw. Verkehrswert entspricht dabei dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (Urteil des Bundesgerichts vom 5.7.2002, Pra 2003 Nr. 47).

Da in casu der Werkbesteller und Bauherr Y. als Sohn des damaligen Hauptaktionärs der Einsprecherin, Z., im Zeitpunkt des Vertragsschlusses unbestrittenermassen als nahe stehender Dritter qualifizierte, ist im Lichte der geschilderten Voraussetzungen nachfolgend in erster Linie zu prüfen, inwieweit der strittige Werkvertrag zu Markt- bzw. Verkehrspreisen (Markt- und Verkehrswert decken sich, Urteil des Bundesgerichts vom 8.10.1996, ASA 66, S. 484 ff.) abgeschlossen wurde.

3. a) Ausgehend von den im Veranlagungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer anerkannten und von der Einsprecherin akzeptierten Anlagekosten von Fr. 704 188.-- im Zusammenhang mit der Veräusserung des REFH [...] an A., verglich der zuständige Revisor diese mit dem vertraglich vereinbarten Werklohn von Fr. 440 000.-- für die Erstellung des Hauses von Y. Unter Abzug von Zusatzkosten in der Höhe von Fr. 122 874.75 für weitere Ausbauwünsche errechnete er im Ergebnis mit Bezug auf die Gesamtüberbauung [...] Anlagekosten für einen Normal-

ausbau von Fr. 581 317.--, was im Vergleich zum Werkentgelt von Fr. 440 000.-- eine Differenz von Fr. 140 000.-- ergab. Nach Kritik der Einsprecherin bezüglich des ausgewählten Vergleichsobjektes begründete er im Einsprachevorverfahren zudem die Aufrechnung von Fr. 140 000.-- alternativ mit dem Vergleich der Werkverträge mit B. (Werkentgelt von Fr. 584 000.--) und mit Y. (Werkentgelt von Fr. 440 000.--), woraus sich ebenfalls eine Differenz von rund Fr. 140 000.-- ergab. Daraus leitete der Revisor im Ergebnis ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung ab und rechnete den Betrag von Fr. 140 000.-- auf.

b) Die Einsprecherin opponierte gegen diese Rechtsauffassung und behauptete in allgemeiner Weise, der Werkvertrag mit dem Sohn des damaligen Hauptaktionärs sei marktkonform abgeschlossen worden. Sie begründete die Differenz von Fr. 140 000.-- im Einzelnen damit, dass

– Y. angesichts der Zwangslage, in der sich die X. AG infolge der schwachen Nachfrage und der unsicheren Finanzierung durch deren Hausbank befand, aus einer starken Verhandlungsposition heraus einen für ihn sehr vorteilhaften Werkvertrag vereinbaren konnte; dies gehe aus den Bestätigungen der Bank M. und der Immobilienfirma N. hervor (vgl. Schreiben vom ..., mit Belegen; vom ..., mit Belegen; vom ...; Einsprache vom ...);

– diese gute Verhandlungsposition durch die Tatsache, dass Y. als ausgewiesener Architekt die Überbauung auch in Eigenregie sowie in offener Abrechnung und damit zu noch tieferen Kosten hätte realisieren können, noch verstärkt worden sei (Schreiben vom ...; vom ...; Einsprache vom ...);

– in offener Abrechnung voraussichtlich mit Baukosten von Fr. 425 880.-- zu rechnen gewesen wäre, wie auch der Vergleich mit dem in offener Abrechnung und mit ähnlichen Kubikmeterpreisen erstellten Haus von S. untermaure (Schreiben vom …);

– das Eckhaus von A. infolge grösserem Bauvolumen und höherem Ausbaustandard für einen Kostenvergleich mit dem Mittelhaus von Y. ungeeignet sei (Schreiben vom …; vom …; Einsprache vom …), wie aus den eingereichten Bauabrechnungen der Mittelhäuser von Y. und B. ersichtlich sei (Schreiben vom …; Einsprache vom …);

– das Mittelhaus von B. eine bessere Lage aufweise als das Mittelhaus von Y., weshalb die Werkpreise nicht vergleichbar seien (Schreiben vom …);

– beim Werkvertrag von B. auf Grund des grossen Bestellerinteresses ein überdurchschnittlich hohes Entgelt ausgehandelt werden konnte, weshalb dieser als Vergleichspreis ungeeignet sei (Schreiben vom …).

c) Mit Bezug auf die Bestimmung des marktkonformen Preises (dealing at arm's length) stellt die Praxis bei Fehlen von Vergleichsinformationen in der Regel auf einen hypothetischen Drittvergleich ab: Entweder sind die jeweiligen Gestehungskosten zuzüglich eines angemessenen Aufschlages zu ermitteln oder es ist vom Endverkaufspreis eine angemessene Gewinnmarge abzuziehen (Peter Brülisauer/Stefan Kuhn, a.a.O., Art. 58 N. 113; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 58 N. 103 a.E.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 N. 95). Allerdings stammen diese Methoden aus dem

Bereich der zulässigen Verrechnungspreise im Konzern und eignen sich weniger für einen Drittvergleich bei Immobilienpreisen.

In der Immobilienbranche hat sich hingegen zur Bestimmung von Markt- bzw. Verkehrswerten eine breite Schätzungspraxis entwickelt. Es macht daher Sinn, auch im vorliegenden Kontext auf die einschlägigen Methoden der Immobilienschätzung Rückgriff zu nehmen und mit ihrer Hilfe den massgebenden Marktwert zu bestimmen. Denn der hier zu beurteilende Totalunternehmer-Werkvertrag symbolisiert nichts anderes als eine bewertbare schlüsselfertige Baute, sodass grundsätzlich auf die Bewertungsmethoden für bereits bestehende Bauten abgestellt werden kann.

In der Schätzungspraxis für Immobilien können verschiedene Ansätze beobachtet werden, die es auseinander zu halten gilt. So haben sich die statistische Methode (Preisvergleiche), die Rückwärtsrechnung, die Real- und Ertragswertberechnung (bei überbauten Grundstücken) und die Berechnung nach Lageklassen etabliert (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 16 N. 120 m.w.H.). Allerdings sind die Rückwärtsrechnung und die Lageklassenmethode auf die Bewertung von Landwerten zugeschnitten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 16 N. 131) und somit für die hier interessierende Verkehrswertschätzung eines Totalunternehmer-Werkvertrages zum Vornherein auszuschliessen. Des Weiteren wird im Zusammenhang mit Verkehrswertschätzungen von selbstbewohnten Einfamilienhäusern in der Regel nur auf den Realwert abgestellt und kein Ertragswert berücksichtigt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 16 N. 137). Im Rahmen einer Realwertschätzung ist sodann für die Bestimmung des Bauwertes (neben dem hier unerheblichen Landwert) sowohl für Alt- als auch Neubauten vom Neubauwert auszugehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 16 N. 139), mithin ist auf die Anlagekosten abzustützen.

d/aa) Im Lichte der geschilderten Schätzungsmethoden ist es der Veranlagungsbehörde zunächst in methodischer Hinsicht nicht zu verargen, wenn sie mittels eines Vergleichs zwischen den im Grundstückgewinnsteuer-Verfahren ausgewiesenen Anlagekosten für die Erstellung eines Hauses der gleichen Gesamtüberbauung mit dem Werkpreis für eine weitere Einheit eine steuerrelevante Differenz festgestellt hat, zumal der verdächtig tiefe Werkpreis im Verhältnis zu einem nahe stehenden Dritten vereinbart wurde. Bei Lichte betrachtet, hat sie nämlich in einem ersten Schritt eine Realwertschätzung für ein Teilobjekt der Gesamtüberbauung in der Höhe von Fr. 581 317.-- vorgenommen und kam dabei zum Schluss, dass die mit Y. vereinbarte Werklohnsumme von Fr. 440 000.-- nicht einmal den Realwert der Baute deckte, mit anderen Worten einem Drittvergleich nicht standhielt.

bb) Was daneben die inhaltliche Kritik der Einsprecherin am berechneten Realwert anbelangt, sind folgende Umstände und Argumente zu beachten.

aaa) Die Bauabrechnung für das Haus von A. wurde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Grundstückgewinnsteuer zum Nachweis der Anlagekosten eingereicht. Dabei hat die Veranlagungsbehörde von den deklarierten Baukosten in der Höhe von Fr. 743 645.48 deren Fr. 704 188.-- als wertvermehrende Anlagekosten anerkannt. Die gestützt darauf ergangene Veranlagungsverfügung vom ... erwuchs ohne Erhebung eines Rechtsmittels in Rechtskraft. Im Ergebnis darf daher davon ausgegangen werden, dass die Einsprecherin mit der Festsetzung eines Investitions- bzw. Realwertes von Fr. 704 188.-- für das Haus von A. einverstanden gewesen ist.

bbb) Im Veranlagungsverfahren zu den direkten Steuern hat daraufhin der zuständige Revisor den individuellen Ausbau des Hauses von A. korrigiert, indem er die Zusatzkosten von Fr. 122 874.-- (vgl. BKP 3) herausgerechnet hat. Damit hat er im Ergebnis für die Würdigung des umstrittenen Werkvertrages den Standard-Realwert eines Eckhauses in der Höhe von Fr. 581 314.-- festgestellt, was in keiner Weise zu beanstanden ist.

Dass ein solcher Wert in concreto realistisch war, zeigt ferner der Vergleich mit den zwei weiteren von der Einsprecherin in eigenem Namen erstellten Eckhäusern, die später an C. (KTN ...) bzw. an D. (KTN ...) veräussert wurden. Im Rahmen der dortigen Verfahren zur Feststellung der Grundstückgewinnsteuer sind wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 670 178.-- bzw. Fr. 596 759.-- anerkannt worden. Unter analogem Abzug der Zusatzkosten von Fr. 11 634.90 bzw. von Fr. 22 582.95 resultieren im Ergebnis Realwerte von Fr. 658 543.10 bzw. Fr. 574 176.05. Diese lassen den geschätzten durchschnittlichen Realwert von Fr. 581 314.-- für ein Eckhaus zumindest nicht als übersetzt erscheinen, liegt dieser doch sogar noch unter dem arithmetischen Mittel (aus den Werten der 3 Eckhäuser) von Fr. 604 677.70.

ccc) Nur wenig ins Gewicht fällt im Weiteren, dass der festgestellte Realwert eines Eckhauses auf ein Mittelhaus übertragen wurde. Denn den eingereichten Verkaufsunterlagen vom ... lässt sich hinsichtlich der Bauvolumina kein wesentlicher Unterschied zwischen Eck- und Mittelhäusern entnehmen; beispielsweise unterscheiden sie sich weder im Grundriss noch beim Raumprogramm derart, dass der angestellte Vergleich als völlig unangemessen und willkürlich erschiene. Lediglich die grössere Aussenfassade sowie eine zusätzliche Fensterfront (bzw. Wintergartenkonstruk-

tion) im Erdgeschoss vermöchten eine gewisse Kostendifferenz zu erklären, indessen niemals die Diskrepanz zum vereinbarten Werkentgelt. Ebenfalls nicht erkennbar ist, dass für das Haus von A. bereits seit der Planung ein höherer Ausbaustandard vorgesehen gewesen wäre. Folglich ist davon auszugehen, dass alle individuellen Ausbauwünsche unter BKP 3, Zusätzliches, abgerechnet wurden und somit bereits im Standard-Realwert berücksichtigt sind. Zusammengefasst ist deshalb festzuhalten, dass der festgestellte Realwert der Eckhäuser eine taugliche Ausgangsbasis für die Realwertschätzung der Mittelhäuser bildete.

Angesichts des im Wesentlichen gleichen Bauvolumens erscheinen dagegen die von der Einsprecherin eingereichten Bauabrechnungen der beiden Mittelhäuser über Fr. 427 033.-- (Haus von Y.) bzw. Fr. 429 450.-- (Haus von B.) als wenig glaubwürdig, weisen diese doch eine inhaltlich nicht erklärbare Differenz zum oben ermittelten Mittelwert (Fr. 604 677.70) von 29.4 % bzw. 29.0 % auf. Es fällt dabei auf, dass diese Bauabrechnungen weder B. noch den Steuerbehörden im Rahmen eines vorgängigen Grundstückgewinnsteuer-Verfahrens offengelegt wurden, sondern der Vorinstanz erst im Einsprachevorverfahren zum Beweis der effektiven Baukosten der Mittelhäuser bzw. des Architekturhonorares inklusive GU-Gewinnes eingereicht wurden. Sie entsprechen daher im Ergebnis nur einer wenig aussagekräftigen innerbetrieblichen Nachkalkulation und erwecken zudem den Anschein, dass die Gesamtkosten des Projektes zur Begründung des einsprecherischen Standpunktes unterproportional auf die Mittelhäuser verlegt wurden. Der Vergleich mit den Kosten der Eckhäuser erscheint unter diesen Umständen als vertrauenswürdiger, zumal diese bereits einmal von den Steuerbehörden eingehend geprüft wurden.

ddd) Ebenfalls für die Sicht der Vorinstanz sprechen im Weiteren die in den verschiedenen Schätzungsverfügungen festgestellten und nachfolgend aufgelisteten Realwerte der einzelnen Stockwerkeigentums-Einheiten (inklusive Anteile Tiefgarage, die teilweise separat verfügt wurden):

	C.	Y.	A.	D.	B.	E.
Haustyp	Eckhaus	Mittelhaus	Eckhaus	Eckhaus	Mittelhaus	Eckhaus
KTN	...	...	...	...	...	...
Volumen	790	770	770	770	750	750
Realwert EFH	442 400	431 200	492 800	431 200	435 000	465 000
Anteil Tiefgar.	77 166	69 000	77 166	77 166	69 000	69 000
Umgebung und Baunebenkosten	50 000	50 000	60 000	45 000	50 000	60 000
Sonstiges						10 000
Total Realwert	569 566	550 200	629 966	553 366	554 600	604 000

Dem Betrachter sticht dabei spontan ins Auge, dass sich die festgestellten Realwerte – abgesehen von den Häusern von A. und E. – untereinander nicht gross unterscheiden, insbesondere sind auch die Mittelhäuser mit je ca. Fr. 550 000.-- weit über den ausgewiesenen Bauabrechnungen von je rund Fr. 430 000.-- bewertet.

eee) Was schliesslich das Argument der Einsprecherin betrifft, wonach Y. in offener Abrechnung sogar noch bessere Konditionen mit den Subunternehmern hätte aushandeln können, was im Ergebnis den marktgerecht vereinbarten Werkvertrag untermaure, gilt es zu beachten, was folgt:

Grundsätzlich mag das Argument durchaus zutreffen, dass der gelernte Architekt und somit ausgewiesene Fachmann Y. in offener Abrechnung, d.h. direkt mit den Leistungserbringern, bessere Preiskonditionen hätte auszuhandeln vermögen als diejenigen, die Totalunternehmer in der Regel

ihren Bauherren offerieren. Denn Letztere offerieren den Bauherren regelmässig Standardpreise, während sie ihrerseits mit den Subunternehmern und eigentlichen Leistungserbringern noch tiefere Konditionen zu vereinbaren versuchen, um aus der Differenz einen zusätzlichen Gewinn zu erzielen. Diesen Gewinn bzw. dieses Potential an Kostensenkung hätte möglicherweise auch der Fachmann Y. teilweise realisieren können. Dennoch bliebe in diesem Kontext zweierlei fraglich: Einerseits, ob Y. analog zu einem Totalunternehmer, der die verschiedenen Aufträge regelmässig gesamthaft für alle Teilobjekte vergibt, die gleichen Mengenrabatte hätte erzielen können, obwohl er im Gegensatz zu diesem hier nur ein einzelnes Haus in offener Abrechnung erstellt hätte. Andererseits bleibt in casu unbeantwortet, wie die Auftragserteilung bezüglich der Tiefgarage unabhängig von der Einsprecherin konkret hätte abgewickelt werden sollen, handelt es sich doch hierbei um einen Gemeinschaftsteil, der alle Stockwerkeigentümer betroffen hätte. Bereits aus diesen Gründen gilt es, den Einwand der offenen Abrechnung stark zu relativieren.

Zudem ist zu beachten, dass die Zeitressourcen von Y. nicht unbeschränkt gross waren, sondern dass er einer vollen Erwerbstätigkeit nachging. Er hätte somit die Bauführung (Auftragserteilung, Bauplanung, -überwachung und -koordination) neben der eigentlichen Arbeitszeit und in der Freizeit leisten müssen, was ebenfalls seinen ökonomischen Wert hat und unter dem Stichwort der Opportunitätskosten in der Betriebswirtschaftslehre bekannt ist (in concreto: die Realisierung der Baute in offener Abrechnung hätte den Verzicht auf Freizeit bedeutet und damit Opportunitätskosten verursacht; vgl. zum Begriff Jean-Paul Thommen, Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, 3. A. 2004). Auch insofern gilt es, das Argument der offenen Abrechnung stark zu relativieren, denn offensichtlich waren

hier diese Opportunitätskosten derart hoch, dass Y. auf eine Eigenrealisierung verzichtet hat.

Selbst wenn die Erstellung der Baute in offener Rechnung einen plausiblen Einwand gebildet hätte, erschienen die möglichen Baukosten in offener Abrechnung für das Haus von Y. in der Höhe von Fr. 425 880.-- (gemäss Schreiben vom ...) wenig glaubhaft. Erstens wären die gemäss Abrechnung geltend gemachten 640 m3 umbauten Raums nicht nachgewiesen und würden erheblich von den in der Schätzungsverfügung vom ... festgestellten 770 m3 abweichen. Zweitens wären die Begründungen für die im Vergleich zur Bauabrechnung des Hauses von S. nochmals gesenkten Kubikmeterpreise nur bedingt einschlägig. Weder wäre einsichtig, weshalb eine höhere Baukubatur den Kubikmeterpreis erhöhen sollte (das Gegenteil wäre zu erwarten), noch verfinge das Argument, bei den Reiheneinfamilienhäusern wären infolge doppeltem Bauvolumen tiefere Kubikmeterpreise zu erzielen gewesen, denn Mengenrabatte wären – wie oben bereits gezeigt – in offener Abrechnung für ein Einzelobjekt nicht zu erwarten. Lediglich die grössere Oberfläche („Abwicklung“) wäre ein Grund für eine minimale Senkung des Kubikmeterpreises. Letzteres träfe aber ohnehin nicht auf die Tiefgarage zu, welche somit zweifelsohne zu einem Kubikmeterpreis von Fr. 300.-- zu veranschlagen wäre. Drittens fällt auf, dass die Einsprecherin in der Kalkulation der offenen Abrechnung die effektiv realisierten Zusatzkosten von Fr. 36 345.05 gestrichen hat, was nicht anginge. Infolgedessen wäre in offener Rechnung eher folgender Betrag zu erwarten gewesen:

BKP 1	Vorbereitungsarbeiten			Fr. 3 000.--
BKP 2	Gebäude	770 m3 x Fr.	545.00	Fr. 419 650.--
	Garage	200 m3 x Fr.	300.00	Fr. 60 000.--
BKP 3	Zusätzliches	90 % von Fr.	36 345.05	Fr. 32 710.--
BKP 4	Umgebung	242 m3 x Fr.	90.00	Fr. 21 780.--
BKP 5	Baunebenkosten			Fr. 24 000.--
Total BKP 1-5				**Fr. 561 140.--**

Damit würden aber sogar die geltend gemachten Baukosten konterkarikiert bzw. – positiv formuliert – es würde der oben festgestellte Realwert von Fr. 581 314.-- zusätzlich untermauert.

fff) Abzulehnen gilt es schliesslich auch den sinngemässen Einwand, die im Vergleich zum streitbetroffenen Objekt deutlich bessere Lage des Mittelhauses von B. rechtfertige dessen Mehrpreis. Auf Grund der eingereichten Unterlagen sowie in Beachtung der konkreten örtlichen Gegebenheiten an der ...strasse vermag dieser Einwand nicht zu überzeugen, insbesondere eine Preisdifferenz von Fr. 140 000.-- nicht zu erklären.

cc) Nach dem Dargelegten vermögen somit die Einwendungen der Einsprecherin die Realwertschätzung der Vorinstanz inhaltlich nicht zu erschüttern. Diese hält vielmehr einer näheren Betrachtung stand und erbringt somit den Nachweis, dass der Werkvertrag unter dem Realwert der Baute erstellt wurde bzw. das erforderliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorlag.

e) Im Einsprachevorverfahren hat der zuständige Revisor ferner die strittige Werksumme von Fr. 440 000.-- mit der Werksumme für das Mittelhaus von B. in der Höhe von Fr. 584 000.-- verglichen und alternativ zur Realwertmethode gestützt auf einen Preisvergleich ebenfalls ein Missverhältnis von Fr. 140 000.-- festgestellt. In analoger Weise zur Schätzung

von unüberbauten Grundstücken hat somit der Revisor zur Begründung des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung die statistische Methode (Preisvergleiche) angewandt.

aa) Zwar gewinnt die statistische Methode an Genauigkeit, wo sich eine Vielzahl von Handänderungen bzw. Vertragsverhältnisse zum Vergleich anbieten. Es kann aber bereits auch ein einziger vergleichstauglicher Referenzpreis eine hinreichende Schätzungsgrundlage abgeben, wobei diesfalls aber die konkreten Umstände der Veräusserung (z.B. Liebhaberinteressen, Notlagen, Arrondierungszwecke etc.) berücksichtigt werden müssen (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 16 N. 129; BGE 122 I 168, Erw. 3a). Andernfalls wären die Veranlagungsbehörden angesichts des notorischen Mangels an aussagekräftigen Vergleichszahlen vielfach überhaupt nicht in der Lage, rechtsbeständige Verkehrswertschätzungen vorzunehmen. Dem Grundsatz nach ist deshalb der Vorinstanz ebenfalls zuzubilligen, dass sie das Missverhältnis mit Hilfe des unbestrittenermassen ein sehr ähnliches Bauobjekt betreffenden Werkvertrages mit B. nachgewiesen hat.

bb) Gegen den Werkvertrag mit B. macht die Einsprecherin indessen gewisse Vorbehalte. So wendet sie ein, sie habe sich im Zeitpunkt der Realisierung in Kreditschwierigkeiten befunden, daneben sei der abgeschlossene Werkvertrag mit B. ohne grosse Verhandlungen vereinbart worden, womit sie sinngemäss einerseits eine Notlage und andererseits Liebhaberinteressen geltend macht.

cc) Hinsichtlich der Notlage hat die Einsprecherin im Einsprachevorverfahren zum Beweis die Schreiben der Bank M. und der Immobilienfirma N. eingereicht.

aaa) Das Schreiben der Bank M. hält fest, dass die Einsprecherin ursprünglich 4 der 6 Reiheneinfamilienhäuser auf eigene Rechnung habe erstellen wollen. Zur Sicherung des erforderlichen Baukredites bzw. zur Steigerung ihrer Bonität habe sie dabei Zuschüsse ihrer Aktionäre an ihr Eigenkapital in der Höhe von Fr. ... einerseits sowie die investierten Architektur- und GU-Leistungen (Eigenleistungen) im Umfang von Fr. ... andererseits offeriert, was die Hausbank aber als zu geringe Eigenmittelbasis erachtet habe. Erst nachdem sich Y. als Privatier zum Erwerb des Mittelhauses Ost anerboten habe, sei die Hausbank unter den neuen Umständen zur Finanzierung der restlichen 3 Häuser bereit gewesen.

Zunächst ist es auf Grund der Aussage der Bank M. als erwiesen zu erachten, dass erst durch die konkrete Übernahme des dritten Reiheneinfamilienhaus durch Y. die Gesamtüberbauung überhaupt realisiert werden konnte, andernfalls nämlich die Eigenfinanzierung der übrigen drei Objekte durch die Einsprecherin gescheitert wäre. Daneben kann dem Schreiben implizit auch entnommen werden, dass es der Einsprecherin insgesamt an genügender Kundschaft für die geplante Überbauung an der ...strasse gemangelt hat. Denn idealerweise versucht eine Totalunternehmerin, alle Bauobjekte bereits vor Baubeginn zu veräussern, was der Einsprecherin vorliegend aber offenbar nur sehr beschränkt gelungen ist.

bbb) Die schwierige Marktlage in Bezug auf das strittige Bauprojekt bestätigt auch die Immobilienfirma N. in ihrem Schreiben vom ... . Zwar werden darin nicht, wie im Auflageschreiben vom ... verlangt, detaillierte Angaben über die getätigten Verkaufsbemühungen der Maklerin gemacht, doch erscheint der Hinweis auf die Attraktivität der bergseitig noch unverbauten Bauplätze und das daraus folgende Abwarten potentieller Besteller

als zusätzliches plausibles Argument für den engen Markt.

ccc) In Anbetracht dieser Tatsachen ist daher der Schluss der Einsprecherin vertretbar, dass sie sich im Frühjahr x effektiv in einer Notlage befunden hat und folglich bereit gewesen wäre, einem unabhängigen Dritten einen tieferen Werkpreis als denjenigen von B. zuzugestehen.

dd/aaa) Was dagegen den sinngemäss geltend gemachten Liebhaberpreis von B. anbelangt, vermögen die Darlegungen der Einsprecherin nicht zu überzeugen. Nach neusten Erkenntnissen in der Schätzerliteratur bilden Liebhaberpreise im Wohnsektor die Ausnahme. Die bislang generell als Liebhaberobjekte bezeichneten Grundstücke mit erstklassiger, unverbaubarer und unverwachsbarer Aussicht, See- oder Flussuferanstoss, absoluter Ruhe etc. (vgl. Nägeli/Wenger, Der Liegenschaftenschätzer, 4. A. 1996, S. 123) sprechen in der Regel jeden gleich an. Liebhaber ist dagegen, wer zu einem Objekt – aus welchen Gründen auch immer – eine spezielle Präferenz hat. Auf Grund einer solchen Präferenz ist der Liebhaber bereit, mehr zu zahlen als ein anderer Interessent ohne diese Präferenz. Die normalen preisbildenden Parameter wie etwa eine attraktive Aussicht begründen somit noch keinen Liebhaberpreis, sondern allenfalls einen hohen Marktpreis (vgl. zum Ganzen Kaspar Fierz, Der Schweizer Immobilienwert, 5. A. 2005, S. 254).

bbb) Im vorliegenden Fall ist nun seitens der Einsprecherin nicht rechtsgenüglich nachgewiesen worden, dass B. eine derartige spezielle Präferenz zum nachmals erworbenen Reiheneinfamilienhaus gehabt hätte.

Einerseits mangelt es an Beweisen, dass das Interesse von B. am Mittelhaus West (KTN ..., ...strasse ...) wirklich derart anhaltend und stark

war, wie es die Einsprecherin darstellt. Aus der eingereichten Vereinbarung vom 20.2.x geht nämlich in erster Linie hervor, dass die nachmaligen Besteller am 20.2.x gewisse planerische Mehrkosten für individuelle Ausbauwünsche vorgeschossen haben. Daneben enthält die Vereinbarung eine Absichtserklärung inklusive Werkpreis (vgl. Präambel) und für den Fall einer allfälligen Nichtunterzeichnung des Werkvertrages für den Kostenvorschuss eine Verfallklausel (vgl. Ziff. ... der Vereinbarung). Mit Bezug auf den zeitlichen Ablauf lässt sich daraus aber entgegen der Meinung der Einsprecherin nicht ableiten, dass B. bereits im Frühjahr x-1 ein starkes Interesse am Mittelhaus West bekundet haben soll. Ein solches kann erst mit Unterzeichnung der erwähnten Vereinbarung als erwiesen betrachtet werden. Andererseits lässt sich aus dem zeitnahen, am 7.5.x erfolgten Vertragsabschluss trotz der Verfallklausel sowie des dort bereits erwähnten Kaufpreises von Fr. 590 000.-- noch lange kein Liebhaberinteresse mit der erforderlichen speziellen Präferenz erkennen. Zum einen dürfte dieses Vorgehen mit Bezug auf die Vorschusspflicht für die Mehrplanungen üblichem Geschäftsgebaren von Totalunternehmern entsprechen. Zum andern weist die Vereinbarung eher das Verhandlungsgeschick der Einsprecherin nach, indem diese es verstand, eine Absichtserklärung von B., den massgebenden Werkpreis und die Verfallklausel für die Kosten der Mehrplanungen in die Vereinbarung einfliessen zu lassen, obwohl für einen Grossteil der übrigen Häuser noch keine Besteller gefunden waren. Sinngemäss wird diese Einschätzung denn auch durch die Aussage der Einsprecherin gestützt, wonach B. über den offerierten Preis nicht einmal ansatzweise verhandelt habe (Schreiben vom ...).

ccc) Im Ergebnis erbringt die eingereichte Vereinbarung daher lediglich den Beweis, dass B. seit anfangs x das für einen Vertragsabschluss

übliche Bestellinteresse bekundet hat, nicht aber, dass ein Liebhaberinteresse bestanden hat.

ee) Nach dem Gesagten ist zusammenfassend nachweislich erstellt, dass sich die Einsprecherin bezüglich der fraglichen Gesamtüberbauung in einer Notlage befand und folglich auch von einem unabhängigen Dritten nicht erneut den Werkpreis von B. von Fr. 584 000.-- hätte erzielen können. Allerdings vermag diese Notlage nur einen Teil, niemals aber die vollumfängliche Differenz von Fr. 144 000.-- bzw. 25 % der Werksumme von B. zu erklären. Ein gewichtiger Teil der Preisdifferenz muss daher weiterhin im Verhältnis zwischen der Einsprecherin und Y. (nahestehender Dritter) gesucht werden.

f) Im Sinne einer Schätzung ex aequo et bono ist ein Abschlag von 10 % auf der Referenz-Werksumme von Fr. 584 000.-- – d.h. im Betrag von Fr. 58 400.-- – noch als angemessen zu betrachten, der überdies auch dem erforderlichen Drittvergleich standhält. Daneben qualifiziert indes die restliche Differenz von Fr. 85 600.-- (Fr. 525 600.-- ./. Fr. 440 000.--) im Sinne der Dreiecksttheorie weiterhin als geldwerte Leistung an den Hauptaktionär Z. und ist deshalb dem Gewinn der Einsprecherin aufzurechnen.

Dass das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die Organe der Einsprecherin erkennbar war, ergibt sich schliesslich bereits aus dem oben Gesagten, da offensichtlich nicht die ganze Differenz zwischen den Werkverträgen marktbegründet war (vgl. zur geringen sachlichen Relevanz des Erkennbarkeitsmerkmales auch Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 100).

4. und 5. ...

Beschluss des Regierungsrates vom 23. August 2005
i.S. Ehegatten X. (RRB 1073/2005)

Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Veranlagungsverjährung (§ 82 Abs. 1 aStG; Art. 62 ff. OR bzw. Art. 63 Abs. 1 OR analog)

Der Eintritt der Veranlagungsverjährung für eine Steuerperiode berechtigt einen Steuerpflichtigen nicht zur Rückforderung der entsprechenden provisorisch bezahlten Steuern. Die Steuerforderung geht mit Eintritt der Verjährung nicht unter, sondern wird zur Naturalobligation, die gegen den Willen des Steuerpflichtigen nicht mehr durchsetzbar ist. Selbst wenn von einer grundlos erbrachten Leistung im Sinne von Art. 62 ff. OR auszugehen wäre, bestünde infolge irrtumsfreier und freiwilliger Zahlung kein Anspruch auf Rückerstattung.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Urteil 2P.299/2002 vom 3. November 2003 hiess das Bundesgericht eine staatsrechtliche Beschwerde der Beschwerdeführer in der Frage der Verjährung der Kantonssteuern der Jahre 1989 – 1994 gut und wies die Sache zum Entscheid über die erhobene Verjährungseinrede im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht zurück. Mit Entscheid vom 6. Februar 2004 (VGE 630/03, publ. in: StPS 1/2004, S. 54 ff.) hob das Verwaltungsgericht die kantonalen Veranlagungsverfügungen 1989/90, 1991/92 und 1993/94 infolge Verjährung auf.

In der Folge wies der Gemeinderat Y. das Gesuch der betroffenen Steuerpflichtigen um Rückerstattung der provisorisch bezahlten Steuern 1989 bis 1994 ab, worauf diese am 15. April 2004 Beschwerde beim Regierungsrat erhoben.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3.1 Allgemeine Rechtsgrundsätze sind Rechtsnormen, die wegen ihrer allgemeinen Tragweite in allen Rechtsgebieten, im öffentlichen Recht wie im Privatrecht, Geltung haben. Sie sind im öffentlichen Recht oft ungeschriebenes Recht (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, N 184). Zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen zählt die Rückforderung einer grundlos erbrachten Leistung im Sinne von Art. 62 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR, SR 220). Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgten, können zurückgefordert werden. Dies gilt in gleicher Weise für ungerechtfertigte Leistungen, die vom Gemeinwesen oder von Privaten erbracht worden sind (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., N 187).

Hat indessen das positive Recht die Frage der Rückerstattung geordnet, so sind allein diese geschriebenen Vorschriften rechtens; sie haben im Zweifel als abschliessende und vollständige Ordnung zu gelten (vgl. René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 32 B.I.).

3.2 Zur Frage der Rückerstattung von provisorisch bezahlten Steuern besagt § 82 Abs. 1 aStG lediglich, dass ein gegenüber dem rechtskräftigen Entscheid zuviel bezahlter Steuerbetrag dem Steuerpflichtigen samt Zins zurückzuerstatten ist. Ferner bestimmt § 8 Abs. 2 aBezV, dass Differenzen, welche sich zwischen der provisorischen Rechnung und der rechtskräftigen Veranlagung ergeben, sofort mit einer Abrechnung zu bereinigen sind.

Dem vorliegend anwendbaren alten Steuerrecht ist somit keine Regelung für den hier zu beurteilenden Fall zu entnehmen, in welchem die provisorischen Steuern bezahlt worden sind, eine rechtskräftige Veranlagung jedoch ausgeblieben ist. Folglich ist in Anwendung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes der Rückforderung einer grundlos erbrachten Leistung zu prüfen, ob den Beschwerdeführern ein Rückerstattungsanspruch zusteht.

4. Zunächst ist abzuklären, ob eine grundlos erbrachte Leistung im Sinne von Art. 62 ff. OR vorliegt. Nicht geschuldet ist eine Leistung, wenn sie ohne gültigen Rechtsgrund erbracht wurde (vgl. Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 32 B.II.).

4.1 Die Beschwerdeführer machen geltend, sie hätten mit der Begleichung der provisorischen Steuerrechnungen für die Jahre 1989 bis 1994 eine Nichtschuld bezahlt. Die vom Verwaltungsgericht im Entscheid

VGE 630/03 vom 6. Februar 2004 auf fünf Jahre festgelegte Veranlagungsverjährungsfrist stelle eine Verwirkungsfrist dar. Die Verwirkung gelte ex tunc, demnach sei gar nie eine Steuerforderung entstanden. Auch wenn entgegen dieser Ansicht von einer Verjährungsfrist auszugehen wäre, handle es sich um eine Nichtschuld. Diesfalls sei die Forderung nach Ablauf der Verjährungsfrist erloschen. Im öffentlichen Recht bleibe auch im Fall der Verjährung einer Forderung keine Naturalobligation zurück.

4.2 Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass die Steuerforderung von Gesetzes wegen entstehe, wenn die subjektiven und objektiven Voraussetzungen gemäss Steuergesetz erfüllt seien. Es bedürfe keines Begründungsaktes in Form einer Steuerveranlagung. Die Beschwerdeführer hätten die provisorischen Rechnungen vorbehaltlos beglichen und die Steuerforderungen somit in diesem Umfang anerkannt und erfüllt. Daran habe die später eingetretene Veranlagungsverjährung nichts mehr geändert. Die Steuerforderungen seien bereits vor Eintritt der Verjährung im Umfang der erfolgten Bezahlung untergegangen. Abgesehen davon habe die vorliegende, relative Veranlagungsverjährungsfrist die gleiche Wirkung wie die Anspruchsverjährungsfrist gemäss Art. 128 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (Bundessteuerbeschluss, BdBSt, BS 6 350). Der Fristablauf führe nicht zum Untergang der Steuerforderung, sondern lediglich dazu, dass die Steuerforderung nicht mehr gegen den Willen des Steuerpflichtigen durchgesetzt werden könne.

4.3.1 In einem ersten Schritt ist zu fragen, ob in den Steuerperioden 1989/90, 1991/92 und 1993/94 gegenüber den Beschwerdeführern auch ohne Vornahme einer definitiven Veranlagung Steuerforderungen entstanden sind.

4.3.2 Die Beziehung der Steuerveranlagung zum materiellen Steuerrecht wird gekennzeichnet durch die Beantwortung der Frage, ob die Steuerveranlagung zu den Entstehungsgründen der Steuerforderung gehört oder nicht. Doktrin und Praxis verneinen dies heute. Die materiellen Elemente einer Entstehung der Steuerforderung (subjektive Steuerpflicht und Beziehung zum Steuerobjekt) sind von vornherein vorhanden, weshalb der Steuerveranlagung als solcher keine Entstehungswirkung (konstitutive Wirkung) zukommen kann. Dagegen wäre es bei den eigentlichen Veranlagungssteuern auch nicht zutreffend, der Steuerveranlagung lediglich deklaratorische Wirkung beizumessen. Es handelt sich nicht darum, durch einen formalen Akt festzustellen, dass eine Steuerforderung bereits früher durch Eintritt des gesetzlich vorgeschriebenen Entstehungsgrundes existent geworden sei, wie auch nicht eine rechtliche Entscheidung über Bestand oder Nichtbestand der Steuerforderung nach Analogie eines richterlichen Urteils in Frage steht. Vielmehr gibt die in der Steuerveranlagung beruhende verwaltungsmässige Feststellung der Steuerforderung nach Bestand und Inhalt Veranlassung und Möglichkeit einer Geltendmachung, die vorher nicht vorhanden waren.

In diesem Sinne kommt der Steuerveranlagung bei den Veranlagungssteuern im technischen Sinn Funktion und Wirkung einer Perfektionierung der Steuerforderung zu, wenn auch diese schon vorher materiell-rechtlich vorhanden war. Zur Steuerforderung als einem gesetzlichen Anspruch (obligatio ex lege) muss noch ein rechtsgeschäftlicher Akt im weiteren Sinne des Wortes hinzutreten, um sie materiell voll wirksam zu machen. In diesem Sinne hat man etwa auch von einer Fertigstellung der Steuerforderung durch die Steuerveranlagung (Otto Mayer) oder von einer Gestaltungsverfügung (Fleiner, Nawiasky) gesprochen. Wenn demnach auch die

Steuerveranlagung keinen Entstehungsgrund der Steuerforderung darstellt, so steht sie doch mit deren materieller Wirksamkeit in unmittelbarer Beziehung (vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 394 f.).

4.3.3 Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer in den fraglichen Steuerperioden grundsätzlich steuerpflichtig gewesen sind. Weil das Verwaltungsgericht im Entscheid VGE 630/03 vom 6. Februar 2004 die kantonalen Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 1989/90, 1991/92 und 1993/94 wegen Verjährung aufgehoben hat, liegen jedoch keine rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen für diese Steuerperioden vor. Die Steuerforderungen sind demnach zwar entstanden, mangels rechtskräftiger Veranlagung aber materiell nicht voll wirksam geworden.

4.4.1 Es stellt sich nun die Frage, welche Bedeutung der vom Verwaltungsgericht festgestellten Verjährung der Veranlagungsverfügungen (bzw. der Verjährung der Berechtigung zur Veranlagung) zukommt.

4.4.2 Bei einer Verwirkungsfrist geht der Anspruch selbst – und nicht nur seine Klagbarkeit – mit Ablauf der Frist unter. Die Steuerforderung erlischt; es bleibt keine Naturalobligation bestehen, die freiwillig erfüllt werden könnte (vgl. Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, S. 321 mit Hinweisen). Die Folgen des Ablaufs einer Verjährungsfrist sind umstritten. Ein Teil der Lehre und Rechtsprechung nimmt an, der Verjährungseintritt führe zum Untergang der Forderung. Andere Autoren gehen hingegen davon aus, dass eine erfüllbare Naturalobligation bestehen bleibe (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., N 777; Binder, a.a.O., S. 300 f.).

4.4.3 Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 6. Februar 2004 (VGE 630/03) in Anlehnung an das bundesgerichtliche Urteil eine Veranlagungsverjährungsfrist von fünf Jahren angenommen (E. 2). Es hat daraufhin geprüft, ob zwischen der Einreichung der Steuererklärungen und den definitiven Veranlagungen jeweils verjährungsunterbrechende Handlungen vorgenommen worden seien. Es hat dies in allen Fällen verneint und festgestellt, dass die Veranlagung (bzw. die Berechtigung zur Veranlagung) bezüglich der Steuerperioden 1989/90, 1991/92 und 1993/94 (relativ) verjährt sei (E. 3.2). Bei diesem Ergebnis erübrige es sich, auf die Frage nach einer allfälligen absoluten Verjährungsfrist einzugehen (E. 3.3).

Damit hat das Verwaltungsgericht klar dargelegt, dass die mittels Lückenfüllung auf fünf Jahre festgelegte Frist als relative Veranlagungsverjährungsfrist zu betrachten ist.

4.4.4 Die Folge davon ist die Verjährung der Berechtigung zur Veranlagung und – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer – nicht die Verwirkung derselben. Zwar erfüllt die relative Veranlagungsverjährungsfrist bis zur ersten Unterbrechung die gleiche Funktion wie eine Einleitungsverwirkungsfrist. Die Einleitungsverwirkungsfrist fällt jedoch mit Vornahme der geforderten Handlung endgültig dahin, während die Veranlagungsverjährungsfrist lediglich unterbrochen wird und von Neuem zu laufen beginnt (vgl. Binder, a.a.O., S. 46). Ebenfalls unbehelflich ist der Verweis der Beschwerdeführer auf das neue Steuergesetz, zumal vorliegend das alte und nicht das neue Steuergesetz in Frage steht.

Demzufolge sind die Steuerforderungen nicht infolge Verwirkung erloschen, wie die Beschwerdeführer geltend machen. Vielmehr ist die Berechtigung zur Veranlagung verjährt. Es fragt sich, ob dies zum Untergang

der Steuerforderungen führt oder aber erfüllbare Naturalobligationen bestehen bleiben.

4.4.5 Die Vorinstanz legt ein Urteil des Obergerichts des Kantons Uri vom 29. September 1995 über die Rückerstattung direkter Bundessteuern (OG-StR-1.1/95) ins Recht. Der Beschwerdeführer ersuchte in diesem Fall um Rückerstattung der provisorisch bezahlten Bundessteuern 1985/86, nachdem die kantonale Veranlagungsbehörde die Bundessteuerveranlagung 1985/86 infolge des Eintritts der Verjährung gestützt auf Art. 128 BdBSt aufgehoben hatte. Das Obergericht des Kantons Uri führte aus, dass Art. 128 BdBSt als Anspruchsverjährungsfrist zu betrachten sei mit der Wirkung, dass sie die Forderung nicht zum Erlöschen bringe, sondern nur deren Durchsetzbarkeit beschlage. Dies entspreche der Systematik des Bundessteuerbeschlusses sowie dessen Wertungen und Zielsetzungen.

4.4.6 Zwar betrifft das genannte Urteil Bundessteuern und beruht noch auf dem Bundessteuerbeschluss (BdBSt), der inzwischen durch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) abgelöst worden ist. Dennoch ist es gerechtfertigt, die vom Verwaltungsgericht auf fünf Jahre festgelegte relative Veranlagungsverjährungsfrist hinsichtlich der Wirkung auf die verjährten Forderungen mit der Anspruchsverjährungsfrist gemäss Art. 128 BdBSt gleichzusetzen.

Das alte kantonale Steuergesetz sieht eine Einleitungsverwirkungsfrist von fünf Jahren vor (vgl. § 82 Abs. 2 aStG). Eine gleichartige Einleitungsverwirkungsfrist bestand im Bundesrecht mit Art. 98 BdBSt (vgl. dazu BGE 2P.299/2002 vom 3. November 2003, E. 2.3.3 und 3.2). Es ist unbestritten, dass die Vorinstanz die kantonale Einleitungsverwirkungsfrist durch die Einforderung von provisorischen Steuerbeträgen mittels proviso-

rischen Steuerrechnungen gewahrt hat. Nur bei gänzlicher Untätigkeit der Veranlagungsbehörde rechtfertigt es sich indessen, vom Untergang der steuerrechtlichen Forderung auszugehen (vgl. OG-StR-1.1-95 vom 29. September 1995, S. 7 mit Hinweisen). Wenn die Veranlagungsbehörde hingegen fristgerecht eine Steuerveranlagung eingeleitet hat, muss der Steuerschuldner mit einer rechtskräftigen Festlegung der Steuerforderung und deren – zunächst provisorischen – Geltendmachung rechnen. Diesfalls ist es nicht angezeigt, den Untergang der Forderung als Folge der Verjährung zu betrachten. Es fehlt dem Schuldner nämlich an einem schützenswerten Vertrauen darauf, dass der Gläubiger, der die Schuld während längerer Zeit nicht eingefordert hat, auf seinen Anspruch verzichtet. Darin bzw. in der Wahrung des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit liegt indessen die Rechtfertigung für die Rechtsfolge des Untergangs der verjährten Forderung (vgl. Binder, a.a.O., S. 6 ff.).

4.4.7 Es ist demnach gerechtfertigt, die verjährten Steuerforderungen als erfüllbare Naturalobligationen zu betrachten. Sind die Steuerforderungen nicht untergegangen, sondern lediglich nicht mehr gegen den Willen der Steuerpflichtigen durchsetzbar, besteht kein Anspruch auf Rückerstattung der bezahlten Steuern. Es liegt somit keine Nichtschuld im Sinne von Art. 62 ff. OR vor. Nur wenn in einem nachträglichen Veranlagungsverfahren festgestellt würde, dass der Betrag der provisorisch bezahlten Steuer zu hoch gewesen ist (vgl. dazu OG-StR-1.1/95, S. 11), hätten die Beschwerdeführer in diesem Umfang in Anwendung von § 82 Abs. 1 aStG einen Rückforderungsanspruch.

5. Selbst wenn von einer grundlos erbrachten Leistung im Sinne von Art. 62 ff. OR auszugehen wäre, hätten die Beschwerdeführer dennoch

keinen Anspruch auf Rückerstattung der provisorisch bezahlten Steuern, wie nachfolgend darzulegen ist.

5.1 Der Rückerstattungsanspruch im öffentlichen Recht setzt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in analoger Anwendung von Art. 63 Abs. 1 OR grundsätzlich den Nachweis eines Irrtums über die Schuldpflicht voraus (BGE 124 II 579, 78 I 89; vgl. BJM 2003, S. 97; vgl. auch André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, S. 620; Häfelin/Müller, a.a.O., N 760).

5.2 Der Irrtum des Leistenden muss sich auf die Schuldpflicht beziehen, d.h. auf den Rechtsgrund der Leistung. Befand sich der Leistende bei der Erbringung der Leistung nicht im Irrtum, so kann er diese nur zurückfordern, wenn er sie unfreiwillig erbracht hat. Im Privatrecht liegt Unfreiwilligkeit dann vor, wenn eine Leistung durch widerrechtliche Drohung erzwungen worden ist oder der Leistende sich durch seine Notlage zur Leistung veranlasst sah (vgl. Hermann Schulin, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht; Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, 3. Auflage, Basel 2003, Art. 63 N 4).

5.3 Wie die Vorinstanz ausführt, ist die Bezahlung der provisorischen Steuern nach altem Steuergesetz bzw. nach alter Bezugsverordnung rechtlich nicht durchsetzbar gewesen. Die provisorisch in Rechnung gestellten Steuern wurden nicht auf der Grundlage einer rechtskräftigen Verfügung erhoben, sodass es in einem allfälligen Zwangsvollstreckungsverfahren an einem Rechtsöffnungstitel gemäss Art. 80 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG, SR 281.1) gefehlt hätte. Aus der ausdrücklichen Bezeichnung der Steuerrechnungen als „provisorisch“ konnten die Beschwerdeführer ableiten,

dass es sich nicht um den definitiv geschuldeten Betrag handelte. Vielmehr hatten sie davon auszugehen, dass die Bezahlung der provisorischen Steuern lediglich die freiwillige Tilgung eines Teils der zu einem späteren Zeitpunkt erst noch rechtskräftig festzulegenden Steuerforderungen zum Zweck hatte. Es besteht kein Anlass zur Annahme, dass sich die Beschwerdeführer dessen nicht bewusst gewesen wären und die Bezahlung der provisorischen Steuern auf einem Irrtum gründete. Die Beschwerdeführer haben die provisorischen Steuerrechnungen bezahlt im vollen Bewusstsein darüber, dass sie steuerpflichtig sind und für die jeweiligen Steuerperioden Steuern schulden. Auch haben sie die Leistung nicht unfreiwillig erbracht. Weder bestand ein rechtlicher Zwang dazu noch ist eine jener Voraussetzungen erfüllt, auf Grund derer im Privatrecht Unfreiwilligkeit anzunehmen ist.

6. Die Beigeladene bringt vor, bei einer allfälligen Anerkennung des Rückerstattungsanspruchs der Beschwerdeführer sei zu prüfen, ob die einzelnen Rückforderungsansprüche nicht bereits verjährt seien. Da der Regierungsrat nunmehr festgestellt hat, dass den Beschwerdeführern kein Anspruch auf Rückerstattung der provisorisch bezahlten Steuern zusteht, erübrigt es sich, darauf näher einzugehen.

7. ...

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
– Fahrkosten für Fahrräder **2005,** 16
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
– – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
– – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55

– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29
– unterpreisliche Vermietung von Wohnraum an Anteilsinhaber **2005,** 30
– unterpreisliche Werkerstellung für nahe stehenden Dritten **2005,** 107

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100
– Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital **2005,** 44

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74; **2005,** 92
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37
– vorläufige prozentuale Anpassung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke (ÜbeVNL)
– – Verfassungsmässigkeit **2005,** 71
– StHG-Widrigkeit der SchätzV vom 17.4.1984 **2005,** 92

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113; **2005,** 62
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113; **2005,** 62
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104

Prozessfähigkeit
– einer juristischen Person **2005,** 53

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Rechtsvorschlag
– Beseitigung im Verwaltungsverfahren **2003,** 42

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen

– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuerbezug
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100

Steuerumgehung
– Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie **2005,** 5

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54
– Rückerstattung provisorisch bezahlter Steuern infolge Verjährung **2005,** 126

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89
– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60
– Widerruf
  – – Kundgabe als massgebender Zeitpunkt **2005,** 53

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– Einkauf von Beitragsjahren **2005,** 21
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56
– an den Vertreter einer handlungsunfähigen juristischen Person **2005,** 53

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Steuerumgehung: Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie 5

– Fahrkostenabzug für Fahrräder 16

– Berufliche Vorsorge: Einkauf von Beitragsjahren; Gesetzeslücke; Zweck der beruflichen Vorsorge 21

– Geldwerte Leistung: Mietaufwand 30

– Kapitalsteuer: verdecktes Eigenkapital; Verrechenbarkeit mit Verlustvorträgen 44

– Verfahrensrecht; vertragliche Vertretung; Prozessfähigkeit einer juristischen Person 53

– Ordnungsbusse wegen Nichteinreichens der Steuererklärung: Einreichungspflicht trotz Ungewissheit über einzelne Steuerfaktoren 62

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. Februar 2005 i.S. Ehegatten Y. (StKE 185/01)

Steuerumgehung: Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie (§§ 20 Abs. 3 Satz 1 und 22 Abs. 1 lit. d StG; Art. 20 Abs. 1 lit. a und Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG)

Bei einer Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie liegt ausnahmsweise keine Steuerumgehung vor, wenn das Reinvermögen die Einmalprämie wesentlich übersteigt und entweder der Ertrag des Vermögens die Aufwendungen des Darlehens deutlich übertrifft oder wenn die Verflüssigung des Vermögens unzumutbar ist. Für eine Steuerumgehung spricht hingegen, wenn die Einmalprämienversicherung einen wesentlich schlechteren Versicherungsschutz bietet als eine Versicherung mit jährlichen Prämien. Das Reinvermögen ist dabei nach Verkehrswerten zu bewerten (Präzisierung der bisherigen Praxis). In casu Bejahung der Steuerumgehung.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Vorliegendenfalls gilt es zunächst zu prüfen, ob bezüglich der geltend gemachten Schuldzinsen bzw. der Kapitalschuld für zwei Einmalprämienversicherungen bei der ...-Versicherung eine Steuerumgehung besteht, sodass der Schuldzinsenabzug bzw. der Kapitalschuldabzug gerechtfertigterweise nicht zum Abzug zugelassen wurde.

a) Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts, die erst kürzlich wieder Bestätigung fand (vgl. BGE 2A.470 + 2A.473/2002 vom 22.10.2003, StE 2004 A 12 Nr. 12), setzt eine Steuerumgehung voraus, dass:

- eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint;
- anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
- und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung jene Ordnung zu Grunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen (ASA 50, 631, mit weiteren Hinweisen). Ob ein solcher Missbrauch vorliegt, ist stets auf Grund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen.

b) Grundsätzlich tragen die Steuerbehörden die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerumgehung. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings

keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis ist erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen (überzeugenden) Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (ASA 55, 134, mit weiteren Hinweisen).

c) Der Abschluss einer gemischten Kapitallebensversicherung gegen eine Einmalprämie kann sinnvoll sein in verschiedenen Fällen, in denen der Versicherungsnehmer die Einmalprämie in der Regel aus vorhandenen Mitteln seines Vermögens leistet. Nimmt er jedoch zur Finanzierung der Einmalprämie ein Darlehen auf, so kann die Versicherung eine Vorsorgefunktion nur in sehr beschränktem Masse haben, nämlich nur soweit im Versicherungsfall die Versicherungssumme und bei vorzeitigem Rückkauf der Rückkaufswert das Darlehen übersteigt, das zunächst zurückzubezahlen ist (BGE 107 Ib 323 = ASA 50, 631). Die gemischte Kapitallebensversicherung gegen Einmalprämie, die durch Darlehensaufnahme finanziert wird, ist somit in der Regel als absonderlich zu betrachten (ASA 50, 632; ASA 55, 136).

d) Ist das Vermögen des Versicherungsnehmers niedriger als die zu leistende Einmalprämie und kann die Prämie praktisch nur mit einem Darlehen gegen Verpfändung der Versicherungspolice finanziert werden, liegt von Vornherein eine absonderliche Gestaltung der Verhältnisse vor (ASA 55, 137). Bei einem Steuerpflichtigen, dessen Reinvermögen die Einmalprämie hingegen wesentlich übersteigt, liegt dann keine Steuerumgehung vor, wenn entweder der Ertrag des Vermögens die Aufwendungen für das Darlehen deutlich übertrifft oder wenn die Verflüssigung des Vermögens wegen der anfallenden Vermögensgewinnsteuern oder des Verlusts von Sachwerten unzumutbar ist (vgl. Verwaltungsgericht Aargau, 14.12.1988,

StE 1990 A 21.15 Nr. 2, Erw. 3c; StKE 8/89 vom 5.8.1992, StPS 1992 S. 62 ff., Erw. 4). Maillard (Les assurances sur la vie, ASA 66, 629) verweist auf Kantone, die in der Praxis ein Nettovermögen voraussetzen, das die fremdfinanzierte Einmalprämie mindestens um 50 % oder 60 % übersteigt (vgl. auch M. Neuhaus, die steuerlichen Massnahmen im Stabilisierungsprogramm 1998, ASA 68, 292, der als Faustregel 50 % nennt). Dabei scheint inzwischen die Auffassung vorherrschend, dass für die Berechnung des Nettovermögens auf die Verkehrswerte und nicht auf die Steuerwerte abzustellen ist (Steuergericht Solothurn vom 24.9.2001, KSGE 2001 Nr. 10, Erw. 5; Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 11.11.1999, StE 2000 A 12 Nr. 9, Erw. 3b; RK Bern vom 16.4.1996, BVR 1997, S. 57; a.M. RK St. Gallen, 23.8.1995, StE 1996 A 12 Nr. 6, Erw. 3e). In Abweichung zum Steuerkommissions-Entscheid vom 5.8.1992 (StPS 1992, S. 62 ff., Erw. 4) ist demnach auch vorliegend auf die Verkehrswerte abzustellen, da der Steuerumgehung letztlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Grunde liegt. Für eine Steuerumgehung spricht indessen, wenn die Einmalprämienversicherung einen wesentlich schlechteren Versicherungsschutz bietet als eine Versicherung mit laufenden Prämien (vgl. Maute/Steiner/Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Auflage 1999, S. 288; StKE 8/89 vom 5.8.1992, StPS 1992, S. 62 ff.; VGE-AG vom 14.12.1988, StE 1990 A 21.15 Nr. 2).

3. Im Folgenden ist der vorliegende Fall im Lichte der geschilderten Rechtsprechung zu prüfen.

a) Keiner besonderen Begründung bedarf, dass das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Die periodische Prämie könnte für eine gleichwertige Versicherung oder eine selbstfinanzierte Einmal-

prämie nur in beschränktem Ausmass in Abzug gebracht werden, während die fremdfinanzierte Einmalprämie zu einem Abzug von Schulden und Schuldzinsen führen würde. Damit liegt das sogenannte effektive Element der Steuerumgehung auf der Hand.

b) In objektiver Hinsicht fragt es sich sodann, ob die von den Einsprechern gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint. Als erstes gilt es dabei zu prüfen, ob die Einsprecher über ein Nettovermögen (nach Verkehrswerten) verfügen, das die fremdfinanzierte Einmalprämie (deutlich) übersteigt.

aa) Das steuerliche Reinvermögen betrug am 1.1.1997 gemäss rechtskräftiger Veranlagung 1997/98 vom 27.11.2001 (Versand) – unter Ausblendung der hier zu beurteilenden Einmalprämienversicherung (einschliesslich des damit zusammenhängenden Versicherungsdarlehens) und unter Aufrechnung des Versicherungsabzuges von Fr. 5 000.-- – im Total Fr. 171 080.--. Während die beweglichen Vermögenswerte damit zu Verkehrswerten berücksichtigt sind, trifft dies auf das selbstbewohnte Einfamilienhaus nicht zu, weshalb das Reinvermögen zu erhöhen ist. Weil zudem für den massgebenden Zeitpunkt im Jahre 1996 keine aktuelle Verkehrswertschätzung vorliegt – der in der Schätzungsverfügung vom 6.12.1994 berücksichtigte Verkehrswert beruht noch auf den Werten per 1.1.1985 –, muss vorliegend auf anderem Wege der Verkehrswert bestimmt werden. Behelfsmässig drängt sich hierzu die Anpassung des Verkehrswertes per 1.1.1985 an das gestiegene Mietpreisniveau und den Baukostenindex auf, wodurch der Verkehrswert der Liegenschaft per 1.1.1996 von Fr. 349 000.-- auf ca. Fr. 604 000.-- ansteigt (Schätzung vom 26.11.2004 durch Sachbearbeiter der Schätzungsabteilung der Kan-

tonalen Steuerverwaltung). Im Einzelnen setzte sich somit das Reinvermögen wie folgt zusammen:

800	Privates Grundeigentum im Kt. Schwyz	Fr.	604 000.--
810	Wertschriften / Kapitalanlagen	Fr.	152 166.--
820	Lebensversicherungen	Fr.	17 396.--
852	Geschäftsaktiven abzgl. Buchwert Liegenschaften	Fr.	25 404.--
899	**Total der Aktiven**	**Fr.**	**798 966.--**
900	Privatschulden	Fr.	280 000.--
920	Geschäftsschulden	Fr.	2 886.--
930	**Reinvermögen**	**Fr.**	**516 080.--**

Aus den dargelegten Vermögensverhältnissen ergibt sich alsdann, dass die Einsprecher über ein Reinvermögen verfügten, das deutlich höher war als der Betrag der Einmalprämien von Fr. 200 000.--. Daran vermag auch insbesondere der Umstand nichts zu ändern, dass das bewegliche Vermögen per 1.1.1997 tendenziell höher lag als dessen effektiver Wert im Juni 1996, nachdem bereits alleine der Liegenschaftswert (abzgl. Hypothekarschuld = Fr. 324 000.--) die strittigen Darlehen um 50 % übersteigt. Als Fazit lässt sich somit festhalten, dass aus den Vermögensverhältnissen noch keine Steuerumgehung abzuleiten ist. Somit ist im Folgenden zu prüfen, ob andere Umstände das Vorgehen der Einsprecher als absonderlich erscheinen lassen.

bb) Für das Vorliegen einer Steuerumgehung spricht zunächst der Vergleich zwischen dem Vermögensertrag auf der einen Seite und den aufgewendeten Darlehenszinsen auf der anderen Seite, denn die Eigenkapitalrendite der Liegenschaft lag mit weniger als 1 % bedeutend tiefer als der Zinssatz von 4.75 % für die streitbetroffenen Darlehen, wie nachstehende Berechnung zeigt:

Brutto-Eigenmietwert 1994	Fr. 18 000.--
./. Unterhaltskosten	Fr. 3 600.--
./. Hypothekarzinsen (Fr. 285 000.-- à 4 %)	Fr. 13 537.--
Netto-Einnahmen	**Fr. 863.--**
Verkehrswert der Liegenschaft	Fr. 604 000.--
./. Hypotheken	Fr. 280 000.--
Investierte Eigenmittel	**Fr. 324 000.--**

(technische) Netto-Rendite = Fr. 863.-- / Fr. 324 000.-- **= 0.26 %**

Selbst unter Berücksichtigung einer weiteren Sachwertsteigerung ab 1996 erscheint die getroffene Anlagedisposition nur dann als sinnvoll, wenn die allfällige Steuerersparnis mitberücksichtigt werden kann.

cc) Ferner bietet die vom Einsprecher gewählte Einmalprämienversicherung – unter Einbezug der Finanzierung – einen wesentlich schlechteren Versicherungsschutz als eine vergleichbare Versicherung mit laufenden Prämien. Vorab lässt sich dies aus einem Vergleich zwischen den vom Vertreter im Einsprachevorverfahren eingereichten Policen der bestehenden Lebensversicherungen mit Einmalprämie und den Vergleichsofferten für eine Versicherung mit jährlichen Prämien erkennen:

Einmalprämienfinanzierung:

2 Einmalprämien à Fr. 100 000.--		Fr. 200 000.--
Zinsen à 4.75 % für Fr. 100 000.-- für 12 Jahre:	Fr. 57 000.--	
Rentenbarwertfaktor: 9.7471557 %		
(3.5 % Kap.zins; halbjährlich nachschüssig; Fr. 4 750.--)		
Barwert: 9.7471557 % x Fr. 4 750.-- =	Fr. 46 299.--	Fr. 46 299.--
Zinsen à 4.75 % für Fr. 100 000.-- für 14 Jahre:	Fr. 66 500.--	
Rentenbarwertfaktor: 11.0152469 %		
(3.5 % Kap.zins; halbjährlich nachschüssig; Fr. 4 750.--)		
Barwert: 11.0152469 % x Fr. 4 750.-- =	Fr. 52 322.--	Fr. 52 322.--
Total		**Fr. 298 621.--**

Finanzierung durch jährliche Prämien:

jährliche Prämie à Fr. 13 676.20 für 12 Jahre:	Fr. 164 114.40	
Rentenbarwertfaktor: 9.6633305 %		
(3.5 % Kap.zins; jährlich vorschüssig)		
Barwert: 9.6633305 % x Fr. 13 676.20 =	Fr. 132 157.65	Fr. 132 157.--
jährliche Prämie à Fr. 12 546.-- für 14 Jahre:	Fr. 175 644.--	
Rentenbarwertfaktor: 10.9205161 %		
(3.5 % Kap.zins; jährlich vorschüssig)		
Barwert: 10.9205161 % x Fr. 12 546.-- =	Fr. 137 008.80	Fr. 137 008.--
Total		**Fr. 269 165.--**

Im Weiteren fällt auf, dass mit Bezug auf das Todesfallrisiko die Versicherung mit jährlichen Prämien bedeutend attraktiver ist, da vom Todesfallkapital von Fr. 171 938.-- (Police-Nr.) bzw. von Fr. 159 610.-- (Police-Nr.), insgesamt Fr. 331 548.--, kein Fremdkapital abzuziehen wäre. Mit anderen Worten steht einer allfälligen Todesfallleistung von Fr. 331 548.-- bei jährlicher Finanzierung eine Nettoleistung von Fr. 131 548.-- bei den Einmalprämien gegenüber. Namentlich in den ersten Laufjahren, wenn der Rückkaufswert der mit jährlichen Prämien finanzierten Versicherung noch tief ist, spricht dies stark zu deren Gunsten.

dd) Trotz des ausreichenden Reinvermögens überwiegen im Ergebnis die ungewöhnlichen Aspekte der Rechtsgestaltung. Nach dem Gesagten ist daher zu schliessen, dass die fremdfinanzierten Einmalprämienversicherungen nur im Hinblick auf die Steuerersparnis abgeschlossen wurden. Mithin ist auch das objektive Element der Steuerumgehung als erfüllt zu betrachten.

c) An der bisher gewonnenen Ansicht vermögen sodann auch die Einwände des Vertreters nichts zu ändern.

aa) Erstens ist nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit nachgewiesen, dass in casu die geltend gemachte Vorsorgelücke im Todesfall durch den Abschluss der beiden Einmalprämienversicherungen gedeckt würde. Zwar wurde auf Grund der Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit am ... das bislang angesparte BVG-Alterskapital von Fr. 133 571.-- ausbezahlt, weshalb der Eindruck entstehen könnte, es sei eine Vorsorgelücke in entsprechender Höhe entstanden, die mit dem sofortigen Versicherungsschutz im Umfang von Fr. 131 548.-- (d.h. dem die Einmalprämien übersteigenden Betrag) mehr oder weniger vollständig gedeckt worden sei. Eine solche Argumentation übersieht jedoch, dass eine allfällige BVG-Hinterlassenenrente der Einsprecherin nebst dem geäufneten Altersguthaben auch auf der Summe der Altersgutschriften bis zum Rentenalter basiert hätte (Art. 21 Abs. 1 BVG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 BVG). Mithin wären weitere Guthaben zu berücksichtigen gewesen, die nach dem Austritt aus der BVG-Vorsorge die Vorsorgelücke im Todesfall erhöht haben.

bb) Zweitens ist höchst fraglich, ob mit der gewählten Deckung das geltend gemachte Todesfallrisiko wirklich günstig und schnell abgedeckt wurde. Eine reine Risikoversicherung wäre wohl um einiges kostengünstiger gewesen, zumal die Altersvorsorge weiterhin über die grosse Säule 3a (Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3) hätte steuerlich begünstigt angespart werden können bzw. angespart wurde.

cc) Drittens ist der Vertreter bei seiner sinngemässen Forderung, dem Einsprecher dürfe aus der Hypothekaramortisation während der Zeit als Selbstständigerwerbender kein steuerlicher Nachteil erwachsen, in zweifacher Hinsicht unpräzis. Einerseits sprechen Indizien dafür, dass die Einsprecher ihre Hypothekarschulden gar nie amortisiert haben: Nach einem

undatierten Beleg über die Grundstückfinanzierung war die Liegenschaft wohl ursprünglich mit einem Hypothekardarlehen der ... in der Höhe von Fr. 280 000.-- belastet. Im Rahmen des 1996 erfolgten Abschlusses der streitbetroffenen Lebensversicherungen wurde sodann ein Hypothekarkredit von insgesamt Fr. 485 000.-- gesprochen, d.h. abzüglich der Einmalprämiendarlehen von Fr. 200 000.-- wurde zugleich eine Umschuldung von Fr. 285 000.-- auf die ...-Versicherung vorgenommen. Daraus dürfte mit grösster Wahrscheinlichkeit abzuleiten sein, dass seit Errichtung der selbstbewohnten Liegenschaft eine Hypothek von rund Fr. 280 000.-- bestand. Andererseits hat die behauptete Amortisation wohl kaum mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen können, nachdem der Einsprecher eine derartige Tätigkeit erst am ... aufgenommen hat, d.h. rund 1.5 Jahre vor der Hypothekarerhöhung. Eine allfällige Hypothekaramortisation hätte sicherlich bereits früher begonnen.

dd) Viertens darf der Immobilisierungsgrad der selbstbenutzten Liegenschaft nicht zur Rechtfertigung der fremdfinanzierten Lebensversicherung dienen. Im Gegensatz zu anderen kantonalen Praxen sind nämlich die Einspracheinstanzen der Auffassung, dass bei selbstbenutztem Wohneigentum die Mobilisierung, d.h. der Verkauf desselben zu einem späteren günstigen Zeitpunkt gar nie beabsichtigt ist, da dieses ebenfalls Vorsorgezwecken dient. Folglich geht es nicht an, eine Vorsorgeform (Wohneigentum) gegenüber der andern Vorsorgeform (Lebensversicherung) auszuspielen, damit unter dem Stichwort Vorsorge im Ergebnis ein rein steueroptimiertes Anlageverhalten gebilligt würde.

d) Schliesslich kann mit Bezug auf das subjektive Element der Steuerumgehung und im Lichte der obigen Ausführungen der Schluss gezogen

werden, dass für die getroffene ungewöhnliche und sachwidrige Rechtswahl keine anderen (überzeugenden) Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind, sodass im Ergebnis auch die Umgehungsabsicht als nachgewiesen zu betrachten ist.

4. …

5. – 7. [weitere Einsprachepunkte]

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 15. Dezember 2004 i.S. Ehegatten L. (StKE 24/03)

Fahrkostenabzug für Fahrräder (§ 27 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. § 12 VVStG; Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 5 VBK)

Der Fahrkostenabzug für Fahrräder kann bei einer Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von weniger als 1 Kilometer nicht gewährt werden. Es ist zumutbar, solche Arbeitswege zu Fuss zurückzulegen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Den Ehegatten L. wurde in der Veranlagungsverfügung 2002 entgegen der Selbstdeklaration der Fahrkostenabzug für das Fahrrad nicht gewährt. Dagegen erhoben die Pflichtigen Einsprache mit dem sinngemässen Antrag und der Begründung, in der Veranlagung 2002 sei der Abzug für die Fahrkosten von Fr. 1 400.-- (je Fr. 700.--) für das Fahrrad zuzulassen, da eine Beschränkung des Fahrkostenabzuges für Fahrräder auf eine Minimaldistanz weder in einer Verordnung noch in einer Weisung der Steuerverwaltung Schwyz vorgesehen sei.

Aus den Erwägungen

1. – 2. ...

3. a) Gemäss § 27 Abs. 1 Bst. a StG können als Berufskosten die *notwendigen* Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden. Es stellt sich somit die Frage, was unter notwendigen Kosten zu verstehen ist. Notwendig sind Kosten, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben, unbekümmert darum, ob sie objektiv unvermeidbar gewesen sind. Dagegen sind Ausgaben nicht abzugsfähig, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen. Auslagen, die wohl im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen stehen, die er aber lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit getätigt hat, sind dagegen den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen, da sie nicht beruflich notwendig sind (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 26 N 4 und dortige Verweise).

b) Gemäss § 12 VVStG können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die Abonnementskosten der öffentlichen Verkehrsmittel abgezogen werden, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz mehr als 1 km beträgt oder Gebrechlichkeit vorliegt.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar (z.B. wegen Gebrechlichkeit, Entfernung der Wohnung oder des Arbeitsplatzes von der nächsten Haltestelle von mehr als einem Kilometer, ungünstigem Fahrplan, Verwendung des privaten Fahrzeuges im Dienste des Arbeitgebers usw.) können für die effektiven Arbeitstage Kosten der

Benützung des privaten Fahrzeuges nach den Pauschalansätzen der direkten Bundessteuer bis insgesamt höchstens Fr. 10 000.-- in Abzug gebracht werden. Der Nachweis höherer effektiver Kosten bleibt vorbehalten (§ 12 Abs. 2 VVStG).

c) Die Einsprecher machen in der Einsprache hauptsächlich geltend, dass § 12 VVStG keine Regelung über den Abzug der Fahrradkosten enthalte. Dieser Einwand geht fehl. Aus der Systematik von § 12 VVStG geht hervor, dass die Kosten der Benützung des privaten Fahrzeuges nach den Pauschalansätzen der direkten Bundessteuer bis insgesamt höchstens Fr. 10 000.-- nur dann in Abzug gebracht werden können, wenn die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar ist und die Distanz zwischen Wohnung und Arbeitsplatz mehr als 1 km beträgt. Unter dem Begriff der privaten Fahrzeuge sind entgegen der Auffassung der Einsprecher sowohl die motorisierten wie auch die nicht motorisierten Fahrzeuge zu verstehen. Somit ist der Fahrkostenabzug für Fahrzeuge erst zulässig, wenn sowohl die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar ist als auch die Distanz zwischen dem Arbeits- und dem Wohnort mehr als 1 km beträgt. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsstätte beträgt unbestrittenermassen weniger als 1 km. Da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen von § 12 Abs. 1 VVStG für den Abzug der Abonnementskosten der öffentlichen Verkehrsmittel auf Grund der Nähe von Arbeits- und Wohnort nicht erfüllt sind, kann auf die Überprüfung der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel verzichtet werden.

d) ...

4. Die in Ziff. 3 vorstehend gemachten Ausführungen gelten sinngemäss auch für den Fahrkostenabzug der Fahrräder bei der direkten Bundessteuer. Gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG können die *notwendigen* Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten abgezogen werden. Gemäss Art. 5 Abs. 1, 2 und 3 VBK können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden. Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeuges abgezogen werden. Bei beachtenswerter Entfernung (BGE 78 I 364 = ASA 21, 432) können für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstandenen Auslagen abgezogen werden. Eine Distanz von zwei Kilometer gilt bereits als beachtlich. Die Grenze der Zumutbarkeit liegt in der Regel bei 1 bis 1.5 Kilometer Fussmarsch oder 15 bis 20 Gehminuten. Ebenfalls bei Benutzung eines privaten Verkehrsmittels können grundsätzlich nur jene Kosten berücksichtigt werden, die bei Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, Art. 26 N 8). Einzig wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder wenn dessen Benützung der steuerpflichtigen Person objektiv (z.B. Gebrechen, grosse Entfernung zur nächsten Haltestelle, ungünstiger Fahrplan, Verwendung des Autos im Beruf etc.) nicht zumutbar ist, können die Kosten des privaten Verkehrsmittels gemäss den Pauschalansätzen angerechnet werden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, Art. 26 N 11).

...

5. Mit der Einsprache hat die Vertreterin sinngemäss geltend gemacht, dass sich im vorliegenden Fall die Frage stelle, ob auf Grund der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sämtliche Fahrkostenabzüge für das Fahrrad überprüft würden. Die damit ausgesprochene Vermutung, die Einsprecher würden schlechter behandelt als andere Steuerpflichtige, ist weder belegt, noch bestehen Anhaltspunkte dafür, dass sich die Einsprecher auf eine Ungleichbehandlung im Unrecht berufen könnten.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. Januar 2005
i.S. Ehegatten X. (VGE 624/04)

Berufliche Vorsorge: Einkauf von Beitragsjahren (§ 33 Abs. 1 lit. d und § 241 Abs. 2 lit. b StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. d und Art. 218 Abs. 4 und Abs. 5 lit. b DBG); Gesetzeslücke (planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes); Zweck der beruflichen Vorsorge

Bezüglich Abzugsfähigkeit des Einkaufs von Beitragsjahren liegt eine Lücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes vor, wenn der Einkauf einerseits innert 5 Jahren vor dem Ruhestand und der Leistungsbezug bei Erreichen des Ruhestandes andererseits in Form einer Kapitalzahlung erfolgt (Erw. 5). Bei einem Einkauf 3 Jahre und 3 Monate vor dem Bezug der Altersleistung in Form einer Kapitalleistung darf zu Recht von einer Steuerumgehung ausgegangen werden (Erw. 6). Eine blosse Beitragsbefreiung im Falle der Invalidität bildet keine hinreichende, geschweige denn angemessene Absicherung und widerspricht damit dem Zweck der beruflichen Vorsorge nach wirtschaftlicher Sicherung bei Alter, Invalidität und Tod (Verstoss gegen das Versicherungsprinzip, Erw. 7).

Sachverhalt (zusammengefasst)

X. hatte per 18.12.2000 den Betrag von Fr. 550 000.-- an eine überobligatorische Vorsorgeeinrichtung (Sammelstiftung) für den Einkauf von

Beitragsjahren überwiesen. Am 20.2.2004 erreichte er das Ruhestandsalter und bezog per 1.3.2004 von der Vorsorgeeinrichtung das Alterskapital von Fr. 760 086.--. Die Veranlagungsbehörde wies in der Folge die mit der Steuererklärung 2001A beantragte Revision der Veranlagungsverfügung 1999/2000 in Bezug auf den Einkauf von Fr. 550 000.-- ab. Mit Einspracheentscheid vom 3.8.2004 stützte die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Rechtsauffassung der Veranlagungsbehörde, wogegen die Ehegatten X. Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben.

Aus den Erwägungen

1. – 2. ...

3. Nach § 33 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG werden die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen. Diesem Grundsatz entsprechend statuieren § 241 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b StG bzw. Art. 218 Abs. 4 und Abs. 5 lit. b DBG übergangsrechtlich die Abzugsfähigkeit von Beiträgen der Versicherten an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren. Die entsprechende gesetzliche Regelung kennt im Übrigen auch der Kanton Graubünden, aus welchem die vorliegend zu beurteilende Praxis stammt (vgl. Art. 36 Abs. 1 lit. k Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986).

4. Nach dem Wortlaut des Gesetzes hängt die Abzugsfähigkeit eines Einkaufsbeitrags nicht von der Einhaltung einer Mindestfrist vor Bezug der Altersleistung oder gar von einem Bezug der Altersleistung in der Form einer Rente ab. Daraus lässt sich jedoch nicht ohne weiteres ableiten, dass die Bündner Praxis unzulässig ist.

Wie alle rechtlichen Regelungen kann auch das Verwaltungsrecht lückenhaft sein. Die Gesetzeslücke kann definiert werden als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes, die vom Richter behoben werden darf (Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Auflage, Zürich 2001, N 138). Zu prüfen ist, ob vorliegend eine Lücke besteht, welche vom Gericht zu schliessen ist. Lückenfüllung beginnt dort, wo die Auslegung der bestehenden Normen auf eine Rechtsfrage keine Antwort zu geben vermag. Die Grenze zwischen Auslegung und Lückenfüllung ist dabei fliessend (Häfelin/Haller, a.a.O., N 141).

5.1 Der Gesetzgeber hat als Grundsatz in Art. 81 Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG, SR 831.40) einerseits die volle Abzugsfähigkeit der Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und andererseits in Art. 83 BVG die volle Besteuerung der Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen verankert. Ziel dieser Lösung ist, die Mittel aus der Vorsorge erst dann zur Besteuerung zu bringen, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich über sie verfügen kann. Bei in Form einer Kapitalzahlung erbrachten Altersleistungen stellt sich dabei das Problem der sogenannten Progressionsverschärfung. Art. 38 DBG soll verhindern, dass der Steuerpflichtige, der anstelle von Rentenleistungen, welche periodisch besteuert würden, eine einmalige Kapitalzahlung bekommt, deswegen sein gesamtes Einkommen zu einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden, überhöh-

ten Steuersatz zu versteuern hätte. Da die Einkommenssteuertarife mit ihrer progressiven Ausgestaltung auf regelmässig zufliessende Einkünfte zugeschnitten sind, würde eine uneingeschränkte Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge eine Verzerrung bedeuten und damit zu einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 38 N 2). Gestützt auf Art. 38 DBG geschieht daher eine Privilegierung dadurch, dass die Kapitalleistung getrennt vom übrigen Einkommen besteuert wird und zudem ein günstigerer Steuersatz zur Anwendung gelangt. Als Steuersatz wird ein Fünftel der ordentlichen Tarife nach Art. 36 DBG herangezogen. Trotz eines gewissen Schematismus; der dieser Lösung anhaftet, führt sie in der Regel dazu, dass bei einer Gesamtbetrachtung eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Besteuerung der Vorsorgeeinkünfte resultiert.

Eine entsprechende Regelung besteht auf kantonaler Ebene. Gemäss § 38 Abs. 1 StG werden Kapitalleistungen ebenfalls getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Der dabei anzuwendende Steuersatz ist derjenige, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Zahlung eine jährliche Leistung von 1/25 der Kapitalleistung ausgerichtet würde. Die nachstehenden grundsätzlichen Überlegungen betreffend die bundesrechtliche Regelung gelten daher gleichermassen auch für die kantonale Regelung.

5.2 Die volle Abzugsfähigkeit der Einkaufsbeiträge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d bzw. 218 Abs. 4 und 5 lit. b DBG im Zusammenspiel mit der „schematischen“ Lösung gemäss Art. 38 DBG führt nicht immer zu einer allseits befriedigenden Lösung. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen

der Einlage in die Vorsorgeeinrichtung und dem Bezug einer Vorsorgeleistung in der Form einer Kapitalleistung, desto fragwürdiger kann die Abzugsfähigkeit von Einkaufsbeiträgen sein. Bei der Einkommenssteuer ergibt sich nämlich regelmässig eine beachtliche Ersparnis. Diese wird sehr günstig erkauft, da bei späterer Ausrichtung der Kapitalzahlung durch die Vorsorgeeinrichtung der Betrag lediglich zum stark ermässigten Tarif gemäss Art. 38 Abs. 2 DBG der Besteuerung unterliegt.

Entgegen der Art. 81 und 83 BVG zu Grunde liegenden Konzeption des Ausgleichs der vollen Abzugsfähigkeit der Beiträge durch die spätere volle Besteuerung des Leistungsbezugs, ist daher davon auszugehen, dass in Extremsituationen, wo nur ein kurzer Zeitraum zwischen der Leistung des Einkaufsbeitrags und der Ausrichtung der Altersleistung in der Form einer Kapitalzahlung durch die Vorsorgeeinrichtung liegt, das Ergebnis vom Gesetzgeber nicht gewollt ist. Bei einer Gesamtbetrachtung ergibt sich nämlich durch das Zusammenspiel der Steuerersparnis als Folge des Einkaufs einerseits mit der privilegierten Besteuerung der Kapitalzahlung andererseits eine unzureichende Belastung, die – wie insbesondere ein Vergleich mit dem Leistungsbezug in Rentenform zeigt – das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt. Im Gegensatz zu den Ausführungen der Beschwerdeführer kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber ein solches Resultat bewusst in Kauf genommen hat. Im Falle eines späten Einkaufs mit anschliessendem Leistungsbezug in der Form einer Kapitalzahlung liegt demnach hinsichtlich der Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. d bzw. 218 Abs. 4 und 5 lit. b DBG eine Lücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes vor (vgl. auch Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission vom 26. Juni 2002, publ. in: StE 2002 B 27.1 Nr. 27). Der Hinweis der Beschwerdeführer, dass die Bestimmungen der 1. BVG Revision (3. Paket), in Kraft per

1. Januar 2006, in Art. 79b Abs. 3 BVG neu vorsehen, dass Kapitalleistungen innerhalb von drei Jahren nach dem Einkauf nicht bezogen werden dürfen, unterstreicht diese Schlussfolgerung. Der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass es dem Sinn und Zweck des Gesetzes widerspricht, Einkäufe von Beitragsjahren voraussetzungslos zum Abzug zuzulassen. Ferner schliesst die ab 1.1.2006 geltende Frist von 3 Jahren nicht aus, dass bis zum Inkrafttreten dieser Bestimmung die rechtsanwendende Behörde von einer längeren Verdachtsperiode ausgeht. Bei der Festlegung solcher Zeitperioden besteht, solange keine explizite gesetzliche Regelung besteht, naturgemäss ein gewisser Spielraum.

6. Nach konstanter Praxis hat das Bundesgericht dann eine Steuerumgehung angenommen, wenn das gewählte Vorgehen dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde sowie – als subjektives Element – der ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde (ASA 64, S. 80 ff.; ASA 63, S. 825 und S. 225; ASA 55, S. 134 und 457; ASA 54, S. 161).

In casu erbrachte der Steuerpflichtige die Einkaufsleistung 3 Jahre und 3 Monate vor dem Bezug der Altersleistung in Form einer Kapitalleistung. Durch die Gewährung des Abzugs nach Art. 218 Abs. 5 lit. d DBG würde der Beschwerdeführer unbestritten eine erhebliche Steuerersparnis erzielen. Des Weiteren ist kaum ersichtlich, inwiefern das Verhalten der Beschwerdeführer, wenn nicht ausschliesslich zum Zweck der Steuerersparnis, ökonomisch sinnvoll sein soll. Unter Vernachlässigung der Steuersituation würde der Einkauf nur dann Sinn machen, wenn eine Rendite zu erwarten wäre, die anders nicht ohne weiteres erzielt werden könnte. Angesichts der gesetzlichen Minimalverzinsung von vier Prozent kann davon keine Rede sein. Der Gesetzgeber hatte zum Ziel, die

Verstärkung der Altersvorsorge attraktiv zu gestalten. Das in casu zu beurteilende Verhalten hat aber mit einer privilegierungswürdigen Vorsorge nichts zu tun. Der Entscheid der Vorinstanzen, das Vorgehen der Beschwerdeführer als Steuerumgehung zu qualifizieren, ist daher nicht zu beanstanden. Doch selbst wenn man entgegen der Vorinstanzen nicht von einer Steuerumgehung ausgehen würde, ist die Beschwerde abzuweisen. Wie nachstehend dargelegt wird, sind die Voraussetzungen für einen Abzug der Einkaufsbeiträge auch aus anderem Grund nicht gegeben.

7. Die Vorinstanzen führen aus, dass in casu fraglich sei, ob das Vorsorgereglement der Z. AG bei der Sammelstiftung A. der Q. Lebensversicherungs-Gesellschaft den steuerrechtlich massgebenden Grundsätzen der Ausschliesslichkeit, Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung entspricht. Überdies halten die Vorinstanzen mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts fest, dass das Vorsorgereglement offensichtlich gegen das Versicherungsprinzip zu verstossen scheine.

Gemäss Bundesgericht gilt die Abzugsfähigkeit nach Art. 33 Abs. 1 lit. d bzw. 218 Abs. 5 lit. b DBG gleichermassen für Beiträge an den obligatorischen als auch an den überobligatorischen Bereich.

Die berufliche Vorsorge, namentlich diejenige im überobligatorischen Bereich, ist im BVG als Rahmengesetz nur lückenhaft geregelt. Die Rechtsprechung musste daher den Begriff der Vorsorgeeinrichtung näher umschreiben und abgrenzen gegenüber den individuellen, nicht steuerprivilegierten Spar- und Versicherungseinrichtungen der Säule 3b.

Als Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von Art. 218 Abs. 5 lit. b DBG bzw. § 241 Abs. 2 lit. b StG sind ausschliesslich Rechtsträger anzusehen, die der kollektiven beruflichen Vorsorge dienen. Die berufliche Vorsorge umfasst die wirtschaftliche Sicherung von Arbeitnehmern und allenfalls auch von Selbstständigerwerbenden bei Alter, Invalidität und Tod. Durch diese Ziele wird die berufliche Vorsorge charakterisiert, unabhängig davon, ob es sich um den obligatorischen oder überobligatorischen Bereich handelt. In Abgrenzung zur privaten Vorsorge (dritte Säule) sind für den gesamten Bereich der zweiten Säule, sowohl für die obligatorische berufliche Vorsorge (Säule 2a) als auch für die sogenannte weitergehende Vorsorge, die sich in einem über-, unter- oder vorobligatorischen Bereich bewegt (Säule 2b), die Grundsätze der Kollektivität, Solidarität, Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung zu beachten (BGE 120 Ib 199, E. 3c, S. 202; ASA 71, 384, E. 3b, S. 387 f., mit zahlreichen Hinweisen auf die Literatur; Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002, E. 2.1, publ. u.a. in: Pra 2002, Nr. 208, S. 1111; Urteil 2P.127/2001 vom 21. Dezember 2001, E. 4b, publ. in: StR 57 2002, S. 388; vgl. auch BGE 129 III 305, E. 2.5, S. 310). Obwohl diese höchstrichterliche Rechtsprechung in der Literatur überwiegend kritisiert wurde, bestätigte das Bundesgericht jüngst seine Rechtsprechung (Urteil des Bundesgerichts vom 13.2.2004, 2A.408/2002).

Den erwähnten Vorgaben wird in casu nicht in genügender Weise entsprochen. Laut Vorsorgereglement wird bei Invalidität lediglich eine Beitragsbefreiung gewährt (vgl. Vorsorgereglement, Ziff. [...]). Damit wird nach Rechtsprechung des Bundesgerichts der auch im überobligatorischen Bereich geltende Zweck der beruflichen Vorsorge für den Fall der Invalidität nicht erfüllt. Die für den Fall der Invalidität vorgesehene Massnahme

trägt nicht hinreichend dazu bei, dem Versicherten die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise zu ermöglichen. Bei Invalidität werden zwar die Beiträge eingespart, sodass dem Versicherten auf den ersten Blick sein eigener Prämienanteil zum Lebensunterhalt zur Verfügung zu stehen scheint. Bei genauerem Hinsehen wird aber deutlich, dass der Versicherte seinen Beitrag aus seinem Lohn finanziert, der ihm bei Invalidität nicht mehr zur Verfügung steht. Durch die Beitragsbefreiung allein tritt damit keine Leistung für den Lebensunterhalt an die Stelle des (durch die Prämien verringerten) Lohnes. Das Bundesgericht entschied daher, dass in einer solchen Regelung keine hinreichende, geschweige denn eine angemessene Absicherung im Sinne der beruflichen Vorsorge gemäss der 2. Säule zu erblicken ist (Urteil vom 26.2.2001, StE 2001 B 72.14.2 Nr. 27).

Vorliegend handelt es sich daher nicht um eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 218 Abs. 5 lit. b DBG bzw. § 241 Abs. 2 lit. b StG. Demnach ist der geltend gemachte Abzug vom steuerbaren Einkommen in der Höhe von Fr. 550 000.-- abzulehnen. Die Beschwerde wird abgewiesen. Bei diesem Ergebnis braucht auf die weiteren, von den Vorinstanzen angeführten Bedenken (fraglich, ob die Grundsätze der Kollektivität, Solidarität und Gleichbehandlung erfüllt sind) nicht mehr eingegangen werden.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 2005
i.S. X. GmbH (VGE 626/04)

Geldwerte Leistung: Mietaufwand (§ 64 lit. b StG; Art. 58 lit. b DBG)

Vermietet eine Gesellschaft ein von ihr gemietetes Einfamilienhaus hinsichtlich jener Raumeinheiten, welche sie für geschäftliche Zwecke nicht beansprucht, unterpreisig an die Anteilsinhaber, so schüttet sie an letztere verdeckt Gewinne aus. Im Unterschiedsbetrag zwischen Marktmiete und den tatsächlich weiter verrechneten Kosten für die Benützung von privatem Wohnraum wird der Gesellschaft geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand belastet und der Anteilsinhaber erhält geldwerte Vorteile, die einem unbeteiligten Dritten nicht zugestanden würden. Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils sind die Räumlichkeiten, die geschäftlich bzw. für private Wohnbedürfnisse benutzt werden, zum gesamten Raumvorkommen ins Verhältnis zu setzen. Dabei ist von Raumeinheiten auszugehen, was eine korrekte, marktkonforme, anteilsmässige Aufteilung der Mietkosten in geschäftsmässig begründeten Aufwand einerseits und in nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten andererseits erlaubt. Ein Abstellen auf Bruttogeschossflächen würde hingegen der unterschiedlichen Qualität der verschiedenen Raumtypen nicht im erforderlichen Ausmass Rechnung tragen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die X. GmbH ist Mieterin des 6 ½-Zimmer-Reiheneinfamilienhauses in A. Der monatliche Mietzins beträgt Fr. 3 700.-- inkl. Nebenkosten, Einstellhallenplatz und Aussenparkplatz. Abklärungen im Zusammenhang mit dem Veranlagungsverfahren ergaben, dass von den insgesamt 10.1 Raumeinheiten 3.3 Einheiten geschäftlich genutzt wurden. Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin zu den Akten gereichten Plankopien, wobei diese die geschäftliche Nutzung auf den Grundrissplänen mit Leuchtstift entsprechend hervorhob. Gestützt darauf rechnete der zuständige Revisor einen Teil der verbuchten Mietzinsaufwendungen unter dem Titel geldwerte Leistungen zum Ertrag hinzu.

Eine gegen diese Veranlagungsverfügung gerichtete Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer vollumfänglich ab.

Mit rechtzeitiger Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragt die Steuerpflichtige eine Veranlagung gemäss Selbstdeklaration.

Aus den Erwägungen

1.1 Strittig ist einzig die Frage, welchen betragsmässigen Anteil an den Mietkosten, welche für das 6 ½ Zimmer-Reiheneinfamilienhaus zu entrichten sind, die Beschwerdeführerin als steuerlich zulässigen

Geschäftsaufwand zu Lasten der Erfolgsrechnung 2001/2002 ausweisen kann.

1.2 Die Beschwerdeführerin nahm einspracheweise folgende Berechnung der Monatsmiete vor, welche beschwerdeweise als nach wie vor gültig bezeichnet wird:

„... Die X. GmbH vermietete ... 2 der insgesamt 4 Stockwerke an deren Gesellschafter in Untermiete. Dafür wurde vertraglich eine Monatsmiete von Fr. 1 800.-- vereinbart und als Mietanteil verbucht.

Die Berechung für diese Untermiete geschah wie folgt:

Miete inkl. NK, Einstellhallenplatz, Kundenparkplatz aussen	Fr. 3 700.--
./. Einstellhallenplatz, reservierter Kundenparkplatz aussen	Fr. 100.--
Miete inkl. NK für 4 Stockwerke (6 ½ Zi.)	Fr. 3 600.--
½ Mietanteil Gesellschafter für 2 Stockwerke	Fr. 1 800.--
Miete inkl. NK X. GmbH für 2 Stockwerke	Fr. 1 800.--
Miete X. GmbH inkl. NK, Einstellhallenplatz, Kunden-Parkpl.	Fr. 1 900.-- “

Diese Berechnung einer Miete von monatlich Fr. 1 900.-- wurde mit beigelegten Plankopien begründet.

1.3 Die Vorinstanzen nahmen gestützt auf die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen im Einspracheverfahren folgende Berechnung vor:

„Gemäss dem eingereichten Grundriss und der darin markierten Büro- und Archivfläche lassen sich die von der X. GmbH beanspruchten Räumlichkeiten wie folgt bewerten, wobei die Ansätze auf Grund von statistischen Erhebungen der kantonalen Güterschatzung Schwyz basieren (vgl. Beilage):

Örtlichkeit	Fläche	Ansatz m2/Jahr	Mietpreis/Jahr
– Büro im Dachgeschoss	11 m2	Fr. 150.--	Fr. 1 650.--
– Büro im Hobbyraum im UG	24 m2	Fr. 150.--	Fr. 3 600.--
– Archiv im Keller im UG	12 m2	Fr. 70.--	Fr. 840.--
– Einstellhallenplatz, reservierter Kundenparkplatz aussen		Fr. 100.--	Fr. 1 200.--

– Nebenkosten (exkl. separat abgerechnete Reinigung, Strom, Wasser etc.) Fr. 600.--

Total **Fr. 7 890.--**

Unter Berücksichtigung des Wohnraumes im Erdgeschoss auch für Kundenempfang und Besprechungen erachten wir die jährliche Miete von Fr. 12 000.--, also Fr. 1 000.-- im Monat, als gut bemessen. …“

Die Beschwerdeführerin erklärte sich mit dieser Berechnung nicht einverstanden und akzeptierte den Vergleichsvorschlag nicht und hielt an der Einsprache fest.

1.4 Im angefochtenen Entscheid wird erwogen, es sei beim Reiheneinfamilienhaus sowohl gemäss steueramtlicher Schätzung des Neubaus vom 27. März 1992 als auch gemäss der Anpassungsschätzung zufolge Handänderung per 1. Januar 2003 von einem Raumprogramm von 10.1 Raumeinheiten auszugehen. Gemäss der eigenen, mit Plankopien untermauerten Darstellung der Beschwerdeführerin würden 3.3 Raumeinheiten geschäftlich genutzt. Bei dieser Sachlage sei es gerechtfertigt, zur Ermittlung der Geschäftsmiete vom monatlichen Bruttomietzins (Fr. 3 700.--) auszugehen, diesen um die separat verbuchten Nebenkosten (Fr. 200.--) und anteiligen Parkplatzkosten (Einstellhallenplatz Fr. 150.--; Aussenparkplatz Fr. 50.--) zu vermindern, die derart ermittelten Kosten auf 3.3 Raumeinheiten umzulegen und zusätzlich eine anteilige Parkplatzmiete zu gewähren, woraus sich schliesslich die Marktmiete für die geschäftlich genutzten Räume bzw. Plätze ergebe. Nach dem Gesagten ergebe sich für 17 Monate ein geschäftsmässig begründeter Aufwand von Fr. 19 441.--, welcher vom verbuchten Aufwand im Betrage von Fr. 35 740.-- abzuziehen sei, woraus sich eine Differenz von Fr. 16 299.-- ergebe, was zugleich die Höhe der

geldwerten Leistung ergebe. Auf Grund dieser Berechnung lasse sich die Aufrechnung von Fr. 17 000.-- unter dem Titel geldwerte Leistung in Form des Verzichts auf eine marktkonforme Miete bedenkenlos aufrecht erhalten, sei doch die eher grosszügig bemessene hälftige Mitbenützung der Wohnung im EG zu Geschäftszwecken ohne nähere Prüfung toleriert worden.

1.5 Vor Verwaltungsgericht macht die Beschwerdeführerin u.a. folgendes geltend:

- Der angefochtene Entscheid entspreche nicht den effektiven wirtschaftlichen Gegebenheiten.

- Der angefochtene Entscheid verstosse gegen das Willkürverbot gemäss Art. 9 BV.

- Der angefochtene Entscheid verstosse durch seine schematische Abfassungsart gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör und gegen den Anspruch auf ein faires Verfahren (Art. 29 Abs. 2 und 1 BV).

- Die gesamte Mietzinsbelastung liege bei der Beschwerdeführerin. Soweit eine Aufrechnung wegen einer Privatbenutzung erfolge, liege die Beweislast beim Staat.

- Es liege entgegen der Darstellung im angefochtenen Entscheid kein Untermietverhältnis vor. Ein solches wäre ein konkretes Vertragsverhältnis nach OR.

- Massgebend sei, dass das Wohnzimmer zu einem wesentlichen Teil als Besprechungszimmer der Beschwerdeführerin diene. Einem Besprechungszimmer komme bei einer Beratungsunternehmung eine fundamentale wirtschaftliche Bedeutung zu.

- Der Anteil der Geschäftsnutzung sei in Wirklichkeit grösser als bloss 3.3 Raumeinheiten. Die Beschwerdeführerin nutze insgesamt 43.87 % der gesamten Bruttogeschossfläche des Hauses, nämlich insgesamt 87.57 m2 von insgesamt 199.59 m2.

...

2. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheids muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet indessen nicht, dass sich diese ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 126 I 97, E. 2b; BGE 112 Ia 109, E. b mit Hinweisen; vgl. auch BGE 114 Ia 242, E. 2d).

Diesen Anforderungen wird der angefochtene Entscheid vollumfänglich gerecht. Die Strukturierung mittels „dass“-Abschnitten dient zwar einerseits der Ökonomisierung der Entscheidbegründung, erhöht anderseits dadurch aber gleichzeitig die Nachvollziehbarkeit der Argumentation. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor. Angesichts der Nachvollziehbarkeit der Entscheidfindung ist auch keine Willkür in der Art und Weise der Begründung feststellbar.

3.1 Gemäss § 64 des kantonalen Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 (StG; SRSZ 172.200) setzt sich der steuerbare Reingewinn zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (Abs. 1 lit. a) sowie u.a. den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen (Abs. 1 lit. b fünftes alinea).

Die analoge Regelung zur Bemessung des Reingewinnes trifft Art. 58 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11). Der Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a) sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (lit. b, fünftes alinea). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt u.a. vor, wenn eine Gesellschaft einem Anteilsinhaber ein Haus oder eine Wohnung zu einem nicht marktüblichen Wert vermietet. Die verdeckte Gewinnausschüttung entspricht der Mietpreisdifferenz zwischen effektiv bezahlter Miete und marktüblichem Wert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 Rz. 113 = dieselben, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 64 Rz. 129).

3.2 Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen

ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine vGA geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer vGA. Alsdann

trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine vGA anzunehmen ist (Richner u.a., a.a.O., Art. 58 DBG Rz. 85 mit Hinweis auf Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111 f.).

Die Beweismittel unterliegen der freien Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Sie hat auf Grund der aktenkundigen Erkenntnisse und ihrer frei gebildeten Überzeugung darüber zu befinden, ob das Beweismittel eine Tatsache als verwirklicht darzutun vermag. Die Anforderungen an den zu leistenden Beweis sind von Fall zu Fall höher oder niedriger. Die Überzeugung der Steuerbehörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (Richner u.a., a.a.O., § 132 StG-ZH Rz. 137 ff.).

4. Soweit die Beschwerdeführerin beschwerdeweise vor Verwaltungsgericht vorbringt, es liege kein Untermietverhältnis vor, verhält sie sich in doppelter Hinsicht widersprüchlich: einerseits setzt sie sich in Widerspruch zu ihren bisherigen Ausführungen, z.B. in der Einsprache (vgl. vorstehend Erw. 1.2); anderseits setzt sie sich in Widerspruch zum nachträglich am 24. Januar 2005 eingereichten Untermietvertrag, der vom 27. Juli 2001 datiert (vgl. Ingress lit. E). Abgesehen davon übersieht sie bei ihrer Argumentation, dass ein Mietvertrag, so auch ein Untermietvertrag, grundsätzlich formlos gültig ist. In der Praxis ist indes namentlich bei der Wohnungsmiete fast ausnahmslos die Schriftform üblich (vgl. Permann, in: Kommentar OR, Kren Kostkiewicz/Bertschinger/Breitschmid/Schwander, 2002 Art. 253 N 7). Im Übrigen ist ein faktisches Untermietverhältnis bzw. die Benützung des

6 ½-Zimmerhauses zu Wohnzwecken durch die vierköpfige Familie G. offensichtlich und unbestritten.

5.1 Das von der Beschwerdeführerin gemietete Reihenhaus weist 6 ½ Zimmer, einen Einstellhallenplatz sowie einen Aussenparkplatz auf. Das Raumprogramm mit insgesamt 10.1 Raumeinheiten (RE) sieht folgendermassen aus:

- Untergeschoss: 1 Zimmer („Hobbyraum“ von 23.3 m2 = 1.2 RE), 1 Installationsraum, 1 Waschanlage, 1 WC/Dusche (0.6 RE), 1 Keller; total 1.8 RE

- Erdgeschoss: 1 Wohnzimmer (34.6 m2 = 1.6 RE), 1 Küche (11.1 m2 = 1.1 RE), 1 WC (0.2 RE), 1 Sitzplatz (= 0.4 RE), 1 Balkon (= 0.3 RE); total 3.6 RE

- Obergeschoss: 3 Zimmer (2 x 11.1 m2 = je 0.8 RE, 1 x 21.2 m2 = 1.2 RE), 1 Bad (6.6 m2 = 1.2 RE); total 4 RE

- Dachgeschoss: 1 Zimmer (9.9 m2 = 0.7 RE), Estrich; total 0.7 RE.

Gemäss den von der Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren eingereichten Plankopien wird das Dachzimmer mit 0.7 RE als Büro mit ISDN und Internetanschluss verwendet. Die Räumlichkeiten im Obergeschoss sind ausschliesslich Privatbereich der Familie G. Das Wohnzimmer mit 1.6 RE soll als Kundenempfang verwendet werden; der Hobbyraum im Untergeschoss mit 1.2 RE dient ebenfalls als Büro und ein Kellerraum als Archiv und Stauraum. Ausschliesslich Bürozwecken dienen mithin 1.9 Raumeinheiten. Da das Wohnzimmer auch privat genutzt wird, kann hier höchstens der halbe Wert, d.h. 0.8 RE, berücksichtigt werden. Vor Verwaltungsgericht bringt die Beschwerdeführerin nur vor, dass dem Wohnzimmer als „Besprechungszimmer eine fundamentale wirtschaftliche Bedeutung“ zukommt. Im Gegensatz zur Einrichtung des Estrichs (ISDN- und

Internetanschluss, wobei auch diese privat benutzt werden [können]) werden indes keine geschäftsspezifischen Installationen oder Einrichtungsgegenstände für das Wohnzimmer geltend gemacht. Weiter wird das WC (0.2 RE) im Erdgeschoss als Kunden-WC benutzt. Soweit ausgeführt wird, das WC im Untergeschoss werde als Angestellten-WC benutzt, liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass ausser den Eheleuten G. weitere Angestellte für die Beschwerdeführerin tätig sind. Unter der Fiktion, dass die Eheleute G. dieses WC (mit Dusche) tagsüber als Angestellte der Beschwerdeführerin besuchen, abends bzw. übers Wochenende als Privatpersonen bzw. Untermieter, kann allenfalls auch hier von einer gemischten Nutzung ausgegangen und der halbe Wert eingesetzt werden. Somit ergibt sich folgendes Total der geschäftlich genutzten Räume:

–	Dachzimmer:	0.7 RE	
–	Wohnzimmer:	0.8 RE	
–	Hobbyraum:	1.2 RE	
–	WC-EG:	0.2 RE	
–	WC-UG:	0.3 RE	Total: 3.2 Raumeinheiten

Die geringfügige Differenz gegenüber den 3.3 RE im angefochtenen Entscheid erklärt sich dadurch, dass die Vorinstanz offensichtlich gestützt auf die von der Beschwerdeführerin eingereichten Plankopien das WC-UG voll, das WC-EG hingegen nicht angerechnet hat.

Die gestützt auf dieses Raumprogramm vorgenommene vorinstanzliche Berechnungsweise (vorstehend Erw. 1.4) ist nicht zu beanstanden. Der Mietpreis versteht sich inklusive Einstellhallenplatz und Aussenparkplatz. Wird hierfür ein angemessener Mietwert von total Fr. 200.-- eingesetzt, ist ein Mietpreis von Fr. 3 300.-- (exkl. NK) auf die 3.2 Raumeinheiten umzulegen, was einen jährlichen Mietpreis von Fr. 12 547.-- bzw. für 17 Mo-

nate einen solchen von Fr. 17 774.-- ergibt. Was die Parkplätze anbelangt, ist erfahrungsgemäss davon auszugehen, dass der Einstellhallenplatz als Privatparkplatz der Eheleute G. Verwendung findet und der Aussenparkplatz den Gästen bzw. Kunden zur Verfügung steht. Werden hierfür angesichts des Mietwertes von monatlich Fr. 120.-- für den Einstellhallenplatz gut bemessene – da auch von Privatgästen nutzbar – Fr. 80.--/Monat eingesetzt, resultieren gesamthaft geschäftsmässig begründete Mietkosten von Fr. 19 134.-- für siebzehn Monate. Wird dieser Betrag von den verbuchten Mietkosten von Fr. 35 740.-- abgezogen, ergibt sich eine Differenz von Fr. 16 606.--. Die vorinstanzliche Aufrechnung von Fr. 17 000.-- erweist sich bei dieser Sachlage als gerechtfertigt.

5.2 Auf Grund vorstehender Berechnung entfallen auf die Untermiete Mietkosten von monatlich Fr. 2 374.50 (exkl. NK). Gemäss Recherchen der Vorinstanz bewegten sich im Juni 2004 die Mietkosten in A. für 4 ½- bis 5 ½-Zimmerwohnungen in einem Rahmen von Fr. 1 950.-- bis Fr. 2 175.--. Angesichts der Tatsachen, dass die geschäftlich benützten Räume trotzdem auch privat benützt werden könnten (besonders der Estrich mit ISDN- und Internetanschluss), und die Vermieterschaft gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin im Jahre 2001 infolge des ausgetrockneten Wohnungsmarktes einen hohen Mietzins verlangen konnte, erweist sich der vorinstanzlich errechnete Mietzins auch auf Grund dieser Vergleichsrechnung als angemessen.

Das Gleiche gilt für die Berechnungsweise der Steuerverwaltung. Die Steuerverwaltung hat bei ihrer Berechnung (vgl. vorstehend Erw. 1.3) insgesamt eine Fläche von 47 m2 als ausschliesslich für Geschäftszwecke verwendete Nutzfläche angerechnet und hierfür einen Quadratmeterpreis von Fr. 150.-- bzw. von Fr. 70.-- für die 12 m2 Archivraum angerechnet.

Diese Beträge bewegen sich im oberen Bereich der für A. statistisch erfassten Ansätze. Den für diese Fläche errechneten Gesamtbetrag von knapp Fr. 8 000.-- (inkl. Anteil Parkplatz und NK) hat die Steuerverwaltung in Berücksichtigung des mitbenutzten Wohnraumes um Fr. 4 000.-- auf Fr. 12 000.- erhöht. Bei einem Ansatz von Fr. 150.--/m2/Jahr entspricht dies einer Nutzfläche von weiteren knapp 27 m2, was vergleichsweise 3/4 der Fläche des Wohnzimmers ausmacht. Der Gesamtbetrag von Fr. 12 000.-- entspricht somit einer betrieblich genutzten Fläche von rund 74 m2 (inkl. 12 m2 Archivraum). Eine Betriebsfläche in dieser Grösse erweist sich angesichts der Zweckbestimmung der Beschwerdeführerin als einer Dienstleistungseinrichtung, welche nicht auf Produktionsflächen angewiesen ist, ... „von Null“ auf und „ohne fremde Hilfe“ aufgebaut werden musste, als sehr gross. ...

6. Ergänzend drängen sich folgende Bemerkungen auf.

6.1 Ein Abstellen auf die benutzte Bruttogeschossfläche zur Berechnung der anteilmässigen Mietkosten verbietet sich. Diese Vorgehensweise lässt die unterschiedliche Qualität von Wohnungsräumen unberücksichtigt. Gemäss den eingereichten Plankopien dienen insbesondere der Keller und der Estrich geschäftlichen Zwecken. Das Wohnzimmer wird gemischt genutzt. Die technischen Räume mit hohem Investitionsbedarf und Mietwert (Küche, Bad, Dusche) werden ebenfalls ausschliesslich bzw. vorwiegend privat genutzt. Die weiteren Zimmer dienen ausschliesslich Wohn- und Schlafzwecken. Mithin ist diese Benutzungsweise der verschiedenen Räume ein gewichtiges Indiz dafür, dass die von der Beschwerdeführerin gemietete Wohnung vorab Wohnzwecken dient. Der Geschäftstätigkeit nutzbar gemacht wurden vor allem Nebenräume.

Die Richtigkeit dieser Annahme wird durch den aktenkundigen Sachverhalt erhärtet. Der Mietvertrag wurde auf die Beschwerdeführerin als Mieterin ausgestellt. Die Unterzeichnung des Mietvertrages auf einem Formular „Mietvertrag für Einfamilienhäuser“ des Schweizerischen Hauseigentümerverbandes erfolgte am 20. bzw. 22. Juni 2001, der Mietantritt am 30. Juni 2001, d.h. noch vor der Gründung der Beschwerdeführerin Mitte Juli 2001. Die Rubrik, ob das Mietobjekt als Familienwohnung diene oder nicht, ist nicht ausgefüllt. Die Wohnung wurde gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin gemietet nach der Rückkehr der Eheleute G. mit ihren beiden Kindern aus dem Ausland. Da „der Wohnungsmarkt für Mietobjekte aber seinerzeit ziemlich ausgetrocknet“ gewesen sei und sie für den Geschäftsbeginn schnell hätten handeln müssen, habe der Mieter (recte: Vermieter) einen derartigen Preis verlangen können. Zwar können natürliche Personen bereits vor der Eintragung im Namen einer GmbH handeln und Verpflichtungen ausdrücklich im Namen der zu bildenden Gesellschaft eingehen (vgl. Art. 783 Abs. 2 und 3 OR). Indes ist auf Grund dieser Angaben der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass primär die Eheleute G. mit ihren Kindern nach der Rückkehr aus dem Ausland auf eine neue Bleibe angewiesen waren. Das Mietobjekt diente von Anfang an als Familienwohnung der als Gesellschafter der Beschwerdeführerin fungierenden Eheleute G. mit zwei Kindern.

Mithin stellt sich die berechtigte Frage, wie weit die zivilrechtliche Ausgestaltung des Mietverhältnisses den effektiven wirtschaftlichen Verhältnissen gerecht wird. Anzufügen ist, dass zwischenzeitlich die Ehefrau G. das Einfamilienreihenhaus zu Alleineigentum erworben hat.

6.2 ...

6.3 Nachdem die vorliegende Fragestellung auf Grund der aktenkundigen Beweismittel bei pflichtgemässer Würdigung (vgl. § 25 VRP) zuverlässig beantwortet werden kann, erübrigt sich ein Augenschein. Abgesehen davon weisen die Vorinstanzen zutreffend darauf hin, dass ein Augenschein im heutigen Zeitpunkt für die Erhellung eines zwei Jahre zurück liegenden Sachverhaltes untauglich ist (Vernehmlassung Ziff. 4, S. 2). Die vorinstanzlichen Vergleichsrechnungen haben in nachvollziehbarer, begründeter und überzeugender Weise den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht und gestützt auf diese Berechnungsweisen die verdeckte Gewinnausschüttung richtigerweise auf Fr. 17 000.-- beziffert. Weder im Grundsatz noch im Quantitativ hat die Beschwerdeführerin den Gegenbeweis für das Vorliegen einer vGA erbracht. Sie hat die Folgen des nicht erbrachten Gegenbeweises zu tragen.

Zusammenfassend ist die vorinstanzliche Aufrechnung willkürfrei und rechtmässig erfolgt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 20. Dezember 2004 i.S. Z. Holding AG (StKE 183/02 und 184/02)

Kapitalsteuer: verdecktes Eigenkapital; Verrechenbarkeit mit Verlustvorträgen (§§ 39/40 aStG; § 79 Abs. 2 nStG)

Beim Vorliegen eines sanierungsbedingten Rangrücktrittes ist betreffend die Kapitalsteuer eine Verrechnung von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital zulässig.

Aus den Erwägungen

1. – 2. ...

3. Vorliegend ist in materieller Hinsicht lediglich streitig, ob bei der kantonalen Kapitalsteuer gemäss §§ 39/40 aStG die aufgelaufenen Verlustvorträge mit dem ausgewiesenen verdeckten Eigenkapital verrechnet werden dürfen. Unstreitig und demnach vorliegend nicht mehr eingehend zu prüfen ist hingegen, dass im konkreten Fall ein verdecktes Eigenkapital in der Höhe von Fr. ... bzw. Fr. ... vorgelegen hat. Einerseits ist nämlich die Einsprecherin bezüglich der Kapitalsteuer 2000 bereits in ihrer Einspracheeingabe übereinstimmend mit der Veranlagungsbehörde von einem verdeckten Eigenkapital von Fr. ... ausgegangen. Andererseits ist die Veranlagungsbehörde im Einsprachevorverfahren hinsichtlich der Kapital-

steuer 1999 auf Grund eines festgestellten Rechenfehlers auf die einsprecherisch geltend gemachte verdeckte Eigenkapitalhöhe von Fr. ... eingeschwenkt.

a) Für das hier noch anwendbare alte Recht statuiert § 39 Abs. 1 aStG, dass sich das steuerbare Kapital nach dem einbezahlten Aktien- oder Stammkapital, den offenen Reserven sowie den stillen Reserven – soweit ihre Bildung als Gewinn versteuert wurde – berechnet. Im Weiteren regelt die Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980 (mit Änderungen bis 11.4.1995; DA) in Rz. 234, dass das einbezahlte Aktien-, Stamm- oder Anteilscheinkapital der Kapitalsteuer ohne Rücksicht darauf unterliegt, ob es nach einer ordnungsgemäss aufgestellten Bilanz durch Aktiven voll gedeckt ist oder nicht; es ist *mindestens das einbezahlte nominelle Kapital* zu versteuern. Der Dienstanleitung kommt dabei die Funktion einer unselbstständigen Verordnung zu und ist folglich für die Steuerkommission ebenfalls rechtsverbindlich (vgl. VGE 624/03 + 625/03 vom 26.3.2004, E. 7.2).

Die Besteuerung des verdeckten Eigenkapitals war bzw. ist dagegen gesetzlich nicht vorgesehen, wurde jedoch unter Zuhilfenahme des Steuerumgehungstatbestandes kantonal wie bundessteuerlich in langjähriger Veranlagungspraxis angewandt (vgl. Totalrevision des Steuergesetzes, Bericht und Vorlage für den Kantonsrat RRB 1083/1999 vom 29.6.1999, S. 62).

b) Mit der Totalrevision des Steuergesetzes vom 9.2.2000 wurde einerseits die Besteuerung des verdeckten Eigenkapitals gesetzlich kodifiziert: Gemäss § 80 nStG wird ab der Steuerperiode 2001 das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von

Eigenkapital zukommt. Dieser Wortlaut entspricht somit dem früheren Art. 75 aDBG. Andererseits hat der kantonale Gesetzgeber neu in § 79 Abs. 2 nStG legiferiert, dass *mindestens das einbezahlte Grundkapital* steuerbar ist.

c) Mit Blick auf die beschriebenen Bestimmungen darf somit festgestellt werden, dass sowohl neu- als auch altrechtlich für die Kapitalsteuer eine Minimalbesteuerung gilt: Ungeachtet der möglichen Tatsache, dass das Eigenkapital von den Aktiven nicht mehr gedeckt ist, unterliegt das einbezahlte Grundkapital (§ 79 Abs. 2 nStG) bzw. das einbezahlte nominelle Kapital (Rz. 234 DA) der Kapitalsteuer. Diese Praxis hat das Verwaltungsgericht für das alte Recht erst kürzlich wieder bestätigt (VGE 642/03 + 625/03 vom 26.3.2004). Im Zusammenhang mit Art. 29 StHG, d.h. neurechtlich, hat aber auch die neuere Lehre an diesem Prinzip keine grundsätzliche Kritik geübt (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I., 9. Auflage, § 19 N 5).

d) In der Tat ungeklärt ist indessen, wie das verdeckte Eigenkapital, das ganz oder teilweise nicht durch Aktiven gedeckt ist, kapitalsteuerrechtlich zu würdigen ist. Es fragt sich konkret, ob mit Blick auf eine allfällige Verlustverrechnung das verdeckte Eigenkapital dem mindestens zu besteuernden Grundkapital gleichzusetzen ist oder nicht. Die EStV, die zur Konkretisierung der Art. 65 und 75 DBG am 6.6.1997 das Kreisschreiben Nr. 6 zur Steuerperiode 1997 (KS Nr. 6) erliess, vertritt in Ziff. 3.3 unter dem Titel „Verdecktes Eigenkapital beim Vorliegen eines Verlustvortrages“ die Ansicht, ein allfälliger Verlustvortrag könne nur mit Reserven, nicht aber mit dem um das verdeckte Eigenkapital erhöhten einbezahlten Grund- und Stammkapital verrechnet werden. Die kantonale Veranlagungsbehörde hält sich für die Staatssteuer

praxisgemäss ebenfalls an diese bundesrechtliche Verwaltungsanordnung nach dem Leitgedanken, Bundes- und Kantonssteuern möglichst gleich zu handhaben. Dagegen plädiert die Einsprecherin mit Hinweis auf einen Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kanton Aargau (StE 1989 B 73.12 Nr. 6) sinngemäss für die Reservezuordnung und macht eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geltend (Art. 127 Abs. 2 BV).

aa) Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass jede Steuerpflichtige im Verhältnis der ihr zur Verfügung stehenden Mittel und der ihre Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird somit einerseits an den finanziellen Mitteln gemessen, andererseits an den persönlichen Verhältnissen, die deren Verwendung beeinflussen, beispielsweise die Anzahl der Familienangehörigen, deren Unterhalt aus den verfügbaren Mitteln zu bestreiten ist (vgl. zum Ganzen Höhn/Waldburger, a.a.O., § 4 Rz 76). Weil das letztere Kriterium augenscheinlich auf natürliche Personen zugeschnitten ist, gilt es hinsichtlich juristischer Personen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ausschliesslich an den finanziellen Mitteln zu messen.

bb) Das Steuerobjekt der Kapitalsteuer bildet grundsätzlich das Eigenkapital der Unternehmung. Weil damit nicht an die effektiv bestehenden Aktiven, mithin am Unternehmungsvermögen angeknüpft wird, kann zwar gesagt werden, die Kapitalsteuer orientiere sich im Gegensatz zur Vermögenssteuer nicht konsequent an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (sinngemäss auch Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Auflage 2002,

Art. 29a StHG N. 1). Allerdings darf dabei nicht verkannt werden, dass auch das aktienrechtlich bestimmte Eigenkapital je nach Geschäftsgang in seiner Höhe schwankt, sei es, weil neue Reserven zurückgelegt werden, sei es, weil bestehende Reserven mit Verlusten verrechnet werden. In der Praxis verbreitet ist zudem, dass ungeachtet der buchrechtlichen Behandlung, passivseitige Reserven mit allenfalls auf der Aktivseite ausgewiesenen Verlustvorträgen verrechnet werden. Mit anderen Worten hängt die Kapitalsteuer massgeblich von den buchhalterischen Nettoreserven ab. Insoweit widerspiegelt das ausgewiesene Netto-Eigenkapital dennoch die konkrete, momentane wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft.

cc) Die oben beschriebene Minimalbesteuerung für das einbezahlte nominelle Aktien-, Stamm- oder Anteilscheinkapital (DA Rz. 234) bzw. das einbezahlte Grundkapital (§ 79 Abs. 2 nStG) erscheint allerdings unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als problematisch, sofern das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt ist. Eine solchermassen festgesetzte Kapitalsteuer wird zur reinen Objektsteuer (vgl. Bernhard Zwahlen, a.a.O., Art. 29a StHG N. 3), welche sich nicht mehr an den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln einer Kapitalgesellschaft orientiert. Nachdem aber diese Minimalbesteuerung vom kantonalen Gesetzgeber für das neue Recht ausdrücklich beabsichtigt (§ 79 Abs. 2 nStG), in der Lehre für das Harmonisierungsrecht (Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG) neuerdings unbestritten und in der Praxis zum alten kantonalen Steuergesetz gerichtlich abgestützt ist (kürzlich VGE 624/03 + 625/03 vom 26.3.2004), kann die Steuerkommission davon nicht ohne weiteres abweichen. Weil sie indessen nur bedingt mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen ist, sollte sie nicht noch durch

extensive Gesetzesauslegung auf das verdeckte Eigenkapital ausgedehnt werden. Eine solch extensive Auslegung führte nämlich in Fällen wie vorliegend, wo handelsrechtlich eine Überschuldung ausgewiesen wird (1999: Fr. - ...; 2000: Fr. - ...) und sogar steuerrechtlich – unter Berücksichtigung der verdeckten Eigenkapitalien – im Jahre 1999 ein beträchtlicher und im Jahre 2000 beinahe ein totaler Kapitalverlust bestand (1999: Fr. - ... / Fr. ... = 35.8 %; 2000: Fr. - ... / Fr. ... = 99.5 %), zu unbilligen Ergebnissen.

dd) Es wäre infolgedessen durchaus vertretbar, die Begriffe des nominellen Aktien-, Stamm- oder Anteilscheinkapitals (DA Rz. 234) bzw. des einbezahlten Grundkapitals (§ 79 Abs. 2 nStG) rein zivilrechtlich auszulegen und damit einer Verrechnung von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital generell zuzustimmen.

e) Die hier strittige Problematik bezüglich des verdeckten Eigenkapitals wurde offensichtlich in ähnlicher Form auch in den benachbarten Kantonen Luzern und Zug aufgeworfen. In Abweichung zum KS Nr. 6 der EStV bestimmen sie nämlich in den einschlägigen Weisungen der betreffenden Steuerbücher, dass als verdecktes Eigenkapital qualifizierende Schulden gegenüber Anteilsnehmern, für die ein Rangrücktritt im Rahmen einer Sanierungsmassnahme gewährt wurde, in dem Umfange nicht als Bestandteil des steuerbaren Kapitals betrachtet werden, als der Bilanzverlust die offenen und stillen Reserven übersteigt (Steuerbuch LU, § 91 Nr. 1; Steuerbuch ZG, Erläuterungen zu § 73). Mit anderen Worten lassen diese Kantone ausnahmsweise bei Vorliegen eines sanierungsbedingten Rangrücktrittes eine Verrechnung von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital zu. Es stünde der Veranlagungsbehörde Schwyz offen, diese Praxis ebenfalls zu übernehmen.

e) Für den vorliegenden Fall kann nun freilich offen bleiben, welcher der beiden Rechtsauffassungen zu folgen ist, nachdem bereits gestützt auf den analog heranzuziehenden Ausnahmetatbestand eine Verrechnung zulässig ist, wie nachfolgend aufgezeigt wird.

aa) Aus den Akten geht nachgewiesenermassen hervor, dass die X. Holding AG als nahestehende Dritte für ihr ausstehendes Darlehen, das inzwischen grossmehrheitlich zu verdecktem Eigenkapital umqualifiziert wurde, bereits vor 1999 einen Rangrücktritt erklärt hat. Dass dieser Rangrücktritt des Weiteren im Rahmen einer Sanierung erklärt worden ist, kann zwar auf Grund der vorliegenden Steuerakten 1999 und 2000 nicht abschliessend beurteilt werden, ist indessen sehr wahrscheinlich, nachdem die Einsprecherin seit Jahren zivilrechtlich überschuldet ist. Ferner übersteigt das nachrangige Darlehen der Höhe nach sowohl im Jahre 1999 (Fr. ...) als auch 2000 (Fr. ...) das jeweils festgestellte verdeckte Eigenkapital (Fr. ... bzw. Fr. ...), weshalb im Ergebnis und in Anwendung der Ausnahmebestimmung das jeweilige verdeckte Eigenkapital vollumfänglich mit nicht weiter verrechenbaren Verlustvorträgen zur Verrechnung gebracht werden kann.

bb) In konkreten Zahlen ist alsdann bezüglich der Kapitalsteuer 1999 vom unbestrittenen Eigenkapital von Fr. ... (AK: Fr. ...; gesetzliche Reserven: Fr. ...; verdecktes EK: Fr. ...) der Verlustvortrag von Fr. ... abzuziehen, weshalb in Gutheissung des einsprecherischen Antrages ein steuerbares Kapital von Fr. ... festzulegen ist. Hingegen ist für die Kapitalsteuer 2000 das steuerbare Kapital in Teilgutheissung des einsprecherischen Begehrens auf das einbezahlte nominelle Aktienkapital von Fr. ... festzusetzen, obschon das einbezahlte Grundkapital unter Einbezug des

verdeckten Eigenkapitals bzw. des steuerlich maximal zugelassenen Fremdkapitals nicht mehr vollständig mit Aktivwerten gedeckt war, sondern lediglich noch ein effektives Eigenkapital von Fr. ... bestand (AK:

Fr. ...; gesetzliche Reserven: Fr. ...; verdecktes EK: Fr. ...; ./. Verlustvortrag von Fr. ...).

4. An dieser Rechtsauffassung vermag auch der nachträglich geäusserte Einwand der Veranlagungsbehörde nichts zu ändern, wonach die im Ergebnis resultierende kapitalsteuerliche Gleichbehandlung von verdecktem Eigenkapital und offenen Agio-Reserven eigentlich eine Schlechterstellung der Einsprecherin zur Folge habe, weil folgerichtig die spätere Rückzahlung des verdeckten Eigenkapitals als steuerbare Reserveausschüttung an die Aktionärin zu betrachten wäre. Dem ist nebst dem verfahrensrechtlichen Gegenargument, dass die Frage der Rückzahlung des verdeckten Eigenkapitals in casu keine rechtserhebliche Rolle spielt, aus zweierlei Hinsicht zu widersprechen.

a) In erster Linie verfällt die Veranlagungsbehörde in einen unzulässigen Methodendualismus: Aus der oben geschilderten Rechtsauffassung, wonach das verdeckte Eigenkapital mit Bezug auf die Kapitalsteuer nicht als einbezahltes Grundkapital zu betrachten ist, schliesst nämlich die Veranlagungsbehörde, es liege diesbezüglich im Ergebnis den offenen Reserven gleichzustellendes Eigenkapital vor. Mithin qualifiziert sie das ohnehin rein steuerrechtlich bestehende verdeckte Eigenkapital auf dem Weg einer neuerlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur offenen Agio-Reserve um. Andererseits beruht aber die Besteuerung der Reservenrückleistung an den Aktionär gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. c aStG bzw. § 21 Abs. 1 lit. c nStG auf einer rein formalen Betrachtungsweise, nach welcher jede Zuwendung einer Gesellschaft an ihre Aktionäre steuerbaren Vermögensertrag bildet, soweit dadurch nicht Kapitalanteile zurückbezahlt werden (Nennwertprinzip; vgl. zur Definition Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 30 N. 11). Dabei gilt es allerdings zu ergän-

zen, dass auch die Besteuerung der Rückleistung einer Agio-Reserve auf einer rein zivilrechtsbezogenen Betrachtungsweise beruht (vgl. Markus Reich, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in: Cagianut/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 278 ff., S. 284). Folglich ist es unzulässig, den zivilrechtlichen Reservenbegriff im Zusammenhang mit der Bestimmung des steuerbaren Vermögensertrages auf das verdeckte Eigenkapital auszudehnen.

b) Daneben verkennt eine solche Rechtsauffassung auch, dass die Praxis zum verdeckten Eigenkapital bei der Gewinn- und der Kapitalsteuer je auf unterschiedlichen Motiven gründet. Bei der Einkommenssteuer steht in erster Linie die Umgehung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Vordergrund, indem mittels des verdeckten Eigenkapitals grundsätzlich abzugsfähige Zinsen auf Darlehen des Kapitalgebers zu verdeckten Gewinnausschüttungen umqualifiziert werden. Bei der Kapitalsteuer hingegen soll erreicht werden, dass die Kapitalgesellschaften die Kapitalsteuer nicht dadurch reduzieren können, indem sie Kapital, welches bei wirtschaftlich rationalem Handeln der Gesellschaft in Form von Eigenkapital zugeführt worden wäre, als Fremdkapital zur Verfügung stellen. Entsprechend darf der einkommenssteuerliche Zweck nicht über die Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen ausgedehnt werden. Bei der Gewinnsteuer würde es daher zu weit führen, wenn nebst den aufgerechneten Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital zusätzlich die Rückzahlung solcher Darlehen analog zu effektiven Reserveausschüttungen erneut der Gewinnsteuer unterworfen würden.

5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Oktober 2004
i.S. X. AG (VGE 611/04)

Verfahrensrecht; vertragliche Vertretung (§ 69 Abs. 1 aStG; Art. 116 und 117 DBG); Prozessfähigkeit einer juristischen Person (Art. 54 ZGB, § 27 Abs. 1 VRP)

Hat der Steuerpflichtige vertraglich einen Vertreter bestellt, so müssen Verfügungen und Entscheide in der Regel an diesen erfolgen, damit sie rechtswirksam sind. Die vertragliche Vertretung entfaltet ihre Wirksamkeit gegenüber dem Steueramt bis zu deren Widerruf. Wird das Erlöschen des Vertretungsverhältnisses gegenüber der Behörde erst nach Zustellung des Entscheides an den Vertreter kundgetan, so gilt die Zustellung als erfolgt und entfaltet ihre Rechtswirkungen. Die Zustellung löst insbesondere den Beginn der Rechtsmittelfrist aus.

Eine AG wird durch die Organe nach aussen vertreten. Sie kann sich aber auch rechtsgeschäftlich durch Dritte vertreten lassen (Art. 32 ff. OR). Die Vollmacht kann kraft dispositiven Rechts über den Zeitpunkt des Verlustes der Handlungsunfähigkeit (Wegfall der Organe) einer juristischen Person hinaus erteilt werden. Fehlen die unerlässlichen Organe, so handelt weiterhin der Vertreter mit Bindungswirkung für die AG. Erst wenn der Vertreter das Mandat ebenfalls niederlegt, wird die Gesellschaft handlungs- und prozessunfähig und muss durch die Vormundschaftsbehörde verbeiständet werden (Art. 393 Ziff. 4 ZGB).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtige X. AG wurde mit Verfügungen vom 16. Oktober 2001 in Anwendung von § 59a aStG bzw. Art. 130 DBG nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt, weil sie trotz Aufforderung und Mahnung keine Geschäftsbücher beibringen konnte, welche als taugliche Grundlage für die Veranlagung hätten dienen können. Dagegen erhob die vertragliche Vertreterin rechtzeitig Einsprache. Die Einsprache wurde jedoch mit Entscheid vom 26. Januar 2004 vollumfänglich abgewiesen, wobei der Entscheid an die bisherige vertragliche Vertreterin erfolgreich zugestellt werden konnte. Mit Eingabe vom 18. März 2004 erhob A. in der Person als Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer der Gesellschaft beim Verwaltungsgericht Beschwerde.

Die vertragliche Vertreterin hatte mittlerweile das Mandat niedergelegt. In der Vernehmlassung stellte sich die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf den Standpunkt, die Beschwerde sei verspätet, weshalb darauf nicht einzutreten sei. Als Fristauslöser gelte der Einspracheentscheid und nicht eine im Nachgang an diverse telefonische Besprechungen zugestellte Orientierungskopie.

Aus den Erwägungen

1.1 Vor Erlass einer Verfügung oder eines Entscheides hat die Behörde von Amtes wegen zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine

Sachverfügung oder einen Sachentscheid erfüllt sind (vgl. § 27 der kantonalen Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Juni 1974, SRSZ 234.110; Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2.A. 1999, N 91 ff. zu Vorbem. zu §§ 19 bis 28; Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 143 DBG N 4). Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, trifft die Behörde eine Nichteintretensverfügung oder einen Nichteintretensentscheid.

Zu den Prozessvoraussetzungen bzw. „Sachentscheidungsvoraussetzungen“ (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, a.a.O., N 91) gehören u.a. die Vertretungsbefugnis der Parteivertreter sowie die frist- und formgerechte Geltendmachung des Rechtsanspruches (§ 27 Abs. 1 lit. c und f VRP).

1.2 Dem bei den Akten liegenden Handelsregisterauszug des Kantons Schwyz vom ... ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin nach dem Ausscheiden von Alleinaktionär A. aus dem Verwaltungsrat seit dem ... (Datum der Veröffentlichung im Schweizerischen Handelsamtsblatt) ohne Verwaltungsrat und ohne Vertretung war. Vorliegend erhebt A. im Namen der Beschwerdeführerin Beschwerde. Er war im Zeitpunkt der Einreichung der Beschwerde nicht mehr Mitglied des Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin. Zudem hat er keine schriftliche Vertretungsvollmacht vorgebracht (hinsichtlich der Befugnis der Behörde, eine Vertretungsvollmacht anzufordern, vgl. Art. 117 Abs. 2 Satz 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, DBG, SR 642.11, und § 16 Abs. 2 VRP). Von einer Fristansetzung zur Einreichung der fehlenden Vollmacht sowie von einer abschliessenden Überprüfung der Vertretungsbefugnis kann hier abge-

sehen werden, da auf die Beschwerde ohnehin wegen Fristversäumnis nicht einzutreten ist.

2.1 (Ausführungen zum Übergangsrecht)

2.2 § 136 StG (vgl. Art. 117 Abs. 1 DBG) regelt die gesetzliche Vertretung. Eine steuerpflichtige Person kann sich vor den mit dem Vollzug des Gesetzes betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit ihre persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Das Vertretungsverhältnis entfaltet seine Wirkungen im Verfahren von der für die Steuerbehörden ersichtlichen Vollmachtserteilung an bis zum Zeitpunkt, in dem das Erlöschen dieses Verhältnisses den Steuerbehörden erkennbar wird. Hat der Steuerpflichtige einen Vertreter bestellt und wurde die Bevollmächtigung gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, so muss die Zustellung i.d.R. an den Vertreter erfolgen, damit sie rechtswirksam ist (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 127 Rz. 10 f.). Dieser Grundsatz wird in § 136 Abs. 3 StG dahingehend präzisiert, als diese Bestimmung verlangt, dass Verfügungen und Entscheide der Vertretung, Steuererklärungen und -rechnungen der steuerpflichtigen Person zuzustellen sind.

2.3 Bei Fristen wird allgemein zwischen gesetzlichen und richterlichen Fristen unterschieden (vgl. für das kantonale Verwaltungsverfahren § 4 Abs. 1 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Schwyz vom 6. Juni 1974 [VRP], SRSZ 234.110 i.V.m. §§ 121 und 122 der Gerichtsordnung vom 10. Mai 1974 [GO], SRSZ 231.110). Gesetzlich vorgeschriebene Fristen dürfen grundsätzlich nicht geändert werden (§ 4 VRP i.V.m. § 121 Abs. 1 GO); eine Ausnahme gilt für den Fall, dass eine Partei oder ihr Vertreter im

Laufe der Frist stirbt oder handlungsunfähig wird (§ 4 VRP i.V.m. § 121 Abs. 2 GO).

Die Nichterstreckbarkeit gesetzlicher Fristen normieren im Steuerrecht § 138 Abs. 1 StG sowie analog Art. 119 Abs. 1 DBG.

Auf eine verspätete Beschwerde ist gemäss § 166 Abs. 4 StG i.V.m. Art. 151 Abs. 4 StG indes einzutreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Beschwerde innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde. Die analoge Regelung formulieren Art. 140 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 133 Abs. 3 DBG.

3.1 Die Beschwerdeführerin bezweckt den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit ... Von 1992 bis August 2001 waren A. und dessen Ehefrau die zwei einzigen Mitglieder des Verwaltungsrates der Gesellschaft; danach war A. einziges Mitglied des Verwaltungsrates. Am ... 2003 (TB-Datum) wurde er im Handelsregister als Verwaltungsrat gelöscht. Am ... 2003 wurde auch die Revisionsstelle der Gesellschaft im Handelsregister gelöscht. Im Jahre 2003 wurde die Gesellschaft in Anwendung von Art. 708 Abs. 4 OR und Art. 86 Abs. 2 HRegV von Amtes wegen als aufgelöst erklärt, weil die ihr zur Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustandes in Bezug auf die Verwaltung und Vertretung angesetzte Frist fruchtlos abgelaufen war.

3.2 Mit Vollmacht vom 25. Oktober 2001 begründete die Beschwerdeführerin, vertreten durch A. (damaliges Mitglied des Verwaltungsrates) mit der Y. Treuhand AG ein Auftragsverhältnis. Inhalt

dieses Auftrages war die Wahrung der Interessen der Beschwerdeführerin in Sachen „Steuern ab 1995“. Die Y. Treuhand AG wurde u.a. bevollmächtigt „zur Vertretung vor allen Gerichten, Verwaltungsbehörden und Schiedsgerichten“ sowie „zur Ergreifung von Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen aller Art“. Weiter wird die Geltungsdauer der Vollmacht geregelt: sie erlischt weder mit dem Tode noch mit der Verschollenerklärung, noch dem Verlust der Handlungsfähigkeit oder dem Konkurs des Vollmachtgebers. Damit wurde von der auftragsrechtlichen (dispositiven) Regel gemäss Art. 405 Abs. 1 OR abgewichen, wonach ein Auftrag mit dem Tod, dem Eintritt der Handlungsunfähigkeit und durch Konkurs des Auftraggebers oder des Beauftragten erlischt (unter Vorbehalt einer gegenteiligen Vereinbarung oder falls das Gegenteil aus der Natur des Geschäfts gefolgert werden muss).

3.3 Am 5. November 2001 erhob die Y. Treuhand AG Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen 1995 bis 1998 der Beschwerdeführerin. Am 19. August 2003 bestätigte die Y. Treuhand AG der Steuerverwaltung, dass „wir an unserer Einsprache festhalten“. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2003 teilte die Y. Treuhand AG der Steuerverwaltung mit, dass an der Einsprache festgehalten werde. Am 26. Januar 2004 (Versand am 30. Januar 2004) erging der Einspracheentscheid. Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 teilte die Y. Treuhand AG der Kantonalen Steuerkommission mit, eine Weiterleitung des Entscheides sei nicht möglich, da die Gesellschaft von Amtes wegen aufgelöst worden sei. Aus diesem Grunde werde der Originalentscheid retourniert.

Am 16. Februar 2004 wurden der Beschwerdeführerin die ... Rechnungen für die direkten Bundessteuern der Jahre 1995 bis 1998 zugestellt. Diese Rechnungen wurden am 26. Februar 2004 von

Aktionär A. an die Finanzverwaltung retourniert. Mit Schreiben vom 11. März 2004 nahm die Steuerverwaltung Bezug auf diese Rücksendung sowie auf die Retournierung des Einspracheentscheides und stellte diesen A. zu mit dem Vermerk, die Zustellung gelte somit als erfolgt.

3.4 Gemäss der vorinstanzlichen Nachforschung bei der Post vom 23. März 2004 wurde der am 30. Januar 2004 versandte Einspracheentscheid von der Y. Treuhand AG am 2. Februar 2004 entgegengenommen. Die 30-tägige Beschwerdefrist endete somit am 3. März 2004.

4.1 Bei dieser Rechts- und Sachlage wurde der Einspracheentscheid von der Vorinstanz richtigerweise der Y. Treuhand AG zugestellt. Mit der Vollmacht, welche der Steuerverwaltung eingereicht worden war, wurde ein auftragsrechtliches Vertretungsverhältnis kundgetan, das gemäss seinem Wortlaut zweifellos über den Verlust der Handlungsfähigkeit oder den Konkurs des Vollmachtgebers hinaus andauert, d.h. auch für den Fall gilt, dass die Beschwerdeführerin mangels Organen handlungsunfähig werden sollte. Für einen Widerruf dieser Vollmacht gibt es weder in den Akten einen Anhaltspunkt noch wird ein Widerruf geltend gemacht, auch nicht von der Y. Treuhand AG im Schreiben vom 16. Februar 2004, worin nur die Unmöglichkeit der Weiterleitung angeführt wird.

Die Y. Treuhand AG konnte sich entsprechend nicht auf den Eintritt der Handlungsunfähigkeit der Beschwerdeführerin berufen, zumal es im Wesen einer über den Eintritt der Handlungsunfähigkeit der vertretenen Person hinaus andauernden Bevollmächtigung liegt, die Interessenwahrung gerade auch für diesen speziellen Fall sicher zu stellen. In einem Rechtsmittelverfahren liegt der Sinn dieser Regelung gerade auch in der Wahrung allfälliger Fristen. Entsprechend beinhaltet die

Bevollmächtigung explizit auch das (autonome) Ergreifen von Rechtsmitteln. Im Übrigen wäre die Y. Treuhand AG wohl auch dann, wenn die Vollmacht eine Geltung über den Eintritt der Handlungsunfähigkeit der Beschwerdeführerin hinaus nicht explizit geregelt hätte, trotzdem zur Wahrung der Rechtsmittelfrist verpflichtet gewesen. Art. 405 Abs. 2 OR verpflichtet den Beauftragten, für die Fortführung des Geschäftes zu sorgen, bis der Auftraggeber (wieder) in

der Lage ist, es selbst zu tun, falls das Erlöschen des Auftrags die Interessen des Auftraggebers gefährden könnte.

Die Y. Treuhand AG hat sich mit ihrem Schreiben vom 16. Februar 2004 im Weiteren auch widersprüchlich verhalten. Bereits am ... 2003 wurde im Handelsregister die Bemerkung eingetragen, die Beschwerdeführerin sei ohne Verwaltungsrat und ohne Vertretung. Dies bedeutet, dass die Y. Treuhand AG im August und Oktober 2003 ebenfalls autonom und ohne Rücksprachemöglichkeit mit der Beschwerdeführerin an der Einsprache festhielt. Entsprechend ist es nicht nachvollziehbar, wenn sie den Einspracheentscheid mit dem Argument, ihn nicht weiterleiten zu können, an die Vorinstanzen refusiert hat. Die Beschwerdeführerin ihrerseits hat sich dieses Verhalten ihrer Vertreterin anrechnen zu lassen und die Rechtsnachteile, die aus Verfahrensverletzungen des Vertreters entstehen, auf sich zu nehmen (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 127 N 6).

Mit der Inempfangnahme des Einspracheentscheides durch die Y. Treuhand AG wurde der Fristenlauf für die Beschwerdeführerin, und zwar unabhängig vom Weiterbestand des Mandatsverhältnisses über dieses Datum hinaus, ausgelöst (vgl. VGE 473/98 vom 10. Februar 1990, Erw. 2c; VGE 1038/02 vom 30. Oktober 2002, Erw. 3 mit Hinweisen). Damit ist der angefochtene Einspracheentscheid mit Ablauf der Rechtsmittelfrist am 3. März 2004 per 4. März 2004 in Rechtskraft erwachsen. Die Beschwerdeerhebung am 17. März 2004 erfolgte zu spät.

An diesem Ergebnis ändert auch der Umstand nichts, dass der Einspracheentscheid am 11. März 2004 A. zugestellt wurde. Mit dieser Zustellung konnte der Fristenlauf entgegen der Auffassung von A. nicht

neu zu laufen beginnen, wie es allenfalls zuträfe, wenn der Einspracheentscheid

mangels eines Vertretungsverhältnisses fälschlicherweise einem Dritten zugestellt worden wäre. Entschuldigungsgründe im Sinne von § 166 Abs. 4 i.V.m. § 151 Abs. 4 StG, welche ein Eintreten auf die verspätete Beschwerde rechtfertigen könnten, sind keine ersichtlich. Gegen allfällige Nachteile infolge einer Fristversäumnis seitens eines Beauftragten ist ein Auftraggeber durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme aus vertraglicher Schlechterfüllung hinreichend geschützt. Nachteile dieser Art fallen nicht unter die „anderen erheblichen Gründe“ von § 151 Abs. 4 StG.

4.2 Zusammenfassend kann auf die Beschwerde infolge Fristversäumnis nicht eingetreten werden.

5. Mit Beschluss der Vormundschaftsbehörde ... vom ... ist die Beschwerdeführerin mit Rechtsanwalt B.C. nach Art. 393 Ziff. 4 ZGB verbeiständet worden. Dementsprechend ist dieser Entscheid auch dem Beistand zu eröffnen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 26. November 2004 i.S. R. (StKE 30/04)

Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten durch Nichteinreichen der Steuererklärung: Einreichungspflicht trotz Ungewissheit über einzelne Steuerfaktoren (§ 201 StG und Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG)

Die Steuererklärung ist auch dann innert (allenfalls erstreckter) Frist einzureichen, wenn einzelne Steuerfaktoren noch nicht abschliessend beziffert werden können. Der Steuerpflichtige hat die in der Steuererklärung gestellten Fragen nach dem dannzumaligen Stand seines Wissens zu beantworten. Auf verbleibende Unsicherheiten ist die Veranlagungsbehörde aufmerksam zu machen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2001/02 wurde der Steuerpflichtige R. kantonal und bundessteuerlich mit je Fr. 200.-- gebüsst. Gegen diese Ordnungsbussenverfügung erhob R. Einsprache mit dem Antrag, es sei von einer Ordnungsbusse abzusehen. Zur Begründung führte er an, dass ihm sein langjähriger Treuhänder im Jahre 2003 mitgeteilt habe, bei den vorhandenen Minuszahlen lohne sich ein Buchhaltungsabschluss nicht mehr. Er beauftrage gerne einen anderen Treuhänder mit der Sache,

wenn eine Behörde dafür die Kosten übernehme. Er habe alles sorgfältig verbucht und sämtliche Buchungsbelege seien vorhanden. Als nicht gelernter Buchhalter sei er jedoch punkto Abschlussarbeit selbstredend „nicht sattelfest". Aus diesem Grund habe er bereits im Jahre 2001 mit dem zuständigen Revisor von der Schwyzer Steuerverwaltung telefonisch Kontakt aufgenommen und ihm daraufhin sämtliche Belege zugesandt. Dieser habe ihm jedoch die Unterlagen mit dem Hinweis retourniert, es sei nicht Aufgabe der Steuerverwaltung, den Pflichtigen die Buchhaltung zu erstellen.

Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die Einsprache ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Gemäss § 201 StG bzw. Art. 174 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer auf Grund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung besteht, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt.

Zu den angesprochenen Verfahrenspflichten eines jeden Steuerpflichtigen gehört es, innerhalb einer festgesetzten Frist eine Steuererklärung einzureichen. Die Erklärung muss auch dann eingereicht werden, wenn wegen mangelnder Steuerobjekte oder aus andern Gründen eine Steuerschuld bestritten werden soll (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen

Steuerrechts, 6. Auflage 2002, S. 412). Eine Steuererklärung ist, wie das Verwaltungsgericht Schwyz mit Entscheid vom 5.2.1998 (StPS 1998, S. 116 f.) ausgeführt hat, „so vollständig und so genau auszufüllen, wie es im Zeitpunkt der Einreichung möglich ist. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung und der Steuerpflichtige hat innerhalb der durch öffentliche Aufforderung angesetzten, allenfalls auf Gesuch hin erstreckten Frist die in der Steuererklärung gestellten Fragen nach dem dannzumaligen Stand seines Wissens zu beantworten (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, § 86 N 5). Andernfalls hätten es die Steuerpflichtigen in der Hand, die Einreichung von Steuererklärungen und Unterlagen auf unabsehbare Zeit hinauszuzögern mit dem Einwand, sie hätten noch keine absolute Klarheit über ihr Einkommen oder Vermögen, z.B. zufolge Fehlens bestimmter Unterlagen (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 141 N 3). Den Besteuerungstatbestand betreffende Unsicherheiten können beim Ausfüllen kenntlich gemacht oder es kann in einem Zusatzschreiben darauf hingewiesen werden, sodass die Veranlagungsbehörde die Unsicherheiten beseitigen kann (vgl. BGE vom 27.8.1985 i.S. Z., ASA 55, S. 421)“.

3. Vorliegend ist offenkundig, dass der Einsprecher diesen Verfahrenspflichten nicht nachgekommen ist. Er hat nie ein Fristerstreckungsgesuch gestellt und die Steuererklärung 2001/02 auch nicht mit jenen Daten (Mieterträge, Schuldzinsen etc.) eingereicht, welche ihm bekannt waren. Ohne Bedeutung bleibt, ob schliesslich ein steuerbares Einkommen/Vermögen resultiert hätte oder nicht. Der objektive Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung ist erfüllt.

Mit Blick auf den subjektiven Tatbestand führt der Einsprecher an, „aufgrund der negativen zahlenmässigen Ergebnisse sowie der Rücksendung meiner Unterlagen“ sei „alles auf Eis“ geblieben. Seine Begründung für die Nichteinreichung der Steuererklärung konzentriert sich also einzig auf den fehlenden Buchhaltungsabschluss hinsichtlich seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit. Wenn er jedoch tatsächlich nicht selber auf die Idee gekommen sein sollte, die Steuererklärung fristgemäss nach seinem dannzumaligen Wissensstand auszufüllen und darin die verbleibenden Unsicherheiten kenntlich zu machen, so hätte er einen entsprechenden Hinweis auf diese Vorgehensweise durch Erkundigung an kompetenter Stelle ohne weiteres erhalten können. Dies hätte ihm umso leichter fallen müssen, als er bereits mit der Steuerverwaltung und eingestandenermassen noch im Jahre 2003 mit seinem langjährigen Treuhänder weiterhin in Kontakt gestanden hat. Indem er dies alles nicht getan, sondern stattdessen die Sache einfach „auf Eis“ gelegt hat, ist er seinen Sorgfaltspflichten nicht nachgekommen, mithin ist sein Verhalten zumindest als fahrlässig zu qualifizieren.

Inhalt	Seite

Mitteilungen der Steuerverwaltung

- Pauschalbesteuerung 74
- Steuererleichterung für Unternehmen 80
- Umsetzung des Fusionsgesetzes im kantonalen Steuerrecht 86

Justizentscheide

- Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot; Festlegung des Zeitpunkts eines Wohnsitzwechsels und der Realisation von Dividenden 89
- Kapitalsteuer; subjektive Steuerpflicht und massgebendes Kapital einer Gesellschaft im Liquidationsstadium 100
- Grundstückgewinnsteuer; Veräusserungserlös 112
- Verletzung von Verfahrenspflichten durch Nichteinreichen der Steuererklärung: Rechtsnatur der Ordnungsbusse; vorsätzliche Tatbegehung 119

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

1. Gesetzliche Grundlagen

Natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, können gemäss Art. 6 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bis zum Ende der laufenden Steuerperiode anstelle der ordentlich bemessenen Steuer nach dem Einkommen und Vermögen eine Steuer nach dem Aufwand entrichten. Sind diese Personen nicht Schweizerbürger, so kann ihnen das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand auch weiterhin zugestanden werden. Die Steuer wird nach dem Aufwand der Steuerpflichtigen und ihrer Familie bemessen und nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet. Sie muss mindestens gleich hoch angesetzt werden, wie die nach dem ordentlichen Tarif berechneten Steuern vom gesamten Bruttobetrag aus Schweizer Quellen.

Für die direkte Bundessteuer sieht Art. 14 DBG – ergänzt durch die Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 15. März 1993 – eine analoge Lösung vor.

Der Kanton Schwyz hat mit § 15 StG grundsätzlich die StHG-Bestimmungen übernommen und verweist in § 5 Abs. 1 VVStG auf die vorgenannte Verordnung zum DBG. Gemäss § 15 Abs. 1 StG hat der Gesuchsteller das

Recht, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode an Stelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten. Abweichend zum DBG kann gemäss § 15 Abs. 2 der Regierungsrat für die Folgejahre jedoch gesteigerte Mindestanforderungen festsetzen.

2. Allgemeines

Die Pauschalbesteuerung gründet auf der Idee, dass es im Einzelfall schwierig sein kann, die ausländischen Einkünfte korrekt zu ermitteln. Bei der Besteuerung nach dem Aufwand handelt es sich um ein konsumorientiertes Besteuerungssystem. Wer die subjektiven Voraussetzungen erfüllt, ist berechtigt, einen Antrag auf Besteuerung nach dem Aufwand zu stellen. Selbst wenn ein Regierungsratsbeschluss auf Pauschalierung besteht, kann der Pauschalierte jährlich die ordentliche Besteuerung verlangen.

3. Subjektive Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung

- Beim Gesuchsteller muss es sich um eine natürliche Person handeln.
- Der Gesuchsteller nimmt erstmals oder nach mindestens zehn Jahren Landesabwesenheit in der Schweiz einen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt.
- Der Gesuchsteller übt in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit aus.

- Eine Tätigkeit als Verwaltungsrat ist zulässig, sofern das Verwaltungsratshonorar einen geringfügigen Betrag plus Spesenersatz nicht übersteigt.
- Eine Erwerbstätigkeit im Ausland ist zulässig. Es gilt das Arbeitsortsprinzip. Massgebend ist somit, wo die Erwerbstätigkeit persönlich ausgeübt wird.
- Eine ehrenamtlich in der Schweiz geleistete Tätigkeit ist zulässig.

- Doppelbürger gelten als Schweizerbürger.

- Besitzen bei Verheirateten nur einer der Ehegatten oder nur die Kinder das Schweizer Bürgerrecht, so haben beide Ehegatten – soweit sie die übrigen Voraussetzungen erfüllen – einen Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand.

4. Wegfall der Pauschalbesteuerung

- Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthaltes in der Schweiz

- Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz

- Erwerb des Schweizer Bürgerrechtes

5. Besteuerungsgrundlage

a) Minimalbetrag

Der Steuerbetrag gemäss § 15 Abs. 4 StG – beinhaltend sämtliche kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern sowie die direkte Bundessteuer – beträgt minimal Fr. 90 000.--. Auf Grund dieser Richtgrösse werden die steuerbaren Faktoren (Einkommen, Vermögen) festgelegt. Der Steuerbetrag muss jedoch mindestens demjenigen Steuerbetrag entsprechen, der auf Grund der Berechnungen gemäss Mindestaufwand bzw. Kontrollrechnung anfallen würde (vgl. nachstehend b und c).

b) Mindestaufwand

Der Mindestaufwand beträgt das Fünffache des jährlichen Mietzinses oder des Jahresmietwertes des eigenen Hauses, wenn ein eigener Haushalt geführt wird, bzw.

das Doppelte des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung für übrige Steuerpflichtige.

c) Kontrollrechnung

Die Einkommenssteuer muss mindestens gleich hoch angesetzt werden wie die Steuer vom gesamten Bruttoertrag aus Schweizer Quellen.

6. Modifizierte Pauschalbesteuerung

Wird für ausländische Einkünfte die pauschale Steueranrechnung geltend gemacht, so wird der sich aus diesen Einkünften ergebende Ertrag zum sich gemäss Ziff. 5a ergebenden steuerbaren Einkommen hinzugerechnet.

7. Vorgehen

Gesuche sind an Karl Marcon, Revisor, Kantonale Steuerverwaltung Schwyz, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz, zu richten, der auch für allfällige Fragen gerne zur Verfügung steht (Telefon direkt 041 819 24 19; E-Mail karl.marcon@sz.ch).

Das Gesuch soll eine kurze Vorstellung der Gesuchsteller sowie eine Darlegung der persönlichen und finanziellen Verhältnisse beinhalten.

8. Wirtschaftsförderung

Die Wirtschaftsförderung steht als Kontaktvermittlung zu Verwaltungsstellen und externen Spezialisten sowie bei Fragen zu verfügbaren Liegenschaften etc. gerne zur Verfügung. Ansprechpartnerin ist Frau Joana Filippi, Wirtschaftsförderung, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1180, 6431 Schwyz (Telefon direkt 041 819 16 13; E-Mail joana.filippi@sz.ch).

9. Entscheid

Die Kantonale Steuerverwaltung prüft das Gesuch um Pauschalbesteuerung und stellt dem Regierungsrat Antrag. Zuständig für den Entscheid ist der Regierungsrat.

10. Steuererklärungsverfahren

Nach Bewilligung der Pauschalbesteuerung haben die Steuerpflichtigen die Steuererklärung für die Besteuerung nach dem Aufwand für die direkte Bundessteuer, die auch für die kantonalen Steuern gilt, ein Wertschriften- und Guthabenverzeichnis sowie eine Aufstellung über allfällige Immobilien in der Schweiz einzureichen.

11. Inkrafttreten und Übergangsbestimmung

Die neue Regelung tritt mit deren Publikation in Kraft. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Gesuche werden nach der neuen Regelung behandelt. Bestehende Pauschalvereinbarungen behalten ihre Gültigkeit bis zu deren Ablauf.

Kantonale Steuerverwaltung
in Zusammenarbeit mit der Wirtschaftsförderung

Schwyz, im Oktober 2004

Genehmigt durch den Regierungsrat
anlässlich der Sitzung vom 12. Oktober 2004

Steuererleichterung für Unternehmen

1. Gesetzliche Grundlagen

Die Kantone können gemäss Art. 5 (Personenunternehmen) bzw. Art. 23 Abs. 3 (juristische Personen) des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) Steuererleichterungen vorsehen.

Mit Beschluss vom 20. Januar 1949 (SRSZ 172.410) ist der Kanton Schwyz dem Konkordat zwischen den Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948 (SRSZ 172.410.1) beigetreten.

Der Kanton Schwyz regelt die Steuererleichterung für Unternehmen in § 16 StG für Personenunternehmen und in § 62 StG für juristische Personen. Danach kann der Regierungsrat für Unternehmen, die neu eröffnet werden und die dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, nach Anhörung der zuständigen Gemeinde für das Eröffnungsjahr und die neun folgenden Jahre angemessene Steuererleichterungen gewähren. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit steht einer Neueröffnung gleich. Die Gewährung von Steuererleichterungen wird an Bedingungen und Auflagen geknüpft.

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sieht keine Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen vor. Mit dem Bundes-

beschluss zu Gunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 6. Oktober 1995 (SR 951.93) kann der Bund u.a. auch Steuererleichterungen gewähren. Der Kanton Schwyz ist kein wirtschaftliches Erneuerungsgebiet, weshalb bei der direkten Bundessteuer keine Steuererleichterung möglich ist.

2. Bearbeitungskriterien

- Bereits bestehende, ordentlich besteuerte Unternehmen im Kanton Schwyz dürfen mit Blick auf Rechtsgleichheit und Wettbewerbsneutralität nicht konkurrenziert werden.
- Die gesuchstellende Unternehmung hat eine substantielle Zahl von Arbeitsplätzen anzubieten, wobei die Schaffung von Lehrstellen (positiv) mitberücksichtigt wird.
- Unter Berücksichtigung der Art der Unternehmung (Produktions- oder Dienstleistungsbetrieb) sind erhebliche Investitionen zu tätigen.
- Innovative Produkte mit attraktiven Entwicklungsmöglichkeiten sowie eine hohe Wertschöpfung der gesuchstellenden Unternehmung werden positiv gewertet.
- Zuzüger aus anderen Kantonen haben dieselben Kriterien zu erfüllen wie Zuzüger aus dem Ausland. Eine aktive Konkurrenzierung anderer Kantone ist jedoch nicht beabsichtigt.

- Der Zuzug in eine Gemeinde, die wirtschaftliche Impulse benötigt, wird positiv gewichtet.
- Privilegiert besteuerten Gesellschaften wie Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften (vgl. § 75 f. StG) wird keine Steuererleichterung gewährt.
- Die Gewährung der Steuererleichterung muss massgeblich positive volkswirtschaftliche Auswirkungen zeitigen.

3. Dauer und Umfang der Steuererleichterung

Die Dauer der Steuerleichterung erstreckt sich maximal auf das Gründungs- bzw. Eröffnungsgeschäftsjahr sowie die folgenden neun Jahre. Die Steuererleichterung bezieht sich nur auf die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer, die Vermögens- bzw. Kapitalsteuer und die direkte Bundessteuer werden vollumfänglich erhoben.

Bei natürlichen Personen ist die Steuererleichterung auf das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit beschränkt.

In der Regel findet ein Stufenmodell Anwendung, das einen bestimmten prozentualen Anstieg in der Besteuerung des Reingewinnes im Laufe der Steuererleichterungsperiode vorsieht, bis zu einem steuerbaren Reingewinn von 100 % im elften Jahr.

Wird im Laufe der Steuerleichterungsperiode der Mitarbeiterbestand wesentlich (um mehr als fünf Mitarbeiter/innen) aufgestockt, wird für dieses eine Jahr ein zusätzlich reduzierter Satz gewährt.

4. Auflagen und Bedingungen

- Die Abschreibungen müssen mindestens den ordentlichen Abschreibungssätzen gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung entsprechen.
- Bei Betriebsverlegung aus dem Kanton Schwyz vor Ablauf der Steuererleichterung sind die durch die gewährte Steuererleichterung entgangenen Steuern (inklusive Zinsen) geschuldet.
- Die Bestimmungen allfällig anwendbarer Doppelbesteuerungsabkommen bleiben vorbehalten.
- Die Vereinbarung über die Steuererleichterung kann durch den Regierungsrat widerrufen werden, wenn die vereinbarten Bedingungen nicht eingehalten werden.

5. Vorgehen

Gesuche sind an Josef Gisler, Abteilungsleiter VA II (Selbstständigerwerbende und juristische Personen), Kantonale Steuerverwaltung Schwyz, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz, zu richten, der auch

für allfällige Fragen gerne zur Verfügung steht (Telefon direkt 041 819 24 10; E-Mail josef.gisler@sz.ch).

Das Gesuch soll – neben dem Antrag mit Begründung – folgende Angaben enthalten:

- Zweck des Unternehmens
- Standortgemeinde
- Beteiligungs- und führungsmässige Struktur (Organigramm)
- Management
- Produkte und Dienstleistungen
- Märkte, in denen das Unternehmen tätig ist oder sein wird
- Konkurrenzsituation mit Bestätigung, dass keine Konkurrenz im Kanton Schwyz domiziliert ist
- Finanzierung des Unternehmens
- Anzahl Mitarbeitende
- Anzahl Lehrstellen
- Geplante Investitionen
- Planbilanz und Planerfolgsrechnung für mindestens drei Jahre
- Unternehmensspezifische Besonderheiten

Mit einem Businessplan werden die vorstehenden Anforderungen in der Regel abgedeckt.

6. Wirtschaftsförderung

Die Wirtschaftsförderung steht als Kontaktvermittlung zu Verwaltungsstellen und externen Spezialisten sowie bei Fragen zu verfügbaren Liegenschaften, zum Arbeitsmarkt etc. gerne zur Verfügung. Ansprechpartnerin ist Frau Joana Filippi, Wirtschaftsförderung, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1180, 6431 Schwyz (Telefon direkt 041 819 16 13; E-Mail joana.filippi@sz.ch).

7. Entscheid

Die Kantonale Steuerverwaltung prüft das Gesuch um Steuererleichterung, hört die Standortgemeinde an und stellt dem Regierungsrat Antrag. Zuständig für den Entscheid ist der Regierungsrat.

Kantonale Steuerverwaltung
in Zusammenarbeit mit der Wirtschaftsförderung

Schwyz, im Oktober 2004

Genehmigt durch den Regierungsrat
anlässlich der Sitzung vom 12. Oktober 2004

Umsetzung des Fusionsgesetzes im kantonalen Steuerrecht

1. Ausgangslage

Am 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301) über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) in Kraft getreten. Das Fusionsgesetz regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene. Während die steuerrechtlichen Bestimmungen dieses Gesetzes für die direkte Bundessteuer sofort in Kraft traten, räumt Art. 72e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den Kantonen eine Frist von drei Jahren ein, um ihr Steuergesetz an das Fusionsgesetz anzupassen. Der Kanton Schwyz entschied sich, die steuerrechtlichen Bestimmungen des Fusionsgesetzes im Rahmen der Teilrevision des Steuergesetzes per 1.1.2007 ins kantonale Steuerrecht zu überführen. Es ist deshalb zu prüfen, welche Umstrukturierungen auf Grund der geltenden Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes steuerneutral durchgeführt werden können.

2. Umstrukturierungen ohne kantonale Steuerfolgen

Die §§ 20 und 67 StG wurden bewusst offen und flexibel formuliert, damit in der Veranlagungstätigkeit jeweils den aktuellen Entwicklungen der Praxis Rechnung getragen werden kann. Auf Grund der offenen Formulierung

von § 20 ist die steuerneutrale Umstrukturierung von Personenunternehmen analog Art. 19 Abs. 1 lit. a und b DBG möglich. Ebenso gestattet die Formulierung von § 67 StG Zusammenschluss, Umwandlung sowie Auf- oder Abspaltung von juristischen Personen steuerneutral und neu ohne Sperrfrist analog Art. 61 Abs. 1 lit. a und b DBG. Weiter ist die steuerneutrale Übertragung auf eine Tochtergesellschaft (Ausgliederung) (vgl. Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG) möglich. In diesem Fall muss jedoch kantonal ein Revers im Sinne von Art. 24 Abs. 3ter StHG vereinbart werden, da sonst bei einer Verletzung der Sperrfrist kantonal keine Rechtsgrundlage zur Nachbesteuerung bestünde. Für die Grundstückgewinnsteuer gelten die vorgenannten Umstrukturierungstatbestände auf Grund der engeren Formulierung von § 107 lit. e und f StG nur als steueraufschiebende Veräusserungen, sofern die übernommenen bzw. übertragenen Betriebe als solche im Wesentlichen unverändert weitergeführt werden und es sich nicht um die Übertragung von Vermögenswerten im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG auf andere Personenunternehmungen resp. die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens im Sinne von Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG handelt.

3. Umstrukturierungen mit kantonalen Steuerfolgen

Für die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens zwischen inländischen Konzerngesellschaften (vgl. Art. 61 Abs. 3 DBG), für den Austausch von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten (vgl. Art. 19 Abs. 1 lit. c und Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG) sowie für die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen (vgl. Art. 64

Abs. 1bis DBG) fehlt kantonal selbst bei grosszügiger Auslegung die gesetzliche Grundlage. Eine steuerneutrale Umstrukturierung ist deshalb bei diesen Sachverhalten weder für die direkten Steuern noch für die Grundstückgewinnsteuer möglich.

Kantonale Steuerverwaltung

Schwyz, im Oktober 2004

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 7. Mai 2004
i.S. X. (BGE 2P.323/2003)

Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV); Festlegung des Zeitpunkts eines Wohnsitzwechsels und der Realisation von Dividenden

Wohnsitzwechsel: Durch Wollen und Absichtserklärungen allein verändert sich die persönliche Situation nicht, sondern erst durch den Aufenthalt mit der Absicht des dauernden Verweilens, wozu eine gewisse Kontinuität des Verweilens gehört. Eine kurzfristige Präsenz am beabsichtigten neuen Wohnsitz, unterbrochen durch Berufs- und Ferienabwesenheit, reicht noch nicht zur Annahme dauernden Verweilens (Erw. 3).

In steuerlicher Hinsicht gilt Dividendenertrag im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses als realisiert. Ein allfällig späterer Fälligkeitstermin ist unerheblich (Erw. 4).

Sachverhalt

A. X., alleiniger Verwaltungsrat der Y. Holding AG, in A., hielt im Jahr 2000 sämtliche Aktien dieser Gesellschaft mit einem Aktienkapital von Fr. 600 000.--. Die Y. Holding AG schloss ihre Bücher jeweils per Ende

Jahr ab, für das Geschäftsjahr 1999 per 31. Dezember 1999. Die ordentliche Generalversammlung für dieses Geschäftsjahr fand am 6. Oktober 2000 statt. Dort wurde auf dem Aktienkapital von Fr. 600 000.-- eine Dividende von Fr. 3 200 000.-- beschlossen und deren Fälligkeit auf den 31. Oktober 2000 festgesetzt.

Seit Ende September oder anfangs Oktober 2000 lebt X. von seiner Ehefrau getrennt. Er hatte am 27. September 2000 in B./SZ eine 5 ½-Zimmer-Terrassenwohnung erworben und für seine Bedürfnisse (u.a. Parkettböden in sämtlichen Räumen, Saunaeinbau) umbauen lassen. Vom 2. bis 5. Oktober 2000 war er beruflich und vom 9. bis 13. Oktober 2000 ferienhalber abwesend. Am 16. Oktober 2000 meldete er sich bei der Einwohnerkontrolle A. ab und gleichentags in B. an.

B. In den zürcherischen Steuererklärungen für die Staats- und Gemeindesteuer und für die direkte Bundessteuer 2000 nannte X. als Dauer der Steuerpflicht im Kanton Zürich den Zeitraum vom „1.1.2000 bis 15.10.2000“ und vermerkte „Wegzug in den Kanton Schwyz per 16.10.2000“. Als Zivilstand gab er an: „getrennt seit 16.10.2000“. Die am 6. Oktober 2000 beschlossene (Substanz-)Dividende der Y. Holding AG deklarierte er in der zürcherischen Steuererklärung nicht, sondern im Wertschriftenverzeichnis für die Fälligkeiten 1999/2000 zur schwyzerischen Steuererklärung. Auf den amtlichen Formularen machte er keine Angaben über den genauen Zuzug in den Kanton Schwyz.

Am 15. Juli 2003 wurde dem Steuerpflichtigen vom Kantonalen Steueramt Zürich die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern 2000 für

die Periode vom 1. Januar 2000 bis 15. Oktober 2000 eröffnet. Die Dividende der Y. Holding AG wurde aufgerechnet. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wies das Kantonale Steueramt Zürich mit Entscheid vom 14. November 2003 ab.

C. Hiergegen führt der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 17. Dezember 2003 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV). Er beantragt, der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 14. November 2003 sei aufzuheben und das Ende der Steuerpflicht im Kanton Zürich sei auf den Zeitpunkt des Wegzuges aus dem Kanton Zürich am 30. September 2000 festzulegen. Es sei ferner festzustellen, dass die Dividende der Y. Holding AG in der Höhe von Fr. 3 200 000.-- im Kanton Schwyz zu versteuern sei.

D. Mit Schreiben vom 29. Dezember 2003 eröffnete die Gemeinde B. X. die definitive Veranlagungsverfügung vom 18. November 2003 samt Steuerausscheidung für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 1999/2000 für die Bezugszeit vom 16. Oktober bis 31. Dezember 2000. In dieser Veranlagung wurde die Substanzdividende der Y. Holding AG ebenfalls erfasst. Gegen diese Veranlagungsverfügung führt der Steuerpflichtige ebenfalls staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV. Er beantragt, es sei der Beginn für die Bezugszeit im Kanton Schwyz auf den 1. Oktober 2000 vorzuverlegen. Eventualiter – falls das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich für die Dividende der Y. Holding AG anerkannt würde – sei die Veranlagungsverfügung des Kantons Schwyz vom 18. November 2003 aufzuheben und das steuerbare

Einkommen auf Fr. 2 119 600.-- (Gesamteinkommen Fr. 2 165 500.--) festzusetzen.

E. Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt, die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Kanton Zürich sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz stellt die Begehren, es sei die Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Jahre 2000 auf den Kanton Zürich für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September und auf den Kanton Schwyz für die Dauer vom 1. Oktober bis 31. Dezember aufzuteilen; die am 31. Oktober 2000 fällig gewordene Dividende der Y. Holding AG in der Höhe von Fr. 3 200 000.-- sei dem Kanton Schwyz zur Besteuerung zuzuweisen.

Erwägungen

1. ...

2. Nach den vom Bundesgericht zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 aBV, Art. 127 Abs. 3 BV) aufgestellten Kollisionsregeln sind Beteiligungserträge und insbesondere Dividenden auf Aktien am Wohnsitz des steuerpflichtigen Eigentümers zu versteuern (BGE 95 I 26, E. 2, 3; 98 Ia 86, E. 3a S. 92). Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz (oder sein Hauptsteuerdomizil) von einem Kanton in einen anderen, so sind die Dividenden nicht in beiden Kantonen pro rata temporis zu versteuern. Das ausschliessliche Besteuerungsrecht steht viel-

mehr dem Kanton zu, wo der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Ausschüttung seinen Wohnsitz oder sein Hauptsteuerdomizil hat (BGE 83 I 100, E. 4; Urteil 2P.75/2002 vom 23. Januar 2003, E. 5, RDAF 58/2002 II, S. 518, 527).

Im vorliegenden Fall wird die am 6. Oktober 2000 von der Generalversammlung der Y. Holding AG beschlossene Dividendenausschüttung sowohl vom Kanton Zürich als auch vom Kanton Schwyz besteuert. Es handelt sich um eine sog. aktuelle Doppelbesteuerung, weil beide Kantone die Steuerhoheit für den gleichen Ertrag und die gleiche Periode beanspruchen. Sie muss zur Wiederherstellung des verfassungsmässigen Zustandes beseitigt werden. Der Besteuerungskonflikt hat seine Ursache darin, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz verlegt hat. Zu entscheiden ist somit, wann die fragliche (Substanz-)Dividende zugeflossen ist und wo der Beschwerdeführer in diesem Zeitpunkt seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hatte.

3.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer unselbstständig erwerbenden Person an demjenigen Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 ZGB), wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289, E. 2a, S. 293; ASA 63, 836, E. 2a; s. auch Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG). Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äusse-

re Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGE 123 I 289, E. 2a; 108 Ia 252, E. 5a, S. 255).

3.2 Der Beschwerdeführer ist in der Y. Holding AG als Verwaltungsrat und Geschäftsführer tätig und damit unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten unselbstständig erwerbstätig (vgl. BGE 121 I 259, E. 3, S. 261 ff.). Die vorerwähnte Rechtsprechung findet auf ihn daher Anwendung. Er hat sein Hauptsteuerdomizil im Laufe des Jahres 2000 vom Kanton Zürich in den Kanton Schwyz verlegt. Art. 68 StHG in der auf den 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Fassung vom 15. Dezember 2000 (AS 2001 1050), wonach bei einer Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz im Laufe der Steuerperiode diese nicht mehr in Zeitabschnitte zerlegt wird, ist daher im vorliegenden Fall ratione temporis nicht anwendbar. Vielmehr ist hier noch die bisherige Bundesgerichtspraxis zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV massgebend, wonach bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Hauptsteuerdomizils in einen anderen Kanton die Steuerhoheit in diesem Zeitpunkt auf den Zuzugskanton übergeht (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Auflage 2003, S. 34; Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 2, IV A, Nr. 9). Dabei grenzt das Bundesgericht bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes die Steuerhoheit der einzelnen Kantone nach Tagen ab, sofern sich der Zeitpunkt des Übergangs genau feststellen lässt. Wo hingegen über den Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels Unsicherheit besteht, der Übergang des Mittelpunktes der persönlichen Beziehungen nachträglich nicht mehr genau festgestellt werden kann, wird die

Steuerhoheit nach halben oder allenfalls ganzen Monaten abgegrenzt (Locher/Locher, ebenda).

3.3 Vorliegend lässt sich der Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels des Beschwerdeführers auf Grund seiner eigenen Angaben präzise feststellen: In der Steuererklärung für die zürcherische Staatssteuer gab er in der entsprechenden Rubrik für die „Dauer der Steuerpflicht“ im Kanton Zürich an: „vom 1.1.2000 bis 15.10.2000“. In der Steuererklärung für die direkte Bundessteuer vermerkte er ebenfalls „Wegzug in den Kanton Schwyz per 16.10.2000“. Entsprechend beanspruchte die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz in ihrer Veranlagungsverfügung vom 18. November 2003 die Steuerhoheit für die Zeit ab 16. Oktober 2000. Der Beschwerdeführer ist auf seinen Angaben zu behaften. Es ist widersprüchlich, wenn er vor Bundesgericht nun beantragt, die Bezugszeit im Kanton Schwyz sei auf den 1. Oktober 2000 vorzuverlegen. Abgesehen davon ist eine Domizilverlegung auf den 1. Oktober 2000 wenig glaubhaft. Wohl wird in der Scheidungskonvention zwischen dem Beschwerdeführer und seiner inzwischen von ihm geschiedenen Ehefrau festgehalten, dass die Ehegatten seit Ende September 2000 getrennt lebten. Dasselbe bestätigte die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers in ihrem Schreiben vom 1. September 2003. Dabei ist jedoch zu beachten, dass der Beschwerdeführer nach seinen eigenen Angaben vom 2. bis 5. Oktober 2000 beruflich und vom 9. bis 13. Oktober ferienhalber abwesend war. Diese Ortsabwesenheiten können nicht dem Zuzugskanton angerechnet werden. Durch Wollen und Absichtserklärungen allein veränderte sich die persönliche Situation nicht, sondern erst durch den Aufenthalt mit der Absicht des dauernden Verweilens. Dabei gehört zum

Aufenthalt eine gewisse Kontinuität des Verweilens (ASA 24, 323, E. 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Basel/Therwil 2001, N 13 zu Art. 3 DBG mit Hinweisen). Auch die kurzfristige Präsenz am neuen Ort für die Einweihungsfeier vom 30. September 2000 in B. reichte dazu nicht aus. Der Beschwerdeführer meldete sich denn auch erst am 16. Oktober 2000 in seiner bisherigen Wohngemeinde A. ab und deponierte gleichentags seine Papiere in der neuen Wohngemeinde B. Im vorliegenden Fall decken sich die formellen Aspekte (Schriftenhinterlage) mit den tatsächlichen Verhältnissen. Es ist mithin von einem Wechsel des Hauptsteuerdomizils des Beschwerdeführers auf den 16. Oktober 2000 auszugehen.

4.1 Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des Zufliessens ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder beim Eigentumserwerb. Vorherrschend ist in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz wird in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen; namentlich wenn die Erfüllung der Forderung – die Leistung – als unsicher betrachtet werden muss, wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BGE 113 Ib 23, E. 2e, S. 26; BGE 105 Ib 238, E. 4a, S. 242; bestätigt mit Urteil 2P.75/2002 vom 23. Januar 2003, E. 4.1, in: RDAF 58/2002 II 518, 525; Urteil 2A.181/2002 vom 27. Januar 2003, E. 1.1).

4.2 Gemäss Art. 660 Abs. 1 OR hat jeder Aktionär Anspruch auf einen verhältnismässigen Anteil am Bilanzgewinn, soweit dieser nach Gesetz oder Statuten zur Verteilung unter die Aktionäre bestimmt ist. Diese Bestimmung allein bewirkt noch keinen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Auszahlung einer Dividende. Ein solcher Anspruch entsteht erst, wenn die Generalversammlung durch Gesellschaftsbeschluss auf Antrag des Verwaltungsrates, der mindestens 20 Tage im Voraus bekannt gegebenen werden muss (Art. 700 Abs. 1 und 2 OR), sich entschliesst, ihren Aktionären aus dem ausgewiesen Bilanzgewinn des abgeschlossenen Geschäftsjahres oder aus zurückbehaltenen Überschüssen (Reserven) eine Dividende auszuschütten (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR und dazu Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage 1996, Rz. 1413a ff.; Jonas Misteli, Dividenden-Stripping – Steuerrechtliche Aspekte einer Verschiebung von Aktien über den Dividendenstichtag mittels börslicher Kassageschäfte, Sell/ Buy-Back, Repo und Securities-Lending, Diss. St. Gallen 2001, S. 52). Grundsätzlich wird die Dividende sofort fällig; doch kann die Generalversammlung auch einen späteren Fälligkeitszeitpunkt bestimmen (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, N 62 zu § 40, S. 493; Kurer, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 2. Auflage, 2002, N 26 zu Art. 675). In steuerrechtlicher Hinsicht ist demgegenüber Dividendenertrag im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses sofort realisiert (BGE 94 I 375, E. 3, S. 382 f.; s. auch Urteil vom 17. Februar 1986, NStP 40/1986, S. 81, E. 3a i.f.). Das entspricht auch der in der Lehre vertretenen einhelligen Auffassung (Blumenstein/ Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage 2002,

S. 268; Ernst Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage 1982, N 6 zu Art. 41 BdBSt; Locher, a.a.O., N 135 zu Art. 20 DBG; Misteli, a.a.O., S. 69; Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1996, S. 165 f., 211; Derselbe, Realisation und Zurechnung des Einkommens, in: IFF Forum für Steuerrecht, 3/2003, S. 98). Es muss daher mit der Besteuerung nicht bis zu einem von der Generalversammlung durch Beschluss festgelegten späteren Fälligkeitstermin gewartet werden (Misteli, a.a.O., S. 70; Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, N 43 zu Art. 20 DBG; a.M. Höhn/ Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage 2000, S. 207 f. unter Bezugnahme auf BGE 83 I 100 ff.). In BGE 83 I 100, E. 4, S. 108 f. hat das Bundesgericht zwar erkannt, dass Jahresdividenden auf Aktien doppelbesteuerungsrechtlich dort steuerbar sind, wo die steuerpflichtige Person zurzeit der Fälligkeit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Dabei ist unter dem Begriff „Fälligkeit“ in diesem Urteil indes kein anderer Zeitpunkt als der Generalversammlungsbeschluss gemeint, fielen doch die Daten der Generalversammlungen mit den Zeitpunkten zusammen, an denen die Dividenden ausgeschüttet wurden (so auch Misteli, a.a.O., S. 70 Fn. 310). Eine Ausnahme besteht nach einem kürzlich ergangenen Entscheid des Bundesgerichts für den Liquidationsanteil an einer Aktiengesellschaft (sog. Schlussdividende); dieser fliesst nicht schon im Zeitpunkt zu, an welchem die Generalversammlung über die Liquidation der Gesellschaft Beschluss fasst, sondern erst mit dem Abschluss der effektiven Liquidation, d.h. frühestens nach dreimaligem Schuldenruf (Urteil 2P.75/2002 vom 23. Januar 2003, E. 4.3, in: RDAF 58/2002 II 518,

525 f.). Davon abgesehen ist jedoch Dividendenertrag steuerrechtlich in der Regel im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses realisiert. Auf einen vom Datum des Generalversammlungsbeschlusses abweichenden Fälligkeitstermin kommt es nicht an. Das muss erst recht dann gelten, wenn ein einziger Aktionär sämtliche Aktien der Gesellschaft hält und damit nicht nur den Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die Generalversammlung, sondern auch noch den Fälligkeitszeitpunkt nach Belieben festsetzen kann.

4.3 Vorliegend beschloss die ordentliche Generalversammlung der Y. Holding AG für das Geschäftsjahr 1999 am 6. Oktober 2000 eine Dividendenausschüttung von Fr. 3 200 000.-- auf dem Aktienkapital von Fr. 600 000.--. Die Fälligkeit dieser Ausschüttung wurde auf den 31. Oktober 2000 festgesetzt. Auf den Fälligkeitstermin kann es nach dem Gesagten allerdings nicht ankommen, sondern massgebend ist das Datum der Generalversammlung. An diesem Datum (6. Oktober 2000) hatte der Beschwerdeführer seinen steuerrechtlichen Wohnsitz noch in A. im Kanton Zürich, weshalb die beschlossene Substanzdividende von diesem Kanton besteuert werden kann. Vom Kanton Schwyz darf dieses Einkommen nicht nochmals besteuert werden.

5. Die staatsrechtliche Beschwerde ist nach dem Gesagten gegenüber dem Kanton Schwyz begründet, und die angefochtene Veranlagung vom 18. November 2003 ist aufzuheben. Gegenüber dem Kanton Zürich ist die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. März 2004
i.S. Z. AG in Liq. (VGE 624/03 + 625/03)

Kapitalsteuer; subjektive Steuerpflicht und massgebendes Kapital einer Gesellschaft im Liquidationsstadium (§ 6a Abs. 4 und § 39 Abs. 1 lit. a aStG)

Die subjektive Steuerpflicht einer Gesellschaft in Liquidation endet nicht mit dem Generalversammlungsbeschluss über die Auflösung der Gesellschaft gemäss Art. 736 Ziff. 2 OR, sondern erst nach Abschluss aller wesentlichen Liquidationshandlungen im Sinne von Art. 742 bis 745 OR. Entscheidend sind nicht formelle Kriterien, sondern allein die materielle Beendigung der Liquidation (Erw. 4).

Dem klaren Wortlaut von § 39 Abs. 1 aStG und den ausführenden Bestimmungen der Dienstanleitung (Ziff. 234) zufolge kommt dem einbezahlten Aktien- oder Stammkapital der Charakter eines zu besteuernden Mindestkapitals zu (Erw. 5 bis 8).

Sachverhalt (gekürzt)

A. Mit Veranlagungsverfügung 2000 vom 14. Januar 2003 (Versand) wurde die Z. AG in Liq. für das Jahr 2000 kantonal mit einem steuerbaren

Reingewinn von Fr. 0.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 100 000.-- sowie bundessteuerlich mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- eingeschätzt.

B. Am 17. Februar 2003 erhob die Z. AG in Liq. gegen die Veranlagungsverfügung vom 14. Januar 2003 Einsprache mit den Anträgen, es sei die Veranlagungsverfügung 2000 aufzuheben und kantonal wie bundessteuerlich jeweils ein steuerbares Kapital von Fr. 0.-- festzulegen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.

C. Am 8. September 2003 entschied die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, die Einsprache kantonal abzuweisen und bundessteuerlich nicht darauf einzutreten.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Z. AG in Liq. am 22. Oktober 2003 (Datum des Poststempels) fristgerecht Beschwerde (Verfahren 624/03) beim Verwaltungsgericht Schwyz mit 7 Anträgen, insbesondere verlangte sie die Herabsetzung des steuerbaren Kapitals auf Fr. 0.--.

E. Am 3. November 2003 reichte die Beschwerdeführerin eine weitere Beschwerde ein, in welcher die Anträge vom 22. Oktober 2003 vollständig wiederholt und um zwei Anträge erweitert werden (Verfahren VGE 625/03).

Aus den Erwägungen

1. – 2. ...

3. Die Vorinstanz ist auf die Beschwerde bezüglich der direkten Bundessteuer mangels Vorliegen eines Anfechtungsobjektes (keine Kapitalsteuer gemäss DBG) nicht eingetreten. Dieses Nichteintreten wird vorliegend, wie aus Antrag Ziff. 4 hervorgeht und entgegen dem generellen Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheides (Antrag Ziff. 1), nicht angefochten. Nachdem bei der Bundessteuer ausdrücklich die Steuer auf Fr. 0.-- veranlagt worden ist, bestünde offensichtlich auch kein Anfechtungsinteresse.

4. Zu prüfen sind vorliegend die Fragen, wann die subjektive Steuerpflicht einer Gesellschaft, welche sich in Liquidation befindet, endet und wie sich das für die Besteuerung massgebende Kapital einer Gesellschaft in Liquidation bemisst.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass mit dem Liquidationsbeschluss an der Generalversammlung vom ...1999 die Steuerpflicht beendet ist und somit die Veranlagungsverfügung 2000 vom 14. Januar 2003 (Versand) der Kantonalen Steuerkommission (recte: Steuerverwaltung; Anmerkung der Redaktion) gegenstandslos geworden sei.

4.1 Gemäss § 6a Abs. 4 des bis zum 31. Januar 2000 geltenden kantonalen Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (aStG; nGS § 59 Abs. 2) endet die Steuerpflicht mit Abschluss der Liquidation (sowie mit der

Verlegung des Sitzes und der tatsächlichen Geschäftsleitung ausserhalb des Kantons oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte).

Auf Grund des klaren Wortlautes dieser Bestimmung ist die Beschlussfassung der Generalversammlung über die Liquidation gemäss Art. 736 Ziff. 2 OR (vorliegend der ...1999) nicht massgebend, sondern der Abschluss der Liquidation, d.h. der Zeitpunkt der Beendigung der Liquidation nach Durchführung aller wesentlicher Liquidationshandlungen im Sinne von Art. 742 bis 745 OR, wozu auch die Tilgung sämtlicher Steuerschulden gehört (vgl. StE 1996 B 71.4 Nr. 5 Erw. 2.a; Böckli, Schweizer Aktienrecht, Zürich 1996 Rz. 1961b; Handkomm-Kuster OR Art. 746 N 1). Erfolgt eine vorzeitige Verteilung des Vermögens gemäss Art. 745 Abs. 3 OR nach Ablauf von drei Monaten nach dem dritten Schuldenruf, endigt damit auch die Steuerpflicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 59 Rz. 12). Entscheidend sind somit nicht formelle Kriterien, sondern allein die materielle Beendigung der Liquidation.

4.2 Im Fall der Beschwerdeführerin erfolgte erst die Auflösung der Gesellschaft gemäss Gesellschaftsbeschluss vom ...1999 mit Eintrag im Handelsregister vom ...9.1999. Weitere Liquidationshandlungen sind nicht ausgewiesen. Gemäss Bestätigung des kantonalen Handelsregisterführers vom 22. März 2004 wurden bisher weder der von Gesetzes wegen obligatorische Schuldenruf nach Art. 742 Abs. 2 OR veranlasst, noch eine Handelsregisteranmeldung zur Löschung eingereicht (Art. 746 OR).

Da somit die Liquidation der Gesellschaft noch nicht als abgeschlossen im Sinne von § 6a Abs. 4 aStG gelten kann, unterliegt sie nach wie vor der Steuerpflicht.

5. Strittig ist vorliegend weiter die Frage der Bemessung des steuerbaren Kapitals einer Gesellschaft, die ihre Liquidation beschlossen hat.

5.1 Die Erhebung einer Steuer auf einem Kapital von Fr. 100 000.-- wurde im angefochtenen Entscheid damit begründet (S. 3 f.),

– dass Aktiengesellschaften gemäss § 37 aStG kantonal eine Kapitalsteuer zu entrichten hätten, wobei für deren Höhe u.a. das einbezahlte Aktien- oder Stammkapital berücksichtigt werde;

– dass das einbezahlte Aktien-, Stamm- oder Anteilscheinkapital der Kapitalsteuer ohne Rücksicht darauf unterliege, ob es nach einer ordnungsgemäss aufgestellten Bilanz durch Aktiven voll gedeckt sei oder nicht; mithin sei mindestens das einbezahlte nominelle Kapital zu versteuern; hierbei verweist die Vorinstanz auf Ziff. 234 der Dienstanleitung sowie auf Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. Auflage, Zürich 1997, § 47 N 5;

– dass vorliegend kantonal in korrekter Weise das einbezahlte Aktienkapital von jeweils Fr. 100 000.-- als steuerbares Kapital veranlagt worden sei, womit das einsprecherische Argument, die streitbetroffene Gesellschaft weise gar keine Aktiven aus, nicht verfange.

5.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es gehe nicht an, auf einen Kommentar zum Steuergesetz eines anderen Kantons (Zürich) abzustellen, wenn der Kanton Schwyz keinen entsprechenden Kommentar habe. Es werde bestritten, dass das Aktienkapital zu versteuern sei, egal ob es voll durch Aktiven gedeckt sei oder nicht. Es werde beantragt, § 59 Abs. 2 aStG einer Novellierung zu unterziehen und der Europäischen Menschenrechtskonvention innert 60 Tagen kompatibel zu redigieren, damit der Leerlauf im ganzen kantonalen Verwaltungsapparat, inklusive dem Steuererlassverfahren nach Rechtskraft der Steuerveranlagung gemäss Auskunft der Steuerbehörden, sofort eingestellt werde. Gestützt auf Art. 127 Abs. 2 und Abs. 3 BV sei die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.

6.1 Auch für das kantonale Steuerrecht galten bis zum Inkrafttreten der revidierten Bundesverfassung die allgemein gültigen verfassungsmässigen Rechte. Die Grundsätze der Besteuerung werden nunmehr in Art. 127 nBV ausdrücklich festgehalten. Es sind dies u.a. das Legalitätsprinzip sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Weiter beachtlich ist u.a. die Eigentumsgarantie (Art. 26 nBV; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., VB zu StG, Rz. 6 f.).

Besondere Beachtung kommt dem Legalitätsprinzip aus der Optik des Vorranges des formellen Gesetzes bei der Ausübung der delegierten Rechtssetzungsbefugnis zu; eine Verordnung darf dem formellen Gesetz nicht widersprechen (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 1, 8. Auflage, Bern 1997, § 4 Rz. 111 ff.; Blumenstein/Locher, System des

Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 12). Sind die Voraussetzungen im Gesetz selbst genannt, ist es zulässig, weitere Richtlinien und Details in untergeordneten Verordnungen, Dienstanweisungen etc., die von der Exekutive erlassen werden, zu regeln (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., VB zu StG, Rz. 62).

6.2 Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Gesetzesbestimmung – die nicht in Folge von Unvereinbarkeit mit übergeordneten verfassungsmässigen Prinzipien unbeachtlich zu bleiben hat – in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. An einen klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden, sofern dieser den wirklichen Sinn der Norm wiedergibt. Abweichungen von einem klaren Wortlaut sind indessen zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass dieser nicht dem wahren Sinn der Bestimmung entspricht (vgl. BGE 127 III 318 Erw. 2b mit Hinweisen).

7.1 Für die Berechnung des steuerbaren Kapitals fallen gemäss § 39 Abs. 1 aStG in Betracht das einbezahlte Aktien- oder Stammkapital (lit. a), die offenen Reserven (lit. b) sowie die stillen Reserven, soweit ihre Bildung als Gewinn versteuert wurde (lit. c). Das steuerbare Kapital bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (Abs. 2).

7.2 Die Vorinstanz hat sich auf Ziff. 234 der Dienstanleitung berufen, die wie folgt lautet:

„Das einbezahlte Aktien- oder Stammkapital unterliegt der Kapitalsteuer ohne Rücksicht darauf, ob es nach einer ordnungsgemäss aufgestellten Bilanz durch Aktiven voll

gedeckt ist oder nicht. Die Gesellschaft hat das einbezahlte nominelle Aktien- oder Stammkapital als Kapital zu versteuern, auch wenn ihr wirkliches Vermögen kleiner ist. Passivsaldi der Bilanz dürfen nicht vom Aktien- oder Stammkapital, sondern nur von steuerbaren Reserven abgezogen werden."

Neben allgemeinen Weisungen war insbesondere diese Dienstanleitung vom Regierungsrat als mit der Aufsicht über den Vollzug des Steuergesetzes betrauter Behörde gestützt auf die Delegationsnorm von § 58 Abs. 1 aStG zwingend zu erlassen, im Amtsblatt anzuzeigen und jedem Steuerpflichtigen auf Verlangen unentgeltlich abzugeben. Auf Grund dieser Delegationsnorm kommt der Dienstanweisung mithin die Funktion einer (unselbstständigen) Verordnung zu. Die Konkretisierung der Bemessung des steuerbaren Aktien- oder Stammkapitals in der zitierten Ziff. 234 bewegt sich innerhalb des vom Gesetzgeber gesetzten Rahmens (vgl. Häfelin/ Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Zürich 2002, Rz. 407). Insbesondere hält sich die Dienstanweisung an die betragsmässige Höhe der Abgabe in § 39 Abs. 1 aStG als neben dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Gegenstand der Abgabe wesentlichen Element einer Abgabe, das der (formell-)gesetzlichen Grundlage bedarf (vgl. Blumenstein/ Locher, a.a.O., S. 12; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 2695). Die (formelle) Rechtmässigkeit der vorliegend erhobenen Steuer auf dem gesamten einbezahlten bzw. vorliegend durch Sacheinlagen vollumfänglich liberierten Aktienkapital von Fr. 100 000.-- ist folglich erstellt.

7.3 Die Argumentation der Beschwerdeführerin, es gehe nicht an, auf den Kommentar des Steuergesetzes eines anderen Kantons abzustellen, entbehrt somit gleichzeitig der Grundlage. Durch den Hinweis auf den Zürcher Kommentar wird nur bewiesen, dass die auf Gesetz und Dienstan-

weisung abgestützte Praxis des Kantons Schwyz nicht singulärer Art ist (vgl. nachstehend Erw. 8).

8.1 Der Wortlaut von § 39 Abs. 1 aStG spricht unmissverständlich und vorbehaltlos vom *einbezahlten* Aktien- oder Stammkapital. Nachdem es sich bei den offenen Reserven und stillen Reserven um Variablen handelt, welche sich (unter Vorbehalt der gesetzlichen Bestimmungen) von Steuerperiode zu Steuerperiode verändern können, kommt dem einbezahlten Aktien- oder Stammkapital der Charakter eines zu besteuernden Mindestkapitals zu. Die auf diesem Mindestkapital zu entrichtende Kapitalsteuer ist mithin vergleichbar mit der bei natürlichen Personen vorgesehenen Kopfsteuer gemäss § 36 aStG. Auf den klaren Wortlaut ist vorliegend demzufolge abzustellen. Dies folgt auch aus dem Vergleich mit den Regelungen anderer Steuergesetze.

8.2 Analog der kantonalschwyzerischen Regelung unterlag auch nach Art. 48 lit. b Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) das einbezahlte Grund- oder Stammkapital der Kapitalbesteuerung. Känzig (Ernst Känzig, Die Direkte Bundessteuer, 2. Auflage, II. Teil, Basel 1992, N 42 zu Art. 48) weist darauf hin, dass diese Vorschrift einen Abzug der Schulden vom einbezahlten Grund- oder Stammkapital ausschliesse. Die gleiche Auffassung vertreten Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, Bern 1986 (§ 21 Rz. 13), mit dem Hinweis, dass Ausnahmen von dieser Regel nur insoweit zulässig sind, als das Gesetz eine solche vorsehe. Dies war der Fall in Art. 76 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG; SR 642.11), wonach als steuerbares Eigenkapital

von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich am Ende einer Steuerperiode in Liquidation befinden, das Reinvermögen galt. Eine solche Bestimmung, die auf Bundesebene infolge des Verzichts auf die Erhebung einer Kapitalsteuer mit der Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 aufgehoben worden ist, liegt für das kantonale Recht gerade nicht vor. Abgesehen davon sah Art. 74 Abs. 2 DBG in Fortführung des vorbestehenden Konzepts des steuerbaren Eigenkapitals (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 311) analog zum vorliegend relevanten schwyzerischen Recht die Besteuerung mindestens des einbezahlten Kapitals vor, was selbst dann galt, wenn es als Folge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt war (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 19, Rz. 6).

8.3 In der kantonalen Rechtsprechung zur Eigenkapitalsteuer der Kapitalgesellschaften war dieselbe Frage von der Steuerrekurskommission des Kantons Aargau in einem Entscheid vom 27. Januar 1978 i.S. D. zu beurteilen (vgl. AGVE 1978, 447 ff.). In Abweichung zum vorliegenden Sachverhalt betraf es in jenem Fall indes eine Aktiengesellschaft in Nachlassliquidation. In diesem Entscheid wurde festgehalten, dass auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift von § 16 Abs. 2 aStG-AG, dass *mindestens* das einbezahlte Grund- und Stammkapital zu besteuern sei, Passivsaldi (Verlustvorträge) vom Abzug ausgeschlossen würden; ob das Grundkapital durch die Aktiven gedeckt sei oder nicht, spiele keine Rolle. Im Weiteren wurde zur Begründung auch der Charakter der Kapitalsteuer als einer Objektsteuer ins Felde geführt, die ohne Rücksicht auf die Höhe der Schulden erhoben würde (Erw. 2, mit Hinweisen auf die Lehre; für

eine Qualifikation der Kapitalsteuer als Subjektsteuer vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 3 Rz. 82). Bei Objektsteuern ist indes auf die (persönliche) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit keine Rücksicht zu nehmen (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 141).

8.4 Von dieser Praxis und Rechtsprechung ist auch – vorbehalten einer anders lautenden kantonal-gesetzlichen Bestimmung – unter dem Regime des Steuerharmonisierungsgesetzes nicht abzuweichen. Unzulässig ist nur die Besteuerung des nicht einbezahlten Aktienkapitals (vgl. Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2 [2. Auflage], Art. 29a Rz. 6; vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerecht, Bern 1999, S. 319: Besteuerung des einbezahlten Grundkapitals nach Aufgabe der Steuerbarkeit *mindestens* des einbezahlten Grundkapitals „aus verwaltungsökonomischen Gründen“).

8.5 Im bereits erwähnten Entscheid AGVE 1978, 447 ff. musste die Frage, ob § 16 Abs. 2 aStG-AG bei einer Kapitalgesellschaft in Nachlassliquidation angewendet werden könne, selbst wenn sich das Grundkapital „in nichts aufgelöst“ habe, nicht beantwortet werden. Das Gleiche gilt vorliegend. Abgesehen von der Auflösung der Gesellschaft gemäss Gesellschaftsbeschluss (im Sinne von Art. 736 Ziff. 2 OR) vom ...1999 mit Eintrag im Handelsregister vom ...9.1999 wurden bis anhin keine weiteren Liquidationshandlungen vorgenommen (vgl. vorstehend Erw. 4.2). Mithin drängt sich die Annahme auf, dass im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses keine Überschuldung vorlag, weil in diesem Fall entweder der Gesellschaft Sanierungsmassnahmen vorzuschlagen gewesen wären oder allen-

falls der Richter hätte benachrichtigt werden müssen (Art. 725 OR), was auch für den Fall gilt, dass die Revisionsgesellschaft eine offensichtliche Überschuldung festgestellt hätte (Art. 729b OR). In den Fällen, in denen eine Gesellschaft (ohne äusseren Zwang) durch einen Gesellschaftsbeschluss liquidiert wird, ergibt sich regelmässig erst im Rahmen der ordnungsgemässen Durchführung der Liquidationshandlungen (Art. 742 und 743 OR), ob ein positiver Saldo oder aber eine Überschuldung resultiert, welche den Gang zum Richter gemäss Art. 743 Abs. 2 OR erforderlich macht. Bis zu diesem Zeitpunkt besteht grundsätzlich kein Anlass, daran zu zweifeln, dass das einbezahlte Kapital (als minimales Haftungssubstrat) noch vorhanden bzw. gedeckt ist.

Der sich bei den Akten befindenden Bilanz der Z. AG per 31.12.2000, welche null Aktiven und Passiven ausweist und die zudem nicht ordnungsgemäss unterzeichnet ist, kann vorliegend mangels durchgeführter Liquidationshandlungen nur geringe bzw. keine Beweiskraft zukommen.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. Februar 2004 i.S. W. (VGE 621/03)

Grundstückgewinnsteuer: weitere Leistungen im Sinne von § 114 Abs. 1 StG

Der Erlös aus der Einräumung eines Kaufrechts, welches ausgeübt wurde, gilt als weitere Leistung im Sinne von § 114 Abs. 1 StG.

Aus den Erwägungen

1. – 3. ...

4. Gemäss Zürcher Lehre und Rechtsprechung zur Grundstückgewinnsteuer gehören zu den „weiteren Leistungen" im Sinne von § 114 Abs. 1 StG „alle Leistungen, welche in kausalem Verhältnis zur Handänderung stehen. Neben dem Kaufpreis sind daher auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen (innerhalb und ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrages) zu berücksichtigen" (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 220 N 2 ff. und N 20).

Die Beschwerdeführerin hingegen klassifiziert die von der Erwerberin geschuldete Kaufrechtsprämie als nicht „weitere Leistung“ und stützt sich dabei auf folgende Standpunkte:

4.1 Bei dem im Kaufrechtsbegründungsvertrag vom ...2001 eingeräumten Recht handle es sich um ein Kaufrechtsgeschäft und nicht um ein Kaufgeschäft. Es gehe dabei um zwei verschiedene hintereinander liegende Rechtsgeschäfte, da nirgends im Kaufrechtsbegründungsvertrag festgehalten werde, dass die Kaufrechtsprämie in der Höhe von Fr. ... Bestandteil des Kaufpreises von Fr. ... sei. Die beiden Rechtsgeschäfte dürften steuerlich nicht einfach in ein und denselben Topf geworfen werden, da sie sich nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich klar voneinander unterscheiden. Das Kaufrechtsprämiengeschäft sei ein im Wertschriften- und Immobilienbusiness häufig vorkommendes Rechtsgeschäft, das bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen die Einkommenssteuerpflicht auslöst, jedoch aber nie die Grundstückgewinnsteuerpflicht. Gemäss öffentlich beurkundetem Vertrag betrage die Verkaufssumme für das Grundstück Fr. ... und nicht Fr. ... Auch werde im Kaufvertrag nicht erwähnt, dass die Kaufrechtsprämie von Fr. ... Kaufpreisbestandteil sei und es sei auch nie erklärt worden, dass die Kaufrechtsprämie auf den Kaufpreis anrechenbar sei.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz verkenne im Weiteren den tatsächlichen Sachverhalt und den wirtschaftlichen Hintergrund. Denn in casu seien zwei wirtschaftliche und rechtliche Sachverhalte auseinanderzuhalten, von denen der eine grundstückgewinnsteuerfrei und der andere grundstückgewinnsteuerpflichtig sei. Der eine wirtschaftli-

che und rechtliche Sachverhalt sei die Begründung eines Kaufrechts an einem Grundstück gegen Entgelt. Diese Kaufrechtsbegründung sei keine Veräusserung von Grundeigentum, weder rechtlich noch wirtschaftlich und sei daher nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig. Der zweite wirtschaftliche Sachverhalt sei die Übertragung der Liegenschaft GB ... infolge Ausübung des Kaufrechts durch die Kaufrechtsnehmerin. Erst die Ausübung dieses Kaufrechts hat die Verpflichtung der Beschwerdeführerin ausgelöst, die Liegenschaft zum vorbestimmten Preis zu verkaufen und zu übereignen. Dieser Akt sei die rechtliche Veräusserung von Grundeigentum und damit als Grundstückveräusserungsgeschäft grundstückgewinnsteuerpflichtig.

4.2 Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die essentialia negotii des Kaufvertrages (Parteien, Kaufgegenstand und Preis) bereits im Zeitpunkt der Kaufrechtseinräumung, geradezu zeitgleich mit der Kaufrechtsentschädigung, vereinbart wurden. Die Festsetzung der Entgelte erfolgte von den Parteien so nah, dass ein Zusammenhang zwischen den beiden Geldsummen ersichtlich ist. Als weiteres Indiz des engen Zusammenhanges kann folgendes Argument vorgebracht werden: Massgebender Stichtag für die Bewertung der Gesamtheit der Leistungen für die Übereignung des Grundstückes ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, nicht erst der Eigentumsübertragung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 220 N 6). Im Weiteren steht in casu das Kaufrecht wesensgemäss bereits aus zivilrechtlicher Sicht in kausalem Zusammenhang zur Eigentumsübertragung, sodass somit auch das bezahlte Kaufrechtsentgelt in Beziehung zum Kaufvertrag und somit zum

Kaufpreis erscheint. Auch die zeitlich so nahe Ausübung des Kaufrechts (weniger als 7 Monate nach der Einräumung) spricht als weiteres Indiz für den engen Zusammenhang zwischen dem Kaufrechtsvertrag und der Kaufrechtsausübung.

4.3 Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die vereinbarten Fr. ... Gegenleistung der Kaufrechtsnehmerin für das erhaltene Kaufrecht und nicht für die Übertragung des Grundstückes GB ... seien. Dies gehe aus der Tatsache hervor, dass die Beschwerdeführerin als Kaufrechtsgeberin die Kaufrechtsprämie auch dann hätte behalten können, wenn die Kaufrechtsnehmerin das Kaufrecht nicht innert der vereinbarten Frist ausgeübt hätte. Wenn die Kaufrechtsentschädigung bei Nicht-Ausübung nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliege, dann dürfe sie auch nicht bei Ausübung des Kaufrechts der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Mangels wirtschaftlicher oder rechtlicher Veräusserung des Grundstückes GB ... wäre ihr bei Verzicht auf die Ausübung des Kaufrechts zudem keine Grundstückgewinnsteuer auferlegt worden. Die Begründung eines Kaufrechts sei kein (zivilrechtliches) Grundstückveräusserungsgeschäft und deshalb auch kein Grundstückgewinnsteuertatbestand. Ansonsten hätte die Steuerverwaltung bereits anlässlich der Kaufrechtsbegründung vom ...2001 eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung erlassen müssen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass aus dem Gesetzeswortlaut von § 114 Abs. 1 StG klar hervorgeht, dass zur Bestimmung des Veräusserungserlöses nur eine wirtschaftliche und nicht eine zivil- bzw. sachenrechtliche Betrachtungsweise einzunehmen ist und daher der öffentlich beurkundete

Kaufpreis nicht allein für die Grundstückgewinnsteuer massgebend sein kann. Im Veräusserungserlös eingeschlossen ist somit alles, was der Erwerber, in einem wirtschaftlichen Sinn verstanden, an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung leistet. Der Erwerbspreis wird somit auf Grund der Parteivereinbarungen nach wirtschaftlichen Kriterien bestimmt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 220 N 3).

4.4 Im Weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, dass gemäss § 114 Abs. 1 StG Leistungen, die der Veräusserer vom Erwerber für andere Gegenleistungen als die Übertragung des Grundstückes erhält oder erhalten hat, nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig seien. Als Beispiel wird der Mitverkauf von im Grundstück befindlichem Mobiliar erwähnt, welches aber nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliege. Somit sei die Kaufrechtsentschädigung in der Höhe von Fr. ... nicht Veräusserungserlös für das Grundstück, sondern die Entschädigung für das fast 2 Jahre dauernde Kaufrecht. Aber auch Entschädigungen für nicht-liegenschaftliche Sachwerte, die gleichzeitig mit dem Grundstück veräussert werden, seien keine „weiteren Leistungen“ für den veräusserten Grundbesitz und unterliegen nicht der Grundstückgewinnsteuer. Die Beschwerdeführerin erwähnt als Beispiel die Entschädigung des Erwerbers an den Verkäufer, damit dieser das Wohnobjekt bereits vor der rechtlichen Übertragung nutzen könne. Die Entschädigungssumme sei ebenfalls nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig, sondern wie Miet- oder Pachtzinsertrag einkommenssteuerpflichtig.

Dem durch die Beschwerdeführerin vorgebrachten Beispiel der Mitveräusserung von Mobilien kann keine Beachtung geschenkt werden, da das Kaufrecht, wie von der Vorinstanz richtig erkannt, als Beschränkung der Grundeigentümerrechte qualitativ direkt mit der Liegenschaft verknüpft ist, während jede Fahrhabe naturgemäss vom Grundstück zu trennen ist und folgerichtig deren Wert vom Veräusserungserlös auszuklammern ist.

4.5 Sowohl das Bundesgericht wie ein Grossteil der Literatur spricht sich für eine Anrechnung der Kaufrechtsprämie an den Kaufpreis aus. So wird in BGE 117 II 449, Erw. 5a und 5b festgehalten, dass der Erwerbspreis die Gesamtheit der für den Erwerb der Liegenschaft vereinbarten Leistungen des Erwerbers umfasse. Dazu gehöre insbesondere auch die vom Erwerber einem Dritten für die Abtretung eines Kaufrechts ausgerichtete Entschädigung. Gemäss Blumenstein/Locher (System des Steuerrechts, 5. Auflage, S. 167) sind gemäss Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG Rechtsgeschäfte den steuerbaren Veräusserungen gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, z.B. die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechtes an einem Grundstück. Aus dem Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001 ist zu entnehmen, dass der Gewinn aus der Einräumung eines Kaufrechts lediglich dann Erlösbestandteil darstelle und dann der Grundstückgewinnsteuer unterliege, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung des Gewinns die Ausübung des Kaufrechts bereits erfolgt sei. Bis zu diesem Zeitpunkt erfolge die Erfassung des Gewinns aus der Einräumung des Kaufrechts mit der Einkommenssteuer (vgl. Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, N 25).

4.6 Als weiterer Grund für die Hinzurechnung des Kaufrechtsentgeltes von Fr. ... zum Verkaufspreis der Liegenschaft von Fr. ... ist zu werten, dass trotz einem hohen Kaufrechtsentgelt die Käuferin das Recht zur Übertragung des Kaufrechts an einen Dritten nicht erhalten hat. Ein Kaufrecht als eine Art Option (vgl. BSK OR-Hess Art. 216 Rz 4) hat insbesondere dann einen erheblichen selbstständigen wirtschaftlichen Wert, wenn es vom Berechtigten beliebig weiter veräusserbar ist. Dies führte, insbesondere in den Boomjahren des Liegenschaftshandels, zu den häufig anzutreffenden Kettengeschäften. Die fehlende Weiterveräusserungsmöglichkeit des Kaufrechtes macht, insbesondere angesichts des hohen Entgeltes, daher nur dann Sinn, wenn die Kaufrechtseinräumung in einem kausalen Zusammenhang mit dem fest beabsichtigten Grundstückskauf durch die Berechtigte steht. Entsprechend kann das Kaufrecht vorliegend als bedingter Kaufvertrag (vgl. BSK OR-Hess, a.a.O.) oder allenfalls als Vorvertrag betrachtet werden.

4.7 Das Entgelt für die Einräumung eines Kaufrechts ist ein Gewinn, der steuerlich zu erfassen ist und zwar entweder bei der Einkommensbesteuerung oder aber bei der Grundstückgewinnsteuer. Gemäss Lehre und Rechtsprechung gehört dieses Kaufrechtsentgelt dann zum Verkaufserlös und ist mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung des Gewinns die Ausübung des Kaufrechts bereits erfolgt ist (BVR 1976, S. 245/6, E. 3; M. Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, N 25 zu Art. 130; Th. Locher, Kommentar zum DBG, N 50 zu Art. 21 e contrario mit weiteren Hinweisen). Dieser chronologische Ablauf ist vorliegend gegeben.

Im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteuerveranlagung (21.2.2002) hatte die Kaufrechtsberechtigte ihr Kaufrecht ausgeübt (...11.2001) und eine Erfassung mit der Einkommenssteuer hatte (noch) nicht stattgefunden. Letzteres wird denn auch von der Beschwerdeführerin weder geltend gemacht noch nachgewiesen.

Auch in Beachtung dieser Praxis und Lehre ist der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. Juni 2004 i.S. W. (StKE 8/04)

Verletzung von Verfahrenspflichten durch Nichteinreichen der Steuererklärung: die ausgefällte Ordnungsbusse ist eine echte kriminalrechtliche Strafe; vorsätzliche Tatbegehung (§ 201 StG und Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG)

Die Ordnungsbusse ist nicht ein blosses Beugemittel, sondern eine echte kriminalrechtliche Strafe, weshalb ein Steuerpflichtiger auch dann gebüsst werden kann, wenn er nach Ablauf der Frist die behördlich angeordnete Handlung vornimmt. Der Umstand, dass im Steuererklärungsverfahren vor der Ausfällung einer Ordnungsbusse eine schriftliche Mahnung zu erfolgen hat, führt in der Regel dazu, dass der Steuerpflichtige um die Pflichtverletzung weiss und diese in der Folge auch willentlich begeht.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Gemäss § 201 StG bzw. Art. 174 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer auf Grund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung besteht,

trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt. Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 StGB). Der Umstand, dass im Steuererklärungsverfahren vor der Ausfällung einer Ordnungsbusse eine schriftliche Mahnung des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat, führt in der Regel dazu, dass er um die Pflichtverletzung weiss und diese in der Folge auch willentlich begeht (Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 174 DBG N 29). Denn „der Täter kann nicht Konsequenzen seines Handelns, die ihm als unausweichlich erscheinen, ... aus seinem Verwirklichungswillen ausklammern“ (Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 2. Auflage, § 9 N 97).

Der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung ist ein echter Übertretungstatbestand und die darauf gründende Ordnungsbusse somit eine echte kriminalrechtliche Strafe. Daran ändert nichts, dass sie zugleich ein Mittel des Verwaltungszwangs zur Befolgung der steuerlichen Mitwirkungspflichten darstellt. Ist die Ordnungsbusse aber nicht blosses Beugemittel, so kann der Steuerpflichtige auch dann gebüsst werden, wenn er nach Ablauf der Frist die behördlich angeordnete Handlung vornimmt, vorliegend also die Steuererklärung schliesslich eingereicht hat (BGE vom 28.3.1996, ASA 66, S. 145). Entgegen der Ansicht des Einsprechers kann deshalb zum Vorneherein keine Rede davon sein, dass „die Angelegenheit jetzt erledigt und daher neu zu beurteilen“ ist (Schreiben des Einsprechers vom 12.2.2004).

3. Vorliegend bestreitet der Einsprecher ausdrücklich nicht, dass er „Mahnungen bekommen habe“. Aktenkundig ist ferner, dass er die hier

interessierende Steuererklärung 2001/02 erst mit der vorliegenden Einsprache, also nicht vor Verhängung der Ordnungsbusse, geschweige denn innert der angesetzten Frist eingereicht hat. Der objektive Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung ist somit erfüllt.

Mit Bezug auf den subjektiven Tatbestand gibt der Einsprecher zu, dass er um die Verfahrenspflichtverletzung gewusst hat. Hinsichtlich der beim Vorsatz erforderlichen Willenskomponente wendet er jedoch ein, dass er als Alleinunternehmer, der alle Arbeiten im Betrieb selber erledige, Prioritäten setzen müsse, und fügt in der Einspracheschrift hinzu: dass „dabei meine Kunden erste Priorität haben, werden Sie sicher verstehen". Es sei „somit weder schlechter Wille noch Nachlässigkeit der Grund, dass ich Ihnen die Unterlagen erst heute zustelle". In der Sache bestätigt er indessen damit, dass sein Verhalten im Sinne der vorstehenden Ausführungen (Ziff. 2) vorsätzlich war. Dabei kann dahingestellt bleiben, was der Einsprecher unter einem „schlechten" Willen versteht. Entscheidend ist, dass die für ihn sichtbare und, wie er selber betont, nicht (bloss) auf „Nachlässigkeit" beruhende Konsequenz seiner „Prioritäten" war, dass er seinen steuerlichen Verfahrenspflichten nicht rechtzeitig nachkommen würde. Das genügt, um im Sinne des Vorsatzbegriffes von einer willentlichen Verfahrenspflichtverletzung zu sprechen.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abschreibungen
– Voraussetzungen **2004,** 24

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Aufwandbesteuerung **2004,** 74

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Autokosten
– Privatanteil **2004,** 24

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
  – – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36
  – – Zeitpunkt eines Wohnsitzwechsels **2004,** 89
  – – Zeitpunkt der Realisation von Dividenden **2004,** 89

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Fusionsgesetz
– Umsetzung im kantonalen Steuerrecht **2004,** 86

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreiecksтheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74
– Luxusfahrzeug **2004,** 24
– Ertragsverzicht im Konzern **2004,** 29

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
– Transferpreise im Konzern **2004,** 29

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116
– Veräusserungserlös **2004,** 112

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31
– Abgrenzung zum Vermögensertrag **2004,** 3

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73
– aus der beruflichen Vorsorge
– – nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Kapitalsteuer
– Bemessung **2004,** 100

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48

– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113
– Voraussetzungen **2000,** 64
– Rechtsnatur **2004,** 119

Pauschalbesteuerung **2004,** 74

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Rechtsvorschlag
– Beseitigung im Verwaltungsverfahren **2003,** 42

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101
– Voraussetzungen **2004,** 66

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– internationale
  – – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
  – – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
  – – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
  – – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
  – – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuererleichterungen für Unternehmen **2004,** 80

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23
– einer Kapitalgesellschaft in Liquidation **2004,** 100

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Umstrukturierungen
– nach Fusionsgesetz **2004,** 86

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Unternutzungsabzug **2004,** 20

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verjährung
– relative Verjährungsfrist nach altem StG **2004,** 54

Verletzung von Verfahrenspflichten
– vorsätzliche Tatbegehung **2004,** 119

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18; **2004,** 3
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18; **2004,** 89

– Zinsen aus Guthaben **2004,** 3

Verrechnungspreise im Konzern **2004,** 29

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129
– Vollmacht **2004,** 60

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36
– Kapitalbezug nach freiwilligem Einkauf **2004,** 66

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60; **2004,** 38; **2004,** 48

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68; **2004,** 38; **2004,** 48
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Wohnsitz
– Wohnsitzwechsel, Zeitpunkt **2004,** 89

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Vermögensertrag: Abgrenzung zwischen Vermögensertrag und steuerfreiem Kapitalgewinn 3

– Voraussetzungen des Unternutzungsabzuges 20

– Berechnung der geldwerten Leistung in Bezug auf Luxusfahrzeuge; Abschreibung auf bestellten, am Bilanzstichtag aber noch nicht gelieferten Wirtschaftsgütern 24

– Geldwerte Leistungen (Ertragsverzicht) im Konzern 29

– Dividenden als ausserordentliche Einkünfte in der Bemessungslücke 38

– Dividenden als ausserordentliche Einkünfte in der Bemessungslücke 48

– Relative Veranlagungsverjährung nach altem kantonalem Recht, Lückenfüllung durch das Verwaltungsgericht 54

– Vertretung 60

– Revision einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung betreffend Besteuerung von Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung 66

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. Dezember 2003
i.S. Ehegatten X. (VGE 618/03)

Vermögensertrag: Abgrenzung zwischen Vermögensertrag und steuerfreiem Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 und 20 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 19 Abs. 1 lit. c und Abs. 2 lit. g aStG)

Wer Aktien aus seinem Privatvermögen an Dritte verkauft und einen Teil des Kaufpreises bei der Käuferschaft stehen lässt, verfügt über einen Vermögenswert und zwar in Form eines Darlehens, das er der Vertragspartei zur Nutzung überlässt. Eine allfällige Differenz zwischen dem tatsächlich erzielten Erlös und dem ursprünglich vereinbarten Kaufpreis stellt steuerbaren Vermögensertrag, nämlich Zins aus Guthaben, dar. Zur Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn ist grundsätzlich auf die wirtschaftliche Verursachung eines Wertzuflusses abzustellen. Nur ein Wertzufluss, der auf die Veräusserung – im Gegensatz zur Nutzungsüberlassung – zurückzuführen ist, bildet keinen Vermögensertrag. Das Steuerrecht geht – wie das Zivilrecht – bei der Beurteilung eines Vertrages vom übereinstimmenden wirklichen Willen und nicht von der unrichtigen Bezeichnung oder Ausdrucksweise der Parteien aus, welche diese aus Irrtum oder aus Absicht, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen, gebraucht haben (Art. 18 Abs. 1 OR).

Sachverhalt (gekürzt)

A. X. hielt 551 von insgesamt ... Namenaktien der Y. Holding AG in seinem Privatvermögen. Am ... schloss er als Verkäufer mit der Z. AG als Käuferschaft einen Aktienkaufvertrag über 546 Namenaktien mit einem Nominalwert von je Fr. 100.--, der u.a. folgende Vertragsbestimmungen enthält:

„II. KAUFVERTRAG

4. Uebergang von Eigentum, Nutzen und Gefahr
   Das Eigentum an den 546 Aktien geht zusammen mit Nutzen und Gefahr am 31.1.1994 an den Käufer über. Zum gleichen Zeitpunkt hat die Uebertragung bzw. Hinterlegung der Aktien und die Leistung der an diesem Tag fälligen Kaufpreiszahlung zu erfolgen.

5. Aktienbucheintrag
   Sollten Drittaktionäre den Eintrag der neu erworbenen Aktien auf den Namen des Käufers im Aktienbuch vereiteln können, so ist der Käufer nach Vorliegen eines entsprechenden rechtskräftigen Urteils berechtigt, vom Verkäufer die Rückabwicklung des Kaufgeschäftes zu verlangen.

6. Kaufpreis
   Der Basiskaufpreis (Valuta 31.1.1994) beträgt für die 546 Namenaktien insgesamt Fr. 10 500 000.--, was einem Grundpreis pro Aktie von Fr. 18 182.-- zuzüglich einem Paketzuschlag von Fr. 1 048.75 (total Fr. 19 230.75) entspricht.

   Ab 1.2.1994 erhöht sich der Paketzuschlag pro hinterlegte Aktie und damit der Aktienkaufpreis folgendermassen:

per 31.1.1995	Fr. 18 182.-- + Fr. 1 817.60	=	Fr. 19 999.65 pro Aktie
per 31.1.1996	Fr. 18 182.-- + Fr. 2 617.65	=	Fr. 20 799.65 pro Aktie
per 31.1.1997	Fr. 18 182.-- + Fr. 3 449.65	=	Fr. 21 631.65 pro Aktie
per 31.1.1998	Fr. 18 182.-- + Fr. 4 314.90	=	Fr. 22 496.90 pro Aktie
per 31.1.1999	Fr. 18 182.-- + Fr. 5 214.80	=	Fr. 23 396.80 pro Aktie
per 31.1.2000	Fr. 18 182.-- + Fr. 6 150.65	=	Fr. 24 332.65 pro Aktie
per 31.1.2001	Fr. 18 182.-- + Fr. 7 123.95	=	Fr. 25 305.95 pro Aktie

   Die vorstehenden Aktienpreise sind Fixpreise und vom Geschäftsgang unabhängig.

7. Zahlungsmodus

Fr. 5 000 000.-- in bar oder Bargeldersatz Zug um Zug gegen Uebertragung von 260 blankoindossierten Namenaktien der Y. Holding AG an den Käufer sowie gegen Ausweis der Hinterlegung der restlichen 286, ebenfalls blankoindossierten Namenaktien bei der Bank A., zugunsten des Käufers und der Eintragung derselben im Aktienbuch der Y. Holding AG als Eigentümer der 546 neu erworbenen Namenaktien.

Fr. 7 237 500.-- bis spätestens am 31.1.2001 gegen Bestätigung der Bank A., dass die hinterlegten Aktien gegen Zahlung dieses Restbetrages ohne Bedingungen und Auflagen zur freien Verfügung des Käufers ausgehändigt werden.

Es ist das Bestreben des Käufers, einen Teil der hinterlegten Aktien bereits vor dem 31.1.2001 zu zahlen und in Besitz zu nehmen. Der Kaufpreis je Aktie entspricht in diesem Falle jenem Betrag, wie er in Ziff. 6 Abs. 2 für das entsprechende Jahr definiert ist.
...

8. Sicherheiten
Die Parteien verpflichten sich gegenseitig zum Abschluss eines Hinterlegungsvertrages mit der Bank A. Darin ist zu vereinbaren,

- dass die hinterlegten, blankoindossierten 286 Namenaktien der Y. Holding AG zugunsten des Käufers gehalten werden;
- dass diese 286 Namenaktien oder bei Teilzahlung der entsprechende Anteil von Aktien gegen Ausweis der geleisteten Zahlung umgehend und unbeschwert an den Käufer auszuhändigen sind und
- dass nach unbenutztem Ablauf der bis 31.1.2001 laufenden Zahlungsfrist die nicht bezahlten Aktien umgehend und unbeschwert an den Verkäufer zurückzuübertragen sind.

9. Dividenden
Die Dividende für das Geschäftsjahr 1993/94, endend per 31.1.1994, fällt für alle 546 Namenaktien an den Verkäufer.
Ab Geschäftsjahr 1994/95, endend erstmals per 31.1.1995, fällt die Dividende für alle 546 Namenaktien an den Käufer.

....

12. Rückgaberecht
Der Käufer ist beim Ableben von ... berechtigt, vom Verkäufer die Rücknahme der hinterlegten, ins Eigentum des Käufers übergegangenen Aktien zu verlangen. ...“

B. Mit Valuta per 31. Januar 1994 erfolgte die Übergabe von 260 Namenaktien gegen Bezahlung von Fr. 5 000 000.--. Der Restbetrag

von Fr. 7 237 500.-- wurde im Wertschriftenverzeichnis des Ehepaares X. zur Steuererklärung 1995/96 als Guthaben aufgeführt; im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 1997/98 wird noch ein Guthaben von Fr. 6 365 433.-- ausgewiesen.

Mit Valuta per 30. Juni 1997 erfolgte die Übergabe von weiteren 136 Namenaktien gegen Fr. 2 990 898.-- und per 31. Januar 1998 der restlichen 150 Namenaktien gegen ein Entgelt von Fr. 3 374 535.--.

C. Mit Veranlagungsverfügung vom 12. Juni 2001 rechnete die Kantonale Steuerverwaltung/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bei der Veranlagung der Einkommenssteuern 1999/2000 (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) einen Zinsertrag aus Aktienverkauf von Fr. 375 516.-- für das Jahr 1997 und von Fr. 489 923.-- für das Jahr 1998 auf und setzte das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern auf Fr. ... und für die direkten Bundessteuern auf Fr. ... fest.

Den Zinsertrag aus Aktienverkauf errechnete die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt aus dem jeweils bezahlten Kaufpreis abzüglich des kaufvertraglich vereinbarten Grundpreises von Fr. 19 230.75 je Aktie.

D. Gegen diese Veranlagungsverfügung liessen die Eheleute X. am 11. Juli 2001 Einsprache erheben mit dem Antrag, es sei das steuerbare Einkommen um je im Schnitt Fr. 432 719.50 kantonal und bundessteuerlich zu reduzieren.

E. ...

F. Mit Einspracheentscheid vom 21. Juli 2003 wies die Kantonale Steuerkommission/VdBSt die Einsprache vollumfänglich ab.

G. Dagegen erhoben die Eheleute X. fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit folgenden Anträgen:

„der Einspracheentscheid wie die vorgehende Veranlagungsverfügung seien vollständig aufzuheben, insbesondere sei auf die Zinsaufrechnung zu verzichten."

H. ...

Aus den Erwägungen

1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990; DBG, SR 642.11). Steuerfrei sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG). Steuerbar sind insbesondere auch die Zinserträge aus Guthaben (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG). Die analoge Regelung des kantonalen Rechts findet sich in § 19 des bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (aStG; SRSZ 105). Steuerbar ist jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen (Abs. 1 lit. c); steuerfrei sind private Kapitalgewinne (Abs. 3 lit. g).

b) Strittig ist vorliegend einzig die Frage, ob es sich bei den von den Vorinstanzen aufgerechneten Zinsen um solche handelt oder, wie die Beschwerdeführer geltend machen, (ebenfalls) um steuerfreien Kapitalgewinn aus Aktienverkauf.

Die Beschwerdeführer bringen vor,

- ein Paketzuschlag habe nichts mit einem Zins zu tun; die Vereinbarung und die Höhe wie auch deren Abstufung unterliege der Privatautonomie der Parteien;

- ein Darlehen sei im nichtkaufmännischen Verkehr nur dann verzinslich, wenn Zinsen verabredet seien;

- die Deklaration eines Guthabens in der Steuerklärung 1995/96 von Fr. 7 237 500.-- zeige, dass die Beschwerdeführer von einem Kaufpreis von Fr. 25 305.95 pro Aktie ausgegangen seien und nicht von Fr. 19 230.75 pro Aktie wie die Vorinstanz;

- auch die Käuferin sei nicht von einer Verzinsung ausgegangen, was sich aus den Erläuterungen zur Jahresrechnung der Käuferin für die Geschäftsjahre 1994 bis 1997 ergebe; auch die Käuferin sei von einem Kaufpreis von Fr. 25 305.95 pro Aktie ausgegangen; träfe die Auffassung der Vorinstanz zu, so hätte die Käuferin eine falsche, d.h. handelsrechtswidrige Verbuchung vorgenommen;

- der im Kaufvertrag auf S. 2 Ziff. 6 stipulierte Übergang des Eigentums der Aktien per 31. Januar 1994 sei nur festgelegt worden, weil die Bank A. dies aus Sicherungszwecken / zwecks Gewährung von Käuferdarlehen so gewollt habe;

- die Bank habe über sämtliche Aktien ein Gesamtpfand gewollt, sonst hätte der Kaufpreis nicht finanziert werden können;

- mit dem Kaufvertrag sei im Prinzip ein Sukzessivlieferungs-/Kaufvertrag vereinbart worden;

- am 7. Dezember 1993 sei grundsätzlich nur das Eigentum an 260 Aktien übergegangen; das Eigentum an den restlichen Aktien sei am 31. Januar 1994 wirtschaftlich nicht übertragen worden;

- gemäss Art. 967 OR gehe das Eigentum an Namenaktien nur mit Übergabe des indossierten Papiers über. 286 Aktien seien am 7. Dezember 1993 nicht auf die Käuferschaft übertragen worden, weshalb das Eigentum an diesen Aktien an diesem Tag nicht übergegangen sei.

Zusammenfassend halten die Beschwerdeführer fest:

„Nachdem mit dem 7. Dezember 1993 in wirtschaftlicher Sicht kein Eigentum an den verbleibenden 286 Aktien überging, war auch kein Kaufpreis und in der Folge damit auch kein Zins, ob vereinbart oder nicht, geschuldet. Jedenfalls haben die Parteien des Kaufvertrages vom 7. Dezember 1993 keinen Zins vereinbart."

Des Weiteren weisen die Beschwerdeführer auf den Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hin; die Steuerbelastung müsse sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten.

2. a) Die Differenzierung zwischen Vermögensertrag und Kapitalgewinn ist im Bereich des Privatvermögens wegen der Nichtberücksichtigung der Kapitalgewinne von fundamentaler Tragweite bei der Einkommensermittlung. Mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das Feld des steuerfreien Kapitalgewinns möglichst klein zu halten; der Vermögensertragsbegriff hingegen ist weit zu fassen (Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a Art. 20 DBG N 6). Zur Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn ist grundsätzlich auf die wirtschaftliche Verursachung eines Wertzuflusses abzustellen. Ein Wertzufluss, der nicht auf die Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten, sondern auf deren Veräusserung zurückzuführen ist, bildet keinen Vermögensertrag (Reich, a.a.O., N 7). Der Ertragsbegriff wird vor allem bei Beteiligungserträgen ausgedehnt, wo nach dem Nennwertprinzip neben laufenden Ausschüttungen auch gewisse ausserordentliche Ausschüttungen, denen Kapitalgewinncharakter zukommt (z.B. Erlöse aus Liquidation, direkter und indirekter Teilliquidation u.a.) in Erträge umgedeutet werden (vgl.

Weidmann u.a., Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Auflage 1999, S. 105).

b/aa) Macht der Steuergesetzgeber von bereits vorhandenen zivilrechtlichen Bezeichnungen Gebrauch, so weiss jedermann, worum es sich handelt. Verwendet der Gesetzgeber in einer Steuernorm zivilrechtliche Begriffe, so ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. Eine besonders enge Beziehung zum Zivilrecht besteht insbesondere im Bereich der direkten Steuern. Da indes die Einheit der Rechtsordnung nicht i.S. eines Primats des Zivilrechts aufzufassen ist, ist die Bedeutung eines (zivilrechtlichen) Begriffs in der Steuergesetzgebung deshalb im Einzelfall durch Auslegung zu gewinnen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt dagegen zum Zug, wenn sich Steuernormen direkt auf wirtschaftliche Gegebenheiten beziehen oder zivilrechtliche Begriffe nach- oder umbilden (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, VB zu StG N 72 ff.; vgl. Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 27 f.).

bb) Die Privatrechtsordnung beruht auf der Privatautonomie. Im Schuldrecht wird die Privatautonomie durch die Vertragsfreiheit konkretisiert. Die Vertragsfreiheit hat verschiedene Aspekte (Abschlussfreiheit, Partnerwahlfreiheit, Inhaltsfreiheit, Formfreiheit und Aufhebungsfreiheit; BGE 129 III 35, Erw. 6.1 mit Hinweis auf Gauch/Schluep/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, 7. Auflage, Zürich 1998, Rz 613 ff.). In Beachtung dieser Privatautonomie der Parteien im Bereich des Zivilrechts übernimmt das Zivilrecht zunächst die Eigenqualifikation des Rechtsgeschäfts durch die Beteiligten und kümmert sich vorerst nicht darum, ob die Bezeichnung durch die Parteien

richtig oder falsch ist. Kommt es dagegen zum Rechtsstreit, ist der Richter in der Rechtsanwendung nicht an die Eigenqualifikation der Parteien und insbesondere nicht an die von ihnen gewählte Bezeichnung der rechtsgeschäftlichen Beziehung gebunden (Richner u.a., a.a.O., § 132 N 27); er hat die Rechtsnatur des Vereinbarten von Amtes wegen zu prüfen (BSK OR I-Wiegand Art. 18 N 47). Entsprechend bestimmt Art. 18 Abs. 1 OR, dass bei der Beurteilung eines Vertrages sowohl nach Form als nach Inhalt der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten ist, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen. Primäres Willensindiz bei ausdrücklichen Vertragsschlüssen ist dabei der Wortlaut des Vertragstextes (BGE 118 II 365 f., 117 II 278 f.).

cc) Es ist daher Aufgabe der Steuerbehörden im Rahmen ihrer sich aus der Struktur der Steuergesetzgebung ergebenden zivilrechtlichen Vorfragenkompetenz die der Besteuerung zugrunde liegenden zivilrechtlichen Gestaltungen nach Feststellung der erheblichen Tatsachen zu qualifizieren (vgl. RB 2000 Nr. 113, Erw. 5 c; BLVGE 1990, S. 60, Erw. 3 mit Hinweisen; Zürcher Kommentar, Vorbem. zu Art. 5 und 6 ZGB N 196). Die vorfrageweise Beurteilung der zivilrechtlichen Ausgestaltung (und nicht etwa die privatrechtliche Eigenqualifikation) ist in erster Linie für die steuerliche Subsumtion heranzuziehen (Richner u.a., a.a.O., § 132 N 28).

3. a/aa) Ziff. 4 des Aktienkaufvertrages (AKV) vom 7. Dezember 1993 hält unmissverständlich fest, dass das Eigentum an den 546 Aktien, die Verkaufsgegenstand bilden, „zusammen mit Nutzen und Gefahr am 31.1.94“ auf die Käuferschaft übergehen. An diesem Tage erfolgte auch die (physische) Übergabe von 260 Namenaktien an die Käuferschaft sowie

die Hinterlegung der restlichen 286 Namenaktien z.G. der Käuferschaft bei der Bank A. Sämtliche Aktien, die übertragenen wie die z.G. der Käuferschaft hinterlegten, waren blanko zu indossieren.

bb) Soweit die Beschwerdeführer gestützt auf Art. 967 OR davon ausgehen, dass das Eigentum an Namenaktien nur durch die (physische) Übergabe/Aushändigung an den Erwerber übertragen werden kann, verkennen sie, dass der Besitzerwerb an einer Namenaktie nicht zwingend eine wirkliche Tradition voraussetzt, sondern dass auch blosse Traditionssurrogate genügen, wie z.B. eine Besitzesanweisung (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 44 Rz 86 und 90). Dieses Vorgehen ist bei Aktientransaktionen regelmässig der Fall (abgesehen vom Umstand, dass nicht selten auf die Ausgabe von Aktienurkunden überhaupt verzichtet wird; vgl. Forstmoser u.a., § 43 Rz 3, zum System des aufgeschobenen Titeldruckes § 43 Rz 59 ff.; BSK ZGB-Bauer, Art. 884 N 81).

cc) Vorliegend hätte es auch verfahrensökonomisch keinen Sinn gemacht, die Wertpapiere der Verkäuferschaft [recte: Käuferschaft, Korrektur der Redaktion] physisch auszuhändigen, um sie unverzüglich wieder der Bank A. zu Sicherungszwecken zu übergeben.

dd) Mit dem gewählten Vorgehen waren vorliegend insgesamt unter dem Vorbehalt des Eintrages im Aktienbuch auch die Aktionärsrechte an die Käuferschaft übergegangen.

b) Im Verhältnis zur Gesellschaft gilt als Aktionär oder als Nutzniesser, wer im Aktienbuch eingetragen ist (Art. 686 Abs. 4 OR). Diese Eintragung der Käuferschaft als Eigentümerin sämtlicher 546 Aktien im Aktienbuch

der Unternehmung hatte gemäss Ziff. 7 AKV ebenfalls per 31. Januar 1994 zu erfolgen. Dass diese Vertragsbestimmung nicht erfüllt wurde, wird von den Beschwerdeführern nicht behauptet. Da die Eintragung ihrerseits den Ausweis über den Erwerb der Aktie zu Eigentum (oder die Begründung einer Nutzniessung) voraussetzt (Art. 686 Abs. 2 OR), spricht auch der Eintrag dafür, dass per 31. Januar 1994 der Eigentumsübergang erfolgte.

Ebenso spricht Ziff. 5 AKV dafür, dass der Eigentumsübergang im Moment des Eintrages der Aktien im Aktienbuch bereits erfolgt war. Diese Bestimmung spricht von einer „Rückabwicklung des Kaufgeschäftes", falls Drittaktionäre den Eintrag im Aktienbuch vereiteln können sollten. Eine Rückabwicklung setzt indessen ein gültiges Rechtsgeschäft voraus. Schliesslich ergibt sich aus der Regelung des Rückgaberechts in Ziff. 12 AKV für den Fall des Ablebens bestimmter Personen ebenfalls, dass nicht nur die (physisch) ausgehändigten, sondern auch die hinterlegten Aktien ins Eigentum der Käuferschaft übergegangen sind.

c) Unzutreffend und nicht nachvollziehbar ist die Auffassung der Beschwerdeführer, dass „das Eigentum an den restlichen Aktien am 31. Januar 1994 wirtschaftlich nicht übertragen worden" sei, auch auf Grund von Ziff. 9 AKV. Mit dieser Bestimmung wurde vertraglich ausdrücklich festgehalten, dass ab dem 1. Februar 1994 die Dividende für alle 546 Namenaktien an die Käuferschaft falle, mithin wurden keine wirtschaftlichen – oder anderen – Vorbehalte z.G. Verkäufer vorgesehen. Ebenso wurden keine Vorbehalte betr. Stimmrechtsausübung gemacht, abgesehen von der Regelung betreffend Stimmabgabe bei der Bestellung des Verwaltungsrates in Ziff. 10 AKV, welcher Regelung der Charakter eines (partiellen) Aktionärbindungsvertrages zukommt.

d) Die Beschwerdeführer können auch nichts aus der Begründung, der vertraglich festgehaltene Eigentumsantritt sei auf Betreiben der Bank A. angesetzt worden, zu ihren Gunsten herleiten.

aa) Vorliegend wurde in Ziff. 8 AKV als Sicherheit der Inhalt eines mit der Bank A. abzuschliessenden Hinterlegungsvertrages skizziert. Wenn die Bank A. die hinterlegten 286 Namenaktien z.G. Käuferschaft zu halten hat, spricht dies für eine Besitzesanweisung (vgl. BSK ZGB II - Stark Art. 924 N 7 ff.); der unmittelbare Besitz der Bank an den Aktien als Darlehensgeberin ist zwingend auf Grund von Art. 884 Abs. 1 ZGB, wonach Fahrnis nur dadurch verpfändet werden kann, dass dem Pfandgläubiger der Besitz an der Pfandsache übertragen wird. Erneut spricht der Vertrag von einer Rückübertragung der bis zum 31. Januar 2001 nicht bezahlten Aktien an die Verkäuferschaft, was einen vorgängigen Eigentumsübergang voraussetzt. Ein Eigentumsvorbehalt hingegen, womit die Verkäuferschaft trotz Besitzübertragung Eigentümerin der verkauften Aktien bis zu deren vollständiger Bezahlung geblieben wäre (vgl. Schmid, Sachenrecht, Zürich 1999, Rz 1095 ff.), wurde nicht angebracht.

bb) Die Motive, die dazu geführt haben, weshalb ein Vertrag so und nicht anders ausgestaltet wurde, spielen im Übrigen keine entscheidende Rolle; andernfalls läge unter Umständen sogar eine Vertragsdissimulation vor. Vielfach sind bei der vertraglichen Ausgestaltung eines Rechtsverhältnisses auch äussere (Sach-)Zwänge zu berücksichtigen.

e) Unbehelflich ist auch die (nachträgliche) Konstruktion eines Sukzessivlieferungsvertrages. Im Sukzessivlieferungsvertrag besteht ein Austauschverhältnis zwischen allen Raten des Verkäufers einerseits und dem

gesamten Kaufpreis anderseits und braucht daher der Verkäufer weitere Leistungen nicht zu erbringen, solange der Käufer mit der Zahlung des Preises für frühere Lieferungen im Verzug ist (BGE 84 II 149; BGE 79 II 304, BGE 78 II 34 f.; Guhl/Koller § 41 N 49).

Der vorliegende Aktienkaufvertrag erweist sich demgegenüber zum einen Teil – bzgl. der per 31. Januar 2001 bezahlten 260 Namenaktien – als Kauf mit Leistung Zug um Zug (Barkauf), zum andern Teil – bzgl. der restlichen 286 Aktien – als ein Kauf, bei dem der Kaufpreis erst eine gewisse Zeit nach Lieferung der Kaufsache zu bezahlen ist (Kreditkauf; vgl. Guhl/Koller § 41 N 132; Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 2. Auflage, 1995, Rz 222 ff.).

f) Die Fälligkeit des Kaufpreises richtet sich gemäss Art. 213 Abs. 1 OR nach dem Übergange des Kaufgegenstandes, sofern kein anderer Zeitpunkt bestimmt ist. Der Kaufpreis wird ohne Mahnung verzinslich, wenn die Übung es mit sich bringt, oder wenn der Käufer Früchte oder sonstige Erträgnisse des Kaufgegenstandes beziehen kann (Art. 212 Abs. 2 OR).

aa) Vertraglich ausdrücklich geregelt ist die Fälligkeit nur bzgl. der per 31. Januar 1994 zu bezahlenden ersten Tranche von 260 Namenaktien zu einem Preis von total Fr. 5 000 000.--. Indessen sind andere Fälligkeiten nicht festgesetzt. Vielmehr stand es der Käuferschaft offen (in Abhängigkeit der finanziellen Mittel), zu jedem beliebigen Zeitpunkt die restlichen 286 Aktien insgesamt oder auch nur teils zu bezahlen im Sinne der in Ziff. 6 AKV vorgesehenen progressiven Preisgestaltung, was jeweils gleichzeitig die Entlassung der bezahlten Aktien aus der Sicherungshinterlegung bei der Bank A. zur Folge hatte. Geregelt war des Weiteren nur der letztmögliche Zahlungstermin. Ein Versäumen dieses

Termines hätte nicht etwa eine (weitere) Verzinsung zur Folge gehabt, sondern die Rückabwicklung des Kaufgeschäftes bzgl. der zu jenem Zeitpunkt nicht bezahlten Aktien. Das Datum des 31. Januar 2001 bzw. die Nichtbezahlung von Aktien bis zu diesem Termin hatte insofern resolutiven Charakter bzgl. des Eigentumsüberganges an den nicht bezahlten Aktien. Eine Fälligkeit lässt sich daraus indessen weder für den 31. Januar 2001 noch für einen beliebigen Zeitpunkt zwischen dem 31. Januar 1994 und dem 31. Januar 2001 konstruieren. Vielmehr erweist sich der 31. Januar 1994 als Fälligkeitsdatum für den gesamten Kaufpreis, einerseits weil zu diesem Zeitpunkt Nutzen und Gefahr an die Käuferschaft überging und anderseits vor allem der „Basiskaufpreis“ per dieses Datum festgesetzt wurde (Ziff. 6 AKV).

bb) Die progressive Preisgestaltung der verkauften Aktien erfolgt gemäss klarer Vertragsformulierung „vom Geschäftsgang unabhängig“. Entsprechend wird der Preis der nicht bezahlten Aktien nicht nach ihrem inneren, wirklichen Wert angepasst, sondern durch einen (linearen) Mehrzuschlag auf dem Paketzuschlag von 4 % p.a. Dieser Mehrzuschlag stellt mithin einen Zins dar.

g/aa) Die Qualifikation des ausstehenden Restkaufpreises als Darlehen wird von den Beschwerdeführern nicht bestritten; auch in den Beilagen zum Wertschriftenverzeichnis wird von der (Teil-)Rückzahlung des „Darlehens“ gesprochen.

bb) Soweit die Beschwerdeführer geltend machen, im nichtkaufmännischen Verkehr sei ein Darlehen nur verzinslich, wenn Zinsen verabredet seien, weist die Vorinstanz unter Hinweis auf die Literatur zutreffend darauf hin, dass das vorliegende Geschäft

evidenterweise im kaufmännischen Bereich anzusiedeln ist. Indessen ist die Qualifikation als kaufmännisches Geschäft deshalb vorliegend irrelevant, weil ein Darlehen auch im gewöhnlichen Verkehr dann verzinslich ist, wenn Zinsen verabredet sind (Art. 313 Abs. 1 OR). Unwesentlich ist die Terminologie, wenn sich ein Preiszuschlag inhaltlich, wie im vorliegenden Fall, als Zins erweist.

cc) Wenn die Erläuterungen zur Jahresrechnung der Z. AG jeweils von der Fälligkeit des Kaufpreises per 31. Januar 2001 sprechen, ist dies insofern ungenau, als damit nur die Fälligkeit eines eventuell zu diesem Zeitpunkt noch bestehenden (Rest-)Darlehens gemeint sein kann. Wie bereits erwähnt, wird die Kaufpreisrestanz in den Büchern der Käuferschaft auch als „Darlehen“ ausgewiesen. Dies gilt ebenso für die „Erläuterungen zur Jahresrechnung der Z. AG per 31.12.1997“; unter „Darlehen X.“ werden Fr. 3 795 892.50 als „Schuld an X. fällig per 31.1.2001, nicht zinspflichtig“ bezeichnet. Die ungenaue Begrifflichkeit zeigt sich auch darin, dass in den Akten teils von „Kaufpreisreduktion“ die Rede ist (Steuerakten 1998 Z. AG), die rechtlich jedoch Schuldzinsersparnisse der Käuferschaft infolge vorzeitiger Rückzahlung einer Darlehensschuld darstellen.

dd) Die fehlende Zinspflicht einer evtl. per 31. Januar 2001 bestehenden Restdarlehensschuld findet ihre Begründung darin, dass Verzugszinsen nicht schon mit der Fälligkeit, sondern erst mit dem Verzug geschuldet sind (Art. 104 OR). Dieser Fall konnte vorliegend indes auf Grund der vertraglichen Vereinbarung nicht eintreten, da bzgl. der per 31. Januar 2001 noch nicht bezahlten Aktien der Vertrag als aufgehoben galt bzw. mit der Nichtbezahlung der Rückerstattungsanspruch des Verkäufers bzgl. dieser Aktien eintrat. Abgesehen davon können die

Beschwerdeführer aus einer allfälligen Fehlbuchung der Käuferschaft nichts zu ihren Gunsten herleiten.

h) Für die Qualifizierung der Preisaufschläge auf dem Paketzuschlag als Zinsen spricht auch folgender Umstand: Zwar findet sich der Ausdruck „Zins“ im Kaufvertrag nicht, woraus die Beschwerdeführer heute schliessen, dass keine Zinsen verabredet seien. Dies gilt insbesondere auch für die Ziff. 6 AKV. Explizit werden die hier jeweils per 31.1. eines Jahres genannten Aktienpreise als „Fixpreise“ bezeichnet. Indessen ist es nicht so, dass dieser Preis jeweils bis zum 31.1. des folgenden Jahres Geltung besessen hätte, wie die Bezeichnung als „Fixpreis“ nahelegt. Mit Schreiben vom 27. Mai 1997 teilte die Z. AG dem Beschwerdeführer Folgendes mit (Bf-act. 10):

„ Wir werden Dir demnach per 30. Juni 1997 überweisen:

> für 136 Aktien je Fr. 21 631.65 gemäss Art. 6 des Kaufvertrages, plus pro Rata Zuschlag für 5 Monate Fr. 360.55 = 21 991.90 pro Aktie ergebend **total Fr. 2 990 898.40** Wert 30. Juni 1997.
> ...“

Der hier genannte Preis von Fr. 21 631.65 pro Aktie entspricht dem vertraglichen (Ziff. 6 AKV) Aktienpreis von Fr. 18 182.-- (Basiskaufpreis) zuzüglich Fr. 3 449.65 Jahreszinsen („Paketzuschlag“) zuzüglich einem Zins von 4 % für die fünf Monate vom 1. Februar 1997 bis zum 30. Juni 1997 entsprechend Fr. 360.55.

i) Schliesslich ist auch fraglich, ob die progressive Ausgestaltung eines Paketzuschlages über den Zeitpunkt der Übertragung sämtlicher Aktionärsrechte hinaus mit dem Zweck eines Paketzuschlages überhaupt

zu vereinbaren ist. Der Paketzuschlag stellt einerseits eine Entschädigung dar für den Mehrwert eines kontrollierenden Aktienpakets (vgl. Christian J. Meier-Schatz, Meldepflichten und Übernahmeangebote, in: AJP 98, S. 57 FN 69; Forstmoser u.a., a.a.O., § 39 FN 11); anderseits kann ein Paketzuschlag auch als Kompensation der überdurchschnittlichen Wertschöpfungsbeiträge eines Firmengründers/Firmeneigentümers betrachtet werden, der ein Unternehmen während Jahren getragen hat (Karl Hofstetter, Die Gleichbehandlung der Aktionäre in börsenkotierten Gesellschaften, in: SZW 1996, S. 232). Im Zeitpunkt, ab welchem die Rechte am gesamten Aktienpaket, das Verkaufsgegenstand bildet, an die Käufer übertragen worden sind, ist im ersten Fall der durch die kontrollierende Einflussnahme entstandene Mehrwert realisiert, im zweiten Fall aber dem Verkäufer die Möglichkeit eines zusätzlichen Wertschöpfungsbeitrages benommen. Mithin kann eine progressive Ausgestaltung eines Paketzuschlages allenfalls dann sinnvoll sein, wenn der Aktienkaufvertrag als Sukzessivlieferungsvertrag ausgestaltet ist, was vorliegend gerade nicht der Fall ist.

k) Zusammenfassend erweist sich in steuerlicher Hinsicht die per 31. Januar 1994 bestehende Kaufpreisrestanz als Vermögenswert, welcher der Käuferschaft im Sinne eines Darlehens zur Nutzung überlassen wurde. Der vereinbarte Paketzuschlag über den Basiskaufpreis hinaus entspricht dem Wertzufluss, der den Beschwerdeführern aus der Nutzungsüberlassung der Kaufpreisrestanz z.G. der Käuferschaft entstanden ist, mithin als steuerbare Zinserträgnisse.

3. Als Zinsen unterliegen die Paketzuschläge von Gesetzes wegen der Einkommensbesteuerung. Nachdem das Inkasso von Zinsen die Fähigkeit bzw. die entsprechenden Ressourcen zur Darlehensvergabe voraussetzt,

sind sie geradezu Inbegriff von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Ein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann jedenfalls in der Besteuerung der als Paketzuschlag ausgestalteten Darlehenszinsen nicht gesehen werden.

4. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 29. Oktober 2003 i.S. X. (StKE 149/02)

Voraussetzungen des Unternutzungsabzuges (§ 19 Abs. 1 lit. g aStG)

Der Unternutzungsabzug im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. g aStG setzt voraus, dass der Eigentümer wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses nur noch einen Teil des Wohneigentums nutzt. Steuerpflichtige, die im Verhältnis zu den konkreten Bedürfnissen eine überaus grosszügige Wohnung erworben haben, sollen nicht bevorzugt werden.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

a) Gemäss § 19 Abs. 1 lit. g aStG (in der Fassung seit 23.3.1994) beträgt der steuerbare Mietwert 70 Prozent des von der Güterschätzung ermittelten Bruttojahresertrages, wobei auf Antrag einer dauerhaften Unternutzung Rechnung getragen wird. Damit ist analog zum Bundessteuerrecht (vgl. Art. 21 Abs. 2 DBG) auch im kantonalen Recht der Unternutzungsabzug eingeführt worden. Es handelte sich dabei um eine Anlehnung an das frühere zürcherische Recht, welches den Unternutzungsabzug in der

Praxis schon länger kannte (vgl. Weisung des Regierungsrates Zürich an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte [in verschiedenen Fassungen], im Folgenden mit „Weisung [Jahr]“ zitiert; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, 1983, § 20 StG N. 21c). Er ist im harmonisierten Zürcher Steuergesetz neu auf Gesetzesstufe verankert worden (vgl. § 21 Abs. 2 lit. c StG-ZH).

Beim Unternutzungsabzug geht es im Wesentlichen darum, den Umstand zu berücksichtigen, dass eine Wohnung, vorab aber ein Haus in einer gewissen Lebensphase „zu gross“ werden kann (z.B. für ein Ehepaar nach dem Auszug seiner Kinder). Wenn in einem solchen Fall der freigewordene Raum nicht mehr benutzt wird, besteht für die dadurch entstandene „Unternutzung“ die Möglichkeit, steuerlich einen Abzug auf dem Eigenmietwert einzuräumen (vgl. zur analogen Rechtslage beim DBG VGE 610/98 vom 31.8.1998, Erw. 1; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 21 Rz 7; Höhn/Athanas [Hrsg.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, S. 83).

Für die aktuelle Praxis des Kantons Zürichs, worauf sich auf Grund der erwähnten Entstehungsgeschichte auch die schwyzerischen Steuerbehörden abstützen dürfen, schreibt die Weisung 1999 (OS 55, S. 117 Nr. 3) in Ziff. 63 vor, auf dem Eigenmietwert sei ein angemessener Einschlag zu gewähren, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums *wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie* (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutze (wiederholt auch in Ziff. 2 der Weisung der Finanzdirektion betreffend Festsetzung des Eigenmietwertes bei tatsächlicher Unternutzung vom 21.6.1999, ZStB Nr. 15/700, im Folgenden mit „Weisung

Finanzdirektion“ zitiert). Sinn und Zweck des Unternutzungsabzuges besteht somit darin, einen Steuerpflichtigen zu privilegieren, der ungewollt über eine zu grosse Wohnung oder ein zu grosses Haus verfügt, welche ursprünglich einmal dem eigenen Wohnbedarf angemessen waren. Hingegen soll damit nicht derjenige Steuerpflichtige bevorzugt werden, der im Verhältnis zu den konkreten Bedürfnissen eine überaus grosszügige Liegenschaft erworben hat, ohne dass sich nach dem Erwerb die Lebensumstände wesentlich geändert hätten (vgl. sinngemäss Regierungsbeschluss und Verordnung betreffend Unternutzungsabzug des Kantons Graubünden, publ. in: ZGRG 4/96, S. 118 ff.).

b) In tatsächlicher Hinsicht hat der informelle Augenschein des Kommissionssekretärs am 5.9.2003 ergeben, dass zwei Räume der einsprecherischen Wohnung in der Tat leer stehen und darin auch keine Spuren auf eine frühere Nutzung hinweisen, wie beispielsweise eine mögliche Abnutzung der Wände durch angestellte Möbel oder allfällige Druckspuren von Möbeln auf Spannteppichen. Mit allergrösster Wahrscheinlichkeit sind daher die betroffenen Räume effektiv seit der Erwerbung des Stockwerkeigentums ungenutzt geblieben. Stellte man daher ohne Berücksichtigung der Nutzungsentwicklung – gleichsam aus einer statischen Perspektive – lediglich auf die tatsächliche Eigennutzung ab, wäre mit Blick auf die einsprecherischerseits vorgebrachten Ziff. 18 und 19 der Weisung Finanzdirektion der Unternutzungsabzug wohl zulässig.

Wie oben bereits ausgeführt, wird indessen auf Grund der Entstehungsgeschichte und der damit verbundenen Anlehnung an die zürcherische Rechtsprechung für den Unternutzungsabzug vorausgesetzt, dass der ursprüngliche Wohnbedarf mit der Zeit abgenommen hat, mithin eine Ände-

rung der Wohnnutzung eingetreten ist. Im vorliegenden Fall benutzt der Einsprecher die streitbetroffene Eigentumswohnung aber seit Anbeginn in derselben Art und Weise. Folglich hätte ihm eigentlich bewusst sein müssen, dass er im Verhältnis zum üblichen Wohnbedarf einer Einzelperson einen sehr hohen Eigenmietwert zu versteuern haben würde. Diese Sachlage lässt sich daher nicht mit dem klassischen Fall eines zulässigen Unternutzungsabzuges vergleichen, bei welchem der Eigenmietwert bzw. der zur Verfügung stehende Wohnraum ursprünglich dem üblichen Wohnbedarf entsprach und erst im Laufe der Zeit entscheidend abnahm.

...

c) Als Fazit ergibt sich daher, dass der geltend gemachte Unternutzungsabzug von der Veranlagungsbehörde zu Recht nicht gewährt worden ist und dementsprechend die Einsprache unbegründet ist.

3. – 5. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. November 2003 i.S. F. AG (StKE 94/01)

Berechnung der geldwerten Leistung in Bezug auf Luxusfahrzeuge; Abschreibung auf bestellten, am Bilanzstichtag aber noch nicht gelieferten Wirtschaftsgütern (§ 38 Abs. 1 lit. b aStG; Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG)

Die geschäftsmässige Begründetheit eines Aufwandes ist solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwand und Geschäftsbetrieb ausgewiesen ist. Luxusfahrzeuge in einem Betrieb, welcher auf Geschäftsfahrzeuge angewiesen ist, können deshalb nicht zum Vorneherein vollständig aus den Büchern gewiesen werden. Hingegen ist bei einer Nutzung für geschäftliche Zwecke ein Luxusanteil auszuscheiden. Dienen die Luxusfahrzeuge nur dem Privatgebrauch, so ist in den einzelnen Veranlagungsjahren jener Betrag aufzurechnen, welcher bei einem Leasing dieser Fahrzeuge angefallen wäre.

Eine Abschreibung ist dazu bestimmt, nach der Bewertung von aktiven Wirtschaftsgütern die dabei festgestellte Entwertung auszugleichen. Daraus folgt, dass an erst bestellten oder zur Herstellung in Auftrag gegebenen Sachen (noch) keine Abschreibung möglich ist.

Aus den Erwägungen

1. und 2. ...

3. Die Veranlagungsbehörde hat ferner die auf zwei Luxusfahrzeugen vorgenommene Erstabschreibung nicht akzeptiert und ausserdem in der Steuerbilanz den verbleibenden Vermögenswert als Minusreserve weitergeführt. Dies mit der Begründung, die beiden im Veranlagungsjahr 2000 gekauften Porsche Boxster S seien in Anbetracht des Geschäftsfahrzeugparks und der möglichen Nutzung geschäftsmässig nicht begründet, da diese nur auf Grund der Beteiligungsverhältnisse über das Geschäft angeschafft worden seien. Die Fahrzeuge dienten privaten Abend- und Wochenendfahrten. In Frage stehen somit geldwerte Leistungen an die Anteilsinhaber.

Als geldwert gelten grundsätzlich Leistungen der Gesellschaft an den Anteilsinhaber oder diesem nahestehende Dritte, denen keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht und von denen anzunehmen ist, dass sie einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder nur in geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE vom 3.2.1995, StE 1996 B 24.4 Nr. 39; BGE vom 27.10.1997, StPS 1998 S. 18 ff.; BGE vom 10.11.2000, StE 2001 B 24.4 Nr. 58; VGE-SZ 601/01 vom 24.9.2001 S. 4). Mit der geldwerten Leistung müssen die Gesellschaftsorgane das Unternehmen bewusst entreichern und den Anteilsinhaber oder die ihm nahestehende Person willentlich bereichern (VGE-ZH vom 6.2.1985, StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4).

Eine geldwerte Leistung liegt insbesondere vor, wenn eine Kapitalgesellschaft Privataufwand (Lebenshaltungskosten) der Anteilsinhaber aus eigenen Mitteln deckt oder wenn sie Geschäftsvermögen für Privatzwecke zur Verfügung stellt, indem sie etwa – bei gleichzeitiger Kostenübernahme – die Benützung von Geschäftsautos für private Fahrten zur Verfügung stellt (sog. „verdeckte Gewinnausschüttung i.e. Sinne“, vgl. Brülisauer/ Kuhn, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 58 DBG N 198). Bei derartigen, einem Aufwandkonto belasteten verdeckten Gewinnausschüttungen übernimmt das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen weitgehend jene Funktion, welche bei den übrigen geldwerten Leistungen der Drittvergleich spielt (Gehrig Thomas, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern 1998, S. 90). Entsprechend gilt hier, was für das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen allgemein gilt. Danach kann es „grundsätzlich nicht Sache der Steuerverwaltung sein, anstelle der Leitung einer Gesellschaft oder Genossenschaft über die Zweck- und Ordnungsmässigkeit (Geschäftsmässigkeit) einer Aufwendung oder der Höhe einer Einnahme zu befinden“ (BGE vom 26.1.1981, ASA 51, S. 541 unter Hinweis auf Pfund). Die geschäftsmässige Begründetheit eines Aufwandes ist vielmehr solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb ausgewiesen ist. Ob sich der Aufwand schliesslich in einem wirtschaftlichen Erfolg niederschlägt, darf dagegen für den Fiskus nicht von Bedeutung sein (Gehrig, a.a.O.).

Hinsichtlich der vorliegend interessierenden Luxusfahrzeuge ist zunächst festzuhalten, dass diese im Veranlagungsjahr 2000 zum Preis von je Fr. 106 000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) bestellt, am Bilanzstichtag (31.12.2000) aber noch nicht geliefert waren. Die Einsprecherin hat dar-

auf dennoch, wie auf dem übrigen Fahrzeugpark, eine ordentliche Abschreibung von 40 % vorgenommen. Die Veranlagungsbehörde ihrerseits hat, wie bereits erwähnt, diese Abschreibung nicht akzeptiert und ausserdem in der Steuerbilanz den verbleibenden Vermögenswert als Minusreserve weitergeführt. Im Ergebnis hat die Veranlagungsbehörde diese beiden Luxusfahrzeuge somit vollständig aus den Büchern gewiesen bzw. der Einsprecherin deren Kauf steuerlich untersagt. Dies geht – zumal bei einer Gesellschaft, welche unbestrittenermassen Fahrzeuge für den Aussendienst im Einsatz hat – auf Grund des Gesagten nicht an. Über die Zusammensetzung des Fahrzeugparks zu befinden, liegt allein in der Kompetenz des Unternehmens. Es ist also die Einsprecherin, welche nach Lieferung der hier interessierenden Fahrzeuge darüber zu entscheiden hat, ob sie diese für Geschäftszwecke nutzen und im Gegenzug andere Fahrzeuge ausser Dienst stellen will. Tut sie dies, wird allerdings ein Luxusanteil auszuscheiden sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 64 N 126). Sollte sich für die folgenden Geschäftsjahre hingegen ergeben, dass die Luxusfahrzeuge nach ihrer Lieferung – wie von der Veranlagungsbehörde angenommen – einzig für den Privatgebrauch der Aktionäre angeschafft wurden, so ist in den einzelnen Veranlagungsjahren jener Betrag aufzurechnen, welcher bei einem Leasing dieser Fahrzeuge angefallen wäre (in diesem Sinne auch Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 27.9.1996, StPS 1997, S. 17 ff. = StE 1997 B 72.13.22 Nr. 35). Die von der Veranlagungsbehörde in der Steuerbilanz gebildete Minusreserve ist somit in einem ersten Schritt aufzulösen.

Eine andere Frage ist es dagegen, ob auf den fraglichen Fahrzeugen im hier zu beurteilenden Geschäftsjahr 2000 eine Abschreibung zulässig ist. Eine Abschreibung ist dazu bestimmt, nach der Bewertung von aktiven

Wirtschaftsgütern die dabei festgestellte Entwertung auszugleichen (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O, § 64 N 40). Daraus folgt, dass an erst bestellten oder zur Herstellung in Auftrag gegebenen Sachen (noch) keine Abschreibungen möglich sind (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band 2, § 19 lit. b N 199). An den im Geschäftsjahr 2000 bestellten, aber erst im Folgejahr gelieferten Luxusfahrzeugen hat die Veranlagungsbehörde deshalb im Ergebnis zu Recht die gebuchten Abschreibungen aufgerechnet. Die dagegen erhobene Einsprache ist demnach abzuweisen.

Kapitalseitig hat dies zur Folge, dass die auf den beiden hier interessierenden Fahrzeugen gebuchte Abschreibung aufzurechnen ist. Gemäss den Buchhaltungsunterlagen wurde auf dem gesamten Fahrzeugbestand mit einem Bilanzwert von Fr. 332 523.25 eine Abschreibung von Fr. 133 523.25 (= 40 %) vorgenommen. Bezogen auf den Bilanzwert der beiden Porsche von Fr. 197 209.30 resultiert für diese Fahrzeuge eine Abschreibung von Fr. 78 883.70. Das kantonal steuerbare Kapital ist somit im Sinne einer reformatio in peius von den veranlagten Fr. 157 000.-- bzw. deklarierten Fr. 275 772.-- auf neu Fr. 354 655.-- (gerundet Fr. 354 000.--) zu erhöhen. Kantonal ergibt sich damit neu ein Steuerbetrag von Fr. 6 897.-- pro Einheit.

Eine derartige Abänderung der Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist – nach dessen Anhörung – zulässig (§ 76 Abs. 2 aStG; Art. 135 Abs. 1 DBG). Die Einsprecherin wurde von der Steuerkommission mit Schreiben vom 12.9.2003 auf die Möglichkeit einer Kapitalaufrechnung hingewiesen. Mit Schreiben vom 18.9.2003 hat sie sich damit einverstanden erklärt.

4. und 5. ...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. November 2003 i.S. X. AG (BGE 2A.263/2003);
Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 9. April 2003 i.S. X. AG (VGE 615/01)

Geldwerte Leistungen (Ertragsverzicht) im Konzern (Art. 58 DBG)

Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie mit aussen stehenden Dritten vereinbart würden. Bei der Frage, welcher Konzerngesellschaft eine Vermittlungskommission zugerechnet werden muss, kann auch der statutarische Gesellschaftszweck massgebend sein. Bedeutung der gesetzlichen Treuepflicht des Verwaltungsrates nach Art. 717 Abs. 1 OR.

Sachverhalt

A. Die X. AG erbringt Dienstleistungen in allen Bereichen der Anlageberatung und der Vermögensverwaltung und bezweckt den Erwerb, den Verkauf und die Verwaltung von Beteiligungen für eigene oder fremde Rechnung; sie kann Grundeigentum erwerben, belasten und veräussern. Das vollständig liberierte Aktienkapital von zehn Millionen Franken ist aufgeteilt in 100 000 vinkulierte Namenaktien à nominal Fr. 100.--, die zu 100 Prozent von der Y. AG gehalten werden. Zweck dieser Gesellschaft ist: „Erwerb und Verkauf sowie Verwaltung von Beteiligungen im In- und Aus-

land; kann Grundeigentum erwerben, belasten und veräussern". Verwaltungsräte der X. AG waren im Jahre 1999 unter anderem die Herren A., B. und C., welche zugleich die drei einzigen Verwaltungsräte der Y. AG bildeten. Die X. AG verwaltet das Vermögen von Drittkunden, von den Gesellschaften DZ., EZ., FZ., GZ. sowie von der Y. AG. Während die X. AG von den Drittkunden sowie von den Z. Gesellschaften erfolgsabhängige Kommissionen vereinnahmte, entrichtete ihr die Y. AG überhaupt kein Entgelt.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. März 2002 setzte die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz den steuerbaren Gewinn der X. AG für die Steuerperiode 1999 auf Fr. ... fest. Gegenüber der eingereichten Steuererklärung wurde der steuerbare Gewinn durch Aufrechnung einer Verwaltungsgebühr zu Lasten der Y. AG von Fr. 500 000.-- um diesen Betrag erhöht. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, am 10. Mai 2001 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Sie beantragte, die jährliche Verwaltungsgebühr auf fünf Millionen Franken anzuheben und zudem eine Verkaufskommission von Fr. ..., welche die Y. AG verbucht hatte, die aber nach ihrer Ansicht der X. AG zustand, ebenfalls zum steuerbaren Gewinn der X. AG hinzuzurechnen und diesen damit entsprechend zu erhöhen. Mit Entscheid vom 9. April 2003 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz die Beschwerde gut und setzte den steuerbaren Gewinn der X. AG antragsgemäss auf Fr. ... fest.

C. Gegen dieses Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz führt die X. AG mit Eingabe vom 26. Mai 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den steuerbaren Reingewinn für die direkte Bun-

dessteuer 1999 gemäss Veranlagungsverfügung der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 20. März 2001 auf Fr. ... festzusetzen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schliessen auf Abweisung der Beschwerde, letzteres unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer verzichtet auf eine Stellungnahme.

Erwägungen

1. ...

2.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahe stehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn

(a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
(c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (Urteil des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2; Urteil 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1; je mit Hinweis auf die Judikatur).

2.2 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird mitunter seit den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts gestützt auf eine entsprechende Publikation (Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 177, insb. S. 179) als „Gewinnvorwegnahme“ bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne „vorweggenommen“ werden können (vgl. etwa Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 96 ff., S. 148 ff., mit weiteren Hinweisen). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahe stehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2 und 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, je mit Hinweis auf die Judikatur).

2.3 Bei diesem Drittvergleich (so genannter Grundsatz des „dealing at arm's length“) wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert abgestellt (Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2, am Ende, und 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.2), und bei Dienstleistungen ist deren Marktwert massgebend (vgl. auch das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. September 1997 betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften, in ASA 66 S. 299 f.). Bei verbundenen Unternehmen hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Basel/Genf/München 2000, N 60 zu Art. 58 DBG; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer] II. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N 76 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt). Eine Beurteilung vom Konzern aus, dem die steuerpflichtige juristische Person angehört, ist nicht angängig; auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 1995, in: ASA 65 S. 51 E. 3b S. 57).

3.1 Während die X. AG in ihrer Erfolgsrechnung 1999 überhaupt kein Entgelt für ihre Leistungen zu Gunsten der Y. AG ausgewiesen hatte, rechnete ihr die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz eine Verwaltungskommission von Fr. 500 000.-- auf. Demgegenüber schützte die Vorinstanz eine solche von fünf Millionen Franken entsprechend dem Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Dabei stellte sie fest, dass zwischen der X. AG und der Y. AG zwar kein Verwaltungs- bzw. Geschäftsführungsvertrag bestand, weshalb auch kein performanceabhängiges Entgelt vereinbart oder in Rechnung gestellt wurde. Hingegen

erbrachte die X. AG ihrer Muttergesellschaft unbestrittenermassen gewisse administrative Tätigkeiten, wofür offensichtlich ein Entgelt geschuldet ist. Zudem profitierte die Y. AG nach den unwidersprochenen Feststellungen der Vorinstanz genau gleich wie ihre anderen Kunden vom so genannten Research der X. AG, weshalb auch insoweit eine Entschädigung zu verrechnen ist. Die Vorinstanz setzte diese ausgehend vom Vergleich mit den vereinbarten Kommissionsregelungen bei Drittkunden und Z. Gesellschaften ermessensweise auf fünf Millionen Franken fest. Weil diese Kommissionsregelungen auch eine Komponente für die Verwaltungs- und Geschäftsführungstätigkeit, die vorliegend von der X. AG wie erwähnt nicht geleistet wurde, enthalten, nahm die Vorinstanz von den Vergleichspreisen einen erheblichen Abschlag vor und schätzte die Leistung auf fünf Millionen Franken. Die vorinstanzliche Bewertung dieser Leistungen der X. AG an die Y. AG erscheint unter Berücksichtigung des Researchs nicht als offensichtlich unrichtig. Das Bundesgericht ist daher insoweit durch die tatsächlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz gebunden (vgl. E. 1.2), weshalb die Verwaltungsgerichtsbeschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.

3.2 Umstritten ist sodann die Zurechnung der Vermittlungskommission von Fr. ... der L. AG, welche am 6. September 1999 bei der K. Bank AG einging und in der Folge der Y. AG gutgeschrieben und von dieser auch als Ertrag verbucht wurde. Die Y. AG hatte nämlich der L. AG am 1. September 1999 im erwähnten Betrag Rechnung gestellt. Diese Vermittlungskommission entrichtete die L. AG, weil sie dank dem Einsatz von Exponenten der X. Gruppe die M. übernehmen konnte. Deren Tätigkeit bestand im Verkauf von M.-Aktien aus dem Bestand der FZ. AG sowie in der Vermittlung weiterer Aktien der M. aus Drittbeständen an die L. AG. Bezüglich der Aktien der FZ. AG lag es auf Grund des „Geschäftsführungs-

vertrages“ vom 12. Januar 1999 zwischen der FZ. AG und der X. AG ganz in der Kompetenz der Letztgenannten, allfällige Vermögensumdispositionen vorzunehmen. Entsprechend standen ihr gestützt darauf ebenfalls allfällige Vermittlungskommissionen zu. Darüber hinaus muss aber auch der Teil der Vermittlungskommission, der auf Aktien aus Drittbeständen entfällt, auf Grund des engen Sachzusammenhanges der X. AG zugerechnet werden. Dass zwischen den beteiligten Parteien etwas anderes vereinbart gewesen wäre, ist nicht belegt. Ergänzende Abklärungen zu diesem Punkt erübrigen sich, nachdem die Beschwerdeführerin die Gelegenheit gehabt hätte, allfällige ihr günstige Beweismittel einzureichen oder jedenfalls anzurufen, und die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz nicht als unvollständig oder offensichtlich unrichtig erscheinen (vgl. E. 1.2). Der Y. AG kann diese Vermittlungskommission im Übrigen schon deshalb nicht zugerechnet werden, weil sie im Jahre 1999 eine reine Holdinggesellschaft im Sinne von § 41 Abs. 1 Satz 2 des (alten) Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 28. Oktober 1958 war, die kantonal im Genuss des Holdingprivilegs stand. Sie bezweckt bekanntlich bloss das Halten und Verwalten von Beteiligungen im In- und Ausland und übt damit neben dieser Haupttätigkeit keine weiteren Geschäftsaktivitäten aus, die in untergeordnetem Masse sogar mit dem Holdingprivileg vereinbar gewesen wären (Ziffer 247 des Steuerbuchs des Kantons Schwyz mit der Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften sowie gemischten Gesellschaften vom 1. Mai 1986). Die Vorbereitung und die Durchführung von Übernahmen gehören offensichtlich nicht zum statutarischen Zweck der Y. AG. Auch wenn die Transaktion vorab dank der guten Kontakte und dem Verhandlungsgeschick der Herren A., B. und C. zustande kam, handelten diese dabei nicht in ihrer Eigenschaft als Verwaltungsräte der Y. AG, sondern vielmehr als Organe der X. AG. Denn einzig diese

Gesellschaft bezweckt unter anderem den Verkauf von Beteiligungen für fremde Rechnung, nicht aber die Holdinggesellschaft. Daran vermag weder der Umstand etwas zu ändern, dass die Rechnung formell von der Y. AG ausgestellt wurde, noch die Tatsache, dass die Revisionsstelle dieses zum Zwecke der Steuerersparnis gewählte Vorgehen (Steuerfreiheit der Kommission auf kantonaler Ebene bei Zurechnung an die privilegierte Holdinggesellschaft) offenbar anstandslos akzeptierte. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist mithin auch in diesem Punkt unbegründet.

Zur Ergänzung der bundesgerichtlichen Ausführungen wird nachfolgend ein Auszug aus dem vorinstanzlichen Entscheid des Verwaltungsgerichts (VGE 615/01) zur Treuepflicht des Verwaltungsrates angefügt.

7. e) ...

Aber auch das von der EStV vorgebrachte Argument der Treuepflicht spricht für die Zuordnung der Provisionszahlungen aus der M.-Transaktion an die X. AG. Gemäss den Ausführungen in der Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin (...) gingen der M.-Transaktion sinngemäss Analysen über die Restrukturierung des weltweiten ...sektors sowie „Verhandlungen über Zusammenschlüsse und Aufgliederungen der grössten Marktteilnehmer“ voraus, was entsprechende personelle Ressourcen für solche Geschäftsaktivitäten erfordert. Nachdem im konkreten Fall die personellen Ressourcen für die genannten Geschäftsaktivitäten bei der X. AG angesiedelt sind, welche die Erbringung von Dienstleistungen in der Anlageberatung und Vermögensverwaltung bezweckt, ist es mit der vom Gesetzgeber

in Art. 717 Abs. 1 OR festgelegten Treuepflicht des Verwaltungsrates sowie Dritter, die mit der Geschäftsführung befasst sind, grundsätzlich unvereinbar, dass die damaligen Mitglieder des Verwaltungsrates der X. AG (welche gemeinsam auch als [einzige] Verwaltungsräte der Y. AG fungierten) die Provisionen aus einem der finanziell interessantesten Aufträge nicht für die X. AG beanspruchten, sondern der Holdinggesellschaft überliessen. Jedenfalls ist nicht anzunehmen, dass die Beschwerdegegnerin (ohne Partizipation an den Vermittlungsprovisionen von über ... Mio. Franken) einem unabhängigen Dritten den Abschluss solcher Vermittlungsgeschäfte überlassen hätte. Zudem ist aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuleiten, dass an die Treuepflicht für Personen, die für eine Aktiengesellschaft tätig sind, strenge Anforderungen gestellt werden und insofern es aus steuerlicher Sicht nicht im Belieben des Unternehmers steht, zu bestimmen, wo die Gewinne aus Geschäften anfallen sollen (vgl. ASA 67, S. 216 ff.). Im Übrigen fällt auf, dass der M. AG ... Euro für „sonstige Ausgaben“ in Rechnung gestellt worden sind. Daraus ist abzuleiten, dass für die Vorbereitung, Abklärung und Durchführung der betreffenden Transaktion in erheblichem Umfange auch personelle Ressourcen in Anspruch genommen wurden, welche bei der Y. AG gar nicht vorhanden waren (vgl. oben, Erw. 6d). Auch diese Umstände sprechen dafür, dass die erwähnten Provisionsleistungen der X. AG zuzuordnen sind.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Oktober 2003
i.S. D. (VGE 613/03)

Dividenden als ausserordentliche Einkünfte in der Bemessungslücke (§ 240 Abs. 1 und 2 StG, Art. 218 Abs. 2 DBG)

Dividenden gelten als a.o. Einkünfte in der Bemessungslücke, wenn eine personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in dem in die Bemessungslücke fallenden Jahr ändert. Es ist dabei nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden die Dividenden in der Bemessungslücke mit der durchschnittlichen Ausschüttungsquote der Vorjahre verglichen und den über die durchschnittliche Ausschüttungsquote hinausgehenden Teil der Dividende der Bemessungslückenjahre besteuert haben.

Sachverhalt

D. ist Alleinaktionär der Z. AG. Gemäss Wertschriftenverzeichnis ist er Eigentümer von allen 700 Aktien zum Nominalwert von je Fr. 10 000.-- (Aktienkapital CHF 7 000 000.--).

Mit Veranlagungsverfügungen 1999 und 2000 vom 14. Oktober 2002 (Versand) wurde D. übergangsrechtlich mit separaten Jahressteuern auf ausserordentlichen Einkünften belegt. Dabei wurde das steuerbare Einkommen hinsichtlich der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen

Steuer für das Jahr 1999 auf Fr. 229 900.-- und für das Jahr 2000 auf Fr. 170 400.-- festgesetzt. Als Begründung wurde angeführt: „Ausserordentliche Dividende gemäss Schreiben vom 30.09.2002“. Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess D. am 7. November 2002 Einsprache bei der Kantonalen Steuerkommission/VdBSt erheben, welche mit Entscheid vom 26. Mai 2003 abgewiesen wurde. In der Folge erhob D. fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht Schwyz.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) ...

b) Mit diesem gleichzeitigen Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbesteuerung fällt das Einkommen der Jahre 1999 und 2000 grundsätzlich in eine Bemessungslücke. Gestützt auf Art. 218 Abs. 2 i.V.m. Art. 41 DBG sowie § 240 Abs. 1 StG unterliegen **ausserordentliche Einkünfte** der Jahre 1999 und 2000 einer vollen Jahressteuer.

Vorliegend streitig und nachfolgend zu prüfen ist, ob die Dividendenausschüttungen der Z. AG im Betrag von Fr. 280 000.-- im Jahr 1999 und in der Höhe von Fr. 350 000.-- im Jahr 2000 (teilweise) ausserordentliche Einkünfte des Beschwerdeführers darstellen, welche der separaten Jahressteuer unterliegen.

3. a) Nach Art. 218 Abs. 3 i.V.m. Art. 206 Abs. 3 DBG respektive § 240 Abs. 2 StG gelten als **ausserordentliche Einkünfte** insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen, buchmässige Aufwertungen, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen. Zusätzlich zählt das kantonale Steuerrecht ausdrücklich noch aperiodische Lohnzahlungen im Sinne von § 18 StG zu den ausserordentlichen Einkünften.

Diese Aufzählung ist indessen nicht als abschliessend zu betrachten. Dies ergibt sich daraus, dass sowohl im Bundesrecht als auch im kantonalen Recht die Aufzählung mit „insbesondere“ eingeleitet wird (vgl. BGE 2A.92 + 103/2002 vom 4. Oktober 2002, Erw. 3.1; BGE 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, Erw. 2.1 = StE 2002 B 65.4 Nr. 11; Dieter Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, N 31 zu Art. 218 DBG).

b) Als massgebende Kriterien, welche auf das Vorliegen von ausserordentlichen Einkünften hinweisen, sind dem Kreisschreiben Nr. 6 vom 20. August 1999 der Eidg. Steuerverwaltung (betreffend Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung bei natürlichen Personen, nachfolgend: KS Nr. 6, publ. in ASA 68, S. 384 ff., v.a. S. 387 f.) folgende Aspekte zu entnehmen:

- die Einmaligkeit einer Leistung (z.B. Lotteriegewinn),
- die ausserordentliche Höhe des Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst (z.B. ausserordentliche Dividende),

– die Änderung in der Verbuchung der Einkommensquelle (z.B. Auflösen von Rückstellungen im Anschluss an einen Wechsel der Verbuchungsmethode oder das Unterlassen von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen),

– und die Beeinflussbarkeit der Umstände der Ausrichtung des Einkommens durch den Steuerpflichtigen selbst

(vgl. auch StE 2002, B 65.4 Nr. 11, Erw. 2.1; Dieter Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, N 33 zu Art. 218 DBG, wobei in diesem Kommentar das Abstellen auf die Höhe der Einkünfte als untaugliches Kriterium bezeichnet wird).

c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Dividenden im **Normalfall** nicht als aperiodische Vermögenserträge zu betrachten, da es sich um ein Einkommen handelt, das seiner Natur nach regelmässig fliesst. Anders kann es sich nach Auffassung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrats bei so genannten *Substanzdividenden* verhalten, d.h. bei Ausschüttungen aus offenen Reserven, die höher sind als der im entsprechenden Geschäftsjahr erwirtschaftete Gewinn (vgl. BGE 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, publ. in StE 2002 B 65.4 Nr. 11, Erw. 2.2 mit Verweis auf WAK-Bericht, BBl 1998, S. 4929 ff., S. 4939; vgl. auch BGE 2A.92 + 103/2002 vom 4. Oktober 2002, Erw. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N 10 zu § 275).

Des Weiteren hat das Bundesgericht entschieden, dass auch dann von einem ausserordentlichem Einkommen auszugehen ist, wenn eine *personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in dem in die Bemessungslücke fallenden Jahr ändert.* Nach der höchstrichterlichen Argumentation entspricht es dem Sinn von Art. 218 DBG, dass der Steuer-

pflichtige beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung nicht davon soll profitieren können, dass er die Möglichkeit hat, den Anfall von Einkommen nach Belieben in die Bemessungslücke zu verschieben (vgl. die zit. BGE 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002 und 2A.92 + 103/2002 vom 4. Oktober 2002). Im Urteil 2P.295/2002 vom 5. Juni 2003 bestätigte das Bundesgericht, dass Dividendenzahlungen unter gewissen Voraussetzungen als ausserordentliche Einkünfte gelten können.

4. a) Die Vorinstanzen begründen ihren Entscheid wie folgt:

„Bei der Frage, ob trotz Dividendenzahlungen in den Vorjahren zur Bemessungslücke eine Änderung der Dividendenpolitik erfolgt ist, prüft die Veranlagungsbehörde jeweils, ob die Ausschüttungen in den Lückenjahren die durchschnittliche Ausschüttungsquote der letzten fünf Jahre vor der Bemessungslücke übersteigen, und betrachtet alsdann die prozentual darüber hinausgehenden Beträge als ausserordentliches Einkommen (vgl. Treuhandseminar 2000, Kap. 3, S. 7). Sie darf sich dabei gemäss den zitierten Aussagen der Treuhandseminarunterlagen entweder auf das Verhältnis von Gewinn/Dividende oder das Verhältnis von Aktienkapital/Dividende stützen. Zumindest für den Fall, dass auf das Verhältnis von Gewinn/Dividende abgestützt wird, ist die Methode der Veranlagungsbehörde nicht zu beanstanden. Denn sie bezieht sich diesfalls auf den realisierten Gewinn, mithin auf die Grösse, welche bestimmt, ob überhaupt eine Dividende ausgeschüttet werden darf (vgl. Art. 675 Abs. 2 OR). Zudem wird damit der konkrete wirtschaftliche Erfolg der Unternehmung zur Beurteilung der Dividendenpolitik miteinbezogen, was als sachgerecht zu bezeichnen ist. Weicht nun der durchschnittliche Ausschüttungsquotient der letzten 5 Jahre von denjenigen Quotienten in den Lückenjahren ab, so liegt im selben Masse eine Ausschüttung ausserordentlicher Dividenden qua Änderung der Dividendenpolitik vor."

Anhand der oben erwähnten Methode (Gewinn/Dividenden-Verhältnis) hat die Vorinstanz im konkreten Fall nach folgender Berechnung ausserordentliche Einkünfte für 1999 von Fr. 229 983.-- sowie für 2000 von Fr. 170 400.-- errechnet (vgl. Einspracheentscheid, S. 7):

Verhältnis Gewinn des VJ/Dividende	**1995**	**1996**	**1997**	**1998**	**1999**	**2000**
Ausgewiesene Gewinne des VJ	233 198.00	241 963.00	772 418.00	483 169.00	125 640.00	451 057.00
Ausbezahlte Dividende	0.00	140 000.00	140 000.00	210 000.00	280 000.00	350 000.00

in % des Gewinns	0.00	57.86	18.12	43.46	222.85	77.59
Durchschnitt von 3 Jahren	39.81 %				50 017.00	179 565.00
Ausserordentlicher Vermögensertrag					229 983.00	170 435.00

b) Gegen diese Berechnung bringt der Beschwerdeführer sinngemäss u.a. Folgendes vor: Im Verlaufe des Jahres 1995 habe er sich von seiner Frau getrennt und den gemeinsamen Haushalt aufgelöst. Daraufhin habe er seinen gesetzlichen und steuerlichen Wohnsitz nach A. (SZ) verlegt. Auf Grund vertraglicher Vereinbarungen mit seiner getrennten Ehefrau (Ehe- und Erbverzichtsvertrag vom 18. Oktober 1995) seien ihm alle bisher gemeinsamen Einkommensquellen verloren gegangen. Zur Bestreitung seines Lebensaufwandes habe er darum 1996 notgedrungen begonnen, neben den Einkünften aus der AHV Dividenden aus der in seinem Besitze stehenden Z. AG auszuschütten. Die künftigen Dividendenausschüttungen seien somit im Jahre 1996 auf Grund der persönlichen Verhältnisse in einer Dividendenpolitik festgelegt und in den Folgejahren, unabhängig allfällig bevorstehender Steuergesetzänderungen, entsprechend auch umgesetzt worden. Es sei daher im vorliegenden Fall ganz klar keine Änderung der Dividendenpolitik vorgenommen worden. Die Vorinstanz sei auf diese persönlichen Verhältnisse nicht eingegangen (vgl. Beschwerde, Ziff. 2).

Des Weiteren stellt der Beschwerdeführer auch die von der Vorinstanz verwendete Methode des Gewinn/Dividenden-Verhältnisses in Frage. Insbesondere bei Produktionsunternehmungen erscheine diese Berechnungsmethode sinnvoll, wobei festzuhalten sei, dass eine Dividendenpolitik nicht zwangsläufig vom Gewinn abhängig gemacht werden müsse, sondern ihr auch andere Faktoren zu Grunde gelegt werden könnten. Die Z. AG sei eine Finanzgesellschaft, welche in erster Linie das Halten von kleineren Beteiligungsquoten an börsenkotierten Unternehmungen zur Geldanlage

zum Zweck habe. Das Ergebnis sei somit massgebend von der jeweiligen Börsensituation abhängig und könne vom Aktionär nur bedingt beeinflusst werden. Auf Grund des Anschaffungswertprinzips bei Wertschriften gemäss Art. 668 OR (recte: Art. 667 OR) müsse das ausgewiesene Ergebnis daher nicht zwangsläufig mit dem effektiv erwirtschafteten Gewinn übereinstimmen. Mithin könnten so erhebliche Buchgewinne entstehen, welche von Gesetzes wegen nicht ausgewiesen werden müssten. Es sei daher fraglich, ob der effektiv ausgewiesene Gewinn bei Finanzgesellschaften als Kriterium herangezogen werden könne (vgl. Beschwerde Ziff. 3).

5. a) Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist auch dann von ausserordentlichen Einkünften auszugehen, wenn eine personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in den in die Bemessungslücke fallenden Jahren ändert. Nicht massgebend ist, ob und in welchem Umfang in den Folgejahren nach der Bemessungslücke (in casu ab 2001) Dividendenzahlungen tatsächlich stattgefunden haben. Für die Beurteilung, ob die in den Jahren 1999 und 2000 ausgerichteten Dividendenzahlungen als ausserordentlich zu gelten haben, ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Verhältnisse vor dem Wechsel zur Postnumerandobesteuerung abzustellen (vgl. BGE 2A.92 + 103/2002 vom 4. Oktober 2002, Erw. 3.3.1; vgl. auch StE 2002, B 65.4 Nr. 8). Von daher kann der Beschwerdeführer mit seinen Hinweisen auf die Dividendenzahlungen in den Jahren 2001 und 2002 nichts zu seinen Gunsten ableiten.

b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gesellschaft des Beschwerdeführers vor dem Jahr 1996 keine Dividendenzahlungen vorgenommen hat. In den Jahren 1996 und 1997 betrug die Dividende je

Fr. 140 000.--, im Jahre 1998 Fr. 210 000.-- sowie in den Jahren 1999 und 2000 Fr. 280 000.-- bzw. Fr. 350 000.--. Somit wurde die Dividende im 1. Jahr der Bemessungslücke (1999) im Vergleich zu den Dividenden in den Jahren 1996 und 1997 (von je Fr. 140 000.--) auf Fr. 280 000.-- verdoppelt, obwohl für das vorangegangene Geschäftsjahr 1998 nur ein Gewinn von Fr. 125 640.-- ausgewiesen wurde. Diese Konstellation spricht für die vorinstanzliche Annahme von ausserordentlichen Einkünften im Lückenjahr 1999. Zudem wurde 1999 klarerweise eine Substanzdividende ausgerichtet, war doch diese Dividende mehr als doppelt so hoch als der ausgewiesene Gewinn des Vorjahres. Die Ausserordentlichkeit dieser Dividende kommt auch darin klar zum Ausdruck, als ausgerechnet im Zeitpunkt eines massiven Gewinneinbruchs die Dividende stark erhöht wurde.

Aber auch die Erhöhung der Dividendenzahlung im 2. Lückenjahr auf Fr. 350 000.-- rechtfertigt die Annahme, dass die Dividendenpolitik der vom Beschwerdeführer beherrschten Gesellschaft in der Bemessungslücke geändert wurde. Dies gilt erst recht als der Beschwerdeführer die (ursprüngliche) Änderung der Dividendenpolitik ab 1996 mit der Trennung von seiner Ehefrau, dem damit verbundenen Wegfall von bisherigen Einkommensquellen und der Finanzierung seines Lebensaufwandes begründete, indessen weder im vorinstanzlichen Verfahren noch vor Verwaltungsgericht substantiiert darlegte, weshalb er für seinen Lebensbedarf im 2. Lückenjahr (2000) auf eine Dividendenzahlung von Fr. 350 000.-- angewiesen gewesen sein soll, derweil in den ersten beiden Jahren nach der Trennung Fr. 140 000.-- ausreichten. Für die Ausserordentlichkeit der Dividendenzahlungen in den Lückenjahren sprechen auch folgende Aspekte. Zwar ist nach Weber (a.a.O., N 33) das Abstellen auf die Höhe der Einkünfte kein taugliches Kriterium, so könne

beispielsweise eine ausserordentlich hohe Gratifikation durchaus als ordentliches Einkommen gelten, wenn ein ausserordentlich gutes Ergebnis die Grundlage für deren Ausrichtung bilde (vgl. BGE 2A.517/2002, Erw. 5.3 in fine). Diesbezüglich fällt ins Gewicht, dass ungeachtet des ausserordentlich guten Geschäftsergebnisses von 1996 (gemäss den vorliegenden Unterlagen erzielte die Gesellschaft des Beschwerdeführers 1996 den mit Abstand höchsten Gewinn, und zwar Fr. 772 418.--) die Dividende im Jahre 1997 bei Fr. 140 000.-- (was einer Ausschüttungsquote von 18.12 % des Gewinnes entspricht) belassen wurde, dennoch aber in den Lückenjahren 1999 und 2000 (bei deutlich tieferen Gewinnen der Vorjahre: 1998 von Fr. 125 640.--, 1999 von Fr. 451 057.--) massiv höhere Dividenden von Fr. 280 000.-- und von Fr. 350 000.-- ausbezahlt wurden (was einer Ausschüttungsquote von 222.85 % bzw. von 77.59 % entspricht). Dass im Übrigen der 1999 unter Einbezug „des Anschaffungswertprinzips bei Wertschriften“ „effektiv erwirtschaftete Gewinn“ höher ausgefallen sei als im Jahre 1996 (vgl. Beschwerde, S. 2 f., Ziff. 3), wurde vom Beschwerdeführer weder behauptet, noch dargelegt. In diesem Kontext fällt ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer als Alleinaktionär und Empfänger aller Dividenden die Ausschüttungspolitik der Gesellschaft selber bestimmen konnte. Dadurch war er jederzeit im Stande, die Umstände der Ausrichtung der Zahlungen, namentlich deren Höhe, Fälligkeit etc. auch unter steuerlichen Gesichtspunkten zu beeinflussen und die Bemessungslücke zu seinen Gunsten auszunützen (vgl. BGE 2A.92 + 103/2002 vom 4. Oktober 2002, Erw. 3.3.2).

Schliesslich ist nach den konkreten Umständen des vorliegenden Falles nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die Dividenden in der Bemessungslücke mit der durchschnittlichen Ausschüttungsquote der Vorjahre verglichen und den über die durchschnittliche

Ausschüttungsquote hinausgehenden Teil der Dividenden der Bemessungslückenjahre besteuert haben, zumal der Beschwerdeführer für die konkrete Erhöhung der Dividendenzahlungen von je Fr. 140 000.-- in den Jahren 1996 und 1997 (bei ausgewiesenen Gewinnen in den vorangegangenen Geschäftsjahren von Fr. 241 963.-- und von Fr. 772 418.--) auf Fr. 280 000.-- und Fr. 350 000.-- in den Lückenjahren 1999 und 2000 (bei weniger hohen Gewinnen der Vorjahre) keine plausible Erklärung dargetan hat.

Was schliesslich den Verweis des Beschwerdeführers auf ein anders lautendes Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich anbelangt, legten die Vorinstanzen zutreffend dar, dass die schwyzerischen Rechtsprechungsorgane nicht an eine allenfalls abweichende Rechtsauffassung eines kantonalen Gerichtes in anderen Verfahren gebunden sind. Soweit der Beschwerdeführer den Vorinstanzen vorwirft, dass diese die persönlichen Verhältnisse des Pflichtigen ungenügend gewürdigt hätten, übersieht er, dass die Vorinstanzen den besonderen Verhältnissen insofern Rechnung getragen haben, als sie für die Ermittlung der durchschnittlichen Ausschüttungsquote (von 39.81 %) nicht die letzten fünf Jahre vor der Bemessungslücke, sondern zu Gunsten des Beschwerdeführers lediglich die Ausschüttungen seit 1996 (bis zur Bemessungslücke) herangezogen haben.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Oktober 2003
i.S. Ehegatten S. (VGE 607/03)

Dividenden als ausserordentliche Einkünfte in der Bemessungslücke (§ 240 Abs. 1 und 2 StG, Art. 218 Abs. 2 DBG)

Bei der Beurteilung der Dividendenpolitik in der Bemessungslücke sind als Vergleichszahlen einzig frühere Dividendenzahlungen heranzuziehen. Nennwertreduktionen und Teilliquidationen (Aktienrückkäufe) in den Vorjahren bleiben unberücksichtigt (Erw. 4).

Für die durch die Änderung der Dividendenpolitik begründete Ausserordentlichkeit kommt es nicht darauf an, wer diese beeinflusst hat. Entscheidend ist einzig, dass diese geändert wurde (Erw. 5).

Aus den Erwägungen

4. a) Vorliegend hat die Q. Holding zwischen 1992 und 1998 keine Dividenden an die Aktionäre ausgerichtet, obwohl in dieser Zeit Gewinne erwirtschaftet wurden. In demselben Zeitrahmen fanden mehrere Nennwertreduktionen (1992-1994) und direkte Teilliquidationen (1995-1998) statt.

Gestützt darauf haben die Vorinstanzen mit der Ausschüttung der Dividende in den Jahren 1999 und 2000 eine Änderung der Dividendenpolitik in den Bemessungslückenjahren bejaht (vgl. angefochtener Entscheid Erw. 2c). Dagegen wenden die Beschwerdeführer ein, dass in den Lückenjahren keine erstmalige Ausschüttung von Vermögensertrag vorläge. Die Q. Holding habe in den vergangenen Jahren mittels direkten Teilliquidationen ein Vielfaches der Dividenden der Jahre 1999 und 2000 ausgeschüttet und somit zur Besteuerung gebracht (vgl. Beschwerde Erw. 19-22).

b) Die Dividende stellt einen Anteil am von der Gesellschaft erwirtschafteten Gewinn dar (vgl. Art. 660 Abs. 1 OR). Hingegen stellt die Teilliquidation (Aktienrückkäufe in Verbindung mit einer anschliessenden Kapitalherabsetzung) aktienrechtlich *keine Gewinnausschüttung* und somit auch keine Dividendenleistung dar (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, § 40 N 74 ff.). Obwohl die Dividende als auch der über den Nennwert hinausgehende Betrag bei der Teilliquidation grundsätzlich als Vermögensertrag zu versteuern ist (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 53 N 52 ff.; Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 N 69), ist das wirtschaftliche Ergebnis einer Teilliquidation von jenem einer Dividendenausschüttung tiefgreifend verschieden (vgl. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, N 297b i.V.m. Fussnote 763). Einerseits schüttet die Gesellschaft bei dem bis zum Nennwert gehenden Betrag nicht einen Gewinn an die Aktionäre aus, sondern *Kapital,* d.h. ihr zum langfristigen betrieblichen Einsatz zur Verfügung stehende Mittel (vgl. Böckli, a.a.O., N 297b). Dieser Unterschied gilt umso mehr bei der reinen Nennwertreduktion. Andererseits benötigen die Dividendenausschüttung und die Teilliquidation unterschiedliche Voraussetzungen und Verfahren: Während die Dividende nur aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden darf (vgl.

Art. 675 OR), geht es bei der Teilliquidation um eine gewinnunabhängige Verminderung der Gesellschaftsmittel. Sie ist daher nur unter Einhaltung von verschärften Gläubigerschutzbestimmungen (vgl. Art. 732 ff. OR) zulässig. Die Unterschiede zwischen Teilliquidation (Aktienrückkauf mit anschliessender Kapitalherabsetzung) und Dividendenausschüttung kommen auch dadurch zum Ausdruck, dass die Herabsetzung des Aktienkapitals die Veröffentlichung eines dreimaligen Schuldenrufs im Schweizerischen Handelsamtsblatt (vgl. Art. 733 OR) sowie einen entsprechenden Eintrag im Handelsregister (vgl. Art. 734 OR) erfordert, derweil die Dividendenausschüttung grundsätzlich mit keinen solchen Publikationspflichten verbunden ist. Abgesehen davon ist zu beachten, dass die Teilliquidationen in der Bemessungslücke fortgesetzt wurden (vgl. Einsprache-act. 19 sowie Bf-act. 3), weshalb es sich nicht so verhält, dass die vor der Bemessungslücke erfolgte „Teilliquidationspolitik“ in der Bemessungslücke durch Dividendenausschüttungen ersetzt wurde. Vielmehr kamen zu den weiteren Teilliquidationen neu noch Dividendenausschüttungen hinzu.

c) Im Ergebnis kann somit nicht von einer einheitlichen Ausschüttungspolitik im Sinne einer „Dividenden- respektive Teilliquidationspolitik“ gesprochen werden, weil die Dividendenausschüttung und die Teilliquidation als verschiedene aktienrechtliche Institute unabhängig voneinander unterschiedliche Zwecke verfolgen. Mithin ist für die Würdigung der Ausschüttungspolitik einzig auf die Dividendenzahlungen abzustellen. Der beschwerdeführerische Vergleich mit den in den vorangegangenen Jahren erfolgten Teilliquidationen hält somit nicht stand. Dabei kann es auch offen bleiben, ob die Beschwerdeführer bei diesen Aktienrückkäufen beteiligt gewesen sind oder nicht.

Vorliegend ist unbestritten, dass in den Jahren 1992 bis 1998 und somit während acht Jahren keine Dividende ausgeschüttet wurde. Die Ausschüttung in den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 stellt daher zweifelsfrei eine Änderung der Dividendenpolitik dar. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

5. a) Die Beschwerdeführer rügen ferner, dass es sich bei der Q. Holding nicht um eine personenbezogene Gesellschaft handle. Die von den Beschwerdeführern gehaltenen ... Namenaktien entsprächen lediglich einem Anteil von 0.06 % des Kapitals respektive 0.11 % der Stimmen. Zudem könne aus dem Umstand einer starken Aktionärspersönlichkeit oder Aktionärsgruppe nicht auf eine personenbezogene Aktiengesellschaft geschlossen werden (vgl. Beschwerde Erw. 25-28).

b) Grundsätzlich ist dann von ausserordentlichem Einkommen auszugehen, wenn eine personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in dem in die Bemessungslücke fallenden Jahr ändert (vgl. BGE 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, in StE 2002 B 65.4 Nr. 11, Erw. 2.2 und 2A.92 + 103/2002 vom 4. Oktober 2002, Erw. 3.2). Personenbezogen sind solche Aktiengesellschaften, bei denen sich die Aktien im Eigentum eines überschaubaren Kreises von durch persönliche Verhältnisse miteinander verbundenen Personen befindet (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 62 N 3). Damit soll dem Umstand der Beeinflussbarkeit der Ausrichtung des Einkommens durch den Steuerpflichtigen selbst Rechnung getragen werden: Dieser ist (auf Grund seiner Mehrheitsbeteiligung) ohne weiteres im Stande, zu jedem beliebigen Zeitpunkt die Dividendenpolitik der Gesellschaft auch unter steuerlichem Gesichtswinkel zu beeinflussen und somit die

Bemessungslücke nach Gutdünken zu seinen Gunsten auszunutzen (vgl. Kreisschreiben Nr. 6 vom 20. August 1999 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung bei natürlichen Personen, nachfolgend: KS Nr. 6; publ. in: ASA 68, S. 384 ff., Ziff. 252; StKE 175/00 der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 27. April 2001, Erw. 2; Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 28. Juni 2001, in: StE 2002 B 65.4 Nr. 4, Erw. 2c/dd; vgl. ferner Entscheid Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 28. Juni 2001, in: StE 2002 B 65.4 Nr. 4).

Dabei handelt es sich jedoch nur um ein *Indiz,* welches auf das Vorliegen von ausserordentlichen Einkünften hinweist (vgl. KS Nr. 6 Ziff. 252). Unter rein bemessungsrechtlicher Betrachtungsweise spielt es jedoch keine Rolle, ob die Beschwerdeführer als Aktionäre auf die Dividendenpolitik wesentlichen Einfluss nehmen konnten (vgl. Urteil Verwaltungsgericht Zürich vom 23. Oktober 2002, in: StE 2003 B 65.4 Nr. 12, Erw. 5b/aa). Denn für die durch die Änderung der Dividendenpolitik begründete Ausserordentlichkeit kommt es nicht darauf an, *wer* diese beeinflusst hat. Vielmehr ist einzig entscheidend, *dass* diese geändert wurde. Es hängt denn auch nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich nicht von der Höhe der Beteiligung des begünstigten Aktionärs ab, ob eine Dividende als ausserordentliche Einkunft zu qualifizieren ist (vgl. BGE 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, Erw. 3.2).

In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass dann, wenn massgebliche beherrschende Aktionäre die Bemessungslücke zu ihren Gunsten durch die Dividendenpolitik beeinflussen, die Ausserordentlichkeit auch für Aktionäre zu bejahen ist, die nur Eigentümer eines geringen

Teils des Aktienkapitals sind. Im Übrigen kommt es auch nicht darauf an, aus welchen sachlichen Motiven die Gesellschaft beschlossen hat, im Jahre 1999 und 2000 eine Dividende auszuschütten (vgl. Urteil Verwaltungsgericht Zürich vom 23. Oktober 2002, in: StE 2003 B 65.4 Nr. 12, Erw. 5b/aa).

c) Nach dem Gesagten kommt es vorliegend für die Begründung der Ausserordentlichkeit nicht darauf an, ob es sich bei der Q. Holding um eine personenbezogene Gesellschaft handelt. Vielmehr ist entscheidend, dass die Q. Holding just in den Bemessungslückenjahren ihre Dividendenpolitik geändert hat. Im Ergebnis sind die Einwände bezüglich der Personengebundenheit nicht zu hören und die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. Februar 2004
i.S. Ehegatten Z. (VGE 630/03)

Relative Veranlagungsverjährung nach altem kantonalem Recht, Lückenfüllung durch das Verwaltungsgericht

Nach altem Recht war die Verjährung des Rechts, eine Steuerveranlagung vorzunehmen, gesetzlich nicht geregelt. In richterlicher Lückenfüllung hat das Verwaltungsgericht die relative Verjährungsfrist auf Geheiss des Bundesgerichts hin auf 5 Jahre festgesetzt und die in casu angefochtenen Veranlagungsverfügungen als verjährt aufgehoben.

Sachverhalt

A. Mit je separaten Verfügungen vom 15. Mai 2000 (Versand 14.6.2000) wurden die Ehegatten Z. für die Steuerperioden 1989/90, 1991/92 sowie 1993/94 mit folgenden steuerbaren Einkommen bzw. Vermögen veranlagt:

[Steuerfaktoren]

Eine gegen diese Verfügungen von den Ehegatten Z. am 5. Juli 2000 erhobene Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Einspracheentscheid

vom 18. Februar 2002 insoweit gutgeheissen, als die Bundessteuerveranlagungsverfügungen infolge Verjährung der fraglichen bundessteuerlichen Steueransprüche aufgehoben wurden, während die Einsprache gegen die kantonalen Veranlagungsverjährungen abgewiesen wurde.

Mit Entscheid VGE 605/02 vom 7. November 2002 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz diesen Einspracheentscheid.

B. Mit Urteil vom 3. November 2003 (2P.299/2002/kil) hiess die II. Öffentlichrechtliche Abteilung des Bundesgerichts eine von den Ehegatten Z. am 17. Dezember 2002 gegen den Entscheid VGE 605/02 des Verwaltungsgerichts Schwyz erhobene staatsrechtliche Beschwerde gut und hob den verwaltungsgerichtlichen Entscheid auf, soweit er die Frage der Verjährung der Kantonssteuern der Jahre 1989 bis 1994 betrifft.

Gemäss der Erwägung Ziff. 3.4 des bundesgerichtlichen Urteils hat das Verwaltungsgericht Schwyz über die erhobene Verjährungseinrede (einschliesslich der Frage der Verjährungsunterbrechung) zu entscheiden.

Erwägungen

1. Entsprechend der kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerde folgt aus der Gutheissung einer staatsrechtlichen Beschwerde nur die Aufhebung des angefochtenen Hoheitsaktes. Im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde trifft das Bundesgericht in der Regel keine reformatorischen Entscheidungen. Von diesem Grundsatz weicht das Bundesgericht ab, wenn sich der beanstandete verfassungswidrige Zustand

nicht anders rasch und wirksam beheben lässt (vgl. Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Auflage, Zürich 2001, Rz. 2041 ff.). Ein solcher Ausnahmefall ist vorliegend nicht gegeben. Ausdrücklich wird das Verwaltungsgericht Schwyz angewiesen, „nach Massgabe der vorstehenden Erwägungen“ über die erhobene Verjährungseinrede unter Einschluss der Frage der Verjährungsunterbrechung zu entscheiden (Erw. 3.4).

2. In Erw. 3.3 des bundesgerichtlichen Urteils wird ausgeführt was folgt:

„Das Verwaltungsgericht hat die Frage, wie lange die Frist für die Veranlagungsverjährung anzusetzen wäre, offen gelassen. Aus prozessökonomischen Gründen ist an dieser Stelle dennoch bereits festzuhalten, dass bei den vorliegenden Gegebenheiten – wie die Beschwerdeführer richtig annehmen – eine Dauer von zehn Jahren nicht in Frage kommt. Sowohl Verfahrenseinleitung als auch Steuerbezug sind auf fünf Jahre befristet. Es liegt nahe, zur Lückenfüllung betreffend Veranlagungsverjährung auf die Regelung dieser beiden Verjährungsfristen zurückzugreifen (vgl. oben E. 2.2; vgl. auch Urteil P.1015/1976, in: ASA 47 S. 223 f., E. 3). Im Übrigen würde auch eine analoge Anwendung der allgemeinen Verjährungsregeln des Zivilrechts zu keinem anderen Ergebnis führen, sieht doch Art. 128 Ziff. 1 OR für periodische Leistungen eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vor. Zu beachten ist sodann, dass § 85 a StG/SZ einerseits eine Verwirkungsfrist von 6 Jahren für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens (Abs. 1) und andererseits eine solche von 10 Jahren für die Festsetzung der Nachsteuer (Abs. 3) vorsieht. Mithin sind auch der Nachforderung von Steuern, welche auf im ordentlichen Verfahren nicht deklarierten Einkommensbestandteilen geschuldet sind, zeitlich relativ enge Grenzen gesetzt. Dieser Umstand spricht klar für eine kurze Frist für die Veranlagungsverjährung und lässt sogar die Frage nach einer allfälligen absoluten Verjährungsfrist im ordentlichen Verfahren auftauchen.“

Nachdem der Eventualbegründung des vom Bundesgericht kassierten verwaltungsgerichtlichen Entscheides bereits eine Veranlagungsverjährung von fünf Jahren zu Grunde gelegt wurde (Erw. 4.c/dd; vgl. Erw. 3.1 des bundesgerichtlichen Urteils) und sich diese Dauer der Verjährungsfrist auch aus der zitierten höchstrichterlichen Erwägung ergibt, besteht vorliegend kein Grund, davon abzurücken.

3.1 Eine (relative) Verjährungsfrist des öffentlichen Rechts kann grundsätzlich durch alle Handlungen, mit denen die Forderung in geeigneter Weise beim Schuldner geltend gemacht wird, unterbrochen werden. Das können Handlungen sein, mit denen ein verjährbares Recht gemäss Gesetz vollstreckt wird, oder die das Verfahren vorantreiben und in der erforderlichen Form erfolgen. Die Unterbrechungsgründe sind somit zahlreicher als im Privatrecht (vgl. Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 777). Die Unterbrechung ist auch bei Verjährungsfristen möglich, bei denen sie durch keine gesetzlichen Anordnungen ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 242 f.). Vor der rechtskräftigen Veranlagung wird die Verjährung durch jede amtliche Veranlagungs- oder Untersuchungshandlung unterbrochen, die darauf ausgerichtet ist, die Veranlagung des Steuerpflichtigen herbeizuführen. Entscheidend ist, dass die fragliche Amtshandlung der rechtskräftigen Festlegung des Steueranspruchs, dem Ziel aller Veranlagungshandlungen, dient (Binder, a.a.O., S. 255). In diesem Sinne nennt das geltende kantonale Steuergesetz vom 9. Februar 2000 (SRSZ 172.200) in § 139 Abs. 3 lit. a „jede auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird“ als Unterbrechungsgrund, mit dem die Verjährung neu zu laufen beginnt.

Relative Verjährungsfristen werden durch eine absolute Verjährungsfrist begrenzt, welche die äusserste zeitliche Grenze darstellt, bis zu der ein Anspruch geltend gemacht werden kann. Die absolute Verjährungsfrist dient der Rechtssicherheit. Im Bereich der Steuerveranlagung soll mit den absoluten Verjährungsfristen der Veranlagung von Steueransprüchen

unwiderruflich der Boden entzogen werden. Die absoluten Verjährungsfristen sind insofern eigentliche Verwirkungsfristen (vgl. Binder, a.a.O., S. 46 f.; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 795 ff.).

3.2 Im vorliegenden Fall wurden die drei vom 15. Mai 2000 datierenden Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 1989/90, 1991/92 sowie 1993/94 den Beschwerdeführern am 14. Juni 2000 zugestellt.

Die Steuererklärung für die Steuerperiode 1989/90 inkl. dazugehöriger Beiblätter, von den Beschwerdeführern unterzeichnet am 27. Oktober 1989, ging bei der Steuerverwaltung noch gleichen Tags ein. Aktenkundig sind seither bis zum Zeitpunkt der Veranlagung keine Handlungen seitens der Steuerverwaltung. Die letzte (und einzige) aktenkundige Handlung besteht in der Zustellung eines Schreibens der damaligen Vertreter der Beschwerdeführer an die Steuerverwaltung am 20. Oktober 1993 (Steuererklärung 1989/90 act. 23) mit der Geltendmachung von zusätzlichen Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 60 915.--, „nachdem die Veranlagung pro 1989/90 noch pendent ist“. Diesem Schreiben der Beschwerdeführer als Schuldner der Steuerforderung kommt indes keine verjährungsunterbrechende Wirkung zu, was vorliegend jedoch deshalb irrelevant ist, weil so oder so bis zur Steuerveranlagung mehr als sechs Jahre verstrichen sind, womit die Veranlagung bezüglich der Steuerperiode 1989/90 (relativ) verjährt ist.

Die Steuererklärung für die Steuerperiode 1991/92 inkl. dazugehöriger Beiblätter, von den Beschwerdeführern unterzeichnet am 6. September 1991, ging bei der Steuerverwaltung am 30. September 1991 ein. Verjährungsunterbrechende Handlungen sind seither keine aktenkundig. Mithin

ist die Veranlagung bezüglich der Steuerperioden 1991/92 (relativ) verjährt.

Die Steuererklärung für die Steuerperiode 1993/94 inkl. dazugehöriger Beiblätter, von den Beschwerdeführern unterzeichnet am 29. Oktober 1993, ging bei der Steuerverwaltung am 13. Dezember 1993 ein. Die einzige (und letzte) aktenkundige Handlung besteht im Ersuchen der Steuerverwaltung vom 23. Februar 1994, es seien von den Beschwerdeführern verschiedene Aktienverkauf- und -kaufabrechnungen zur Abklärung der Angaben im Wertschriftenverzeichnis einzureichen. Die Beschwerdeführer leisteten diesem Ersuchen am 25. Februar 1994 Folge (Steuererklärung 1993/94 act. 19 und 20). Da seit dieser Handlung bis zur Steuerveranlagung ebenfalls mehr als sechs Jahre verstrichen sind, ist die Veranlagung bezüglich der Steuerperiode 1993/94 (relativ) verjährt.

Wird für den Beginn der Veranlagungsverjährung nicht auf den individuellen Zeitpunkt der Verfahrenseinleitung bzw. des Einreichens der Steuererklärung abgestellt, sondern auf den Ablauf der jeweils zweijährigen Veranlagungsperiode (vgl. Erw. 3.2 des bundesgerichtlichen Urteils), ändert dies nichts am vorliegenden Resultat.

3.3 Bei diesem Ergebnis erübrigt sich die Beantwortung der Frage nach einer allfälligen absoluten Verjährungsfrist.

...

Das vollständige Bundesgerichtsurteil (2P.299/2002) ist unter www.bundesgericht.ch, „Rechtsprechung“ und „Urteile ab 2000“ abrufbar.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 1. Dezember 2003 i.S. Ehegatten Y. (StKE 209/02 und 210/02)

Vertretung nach § 15 VRP i.V.m. § 7 aVVStG und § 5 Abs. 3 ÜbeV bzw. Art. 117 Abs. 1 DBG

Ein Einzelfirmeninhaber, der nicht im Namen der bevollmächtigten Einzelfirma, sondern als Organ seiner Aktiengesellschaft eine Einspracheeingabe unterzeichnet, handelt vollmachtlos, sofern die Eingabe nicht durch Anscheins- bzw. Duldungsvollmacht oder nachträgliche Genehmigung normativ zugerechnet werden kann.

Aus den Erwägungen

1. a) ...

b) Gemäss § 15 VRP i.V.m. § 7 aVVStG und § 5 Abs. 3 ÜbeV bzw. Art. 117 Abs. 1 DBG können sich Steuerpflichtige im Steuerverfahren analog zu gemeinrechtlichen Verfahren vertreten lassen. Nach kantonalem Recht sind die vertretenen Steuerpflichtigen zur Einreichung einer schriftlichen Vollmacht verpflichtet (vgl. § 16 Abs. 1 VRP), bundesrechtlich liegt die Einforderung einer solchen im Ermessen der Behörde (vgl. Art. 117 Abs. 2 Satz 2). Ist eine Bevollmächtigung erfolgt, so darf die Steuerbe-

hörde solange von der Fortdauer des Vertretungsverhältnisses ausgehen, als sie nicht vom Widerruf der Stellvertretung Kenntnis hat (vgl. § 16 Abs. 3 VRP). Das Vertretungsverhältnis zeitigt im Verfahren seine Wirkungen von dem Zeitpunkt an, in dem die Bevollmächtigung für die Behörden ersichtlich wird bis hin zum Zeitpunkt, in dem das Erlöschen dieses Verhältnisses der Behörde erkennbar ist (BGE 99 V 177, Erw. 3). Im Übrigen richtet sich die vertragliche Vertretung wesensgemäss nach Art. 32 ff. OR (Martin Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, Art. 117 N. 11 DBG).

c) Gemäss Steuererklärung 2001A hatten die Steuerpflichtigen Y. die Treuhand X. mit ihrer Interessenvertretung beauftragt. Es handelte sich hierbei um eine ... als Einzelfirma im Handelsregister eingetragene Treuhandunternehmung, die X. als Inhaber besessen hat (vgl. Auszug aus dem Handelsregister vom ...). Bevollmächtigt durch die schriftliche Erklärung auf der Steuererklärung 2001A war somit im Zeitpunkt der Einspracheerhebung offensichtlich die natürliche Person X., denn zwischen Einzelfirma und Inhaber besteht bekanntermassen zivilrechtlich kein Unterschied.

In der Einspracheeingabe vom ... wurde nun einerseits explizit Bezug auf die erwähnte Vollmacht der Treuhand X. resp. X. genommen (vgl. Formelles Ziff. 2 der Eingabe). Andererseits steht fest, dass der effektiv handelnde X. die Eingabe im Namen der Firma A. AG (mit sog. Firmaunterschrift) gezeichnet und ein Briefpapier mit der Firma „A. AG“ verwendet hat. Im Lichte der Firmengebrauchspflicht nach Art. 47 HRegV konnte daher der zuständige Einschätzer nicht gutgläubig davon ausgehen, X. habe im eigenen Namen bzw. im Namen der Einzelfirma und gestützt auf die erwähnte Vollmacht die Einspracheeingabe gezeichnet. Weder vermag daran der Briefumschlag der Einspracheeingabe, worauf nebst der Firma

„A. AG“ ebenfalls die Einzelfirma „Treuhand X.“ aufgeführt war, noch die Tatsache, dass die für die A. AG handelnde Person X. in der Tat auch bevollmächtigt war, etwas zu ändern. Insbesondere beim Vorliegen einer Organstellung ist formell korrekt zwischen dem Handeln für die juristische Person und dem eigenen Handeln für andere Dritte zu unterscheiden und das gewählte Vorgehen zu respektieren. Im Sinne eines Durchgriffes alleine auf den unterzeichneten Namen abzustellen, genügt für die Feststellung des Vertreters nicht, auch wenn dies – wie ursprünglich auch hier geschehen – vom vermeintlichen Stellvertreter selbst vorgebracht wird. Vor diesem Hintergrund ergibt sich alsdann, dass die Eingabe entgegen der ursprünglichen Intention der A. AG ohne gültige Vollmacht eingereicht wurde, ohne dass in der Folge laut Aussagen des später gültig mandatierten Vertreters Dr. K.P. die Stellvertretung rückwirkend im Sinne von Art. 38 Abs. 1 OR genehmigt worden wäre. Als Zwischenergebnis steht somit fest, dass die Einsprache der A. AG vollmachtlos erfolgt ist.

d) Der Mangel einer Vollmacht kann indessen nach Lehre und Rechtsprechung durch eine sog. Duldungs- oder Anscheinsvollmacht geheilt werden. Diese beiden normativen Vollmachten bezeichnen den abstrahierten Sachverhalt, dass der Vertretene auf einer bestimmt gearteten Äusserung zu behaften ist, wenn der gutgläubige Dritte, demgegenüber der Vertreter ohne Vollmacht handelt, sie in guten Treuen als Vollmachtkundgabe verstehen durfte und darauf vertraute (BGE 120 II 197, Erw. 2a). Konkret fehlt bei der Duldungsvollmacht dem Vertretenen der Wille zur Vollmachtserteilung, er hat aber vom Auftreten eines anderen als seinem Vertreter Kenntnis und schreitet dagegen nicht ein. Hingegen hat bei der Anscheinsvollmacht der Vertretene vom Vertreterhandeln keine Kenntnis, hätte es aber bei pflichtgemässer Sorgfalt erkennen müssen und verhindern können, sodass der Vertreter

dieses Verhalten als Bevollmächtigung beurteilen darf (BGE 120 II 197, Erw. 2b/bb; Rolf Watter, in: Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, 3. Auflage 2003, Art. 33 N. 16). Voraussetzung für die Annahme einer Duldungs- oder Anscheinsvollmacht ist jedoch, dass die objektive Mitteilung der Vollmacht vom Vertretenen ausgeht und dieses Verhalten nach Treu und Glauben auf einem Mitteilungswillen schliessen lässt. Das Handeln des Vertreters in fremdem Namen vermag indessen für sich allein eine Vertrauenshaftung des Vertretenen nie zu begründen, denn aus erwecktem Rechtsschein ist nur gebunden, wer diesen Rechtsschein objektiv zu vertreten hat.

Indem die Veranlagungsbehörde in casu geltend macht, die Treuhand X. sei offensichtlich mit der Einspracheerhebung durch die A. AG einverstanden gewesen, bringt sie indessen Sachverhaltselemente bzw. Verhaltensweisen vor, die das Verhältnis Treuhand X./A. AG beschlagen und nicht auf einem von den Steuerpflichtigen selbst kundgemachtem Verhalten beruhen. Allein aus dem Verhalten des effektiven sowie des vermeintlichen Vertreters einen schützenswerten Rechtsschein zu Gunsten der Veranlagungsbehörde abzuleiten, geht freilich nach dem Gesagten gerade nicht an. Die Veranlagungsbehörde kann somit keine Vertretungsmacht der A. AG aus einer bestehenden Duldungs- oder Anscheinsvollmacht ableiten.

e) Zweifelsohne hat indessen die Treuhand X. das Auftreten der A. AG im Namen der Steuerpflichtigen stillschweigend gebilligt, steht bzw. stand doch hinter beiden Firmen mit X. ein und dieselbe Person. Mithin ging daher die Veranlagungsbehörde zu Recht davon aus, dass die Treuhand X. von der Einspracheanhebung der A. AG gewusst hat und vordergründig die handelnde A. AG unterbevollmächtigt bzw. substituiert hat. Damit jedoch

das von der Treuhand X. gebilligte Verhalten materiell auch den Steuerpflichtigen Y. zugerechnet werden darf, musste diese konkludent erteilte Untervollmacht rechtlich auch möglich gewesen sein.

aa) Ob und in welchem Umfang eine solche Untervollmacht zulässig ist, hängt in erster Linie vom Inhalt der Hauptvollmacht ab, die nach dem Vertrauensprinzip auszulegen ist (Gauch/Schluep/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht AT I, 8. Auflage 2003, N. 1360 und N. 1355). Hilfsweise kann in diesem Zusammenhang aber auch Art. 398 Abs. 3 OR analog herangezogen werden, wonach eine Übertragung zulässig ist, wenn der Vertreter durch die Umstände genötigt ist oder eine Unterbevollmächtigung übungsgemäss als zulässig betrachtet wird (Rolf Watter, in: Basler Kommentar, a.a.O., Art. 33 Abs. 20). Aus den Bestimmungen der VRP geht diesbezüglich keine Einschränkung hervor (vgl. § 16 VRP).

bb) Der standardisierte Wortlaut der Vollmacht (vgl. Steuererklärung 2001A) sieht nun in casu offensichtlich kein Substitutionsrecht vor („Zugleich bevollmächtige[n] ich/wir den auf der Frontseite aufgeführten Vertreter, mich/uns in Steuerangelegenheiten für die laufende Veranlagungsperiode vor den Steuerbehörden rechtsgültig zu vertreten. Alle steuerlichen Zustellungen [mit Ausnahme der Steuerrechnung] und Rückfragen sind an den Vertreter zu richten“). Darüber hinaus liegen keine Indizien vor, dass aus Krankheits- oder Dringlichkeitsgründen eine Unterbevollmächtigung erforderlich gewesen wäre, um die Einsprachefrist zu wahren. Ferner sind den Einspracheinstanzen bis dato keine Fälle bekannt, nach welchen in der Treuhandbranche üblicherweise Substitutionen vorgenommen würden. Folglich durfte der Vertreter bzw. die A. AG nicht darauf vertrauen, dass mit der vorliegenden Bevollmächtigung der Treuhand X. stillschweigend

auch eine Ermächtigung zur Substitution erteilt worden ist. Damit entfällt aber gleichzeitig die Möglichkeit, das Verhalten der A. AG den Steuerpflichtigen rechtlich zuzurechnen, insbesondere auch deren zweifelsohne widersprüchliches Verhalten, zunächst eine Bevollmächtigung zu behaupten und alsdann – nach Androhung einer reformatio in peius – fundamental zu bestreiten.

cc) ...

f) Zusammenfassend liegt hier die Einsprache eines vollmachtlosen Vertreters vor, dessen Rechtshandlungen nicht den Steuerpflichtigen zugerechnet werden dürfen. Weder war die A. AG im Zeitpunkt der Einspracheanhebung ausdrücklich bevollmächtigt oder zulässigerweise unterbevollmächtigt, noch kann das Verhalten anderswie normativ den Steuerpflichtigen zugerechnet werden (Anscheins- oder Duldungsvollmacht, nachträgliche Genehmigung). Zudem erübrigt sich im vorliegenden Fall die Einräumung einer Frist zur Verbesserung der Eingabe gemäss § 39 Abs. 1 VRP, nachdem bereits zu einem früheren Zeitpunkt die Genehmigung der Einsprache verneint worden war. Im Ergebnis kann daher auf die Einsprache nicht eingetreten werden. Die weiteren Fragen, insbesondere die Teilfrage des gültigen Rückzuges, können damit offen gelassen werden.

2. ...

Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 18. Dezember 2003 i.S. G. (Nr. 3/2003)

Revision einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung (§ 169 StG bzw. Art. 147 DBG) betreffend Besteuerung von Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung (§ 38 Abs. 1 i.V.m. § 23 Abs. 3 StG bzw. Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 DBG)

Erfolgt ein Kapitalbezug aus einer Vorsorgeeinrichtung innert fünf Jahren seit dem Einkauf, wird grundsätzlich von einer Steuerumgehung ausgegangen. Wird aus diesem Grund bei der Veranlagung der Einkommenssteuer die Abzugsfähigkeit der Einkaufssumme ganz oder teilweise verneint, scheitert die Revision der bereits rechtskräftigen Veranlagungsverfügung betreffend die gesonderte Besteuerung der Kapitalabfindung am Fehlen von neuen Tatsachen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Steuerpflichtige G. wurde mit Veranlagungsverfügung 2002 vom 18.2.2002 für eine Kapitalabfindung aus der Pensionskasse ... in Höhe von Fr. 99 370.-- mit einer einmaligen Jahressteuer von Fr. 1 178.20 (Kanton) bzw. Fr. 557.80 (Bund) eingeschätzt. Die Veranlagungsverfügung ist in Rechtskraft erwachsen. In der ordentlichen Veranlagungsverfügung

2001 vom 19.11.2002 wurde die im Dezember 2001 in die Pensionskasse ... geleistete Einlage in Höhe von Fr. 69 000.-- bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen. Diese Verfügung liess G. in Rechtskraft erwachsen, reichte aber während der laufenden Rechtsmittelfrist ein Revisionsgesuch hinsichtlich der Besteuerung der Kapitalabfindung ein.

Aus den Erwägungen

1. Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung unterliegen einer gesonderten Besteuerung gemäss § 38 Abs. 1 i.V.m. § 23 Abs. 3 StG bzw. Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 DBG.

Umstritten ist vorliegend, ob die ausbezahlte Kapitalabfindung ganz oder bloss teilweise der Besteuerung unterliegt. Die rechtskräftige Veranlagungsverfügung 2002 bejaht dies für die gesamte Kapitalabfindung von Fr. 99 370.--. Demgegenüber argumentiert der Gesuchsteller, die bei der Einkommenssteuer nicht akzeptierte Einkaufssumme von Fr. 69 000.-- sei in Abzug zu bringen, mithin sei einer revidierten Veranlagungsverfügung eine steuerbare Kapitalabfindung von Fr. 30 370.-- zu Grunde zu legen. Umgekehrt hat der Gesuchsteller auf eine Einsprache gegen die ordentliche Veranlagungsverfügung 2001 betreffend die Einkommenssteuer verzichtet. Im Ergebnis akzeptierte er damit die der ordentlichen Veranlagungsverfügung 2001 zu Grunde liegende Annahme, dass die Einzahlung in die zweite Säule unter den gegebenen Umständen nicht der Verbesserung der Altersvorsorge gedient hat.

Die Wertung des Gesuchstellers ist insoweit zutreffend, als die Praxis der Steuerverwaltung Schwyz grundsätzlich von einer Steuerumgehung ausgeht, wenn innert fünf Jahren seit der Nachzahlung ein Kapitalbezug erfolgt. In Übereinstimmung mit der so genannten Bündnerpraxis (vgl. ZGRG 1999, Praxisfestlegungen, S. 59; Steuer Revue 1999, S. 708 f.) wird in diesen Fällen einerseits bei der Einkommenssteuer die Abzugsfähigkeit verneint, andererseits wird die steuerlich nicht akzeptierte Einkaufssumme bei der Besteuerung der Kapitalabfindung in Abzug gebracht (vgl. Treuhänderseminar 2001 der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz, Besteuerung der Selbstständigerwerbenden und juristischen Personen, S. 56 f.). Vorliegend sind zwischen der Kapitaleinlage und dem Kapitalbezug nicht einmal zwei Monate verstrichen. Nach heutigem Kenntnisstand ist also davon auszugehen, dass die Veranlagung 2002 insofern fehlerhaft ist, als von einer steuerbaren Kapitalabfindung von Fr. 30 370.-- auszugehen wäre. Die ordentliche Veranlagungsverfügung 2001 erweist sich dagegen als korrekt.

2. Zu prüfen bleibt damit, ob die Voraussetzungen für eine Revision der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung 2002 betreffend Besteuerung der Kapitalabfindung erfüllt sind. Gemäss § 169 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG kann eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen entdeckt werden. Mit den „Tatsachen“ sind „Zustände oder Vorgänge (Ereignisse)“ gemeint (Vallender in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 147 DBG N 9), nicht jedoch die rechtliche Würdigung der erheblichen Tatsachen. Ausgeschlossen ist eine Revision hingegen dann, wenn die antragstellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt

schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 169 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG).

Entgegen der Ansicht des Gesuchstellers ist somit unerheblich, dass „die Nichtabzugsfähigkeit der Einlage für den Steuerpflichtigen erst seit dem Eingang der Veranlagungsverfügung beim Steuervertreter am 20.11.2002 ersichtlich ist“ (Gesuch ...). Die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Einlage stellt eine rechtliche Würdigung dar. Die erhebliche Tatsache besteht vorliegend vielmehr darin, dass der besteuerten Kapitalabfindung kurz zuvor eine Kapitaleinlage vorausgegangen war. Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass dem Gesuchsteller *diese* Tatsache stets bekannt war. Ausserdem war er von einem Treuhandbüro vertreten, weshalb bei ihm das Wissen um die steuerliche Relevanz dieses Vorganges vorausgesetzt werden kann. Der Gesuchsteller hätte also diesen Sachverhalt schon im Verfahren betreffend die Besteuerung der Kapitalabfindung steuermindernd geltend machen können. Unter solchen Umständen geht es nicht an, dass ein Steuerpflichtiger die – betragsmässig geringere – Besteuerung der Kapitalabfindung in der Hoffnung rechtskräftig werden lässt, die kurz zuvor erfolgte Kapitaleinzahlung werde bei der Veranlagung der Einkommenssteuer „übersehen“, d.h. mindernd berücksichtigt, um dann im negativen Fall ein Revisionsgesuch betreffend die ausserordentliche Steuer einzureichen. Selbst die frühere, weitergehende Regelung des basellandschaftlichen Steuergesetzes sah bei der Revision eine Schranke im Grundsatz von Treu und Glauben dergestalt, dass ein Steuerpflichtiger aus der Spekulation auf einen Veranlagungsfehler keinen Vorteil ziehen durfte (vgl. dazu Entscheid der Steuerrekurskommission Baselland vom 14.3.1986, Steuerentscheid 1987 B 97.11 Nr. 5a).

Anzufügen bleibt, dass der Einschätzer – entgegen der Darstellung des Gesuchstellers (Gesuch ...) – die Besteuerung der Kapitalabfindung nicht bereits korrekt hätte vornehmen können. Denn im Veranlagungszeitpunkt (Fax-Mitteilung vom 28.1.2002) konnte er nicht um die kurz zuvor erfolgte Kapitaleinzahlung wissen. Bei der Vornahme der ordentlichen Veranlagung 2001 war ihm dieser Umstand hingegen bekannt, weshalb es, wie dargelegt, richtig und seine Pflicht war, hinsichtlich der Einkommenssteuer den Abzug zu verweigern. Entsprechend kann auch keine Rede davon sein, dass der Einschätzer wider Treu und Glauben gehandelt habe. Die Geltendmachung dieses Grundsatzes durch den Gesuchsteller verkehrt sich vielmehr, wie vorstehend gezeigt, ins Gegenteil.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Gesuchsteller nichts geltend macht, was er nicht bereits mit einer rechtzeitigen Einsprache hätte vorbringen können. Auf das Gesuch um Revision der Veranlagung 2002 betreffend Besteuerung von Kapitalabfindungen ist demzufolge nicht einzutreten.

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen sowie durch unentgeltliche Übernahme einer Privatschuld des Alleinaktionärs 74

– Abzugsfähigkeit von Verlusten aus der Mitgliedschaft beim Versicherungsmarkt Lloyd's of London 89

– Abgrenzung der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit; unterschiedliche steuerliche Behandlung in Bezug auf die Gewinnungskosten 102

– Liegenschaftsunterhaltskosten; Abgrenzung zwischen abzugsfähigem Gartenunterhalt und Einkommensverwendung bzw. Anlagekosten 111

– Grundstückgewinnsteuer: Höhe der Anlagekosten und Länge der Besitzesdauer, wenn das veräusserte Grundstück durch Fusion erworben wurde 116

– Anwendungsbereich der Verfahrensgarantien nach Art. 6 EMRK; Sicherstellungsverfahren 124

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 19. Mai 2003 i.S. X. AG (StKE 306/00 und 194/00)

Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen sowie durch unentgeltliche Übernahme einer Privatschuld des Alleinaktionärs (§ 38 Abs. 1 lit. b aStG; Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG); handelsrechtskonforme Aufwertung einer Liegenschaft (Art. 665 OR)

Laufend aufgestockte Darlehen, welche eine Aktiengesellschaft ihrem Alleinaktionär zur Finanzierung seiner Lebenshaltungskosten gewährt, stellen geldwerte Leistungen dar. Indizien für derartige „Konsumkredite".

Der Wert, mit welchem ein Anlagegut erstmals in die Bilanz aufgenommen wird, bildet nicht den für die zukünftige Bilanzierung zulässigen handelsrechtlichen Höchstwert. Ergibt sich aus den amtlichen Schätzungen, dass eine Kapitalgesellschaft die Überbauung einer Liegenschaft von Anfang an unter den seinerzeitigen Herstellungskosten in die Bilanz aufgenommen, mithin durch die Nichtaktivierung von Baukosten stille Reserven gebildet hat, so verletzt deren spätere buchmässige Realisierung – unter dem Vorbehalt der notwendigen Abschreibungen – die Höchstwertvorschrift von Art. 665 OR nicht. Wurde die Bildung der stillen Reserve steuerlich anerkannt, so kann deren Auflösung steuerlich nicht verweigert werden.

Die unentgeltliche Übernahme einer Privatschuld des Alleinaktionärs durch die AG stellt ebenfalls eine geldwerte Leistung dar. Indizien für das Vorliegen eines solchen Sachverhaltes.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. a) Die Veranlagungsbehörde hat sowohl im Veranlagungsjahr 1996 wie im Veranlagungsjahr 1997 das um Fr. 393 738.-- bzw. um Fr. 501 949.-- erhöhte Kontokorrent des Alleinaktionärs P. inklusive einer notwendigen Abschreibung von je Fr. 150 000.-- p.a. als simuliertes Darlehen und damit als geldwerte Leistung an den Alleinaktionär qualifiziert. Die Einsprecherin bestreitet diese Sichtweise.

b) Als geldwert gelten grundsätzlich Leistungen der Gesellschaft an den Anteilsinhaber oder diesem nahestehende Dritte, denen keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüber steht und von denen anzunehmen ist, dass sie einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder nur in geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE vom 3.2.1995, StE 1996 B 24.4 Nr. 39; BGE vom 27.10.1997, StPS 1998 S. 18 ff.; BGE vom 10.11.2000, StE 2001 B 24.4 Nr. 58; VGE-SZ 601/01 vom 24.9.2001 S. 4). Mit der geldwerten Leistung müssen die Gesellschaftsorgane das Unternehmen bewusst entreichern und den Anteilsinhaber oder die ihm nahestehende Person willentlich bereichern (VGE-ZH vom 6.2.1985, StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4). Unerheblich ist, ob diese Entreicherung der Gesellschaft durch den Ausweis überhöhter

Kosten (z.B. Finanzierung von Lebenshaltungskosten des Anteilinhabers) oder durch den Ausweis eines zu tiefen Ertrages (sog. Gewinnvorwegnahme) geschieht (vgl. Reich, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 DBG N 47).

Neben der Gesellschafterstellung bedarf es für die Annahme einer geldwerten Leistung zusätzlich einer besonderen Einflussmöglichkeit des Anteilinhabers auf das Unternehmen, einer „massgeblichen Beherrschung“ (Gehrig Thomas, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern 1998, S. 117 f.), wie sie typischerweise beim Alleinaktionär gegeben ist.

In Konkretisierung dieser Grundsätze sind als geldwerte Leistungen namentlich Darlehen anzusehen, welche einem unabhängigen Dritten nicht oder nicht in demselben Umfang gewährt worden wären und damit steuerlich als simuliert anzusehen sind (vgl. Bochud Louis, Darlehen an Aktionäre, Bern 1991, S. 113 N 138). Bei diesem Drittvergleich sind in jedem Einzelfall, ausgehend von dem zwischen der Gesellschaft und dem Beteiligten abgeschlossenen Vertrag, alle konkreten Umstände zu berücksichtigen (VGE-SZ 601/01 vom 24.9.2001 S. 4 f.). Als Indiz für das Vorliegen einer geldwerten Leistung gelten gemäss Rechtsprechung und Lehre insbesondere etwa (vgl. zum Folgenden VGE-SZ vom 21.5.1990, StPS 1990 S. 81; Rouiller André, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen, ASA 55 S. 8 f.; Bochud, a.a.O., S. 121 ff.):

– fehlender schriftlicher Darlehensvertrag über Höhe und Rückzahlung des Darlehens sowie über dessen Verzinsung;

– Kumulierung von Darlehen und Novation der Zinsen in eine zusätzliche Darlehensschuld; fehlende effektive Rückzahlungen;

– aussergewöhnliche Höhe des Darlehens (vgl. Bochud, a.a.O., S. 119 unter Hinweis auf die Praxis der Steuerbehörde Aargau, wonach Summen über Fr. 50 000.-- als kritisch gelten);

– laufende Erhöhung der Schuldsumme. Die laufende Erhöhung der Schuldsumme ist ein Hinweis auf die Verwendung der Mittel zur Lebenshaltung. Wer laufend Mittel zur Finanzierung der Lebenshaltung aufnimmt und den Konsum nicht bald einschränkt, rechnet nicht ernsthaft mit der Tilgung von Schulden (vgl. Bochud, a.a.O., S. 122 und 129; Rouiller, a.a.O., S. 8);

– fehlende Dividendenzahlungen. Der mehr oder weniger planmässig und auf Dauer angelegte Bezug von Mitteln bei gleichzeitigem Verzicht der Gesellschaft auf Ausschüttung erzielter Gewinne deutet auf eine geldwerte Leistung hin (Bochud, a.a.O., S. 129 mit weiteren Hinweisen);

– fehlende Bonität des Schuldners;

– fehlender Zusammenhang des hohen Darlehens mit dem statutarischen Zweck der Gesellschaft.

c) Vorliegend sind in Bezug auf das Kontokorrent des Alleinaktionärs folgende Feststellungen zu machen:

– Trotz entsprechender Aufforderung seitens der Veranlagungsbehörde (vgl. Schreiben vom 13.12.2000) hat die Einsprecherin für den hier in Frage stehenden Zeitraum keinen Darlehensvertrag vorgelegt. Unwidersprochen blieb auch die in der angefochtenen Veranlagungsverfügung

gemachte Feststellung, wonach die Darlehenszinsen jeweils zum Kapital geschlagen wurden (vgl. Liste der „Buchungen per 31.12.1997“).

– Die Kontokorrentforderung gegenüber dem Alleinaktionär entwickelte sich gemäss den jeweiligen Bilanzen per Ende Jahr auf der Habenseite wie folgt:

		Aufstockung gegenüber Vorjahr
1993:	Fr. 1 067 407.55	Fr. 188 335.35
1994:	Fr. 1 445 903.70	Fr. 378 496.15
1995:	Fr. 1 771 837.65	Fr. 325 933.95
1996:	Fr. 2 165 575.90	Fr. 393 738.25
1997:	Fr. 2 667 786.80	Fr. 502 210.90

Umgekehrt wies der Darlehensschuldner gemäss Steuerdeklaration folgendes (durchgehend negatives) Nettoeinkommen auf:

Bemessungsjahr 1993:	- Fr. 330 185.--
Bemessungsjahr 1994:	- Fr. 183 161.--
Bemessungsjahr 1995:	- Fr. 206 138.--
Bemessungsjahr 1996:	- Fr. 285 508.--
Bemessungsjahr 1997:	- Fr. 440 893.--

Diese Zahlen sprechen, nicht zuletzt was bereits die seit 1993 ständig zunehmende Darlehenshöhe betrifft, für sich. Dass der Darlehensschuldner in den hier massgeblichen Steuerjahren 1996 und 1997 keine effektiven Rückzahlungen geleistet hat, ist ebenfalls evident. Auch wird mehr als augenfällig, dass der Darlehensschuldner seine laufenden Bedürfnisse, mithin seine Lebenshaltungskosten, über die dauernd aufgestockten Darlehen finanziert hat. Dass seine Bonität vor diesem Hintergrund als schlecht zu bewerten ist, bedarf deshalb keiner weiteren Begründung mehr.

Die Einsprecherin macht in den Einspracheschriften insoweit allerdings sinngemäss geltend, die tatsächlichen Einkommensverhältnisse des Darlehensschuldners würden durch diese Zahlen unzutreffend wiedergegeben, da die Liegenschaft Z. in M. auf Grund eines fehlenden Baurechtsvertrages in den hier fraglichen Jahren ertragslos geblieben sei, während die Einsprecherin, welche eigentlich Baurechtsnehmerin sei, umgekehrt keine Baurechtszinsen habe in Abzug bringen können. Dieser Fehler sei nunmehr mit Wirkung ab 1.1.1999 korrigiert worden. Ab diesem Datum stehe dem Alleinaktionär ein Baurechtszins von Fr. 200 000.-- p.a. zu.

Diesbezüglich ist zum einen festzuhalten, dass nach den im Baurechtsvertrag vom 19.11.1999 angegebenen Werten ein jährlicher Baurechtszins von knapp Fr. 135 000.-- p.a. (und nicht Fr. 200 000.--) resultiert (vgl. Ziff. 8 des Vertrages). Zum andern hat der Baurechtsgeber und Alleinaktionär in seinem persönlichen Wertschriftenverzeichnis für das „Baurechts-Darlehen“ im Bemessungsjahr 1996 noch einen Ertrag von Fr. 63 000.-- deklariert. Davon abgesehen ist für den bei geldwerten Leistungen massgebenden Drittvergleich ohnehin die finanzielle Situation des Anteilinhabers im Zeitpunkt der Kreditgewährung entscheidend. Spätere Entwicklungen sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie zumindest in diesem Zeitpunkt bereits bekannt oder absehbar waren (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 64 N 120). Es kann offen bleiben, ob dies vorliegend mit Bezug auf die Baurechtszinsen zutrifft. Denn selbst wenn die vorstehend aufgelisteten negativen Nettoeinkommen um Fr. 135 000.-- nach unten korrigiert würden, änderte sich am Befund der desolaten finanziellen Situation des Darlehensschuldners nichts Entscheidendes.

– Der Darlehensnehmer und Alleinaktionär hat nicht nur seine Lebenshaltungskosten mit den laufend aufgestockten Gesellschaftsdarlehen finanziert, die Gesellschaft ihrerseits hat letztmals für das Geschäftsjahr 1992 Dividendenzahlungen geleistet und weist per 31.12.1997 einen (steuerlich korrigierten, vgl. dazu unten Ziff. 5d/bb) Gewinnvortrag von Fr. 92 107.-- aus. Dies deutet darauf hin, dass die Darlehenszahlungen ein eigentliches „Dividendensurrogat“ darstellten.

– Mit Blick auf die Kreditsicherung bringt die Einsprecherin in den Einspracheschriften vor, der Darlehensschuldner sei Eigentümer der unbelasteten Liegenschaft Z. in M., welche gemäss Schatzung vom 30.6.1999 einen Landwert von Fr. 4 046 000.-- aufweise. Insoweit ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Darlehensschuldner in seiner persönlichen Steuererklärung per 1.1.1997 die fragliche (baurechtsbelastete) Liegenschaft mit einem Steuerwert von Fr. 945 000.-- sowie im Wertschriftenverzeichnis zusätzlich ein „Baurechtsdarlehen“ in Höhe von Fr. 2 100 000.-- (was der „Baurechtssumme“ gemäss „Baurechtsvertrag“ vom 31.12.1987 entspricht) deklariert hat. Dennoch weist er per 31.12.1997 insgesamt eine Nettoverschuldung von mehr als Fr. 3 000 000.-- aus. Selbst wenn berücksichtigt wird, dass dieser Berechnung die Steuerwerte der ausserkantonalen Liegenschaften in Höhe von insgesamt Fr. 2 796 600.-- zu Grunde liegen und die Verkehrswerte höher zu veranschlagen wären, sind bereits Zweifel angebracht, ob die Privatliegenschaften des Darlehensschuldners das Gesellschaftsdarlehen in Höhe von Fr. 2 165 576.-- abzudecken vermöchten, zumal – wie noch zu zeigen sein wird (unten Ziff. 5) – überdies anzunehmen ist, dass die Einsprecherin per 31.12.1997 zusätzlich eine Privatschuld des Alleinaktionärs von Fr. 885 000.--

entschädigungslos übernommen hat. Entscheidend aber ist im vorliegenden Zusammenhang, dass die dem Aktionär gehörenden Liegenschaften nicht spezifisch als Sicherheiten für den Kontokorrentkredit (etwa durch Errichtung eines Grundpfandes) herangezogen wurden und im Übrigen auch immer noch nicht werden (vgl. nunmehr Darlehensvertrag vom 31.1.1999, wo sich der Aktionär nur obligatorisch verpflichtet hat, die unbelastete Liegenschaft Z. nicht zu verpfänden oder zu belasten). Eine derartige „Sicherheit“ würde bei einem unbeteiligten Dritten zweifellos als ungenügend erachtet (vgl. den ähnlich gelagerten Fall in VGE-SZ vom 21.5.1990, StPS 1990 S. 78 ff. [S. 87 ff.]).

– Hinzuweisen ist ferner darauf, dass die Einsprecherin mit Schreiben vom 3.12.2002 mitgeteilt hat, der Alleinaktionär habe inzwischen seine Privatliegenschaft in A. verkauft. Gleichzeitig fügte sie bei: „Dadurch fallen künftig die über die AG finanzierten Zins- und Amortisationskosten weg. Gleichzeitig wurde dadurch auch die private Situation von Herrn P. verbessert. Das Kontokorrent von P. sollte somit zukünftig nicht mehr weiter ansteigen.“ Damit wird mit aller nur denkbaren Deutlichkeit sogar direkt bestätigt, dass die Einsprecherin über das Kontokorrent Privataufwand ihres Alleinaktionärs finanziert hat.

– Abgerundet wird das Bild vorliegend durch die Tatsache, dass der statutarische Zweck der Einsprecherin im Erwerb und Verkauf von Gewerbe- und Wohnliegenschaften sowie in der Verwaltung von Liegenschaften besteht. Die hohen Darlehen an den Alleinaktionär stehen damit in keinem Zusammenhang.

Insgesamt ist somit festzuhalten, dass die Veranlagungsbehörde zutreffend die in den hier interessierenden Geschäftsjahren 1996 und 1997

aufgestockten Darlehen als geldwerte Leistungen an den Alleinaktionär und damit an den „massgeblich Beherrschenden“ (vgl. oben Ziff. 3b) qualifiziert hat. Die an den Alleinaktionär ausgerichteten Darlehen stellen auf Grund des Gesagten wirtschaftlich Konsumkredite dar, weshalb die Veranlagungsbehörde überdies zu Recht auf den bereits hohen bestehenden Darlehenspositionen den Verzicht auf jegliche Amortisation im Betrage von Fr. 150 000.-- p.a. als geldwerte Leistung erfasst hat.

Hält ein Darlehen an den Alleinaktionär dem Drittvergleich nicht Stand, ist es auf Stufe Gesellschaft als Gewinnverwendung auszubuchen. Die Jahresrechnung ist dementsprechend von den Steuerbehörden zu berichtigen. Das bedeutet, dass kapitalmässig eine Negativreserve entsprechend der Entreicherung der Gesellschaft zu verbuchen ist. Die Erfolgsrechnung wird durch die Verbuchung der Darlehenshingabe (noch) nicht berührt. Eine steuerliche Gewinnkorrektur gebietet sich erst, wenn die Gesellschaft die Forderung gegen den Anteilsinhaber in der Handelsbilanz erfolgswirksam abschreibt (Heuberger Reto, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001 S. 289; RKE ZH vom 3.11.1988, StE 1989 B 72.13.22 Nr. 14). Dagegen ist die Erfolgsrechnung um die für das simulierte Darlehen verbuchten Zinsen zu berichtigen (Bochud, a.a.O., S. 297).

Beides wurde in den angefochtenen Verfügungen zutreffend getan. Kapitalmässig wurde jeweils eine (im Geschäftsjahr 1997 akkumulierte) Minusreserve gebildet, während der Reinertrag um die auf den simulierten Darlehen verbuchten Zinsen vermindert wurde.

d) Damit ergibt sich, dass die Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen 1996 und 1997 hinsichtlich des Kontokorrentdarlehens an den Alleinaktionär P. abzuweisen sind.

4. ...

5. a) Im Geschäftsjahr 1997 hat die Einsprecherin die Überbauung Z. (nach Vornahme einer Abschreibung von Fr. 90 000.--) um den Betrag von Fr. 1 052 561.-- aufgewertet. Gleichzeitig hat sie einen bisher nicht deklarierten Kredit der L.-Bank in Höhe von Fr. 885 000.-- eingebucht. Die Differenz zwischen der Aufwertung und dem Darlehen der L.-Bank in Höhe von Fr. 167 561.-- hat die Einsprecherin auf dem Gewinnvortragskonto gutgeschrieben und damit die Aufwertung insoweit erfolgsunwirksam gemacht.

Was die Aufwertung der Überbauung Z. betrifft, so qualifizierte die Veranlagungsbehörde diese im Betrag der „wiedereingebrachten Abschreibungen“ von Fr. 529 000.-- (Geschäftsjahre 1995 bis 1997) als erfolgswirksam. Die Differenz zum Darlehen der L.-Bank von Fr. 356 000.-- (Fr. 885 000.-- ./. Fr. 529 000.--) wertete sie hingegen als unzulässige Aufwertung über den ursprünglichen Anlagewert hinaus und brachte sie deshalb im Kapital als Minusreserve zur Aufrechnung (Begründung Veranlagungsverfügung 1997 Ziff. 9).

Insoweit fällt vorab auf, dass – sollte eine Aufwertung der Überbauung Z. über Fr. 529 000.-- hinaus tatsächlich unzulässig sein – die Minusreserve nicht am Darlehen der L.-Bank auszurichten wäre, sondern an der Aufwertung der Überbauung Z. Darüber hinaus ist grundsätzlich zu betonen, dass entgegen der von der Vorinstanz vorgenommenen Vermengung

die dargestellte Erhöhung der Aktiven einerseits und jene der Passiven andererseits unabhängig voneinander zu betrachten ist. Nur so lässt sich begründen, inwiefern und in welcher Höhe allenfalls eine geldwerte Leistung an den Alleinaktionär geflossen ist.

b) Auszugehen ist, wie in der angefochtenen Verfügung an sich zutreffend vermerkt, von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Soweit sich die Handelsbilanz als handelsrechtskonform erweist, ist diese grundsätzlich für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend. Korrekturen sind nur zulässig, soweit steuerliche Vorschriften ein Abweichen von der Handelsbilanz erlauben. Handelsrechts*widrige* Ansätze sind für die steuerliche Gewinnermittlung hingegen zu *berichtigen* (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, S. 269). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auf der Aktivenseite insbesondere die Höchstwertvorschrift von Art. 665 OR, wonach das Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen, bewertet werden darf. Für Liegenschaften hat die Bundesgerichtspraxis allerdings eine Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus für die Steuerbehörden für verbindlich erklärt, sofern der Buchwert nicht über dem Geschäftswert im Sinne von Art. 960 Abs. 2 OR liegt und von der Verwaltung und den Aktionären nicht angefochten wurde (BGE 99 Ib 367 ff.). Hervorzuheben ist ferner die Aktivierungspflicht für bilanzierungsfähige Ansprüche (vgl. VGE-SZ vom 30.8.1989, StPS 1989, S. 149) bzw. ein Passivierungsverbot für fiktive Passiven (BGE 110 Ib 133). Mit der Aktivierungspflicht bzw. dem Passivierungsverbot ist freilich noch nichts über die *Bewertung* des Aktivums bzw. des Passivums gesagt. Aus der Aktivierungspflicht folgt allerdings, dass die Erfolgsrechnung nicht mit aktivierungspflichtigen Kosten belastet werden darf, da dies zu einer versteckten Abschreibung führen würde (Reimann/

Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, § 19 lit. b N 100).

c) Vorliegend ergibt sich bezüglich der besagten Aufwertung der Liegenschaft Z., dass der Verkehrswert des (im Baurecht erstellten) Gebäudes (also ohne Landwert) nach dessen Erstellung gemäss amtlicher Schätzung vom 10.7.1987 Fr. 13 762 000.-- betragen hat. Bilanziert wurde die Überbauung dagegen per 31.12.1987 mit Fr. 10 100 000.-- und per 31.12.1988 mit Fr. 10 600 000.--. Es ist demnach davon auszugehen, dass damals durch die Nichtaktivierung von Baukosten stille Reserven gebildet wurden. Damit korrespondiert, dass bis zum Geschäftsjahr 1995 auf dem Gebäude keine Abschreibungen getätigt wurden. Steuerlich wurde diese Bildung stiller Reserven anerkannt. Die Frage, ob damals in unzulässiger Weise aktivierungspflichtige Kosten der Erfolgsrechnung belastet wurden, stellt sich im vorliegenden Zusammenhang also nicht mehr. Wenn die Einsprecherin nunmehr im Geschäftsjahr 1997 den Buchwert des Gebäudes von Fr. 10 161 000.-- auf Fr. 11 123 561.-- erhöht hat, so kann in dieser buchmässigen Realisierung von stillen Reserven kein handelsrechtswidriges Vorgehen erblickt werden. Gemäss amtlicher Schatzung vom 30.6.1999 beträgt der Neuwert der Überbauung per 1.7.1999 Fr. 15 750 000.-- und der Zeitwert Fr. 13 860 000.--. Es ist also weder davon auszugehen, dass die Herstellungskosten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen, noch der Geschäftswert per 31.12.1997 überschritten wurden. Ist die verbuchte Aufwertung somit handelsrechtskonform, ist sie auch in steuerlicher Hinsicht in voller Höhe anzuerkennen. Die in der angefochtenen Veranlagungsverfügung 1997 vorgenommene Bildung einer Minusreserve auf Kapitalseite in Höhe von Fr. 356 000.-- ist demnach aufzuheben.

d) aa) Zu prüfen bleibt damit noch, ob die erwähnten Buchungen auf der Passivenseite ebenfalls zu bestätigen sind.

Was die Erhöhung des Darlehenskontos Z. um Fr. 885 000.-- betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass die Bildung von stillen Reserven durch Überbewertung von Passiven handelsrechtlich zulässig und in der Folge auch steuerlich zu akzeptieren wäre. Die Einsprecherin macht indessen nicht die Bildung einer stillen Reserve geltend, vielmehr behauptet sie, gegenüber der Gläubigerin habe diese Schuld bereits seit 1987 bestanden (Schreiben der Einsprecherin vom 21.5.2001). Die Frage, die sich hier stellt, lautet somit dahin, ob dies wirklich zutrifft und wenn ja, ob dies seit 1987 eine Schuld der Steuerpflichtigen war, oder ob nicht vielmehr die Einsprecherin insoweit eine Schuld des Alleinaktionärs unentgeltlich übernommen hat, womit sich auch insoweit die Frage einer geldwerten Leistung stellen würde.

Aktenkundig ist, dass der von der Einsprecherin mit der Bereinigung der Baurechtsangelegenheit i.S. Z. betraute Rechtsanwalt K. mit Schreiben vom 20.5.1999 (S. 1) folgende Variante zur Diskussion gestellt hat: „Verkauf der Landparzelle Z. von Privat an die AG und Übertragung des Darlehens L.-Bank von Privat auf die AG“. Obwohl jeweils nicht in der persönlichen Steuererklärung (mit ohnehin negativem Reinvermögen) deklariert, wird damit offenbar, dass der Alleinaktionär die (baurechtsbelastete) Landparzelle belehnt hatte. Wenn nunmehr die Einsprecherin diese Landparzelle als unbelastet bezeichnet (vgl. oben Ziff. 3c), so ist auf Grund der ebenfalls dargestellten desolaten finanziellen Lage des Alleinaktionärs nicht anzunehmen, dass er die Schuldentilgung aus eigenen Mitteln vorgenommen hat. Vielmehr steht zu vermuten, dass es sich bei der „vergessenen“, per 31.12.1997 eingebuchten Schuld von Fr. 885 000.-- um jene

des Alleinaktionärs handelt, welche von der Einsprecherin nunmehr entschädigungslos übernommen wurde. Trifft dies zu, erfüllt diese unentgeltliche Übernahme der Aktionärsschuld in allen Punkten die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung (vgl. dazu oben Ziff. 3b). Im Ergebnis würde sich damit gegenüber der angefochtenen Veranlagungsverfügung eine Erhöhung des steuerbaren Reingewinns um Fr. 356 000.-- ergeben. Eine solche Abänderung der Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist – nach dessen Anhörung – zulässig (§ 76 Abs. 2 aStG; Art. 135 Abs. 1 DBG).

Die Veranlagungsbehörde hat mit Schreiben vom 13.12.2000 und 3.4.2001 die Rechtsvertreterin der Einsprecherin aufgefordert, den genauen Verbuchungsnachweis sowie den Nachweis des genauen Geldflusses zur Hypothekarerhöhung der L.-Bank von Fr. 885 000.-- zu erbringen. Geantwortet hat die Rechtsvertreterin auf beide Briefe mit einem Schreiben der L.-Bank vom 5.1.1987 über eine Erhöhung der Gesamtkreditlimite auf Fr. 12 600 000.--. Wie die Veranlagungsbehörde mit Schreiben vom 26.7.2001 richtig festgehalten hat, geht diesem Schreiben in Bezug auf die hier interessierende Frage jede Aussagekraft ab. Die Erhöhung einer Kreditlimite sagt nichts darüber aus, ob diese auch wirklich ausgenützt wurde.

Die Einsprecherin wurde schliesslich auch von der Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Schreiben vom 9.8.2002 auf die Möglichkeit hingewiesen, dass auf Grund der Aktenlage von einer unentgeltlichen Schuldübernahme ausgegangen werden könnte, was unter Berücksichtigung der vorstehend behandelten Auflösung von stillen Reserven zu einer zusätzlichen Aufrechnung von Fr. 356 000.-- führen könnte. Gleichzeitig wurde der Einsprecherin Gelegenheit gegeben, dazu Stellung

zu nehmen, insbesondere den Nachweis einer seit 1987 unverändert bestehenden Schuld in Höhe von Fr. 12 185 000.-- zu erbringen. Mit Schreiben vom 3.12.2002 hat die Einsprecherin einzig mitgeteilt, zu diesem „Gesichtspunkt“ könne sie nur soweit Stellung nehmen, als sie an den „Ausführungen gemäss Einsprache“ festhalte.

Abgesehen davon, dass die unvollständige Wiedergabe von Darlehensschulden in der Bilanz handelsrechtswidrig wäre, widerspricht die Darstellung der Einsprecherin jeder Lebenserfahrung. Weshalb die Einsprecherin in der Bilanz Schulden hätte verschweigen sollen, wenn sie auf der anderen Seite stille Reserven in mindestens derselben Höhe aufweist, ist nicht erkennbar. Auch ist der Verweis auf das Schreiben der L.-Bank deshalb unglaubwürdig, weil darin ausdrücklich auch die Amortisationen geregelt werden, während die Darlehensschuld nach Darstellung der Einsprecherin während 10 (!) Jahren gleich geblieben sein soll. Im Übrigen wäre es für die Einsprecherin ein Leichtes, den von ihr dargestellten Sachverhalt, wenn er denn wirklich zutreffen sollte, mittels Bankbelegen nachzuweisen, was jedoch nicht geschehen ist. Für die Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer steht deshalb fest, dass es sich bei der Erhöhung der Darlehensschuld um die unentgeltliche Übernahme einer Privatschuld des Alleinaktionärs und damit um eine an diesen ausgerichtete geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 885 000.-- handelt. Gegenüber der angefochtenen Veranlagungsverfügung 1997 ist somit der steuerbare Reingewinn per Saldo um Fr. 356 000.-- zu erhöhen.

bb) ...

6. – 8. ...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 17. April 2003 i.S. Ehegatten K. (2A.328/2002)

Abzugsfähigkeit von Verlusten aus der Mitgliedschaft beim Versicherungsmarkt Lloyd's of London (Art. 19 und Art. 21 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt; Art. 6 DBG, Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG)

Die Mitgliedschaft bei Lloyd's of London besteht aus der stillen Teilhaberschaft an mehreren Syndikaten, die in London das Versicherungsgeschäft betreiben. Sie gleicht dem eines Gesellschafters im Gesellschaftsverhältnis: Die Syndikatsmitglieder sind zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften miteinander verbunden. Eine Gesellschaft im rechtlichen Sinn liegt nicht vor, weil die Syndikatsmitglieder unter sich keine vertragliche Verpflichtung eingegangen sind. Die Mitglieder sind steuerlich wie Teilhaber einer Personengesellschaft zu behandeln, da sie wie diese miteinander verbunden sind und Gewinn und Verlust in gleicher Weise teilen. Die stillen Teilhaber haben deshalb gleich wie die Gesellschafter als Selbstständigerwerbende zu gelten. Sie können die ihnen zugerechneten Verluste steuerlich geltend machen, falls die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Das Einkommen aus im Ausland gelegenen geschäftlichen Betrieben oder Betriebsstätten unterliegt der Steuer in der Schweiz nicht. Auch sind die im Ausland erlittenen Gesellschaftsverluste nicht zum Abzug vom in der Schweiz erzielten Einkommen zugelassen. Sie sind aber satzbestimmend zu berücksichtigen. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien steht der satzbestimmenden Berücksichtigung der im Ausland erlittenen Gesellschaftsverluste nicht

entgegen, da es keine Bestimmungen betreffend die Verlegung von Geschäftsverlusten enthält.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der britische Staatsangehörige K. hatte seinen Wohnsitz in den Jahren 1990 bis 1996 im Kanton Schwyz. Er ging einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nach. Im Jahre 1994 heiratete er die schweizerische Staatsangehörige B., mit der er seither in ungetrennter Ehe lebt. Das Ehepaar K. zog 1996 ins Ausland. K. ist Mitglied als „Underwriting Member" und „Member" beim Versicherungsmarkt Lloyd's of London. Die Verluste aus diesem Engagement wurden in den Steuerperioden 1993/94 und 1995/96 nicht zum Abzug zugelassen, da diese Beteiligung als private Vermögensverwaltung betrachtet wurde. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz wies die dagegen erhobene Einsprache ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz bestätigte diesen Entscheid. Mit Entscheid vom 17. April 2003 hiess das Bundesgericht eine dagegen erhobene Beschwerde grundsätzlich gut.

Aus den Erwägungen

1. und 2. ...

3. Im angefochtenen Entscheid wird der Charakter des Engagements des Beschwerdeführers bei Lloyd's folgendermassen umschrieben:

Bei Lloyd's of London handelt es sich um einen Versicherungsmarkt, der in vier hauptsächliche Marktsegmente aufgeteilt ist. Lloyd's stellt eine Infrastruktur zur Verfügung, in welcher sich Versicherer und Versicherungsnehmer zwecks Abschluss von Versicherungsverträgen treffen. Die Versicherungsnehmer verhandeln mit einem – bei Lloyd's registrierten – Versicherungsbroker, welcher in ihrem Auftrag bei einem sog. Syndikat Versicherungsschutz zu erkaufen versucht.

Ein Syndikat ist der Zusammenschluss von verschiedenen Underwriting Members („names"). Diese werden durch einen professionellen Managing Agent vertreten, welcher das Syndikat verwaltet und im Namen des ganzen Syndikats (aller am entsprechenden Syndikat teilnehmenden Underwriting Members) einzelne Risiken versichert. Es gibt zahlreiche verschiedene Syndikate, die mit je eigenen Risikoprofilen in den verschiedenen Marktsegmenten tätig sind. Weder kennen sich die einzelnen in einem Syndikat zusammengeschlossenen „names" noch besteht eine Solidar- oder sonstige Haftung zwischen ihnen. Jedes Underwriting Member ist verpflichtet, einen Agenten (Member's Agent), der nicht identisch mit dem Managing Agent ist, zu engagieren, welcher im Namen und auf Rechnung des einzelnen Underwriting Members die Geschäfte wahrnimmt. Jedes Underwriting Member partizipiert in der Regel an verschiedenen Syndikaten und kann daher sein persönliches Risikoprofil gestalten. Die Mitgliedschaft bei Lloyd's ist persönlich und nicht übertragbar.

Aufgabe und Funktion eines Underwriting Members ist es, sicherzustellen, dass die jeweiligen Syndikate, an denen es beteiligt ist, bei allfälligem Risikoeintritt den Versicherungsnehmer entschädigen zu können. Es haftet persönlich und unbeschränkt für seine Quoten an den durch die

Syndikate versicherten Risiken; seine Leistung besteht darin, Haftungssubstrat zur Verfügung zu stellen. Ein Underwriting Member muss im Hinblick darauf jederzeit nachweisen können, dass es über Mittel von mindestens GBP 250 000.-- verfügt, für welche gewisse Anlagerestriktionen bestehen. Bei diesem Betrag handelt es sich aber nicht um eine Haftungsbeschränkung in besagter Höhe, sondern um eine Art von Depot als Nachweis des eigenen Vermögens. Die Erträge der Underwriting Members ergeben sich aus den Versicherungsprämien, wobei die kumulierten Prämien aus den verschiedenen Syndikaten mittels einer Prämienlimite, die je individuell mit dem Agenten (Member's Agent) vereinbart wird, begrenzt sind.

Den Underwriting Members steht es frei, Rückversicherungen, sog. „stop loss reinsurances", bezüglich der von ihnen eingegangenen Risiken abzuschliessen. Mittels solcher Rückversicherungen wird erreicht, dass bei Eintritt von Versicherungsfällen, welche das Underwriting Member zu tragen hat, aus dem Rückversicherungsvertrag eine Versicherungssumme fällig wird. Diesen Rückversicherungsvertrag schliesst das Underwriting Member mit einem anderen Versicherer bzw. Syndikat ab. Dadurch können die Underwriting Members die finanziellen Risiken ihrer unbeschränkten Haftung begrenzen, was sich aber auch auf die Einnahmen auswirkt, da für die Rückversicherungen ebenfalls Prämien geschuldet werden.

Im Weiteren sehen die Lloyd's-Bestimmungen vor, dass der Geschäftsabschluss für ein Kalenderjahr n wegen der Langwierigkeit von manchen Schadensregulierungen erst nach Ablauf des Kalenderjahrs n+2 fertiggestellt wird. Daher haben sich die massiven Verluste, die Lloyd's wegen sich stark häufenden Risikoeintritten ab dem Jahre 1988 erzielt hatte, erst ab 1991 in den Geschäftsbüchern ausgewirkt und vielen Underwriting Members grosse Verluste gebracht. Bis zu diesem Zeitpunkt war Lloyd's über

20 Jahre hinweg sehr rentabel gewesen, und die Underwriting Members hatten viel Geld verdient.

Diese Umschreibung ist im Wesentlichen unbestritten. Auf Einzelheiten wird zurückzukommen sein.

4.1 Nach Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt können vom rohen Einkommen namentlich die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden; nach Art. 27 Abs. 1 DBG werden bei selbstständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, wozu nach Abs. 2 lit. b dieser Bestimmung insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen gehören. Sowohl nach altem wie nach neuem Recht können somit nur geschäftliche, verbuchte Verluste abgezogen werden, während Verluste auf Privatvermögen steuerrechtlich irrelevant sind (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/ Basel 2001, N 49, 51 ff. zu Art. 27). Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Verlusten ist demgemäss, dass der Steuerpflichtige selbstständig erwerbstätig ist und die bei dieser Tätigkeit erzielten Gewinne gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt bzw. Art. 18 DBG steuerbar sind; nur in diesem Fall kann von Geschäftsverlusten bzw. Verlusten auf Geschäftsvermögen gesprochen werden.

4.2 Die Vorinstanz hat die Frage nach dem Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auf Grund der Kriterien beurteilt, die das Bundesgericht im Bereich des Liegenschaften- und Wertschriftenhandels entwickelt hat, um steuerfreie private Kapitalgewinne von steuerbaren Einkünften aus diesen Tätigkeiten abzugrenzen. Danach sind steuerfreie Kapitalgewinne auf Privatvermögen jene Gewinne, die bei der blossen Vermögensverwaltung entstehen, also ohne besondere, auf Erwerb

gerichtete Aktivität der steuerpflichtigen Person, oder auf Grund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit. Demgegenüber wird steuerbares Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielt, wenn An- und Verkäufe von Vermögensgegenständen in einer Art getätigt werden, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) hinausgeht. Erforderlich ist eine Tätigkeit, die in ihrem gesamten Erscheinungsbild bzw. in ihrer Gesamtheit auf Erwerb ausgerichtet ist bzw. dass solche Geschäfte systematisch mit der Absicht der Gewinnerzielung betrieben werden. Nicht verlangt für eine selbstständige Erwerbstätigkeit wird nach der Praxis, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Unternehmen ausübt. Zu beurteilen ist immer die Gesamtheit der Umstände im Einzelfall (BGE 125 II 113, E.5d und e, S. 122 f. und E.6a, S. 124; 122 II 446, E.3b, S. 450 und E.5a, S. 452 f.; Urteil 2A.4/1998 in ASA 69, 788, E.2a, je mit Hinweisen).

4.3 Die zum Liegenschafts- und Wertschriftenhandel entwickelten Kriterien lassen sich entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht unbesehen auf die Qualifizierung des Engagements des Beschwerdeführers bei Lloyd's übertragen. Dieser hat weder mit Vermögensgegenständen gehandelt noch hat er einen Kapitalverlust erlitten. Als Kapitalgewinn bzw. -verlust gilt die Differenz zwischen dem Erwerbspreis eines Vermögensgegenstandes bzw. den Anlagekosten und dem Entgelt, das bei dessen Ausscheiden aus dem Vermögen der bisher berechtigten Person erzielt wird (Peter Locher, a.a.O., N 71 zu Art. 16 DBG; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N 50 f. zu Art. 16 DBG; Ernst Känzig, Die eidgenössische

Wehrsteuer, 2. Auflage, I. Teil, Basel 1982, N 147 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Um einen solchen Differenzbetrag geht es hier nicht. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz hat der Beschwerdeführer bei Lloyd's auch kein Geld angelegt, wie dies bei einer Investition in Wertpapieren der Fall ist. Auch handelt es sich beim Betrag von GBP ..., der bei Lloyd's zu hinterlegen ist, nicht um eine Kapitalanlage, sondern um eine Art Depositum, das als Vermögensnachweis und als Sicherstellung der Verpflichtungen des Underwriting Members dient; der Beschwerdeführer behauptet denn auch nicht, dass er auf diesem Vermögen einen Verlust erlitten habe. Es ist daher missverständlich, wenn die Vorinstanz darlegt, Aufgabe und Funktion der Underwriting Members sei das „Einbringen von Kapital in die jeweiligen Syndikate", soweit damit gemeint sein soll, sie würden Aktiven, insbesondere Geld einbringen, während sich ihr Apport in Wirklichkeit darauf beschränkt, den Syndikaten Haftungssubstrat zur Verfügung zu stellen. Unter diesen Umständen geht es aber auch nicht an, das Engagement des Beschwerdeführers bei Lloyd's unter den Begriff der Vermögensverwaltung zu subsumieren. Es liegt denn auch auf der Hand, dass die typischen Kriterien zur Unterscheidung zwischen privater Vermögensverwaltung und selbstständiger Erwerbstätigkeit beim Liegenschaften- und Wertschriftenhandel (z.B. Besitzdauer, Häufigkeit der Transaktionen, Fremdfinanzierung) nicht geeignet sind, um den Besonderheiten dieses Engagements gerecht zu werden.

4.4 Wirtschaftlich gesehen ist der Beschwerdeführer stiller Teilhaber an mehreren Syndikaten, die in London das Versicherungsgeschäft betreiben. Sein Beitrag besteht darin, dass er im Rahmen der auf ihn entfallenden Zeichnungsquote persönlich und unbeschränkt für die Verluste haftet, welche die Syndikate aus den abgeschlossenen Versicherungsverträgen erleiden; anderseits partizipiert er im gleichen Verhältnis an einem allfälli-

gen Gewinn. Damit gleicht sein Engagement dem eines Gesellschafters im Gesellschaftsverhältnis: Die Syndikatsmitglieder sind zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes (dem Betrieb des Versicherungsgeschäftes) mit gemeinsamen Kräften und Mitteln (der Übernahme der Haftung, was als Apport genügt; vgl. das Urteil 4C.18/1995 vom 13. Juni 1995, publ. in: SJ 1995, 724) miteinander verbunden (vgl. Art. 530 und 531 Abs. 1 OR). Eine Gesellschaft im rechtlichen Sinn liegt nur deswegen nicht vor, weil die Syndikatsmitglieder unter sich keine vertragliche Verpflichtung eingegangen sind, ihr Zusammenschluss vielmehr auf der besonderen Organisationsstruktur von Lloyd's beruht. Das ändert aber nichts daran, dass die Mitglieder unter sich im Ergebnis in gleicher Weise miteinander verbunden sind und Gewinn und Verlust in gleicher Weise teilen wie die Teilhaber einer Personengesellschaft. Es rechtfertigt sich daher, sie steuerlich wie solche zu behandeln. Dem steht nicht entgegen, dass die Beschwerdeführer und die kantonalen Behörden übereinstimmend davon ausgehen, dass es sich beim Engagement des Beschwerdeführers in Grossbritannien nicht um eine Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft handle (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG).

4.5 Dass der Betrieb des Versicherungsgeschäfts selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG darstellt, bedarf keiner weiteren Begründung. Wird das Versicherungsgeschäft aber von einer Personengesellschaft bzw. von einer gesellschaftsähnlichen Einrichtung betrieben, wie es bei den Syndikaten von Lloyd's der Fall ist (in der Schweiz aber grundsätzlich nicht möglich wäre; vgl. Art. 11 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1978 betreffend die Aufsicht über die privaten Versicherungseinrichtungen, SR 961.01), haben auch die Gesellschafter mit Einschluss der stillen Teilhaber als Selbstständigerwerbende zu gelten (Peter Locher, a.a.O., N 19 zu Art. 18 DBG;

Markus Reich, a.a.O., N 13 zu Art. 18 DBG). Dass sie die Versicherungsverträge nicht selber abschliessen, sondern den Betrieb des Geschäfts einem Agenten überlassen, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Die Syndikatsmitglieder können daher die von den betreffenden Syndikaten erlittenen und ihnen angerechneten Verluste abziehen, dies aber nur, falls die übrigen Voraussetzungen hiefür erfüllt sind.

5. Nach Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt können nur die „verbuchten" Geschäftsverluste abgezogen werden. Desgleichen lässt Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG nur die „verbuchten" Verluste auf Geschäftsvermögen zum Abzug zu. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, er habe eine Buchhaltung im Sinne von Art. 957 OR geführt; dazu war er auch nicht verpflichtet. Dies schliesst nicht aus, dass die erlittenen Verluste abgezogen werden können. Sie müssen aber durch Vorlegung von Aufzeichnungen im Sinne von Art. 125 Abs. 2 DBG bzw. 89 Abs. 3 BdBSt nachgewiesen werden (Markus Reich/Marina Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, op.cit., N 43 zu Art. 27 DBG; vgl. auch das Urteil 2A.58/1988 vom 21. Dezember 1988, in ASA 58, 666, E.2, S. 669). Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer den Steuerbehörden die von seinem Agenten erstellten Abrechnungen über die Beteiligungen an den einzelnen Syndikaten sowie entsprechende Bestätigungen der britischen Steuerbehörden (Inland Revenue) vorgelegt. Das genügt unter den gegebenen Umständen für den Nachweis der erlittenen Verluste, zumal deren Höhe von niemandem bestritten wird.

6.1 Nach dem für die Steuerperiode 1993/94 zur Anwendung kommenden Art. 19 BdBSt unterliegt Einkommen aus im Ausland gelegenen Grundstücken sowie aus eigenen ausländischen geschäftlichen Betrieben oder Betriebsstätten der Steuer nicht. Als ausländische geschäftliche Be-

triebe gelten namentlich im Ausland domizilierte Personengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist (Ernst Känzig, a.a.O., N 3 zu Art. 19 BdBSt). Da der Beschwerdeführer nach dem Gesagten steuerrechtlich wie ein Teilhaber von in Grossbritannien niedergelassenen Personengesellschaften zu behandeln ist, ist der Anteil des Beschwerdeführers am Gewinn dieser Gesellschaften, d.h. der Versicherungssyndikate, im Prinzip in der Schweiz nicht steuerbar. Umgekehrt berühren die im Ausland erlittenen Gesellschaftsverluste das in der Schweiz erzielte Einkommen nicht und können deshalb in der Schweiz nicht abgezogen werden (Urteil A.177/1979 vom 2. September 1982, in: ASA 52, 228, E.3c, S. 231 f.; bestätigt im nicht publizierten Urteil 2A.253/1998 vom 15. November 1999, E.3b; z.T. a.M. Ernst Känzig, a.a.O., N 3 zu Art. 24 BdBSt). Sie sind aber satzbestimmend zu berücksichtigen (Art. 19 Satz 2 i.V.m. Art. 44 BdBSt). Das Doppelbesteuerungs-Abkommen mit Grossbritannien steht diesem Ergebnis nicht entgegen, da es keine Bestimmungen betreffend die Verlegung von Geschäftsverlusten enthält.

Die Beschwerde erweist sich demnach insoweit als begründet. Es wird Sache der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer sein, das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers und den von ihm geschuldeten Steuerbetrag für die Periode 1993/94 neu zu berechnen, wobei die auf das Grundeigentum in Grossbritannien zurückzuführenden Einkünfte abzuziehen (vorne E.2) sowie die geltend gemachten Verluste aus dem Engagement bei Lloyd's satzbestimmend zu berücksichtigen sein werden.

6.2 Gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG, welcher für die Steuerperiode 1995/96 zur Anwendung kommt, ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland. Die

Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach Abs. 3 dieser Bestimmung gemäss den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Satz 1). Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt (Satz 2). In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen (Satz 3). Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Satz 4).

Wie vorstehend (E.4.4) dargelegt, ist der Beschwerdeführer steuerrechtlich als Teilhaber einer Personengesellschaft zu behandeln. Der Beschwerdeführer (gleich wie seine Ehefrau) führt in der Schweiz keine Unternehmung oder sonst eine wirtschaftliche Einrichtung, von welcher sich sagen liesse, die ausländischen Versicherungssyndikate würden von dort aus betrieben, bzw. als deren Betriebsstätten diese Syndikate betrachtet werden könnten. Auch hinsichtlich der weiteren wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers besteht kein unmittelbarer Bezug zu seiner Gesellschaftsbeteiligung. Angesichts der besonderen Organisationsstruktur und Funktionsweise der Syndikate, an denen der Beschwerdeführer als Gesellschafter beteiligt ist (vorne E.3), werden denn auch sämtliche massgeblichen Aktivitäten in Grossbritannien abgewickelt, und letztlich wird (ausschliesslich) dort ein Geschäftsbetrieb geführt. Unter diesen Voraussetzungen ist einerseits nicht ersichtlich, unter welchem Titel Einnahmen,

die dem Beschwerdeführer aus der Beteiligung an diesen Syndikaten zufliessen sollten, als in der Schweiz steuerbare Einkünfte betrachtet werden könnten. Andererseits ist es fraglich, ob aus Gesellschaftsbeteiligung im Ausland herrührende Verluste im Sinne von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG (provisorisch, d.h. bis zum Vorliegen späterer Gewinne) vom in der Schweiz steuerbaren Einkommen abgezogen werden dürfen (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 11 – 14 zu Art. 52 DBG; Peter Athanas/Stefan Widmer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, op.cit., N 61 zu Art. 6 DBG). Es wird allerdings auch die Meinung vertreten (Peter Locher, a.a.O., N 34 ff. zu Art. 6 DBG, N 7 ff. zu Art. 11 DBG), für die Anrechenbarkeit ausländischer Verluste im Sinne dieser Bestimmung genüge es, wenn ein Teilhaber an einer ausländischen Personengesellschaft in der Schweiz ansässig sei, selbst wenn das Unternehmen nicht von der Schweiz aus geleitet werde. Dies scheint aber mit dem Wortlaut des Gesetzes („schweizerisches Unternehmen“) nur schwer vereinbar; Voraussetzung wäre jedenfalls grundsätzlich, dass das „Unternehmen“ in der Schweiz steuerpflichtig ist (vgl. auch Urteil 2A.253/1998 vom 15. November 1999, E.3b). Eine derart weite Anwendung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG kann zumindest angesichts der besonderen Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses im vorliegenden Fall kaum in Betracht fallen.

Die Frage ist aber unter den gegebenen Umständen nicht abschliessend vom Bundesgericht zu beantworten, welches auch nicht definitiv das steuerbare Einkommen festsetzt. Die kantonalen Behörden sind bei der Veranlagung fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Beteiligung des Beschwerdeführers an den Lloyd's-Syndikaten steuerrechtlich als private Vermögensverwaltung zu betrachten sei, und sie haben nicht geprüft,

welche Auswirkungen die Qualifikation dieses Engagements als Gesellschaftsbeteiligung allenfalls auf die Steuerfaktoren insgesamt (z.B. Steuersatz) haben könnte. Die Sache ist daher auch hinsichtlich der Steuerperiode 1995/96 an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz zurückzuweisen, damit sie ihre Veranlagung, unter Berücksichtigung der Verluste des Beschwerdeführers aus dem Lloyd's-Engagement, insgesamt überprüft.

7. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Die Sache ist zu neuer Veranlagung und Neuberechnung der Steuer im Sinne der Erwägungen an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz zurückzuweisen.

8. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 14. April 2003 i.S. U. (StKE 112/01)

Abgrenzung der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit; unterschiedliche steuerliche Behandlung in Bezug auf die Gewinnungskosten (§§ 22, 22a, 22b aStG; Art. 26, 27 DBG)

Generiert der Inhaber einer Einzelfirma seine Erträge ausschliesslich von zwei durch ihn beherrschten Aktiengesellschaften (zu 50 % bzw. zu 100 %), bei denen er als Verwaltungsrat und zugleich Geschäftsführer fungiert und deren Infrastruktur er zudem benutzen kann, so erzielt er Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit. Entsprechend ist mit den Gewinnungskosten zu verfahren.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Pflichtige ist laut HR-Eintrag Inhaber der Einzelfirma X. Der Zweck der Firma umfasst Unternehmungsdienstleistungen wie Beratung, Betreuung, Geschäftsführung und Schulung. Er ist zudem zu 50 % beteiligt an der Y. AG. Sodann ist er Alleinaktionär der Z. AG. In beiden Gesellschaften fungierte er als Verwaltungsrat und Geschäftsführer.

In der Steuererklärung 1999/2000 deklarierte der Einsprecher u.a. als Inhaber der Einzelfirma X. Einnahmen pro 1997 bzw. 1998 aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, nämlich Fr. 96 000.-- bzw. Fr. 87 000.-- (korrekt addiert Fr. 94 000.--), setzte diesen Geschäftsaufwand von Fr. 42 788.-- bzw. Fr. 49 839.-- gegenüber und ermittelte derart einen Reingewinn von Fr. 53 200.-- bzw. Fr. 37 161.-- (recte Fr. 44 161.--).

Die Honorareinnahmen 1997 setzten sich gemäss Ausgangsfakturen zusammen aus Fr. 24 000.-- (12 monatliche Tranchen zu Fr. 2 000.--) von der Y. AG sowie Fr. 72 000.-- (12 monatliche Tranchen zu Fr. 6 000.--) von der Z. AG. Im Jahre 1998 flossen ausschliesslich Honorare von der Z. AG, nämlich im Januar Fr. 6 000.-- und die restlichen 11 Monate je Fr. 8 000.--.

Der Revisor setzte das steuerbare Einkommen mit Fr. 68 200.-- (Kanton) bzw. mit Fr. 75 500.-- (Bund) fest. In Abweichung von der Selbstdeklaration qualifizierte er die Einnahmen aus den obenerwähnten Gesellschaften als Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit, gewährte AHV-Abzüge von 6,55 % und liess als Gewinnungskosten lediglich die massgebenden Pauschalansätze zu.

Dagegen liess der Pflichtige Einsprache erheben, mit dem Antrag, es seien der Status eines Selbstständigerwerbenden anzuerkennen und folglich die geltend gemachten Auslagen als Geschäftsaufwand steuermindernd zuzulassen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Im vorliegenden Verfahren ist grundsätzlich strittig, ob die Einkünfte von der Y. AG und der Z. AG Erwerbseinkommen aus unselbstständiger oder selbstständiger Tätigkeit darstellen. Diese Abgrenzung ist deshalb bedeutsam, weil bei der Ermittlung des Reineinkommens unterschiedliche Regelungen zu beachten sind (vgl. StPS 1/99, S. 8 und dortige Verweise). ...

3. Nach § 19 Abs. 1 lit. a aStG bzw. Art. 17 und 18 DBG sind die gesamten Einkünfte steuerbar, so u.a. jedes Einkommen aus unselbstständiger und selbstständiger Tätigkeit. Vom Erwerbseinkommen dürfen die Gewinnungskosten (§ 22 Abs. 1 lit. a aStG bzw. Art. 26 DBG) zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens abgezogen werden. In Bezug auf die selbstständige Erwerbstätigkeit gilt, dass nicht nur die Gewinnungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können, sondern auch Abschreibungen und Rückstellungen zu berücksichtigen sind (§ 22 Abs. 1 lit. a und b aStG; Art. 27 bis 29 DBG). Die Geschäftseinkünfte erfahren somit im Gegensatz zum Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit eine besondere steuerliche Behandlung, wie dies insbesondere bei den Bestimmungen über die Gewinnungskosten zum Ausdruck kommt (vgl. Höhn, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, S. 201 ff. und 227 ff.).

Unselbstständig erwerbstätig ist einkommenssteuerlich, wer in einem Arbeitsverhältnis steht. Charakteristisch für das Arbeitsverhältnis ist das

zur Verfügungstellen der Arbeitskraft auf Zeit, gegen Entgelt und nach Weisungen des Arbeitgebers (Subordinationsverhältnis). Als steuerbare Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gelten alle Leistungen, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet werden und den Charakter von Leistungsentgelt haben. Unselbstständigerwerbend ist mithin, wer auf Grund eines privatrechtlichen Arbeitsvertrages (Art. 319 ff. OR) oder eines öffentlichrechtlichen Dienstverhältnisses entgeltliche Arbeit leistet.

4. Eine Legaldefinition des Begriffs selbstständige Erwerbstätigkeit existiert nicht. Hingegen hat sich Lehre und Rechtsprechung in zahlreichen Fällen der Abgrenzungsfrage zwischen selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit angenommen und die massgebenden Kriterien herausgeschält (vgl. Reich, Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Problèmes actuelles de droit fiscal, Mélanges Oberson, Basel/Frankfurt 1995, S. 115 ff., insbesondere S. 119 ff.; ebenso Reich, StHG-Kommentar, Art. 8; vgl. auch Bericht des Bundesrates zur Motion Nr. 99.3004 über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbstständiger bzw. unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und Sozialversicherungsabgaberecht vom 14.11.2001 in BBl 2002, S. 1126).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung liegt selbstständige Erwerbstätigkeit vor, wenn eine natürliche Person, durch Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation, auf eigene Rechnung und Gefahr (Risiko), anhaltend und planmässig nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Reich, StHG-Kommentar, Art. 8 N 13 ff., vgl. auch StPS 1/99, S. 8 f.).

Gemäss Doktrin kann bei der Frage, ob eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht alleine auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abgestellt werden. Es müssen vielmehr die gesamten Umstände des Einzelfalles, vor allem das Mass an persönlicher und wirtschaftlicher Selbstständigkeit mitberücksichtigt werden. Dies bedeutet, dass das Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrages gemäss Art. 319 ff. OR nicht ohne weiteres den Schluss zulässt, das erzielte Einkommen stamme aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Bei Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrages muss u.a. abgeklärt werden, ob das erzielte Einkommen nach obiger Betrachtungsweise durch Auslegung nicht doch aus Arbeitsvertrag nach Art. 319 OR resultiert (Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt 1992, S. 2 f.). Als Hauptmerkmal für die Unterscheidung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit werden das Vorliegen einer betriebswirtschaftlichen bzw. arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit und das Unternehmerrisiko erwähnt. Zum Ausdruck kommt die unselbstständige Tätigkeit im Wesentlichen durch das Bestehen eines Subordinationsverhältnisses mit entsprechendem Weisungsrecht (ZAK 1982, S. 185).

Im Bericht des Bundesrates zur Motion Nr. 99.3004 (BBl 2002 S. 1126 ff.) werden sub Ziff. 2.2.1.1.3 nachstehende Indizien zur Abgrenzung aus steuerlicher Sicht genannt.

– Auf Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (unselbstständig) deuten:
  - keine oder nur sehr geringe eigene Investitionen
  - keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten
  - nur persönliche Leistungspflicht
  - kein Unternehmerrisiko
  - arbeitet praktisch für einen einzigen Arbeitgeber

– Auf Arbeitgeber (selbstständig) deuten:

  - Vornahme erheblicher Investitionen
  - eigene Geschäftsräumlichkeiten
  - Beschäftigung von eigenem Personal
  - Unternehmerrisiko (z.B. Fehlkalkulation)
  - trägt volle Verantwortung gegen aussen
  - hat nach konkreter Auftragslage verschiedene und wechselnde Auftraggeber.

In der Rechtsprechung zur AHV hat sich das Eidgenössische Versicherungsgericht wiederholt mit den Abgrenzungsfragen befasst und als Hauptkriterien galten dabei immer wieder das Subordinationsverhältnis bzw. das Unternehmerrisiko. Stets wurde betont, dass sich aus den genannten Grundsätzen allein noch keine einheitliche, schematisch anwendbare Lösung ableiten lasse. Die Vielfalt der im wirtschaftlichen Leben anzutreffenden Sachverhalte zwinge dazu, die Abgrenzung in Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles vorzunehmen (vgl. Reich, StHG-Kommentar, Art. 8 N 15 mit dortigen Verweisen; vgl. auch StPS 1/99, S. 5 ff.).

5. Der Einsprecher stellte im zu beurteilenden Zeitraum seine Beraterfunktion ausschliesslich den beiden von ihm beherrschten Firmen (50 % Y. AG bzw. 100 % Z. AG) zur Verfügung. So sind gemäss standardisiertem Text der Ausgangsfakturen „Für unsere Dienstleistungen ... Beratung, Geschäftsführung & Administration vom ... bis (Datum, Totalbetrag inkl. MWSt)“ folgende Beträge verrechnet worden:

Jahr:	1997	1998
Firma Y. AG		
monatlich 12 x Fr. 2 000.--	Fr. 24 000.--	Fr. 0.--
Firma Z. AG		
monatlich 12 x Fr. 6 000.--	Fr. 72 000.--	
monatlich 1 x Fr. 6 000.--		Fr. 6 000.--

monatlich 11 x Fr. 8 000.--		Fr. 88 000.--
Total p.a.	Fr. 96 000.--	Fr. 94 000.--

Anhand der Kriterien der selbstständigen/unselbstständigen Tätigkeit ist nachfolgend zu prüfen, welcher Status dem Einsprecher zukommt.

a) Indem der Pflichtige seine Dienstleistungen ausschliesslich den beiden Firmen zur Verfügung stellte, die er einerseits massgeblich beherrschte und bei denen er andererseits Einsitz im Verwaltungsrat nahm und als Geschäftsführer waltete, kann nicht davon ausgegangen werden, dass er dabei eine unabhängige Stellung einnahm. Es bestand vielmehr arbeitsorganisatorisch wie auch wirtschaftlich offensichtlich eine Abhängigkeit zu den beratenen Firmen. Auf Grund seines Beteiligungsverhältnisses und der Stellung als Verwaltungsrat hatte er zweifellos massgeblich Einflussmöglichkeit hinsichtlich Auswahl der Angestellten, deren Salarierung, der Geschäftsführung und der Vergabe von Aufträgen. In Würdigung dieser Umstände kann vorliegend ohne Not von einer unselbstständigen Stellung, und dieser wesensinhärent, von einem Subordinationsverhältnis gesprochen werden.

b) Nach dem Gesagten fehlte es vorliegend am Wesensmerkmal der frei gewählten Organisation eines Unternehmers. Faktisch hatte zwar der Einsprecher bei beiden Firmen offensichtlich strategisch wie operativ das „Sagen“, indem er in Personalunion als beherrschender Aktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer auftrat. Rechtlich tat er dies aber nicht im Rahmen der eigenen Organisation, sondern derjenigen der beiden Gesellschaften.

c) In seinen Aufzeichnungen zur selbstständigen Erwerbstätigkeit führte der Einsprecher auch kein Anlagevermögen und keine

Geschäftsschulden auf. Zu erwarten wären aber nach allgemeiner Erfahrung branchenspezifisch doch zumindest Büroeinrichtungen, Büromaschinen, wie z.B. EDV-Anlagen und Fahrzeuge. Einzig ein Konto bei der Post soll Geschäftsvermögen gebildet haben. Ausdrücklich erwähnt er in Ziff. 2 des Fragebogens für Selbstständigerwerbende, dass das Fahrzeug von der Z. AG gestellt werde. Sind somit keine wesentlichen Investitionen für das Geschäft getätigt worden, fehlt es an einem weiteren Wesensmerkmal für Selbstständigkeit.

d) Entsprechend der ausschliesslichen Tätigkeit für ihm nahestehende Gesellschaften (beherrschend bzw. Alleinaktionär), fehlte es an einem weiteren Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit, nämlich dem sichtbaren und planmässigen Auftritt nach aussen, der Teilnahme am Markt mit dem Angebot an Dienstleistungen gegen Entgelt. Im konkreten Fall erfolgte der Marktauftritt eben gerade durch die beiden erwähnten Gesellschaften selbst.

Das Geschäften auf eigenes Risiko bedeutet, dass allfällig eintretende Verluste vom selbstständig Erwerbstätigen selber getragen werden. Konkret hatte der Einsprecher den Tatbeweis offenkundig erbracht, dass er dieses Risiko ausschliessen konnte und wollte, indem er sich monatlich fixe Akontozahlungen auszahlen liess. Es fehlt insbesondere auch an einer Schlussabrechnung, welche für selbstständige Projekte üblich ist (vgl. StPS 2/98, S. 93). Somit ist schlicht das unternehmerische Risiko des Einsprechers nicht ersichtlich. Vielmehr trug dies offensichtlich die Z. AG, von welcher er immerhin und ausschliesslich im Jahre 1998 sein Erwerbseinkommen erzielte (Fr. 94 000.--). Über letztere wurde nämlich am ... der Konkurs eröffnet und das Verfahren anschliessend mangels Aktiven

eingestellt, was nichts anderes als die mögliche Folge des Unternehmerrisikos darstellt.

...

e) Ist vorliegend somit von einem Arbeitsverhältnis im Sinne von Art. 319 OR auszugehen, so trifft den Einsprecher u.a. eine gewisse Sorgfalts- und Treuepflicht (Konkurrenzverbot) bei der Ausführung der ihm zugewiesenen Arbeiten (Art. 321a OR). Anders herum hat die Arbeitgeberin dem Arbeitnehmer Lohn zu entrichten (Art. 322 OR) und in der Regel Arbeitsgeräte und Material zur Verfügung zu stellen und ihm die Auslagen im Zusammenhang mit der Ausführung der Arbeit zu ersetzen (Art. 327 und 328a OR). All diese Auslagen stellen für die Arbeitgeberin, nämlich der Y. AG bzw. der Z. AG Geschäftsaufwand dar, der von diesen steuerlich abgesetzt werden kann. Folglich stehen dem Arbeitnehmer nur die eigentlichen Berufsauslagen (Fahrt, Verpflegung, übrige Berufsauslagen) zum Abzug zu. Hinsichtlich Reise- und Repräsentationsspesen (Ziff. 3 Fragebogen für Selbstständigerwerbende) führt der Einsprecher sogar explizit auf, dass Spesen nach Belegen direkt durch die Z. AG bezahlt wurden.

f) Im Ergebnis lassen die gesamten Umstände den Schluss zu, dass der Einsprecher zu den beiden Gesellschaften in einem Arbeitsverhältnis im Sinne von Art. 319 OR gestanden hat und nicht eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübte. Diese Beurteilung führt dazu, dass der geltend gemachte Geschäftsaufwand steuerlich nicht absetzbar ist. Dem Einsprecher sind folglich die normalen Berufsauslagen eines Unselbstständigerwerbenden zu gewähren.

6. Steht auf Grund der Erwägungen fest, dass die fragliche Tätigkeit die Voraussetzungen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht erfüllt,

erweist sich die angefochtene Veranlagung auf der Basis der unselbstständigen Tätigkeit als rechtskonform. Die Einsprache ist somit als unbegründet abzuweisen.

7. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 12. Februar 2003
i.S. Ehegatten A. (VGE 619/02)

Liegenschaftsunterhaltskosten: Abgrenzung zwischen abzugsfähigem Gartenunterhalt und Einkommensverwendung bzw. Anlagekosten

Für die Beurteilung, ob bei selbstbenutzten Liegenschaften abzugsfähiger Gartenunterhalt vorliegt, sind einerseits die Abgrenzungskriterien in der Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten vom 24. Mai 1995 (= altes Steuerbuch Nr. 240) massgebend. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass wiederkehrende Aufwendungen für den Gartenunterhalt nur dann abziehbar sind, wenn der Garten als Nutzungsobjekt in die Bemessung der Eigenmiete einfliesst.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) ...

b) ... Schliesslich wird im Einspracheentscheid zu Recht betont, dass im Bereich der Liegenschaftsunterhaltskosten die Abgrenzung zwischen Gewinnungskosten (werterhaltende Kosten), Anlagekosten (wertvermehrende Kosten) sowie Lebenshaltungskosten immer wieder Schwierigkeiten bereiten kann. Als Abgrenzungskriterien werden in der Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten vom 24. Mai 1995 (= altes Steuerbuch, Nr. 240) hinsichtlich des Unterhalts eines Gartens zur ausschliesslichen Selbstnutzung aufgeführt:

- **Unterhalt:**

  Pflege und Ersatz jener Pflanzen, die das Jahr überdauern, Zaunreparaturen, Gartenwege und -mauern reparieren (Grundsatz: Kosten, die dem Eigentümer erwachsen würden, um den Garten – im Falle der Vermietung oder Verpachtung an Dritte – in für den Mieter oder Pächter gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten)

- **Anlagekosten:**

  Erstmaliges Ansetzen von Bäumen, Sträuchern und Pflanzen

- **Einkommensverwendung:**

  Steuerlich nicht zu berücksichtigen sind im Einfamilienhaus, bei Stockwerkeigentum oder im Mehrfamilienhaus mit alleiniger und ausschliesslicher Benützung des Gartens durch den Eigentümer alle Kosten, die der Bequemlichkeit dienen, z.B. jährlich wiederkehrende Räumungs- und Reinigungsarbeiten, Rasenunterhalt, Aufwand für Blumen- und Gemüsegärten sowie zur Gewinnung von Baumfrüchten und Beeren.

(vgl. Schwyzer Steuerbuch betreffend aStG, Ziff. 240, Rz. 4.3)

Diese vorgenannten Abgrenzungen geben grundsätzlich keinen Anlass zur Beanstandung. Ergänzend drängen sich noch folgende Bemerkungen auf. **Einkommensverwendung** liegt immer dann vor, wenn die Kosten der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse des Steuerpflichtigen oder dessen Familie dienen. Diesen Auslagen fehlt die nötige wirtschaftliche Konnexität zur Einkommenserzielung oder zur Sicherung der Einkommensquelle. Sie fallen nicht an, weil der Steuerpflichtige ein Einkommen erzielen will, sie dienen vielmehr seiner Lebenshaltung; es sind Ausgaben, die in den Rahmen der privaten Konsumwirtschaft gehören, worunter auch die Kosten für Liebhaberei fallen. Auch den sogenannten **Anlagekosten** fehlt die Gewinnungskostenqualität. Darunter werden diejenigen Aufwendungen subsummiert, die dem Steuerpflichtigen einen Gegenwert vermitteln. Diese Anlagekosten stellen gar keine Vermögensabgänge dar (vgl. zum Ganzen: Zwahlen, die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, S. 36, S. 116 ff.). Bei **Gartenunterhalt** ist die Frage, ob die Gewinnungskostenqualität vorliegt, abhängig vom Einzelfall. Bei einer Vermietung ist es für den Vermieter ganz offensichtlich, dass bei vertraglicher Verpflichtung zum Unterhalt diese Auslagen abzugsfähig sind. Wird die Liegenschaft durch den Eigentümer selbst genutzt, was bei ihm zu steuerbarem Einkommen in Form einer Naturaleinkunft führt, kann er die wiederkehrenden Aufwendungen für den Gartenunterhalt nur dann abziehen, wenn der Garten als Nutzungsobjekt in die Bemessung der Eigenmiete einfliesst, denn nur unter Erfüllung dieser Voraussetzung dient der Gartenunterhalt bei Eigennutzung der Erhaltung des objektiven Nutzungswertes der Liegenschaft (vgl. Zwahlen, a.a.O., S. 119 mit

Hinweisen; vgl. auch Zwahlen, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 32 DBG, N 20).

c) ... (Ausführungen zur materiellen Rechtskraft früherer Veranlagungsverfügungen)

d) Gestützt auf die oben dargelegten Ausführungen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen hinsichtlich des **Jahres 1997** für das mit einem 6-Zimmereinfamilienhaus (mit zwei Garagen) überbaute und selbstbenutzte Grundstück weder die Kosten für Rasenschnitt (vgl. ...), noch den geltend gemachten Aufwand für beispielsweise **Topf-Pflanzen, Blumen bzw. Schnittblumen** (vgl. ...) oder für das Überwintern von Kübelpflanzen (vgl. ...), Einpacken einer Palme (vgl. ...) etc. als Liegenschaftsunterhaltskosten anerkannt haben. Diesbezüglich geht es vielmehr um allgemeine Lebenshaltungskosten (Einkommensverwendung), welche nicht abzugsfähig sind. An diesem Ergebnis vermag auch der Einwand des Beschwerdeführers, wonach aus Frostgründen ein Teil der Pflanzen „auswärts überwintert werden" analog wie beim „Überwintern eines Bootes" nichts zu ändern, da der Kostenaufwand für ein privat genutztes Boot ebenfalls zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse bzw. zur Einkommensverwendung gehört. Was die Rechnung der Firma B. von Fr. 2 112.70 anbelangt, machte der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht geltend, dass es sich dabei um den Aufwand für die Ausräumung und das Putzen des Teiches handle, was nach rund 14 Jahren zum ersten Mal erfolgt sei. Einmal abgesehen davon, dass die von der Firma B. in Rechnung gestellten Arbeiten/Leistungen nicht substantiiert umschrieben wurden, ist hier zu berücksichtigen, dass die geltend gemachte Reinigung eines Gartenteiches grundsätzlich keinen

Einfluss auf die Eigenmietwertbestimmung hat (vgl. ...) und deswegen die Anerkennung als Gewinnungskosten entfällt.

Hinsichtlich des von den Vorinstanzen nicht anerkannten, im Jahre **1998** angefallenen Liegenschaftsaufwandes für das selbstbenutzte EFH in Z. handelt es sich um zwei Positionen. Der geltend gemachte Aufwand von Fr. 124.15 für Wasserschlauch/Schlauchstecker/Kupplung etc. kann hier nicht berücksichtigt werden, weil diese Quittung ausdrücklich folgenden Vermerk enthält: „Quittung für C. AG“ und somit für die C. AG des Beschwerdeführers ausgestellt wurde. Somit verbleibt noch der geltend gemachte Aufwand von Fr. 7 250.-- für Arbeiten, welche von einer Firma D. ausgeführt wurden. Dazu brachte der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht vor, der betreffende Garten grenze an die Landwirtschaftszone, weshalb der gesamte Rasen „chemisch abgebrannt und wieder neu angesät“ worden sei. In den vom Beschwerdeführer dazu eingereichten Unterlagen werden „Gartenunterhaltsarbeiten gem. Rapporte“ erwähnt. Falls es sich dabei tatsächlich um das Ersetzen eines verkrauteten Rasens handelt, rechtfertigt es sich, diesen Aufwand nach Massgabe der oben angeführten Weisungen des Vorstehers der Steuerverwaltung (Nr. 240: „Ersatz jener Pflanzen, die das Jahr überdauern“) als abzugsfähigen Unterhalt zu qualifizieren. Zur Abklärung des konkreten Sachverhaltes hinsichtlich des geltend gemachten Aufwandes von Fr. 7 250.-- drängt sich eine Rückweisung an die Vorinstanzen auf (damit letztere den Sachverhalt anhand der vom Beschwerdeführer nachzureichenden Rapporte verifizieren können).

3. und 4. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 25. Juni 2003 i.S. X. AG (StKE 91/01)

Grundstückgewinnsteuer: Höhe der Anlagekosten und Länge der Besitzesdauer, wenn das veräusserte Grundstück durch Fusion erworben wurde.

Bei der Fusion zweier Gesellschaften war nach bisherigem Recht (§ 47 Abs. 1 aStG) infolge zivilrechtlicher Handänderung die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen. Dabei wurde auch die Besitzesdauer unterbrochen. Als Erwerbspreis bei einer nachfolgenden Weiterveräusserung gilt gestützt auf den Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz der eingebuchte Wert der Übernahmebilanz und nicht der Buchwert am Tage des Rechtsüberganges (Eintrag des Auflösungsbeschlusses im Handelsregister).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Im Jahre 1994 hatten die A. AG, welche verschiedene Grundstücke besass, und die X. AG fusioniert (Annexion der A. AG durch die X. AG). Die Steuerbehörden rechneten über die Grundstückgewinnsteuer ab, wobei vordergründig nur der Buchwert dreier Landparzellen, nicht aber die sich darauf befindenden Bauten miteinbezogen wurden. Bei der Weiterveräusserung der Grundstücke im Jahre 1999 veranlagten die Steuerbehörden sodann den Buchwert der Grundstücke (inkl. Bauten) per Ende 1998 zuzüglich der wiedereingebrachten Abschreibungen als Erwerbspreis. Die

Einsprache erhebende X. AG war nun aber der Ansicht, es sei bei der vormaligen Fusion grundstückgewinnsteuerlich nicht über die Bauten abgerechnet worden, sodass bei den Anlagekosten alle Investitionen seit Errichtung der Bauten miteinzubeziehen seien. Zudem sei durch die Fusion die Besitzesdauer nicht unterbrochen worden.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Streitig ist im vorliegenden Fall die Höhe der massgebenden Anlagekosten. Die Einsprecherin verlangt dabei im Wesentlichen, dass für die Gebäudekosten nicht nur deren Buchwert per 31.12.1998 (Fr. ...) zuzüglich wiedereingebrachte Abschreibungen der Jahre 1994 bis 1998 (Fr. ...) zu berücksichtigen seien, sondern alle Anlagekosten seit deren Errichtung. Daneben stützt sie sich auf den Standpunkt, die Besitzesdauer an den streitbetroffenen Grundstücken sei durch die Fusion im Jahre 1994 nicht unterbrochen worden.

a) Gemäss § 47 Abs. 1 aStG wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Als Veräusserung im Sinne dieser Bestimmung wird jede zivilrechtliche Übertragung von Grundstücken oder von Anteilen an solchen betrachtet (vgl. Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 96; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, § 161 N 13). [...]

b) In tatsächlicher Hinsicht unbestritten ist vorliegend, dass im Jahre 1994 eine Fusion der A. AG und der X. AG erfolgte, indem letztere die erstere annektiert hat. Die Einsprecherin macht nun aber geltend, dass damit lediglich über die Liegenschaftswerte eine Grundstückgewinnsteuer abgerechnet worden sei, indes nicht über die Gebäulichkeiten, sodass im heutigen Zeitpunkt für die Anlagekosten noch die ursprünglichen Anlagekosten zu veranlagen seien.

Diese Sichtweise trifft nicht zu, denn mit der Fusion ist ein Tatbestand der Grundstückgewinnsteuer eingetreten, welcher die Liegenschaften mitsamt den darauf sich befindenden Gebäuden umfasste.

aa) Bei einer Fusion, unbesehen der Frage, ob eine Annexion im Sinne von Art. 748 OR oder eine Kombination im Sinne von Art. 749 OR abgewickelt wird, handelt es sich eindeutig um eine zivilrechtliche Handänderung im Sinne von § 47 Abs. 1 aStG. Dies geht zum einen bereits aus dem Steuerrecht hervor. Denn § 52 lit. e aStG führt explizit die Handänderungen infolge *Fusion oder Aufteilung von anerkannten Vorsorgeeinrichtungen* als steuerbefreienden Tatbestand auf, woraus e contrario hervorgeht, dass die übrigen Fusionen grundsätzlich einen Steuertatbestand bilden.* Zum anderen ergibt sich auch aus dem zivilrechtlichen Fusionsbegriff, dass ein Eigentumswechsel eingetreten ist. Bei Vornahme einer Fusion wird nämlich die annektierte Gesellschaft aufgelöst und nach Befriedigung oder Sicherstellung ihrer Gläubiger im Handelsregister gelöscht (vgl. Art. 748 Ziff. 7 OR), während die übernehmende Gesellschaft neue

* Nach neuem Recht (§ 107 Bst. e nStG) erfolgt bei Fusionen generell ein Steueraufschub [Anmerkung der Redaktion].

Rechtsträgerin des annektierten Vermögens wird (Übernahme von Aktiven und Passiven, vgl. Art. 748 OR Ingress). Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass der Rechtsübergang diesfalls in Form einer Universalsukzession geschieht. Denn eine solche bedeutet zivilrechtlich lediglich, dass alle Rechte und alle Pflichten der absorbierten Gesellschaft auf die absorbierende Gesellschaft übergehen, ohne dass dafür besondere Übertragungshandlungen notwendig wären (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 57 N 10; Stephan Pfenninger-Bischofberger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, S. 64). Damit verbunden stellt sich somit nur noch die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Rechtsübergang im Gegensatz zu einer Spezialsukzession eingetreten ist. Während dies bei Handänderungen von Grundstücken in der Regel durch das Verfügungsgeschäft des Grundbucheintrages geschieht (vgl. Art. 971 Abs. 1 i.V.m. Art. 972 Abs. 1 ZGB), ist ein solcher im Falle der Universalsukzession gerade nicht erforderlich. Analog zum Rechtsübergang im Rahmen eines Erbganges, bei welchem die Rechte und Pflichten eines Erblassers bereits mit dessen Tod übergehen (vgl. Art. 560 Abs. 2 ZGB), hat auch bei einer Fusion der Grundbucheintrag bloss deklarativen Charakter. Dementsprechend erfolgt der Rechtsübergang mit Blick auf die konstitutive Wirkung des Handelsregisters bei der Gründung einer Aktiengesellschaft (vgl. Art. 643 Abs. 1 OR) ebenfalls mit dem Eintrag des Auflösungsbeschlusses im Handelsregister (vgl. Art. 748 Ziff. 7 OR; BGE 108 Ib 454, Erw. 4b; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 57 N 150). Mit anderen Worten sind die Rechte der A. AG, einschliesslich der Rechte an den streitbetroffenen Grundstücken, mit deren Auflösungseintrag im Handelsregister per ...1994 übergegangen (vgl. Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Schwyz vom ...).

bb) Damit verbunden war aber unbestritten auch eine Rechtsübertragung der streitbetroffenen Gebäude. Einerseits folgt dies aus dem oben beschriebenen Prinzip der Universalsukzession, wonach bei einer Fusion *alle* Rechte und Pflichten mit einem *einzigen* Verfügungsakt übergegangen sind. Andererseits spricht gegen eine andersweitige Auffassung auch das Akzessionsprinzip, wonach Bauten das rechtliche Schicksal des Bodens, auf welchem sie sich befinden, teilen (vgl. Art. 667 Abs. 2 ZGB).

cc) Bezüglich der Höhe des damaligen Erwerbspreises schreibt § 50 Abs. 2 aStG vor, als Erwerbspreis gelte der Handänderungspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen. Als Handänderungspreis ist dabei im Zusammenhang mit einer Fusion analog zu einer gewöhnlichen Sacheinlage derjenige Wert heranzuziehen, zu welchem die Grundstücke in der Übernahmebilanz eingestellt wurden (vgl. auch Stephan Pfenninger-Bischofberger, a.a.O., S. 221 und S. 113). Insbesondere wird bei der Schwyzer Grundstückgewinnsteuer ein gegebenenfalls den damaligen Übernahmewert übersteigender Verkehrswert nicht berücksichtigt, da nach einem Entscheid des Verwaltungsgerichts dem alten Steuergesetz (§ 51 aStG) diesbezüglich ein qualifiziertes Schweigen zu entnehmen sei; abzustellen sei lediglich auf den Veräusserungs- bzw. Erwerbspreis (vgl. VGE vom 25.8.1988, publ. in: StE 1988 B 44.11 Nr. 5, Erw. 4d; Stephan Pfenninger-Bischofberger, a.a.O., S. 114 FN 50). Demnach hat die Veranlagungsbehörde grundsätzlich zu Recht auf den Buchwert abgestellt.

Der massgebende Buchwert ist indessen derjenige der jeweiligen Übernahmebilanz und nicht derjenige am Tage des Rechtsüberganges (per ...1994), wie dies die Veranlagungsbehörde verstanden haben will, indem sie den Buchwert 1998 zzgl. der wiedereingebrachten Abschreibungen 1994 bis 1998 als Anlagekosten veranschlagte. Denn abzustellen ist ge-

mäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auf den handelsrechtlich eingebuchten Wert der Übernahmebilanz, sodass die auflaufenden Abschreibungen bis zum gültigen Rechtsübergang an den Liegenschaften per ...1994 nicht zu berücksichtigen sind. Daraus ergeben sich gewisse Korrekturen zu Gunsten der Einsprecherin, wie im Folgenden noch zu zeigen ist.

dd) Den Akten beigelegt findet sich sodann die Übernahmebilanz per ...1993, welche Bestandteil des Fusionsvertrages war (vgl. Fusionsvertrag vom ...1993, Ziff. 1 a.E.). Darin wurde in der Rubrik „Anlagevermögen und immaterielles V." ein Landwert von Fr. ... und ein Gebäudewert von Fr. ... aktiviert. Im Weiteren wurden darin aber auch Abschreibungen auf Anlagen im Wert von Fr. ... passiviert, ohne dass diese Abschreibungen auf die verschiedenen Anlagevermögen (nebst den Gebäudewerten insbesondere auf die Maschinen und Ausrüstungen) aufgeteilt worden wären. Der übergegangene effektive Buchwert der streitbetroffenen Liegenschaften (inklusive Gebäuden) ist somit nicht ohne weiteres aus der Übernahmebilanz ersichtlich.

In der Beilage zur Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer hat jedoch die Einsprecherin zusätzlich die Anlagebuchhaltung über die unbeweglichen Sachanlagen in Z. vom ...2000 eingereicht. Daraus ist ersichtlich, dass per 1.1.1993 der Landwert mit Fr. ... und die Gebäude mit Fr. ... bilanziert worden sind. Dagegen wurde auch in dieser Anlagebuchhaltung der Anschaffungswert der Gebäude mit denselben Fr. ... wie in der Übernahmebilanz veranschlagt. Mit anderen Worten geht daraus hervor, dass im Zeitpunkt der Übernahmebilanz per ...1993 Fr. ... (Anschaffungswert Fr. ... ./. Buchwert Fr. ...) auf Gebäudeabschreibungen entfielen, welche sich in der Übernahmebilanz in der Gesamtposition „Abschreibungen

auf Anlagen“ verbergen. Folglich ist beim Erwerbspreis bzw. Sacheinlagewert nebst dem Grundstückwert von Fr. ... ein Gebäudewert von Fr. ... zu berücksichtigen. Im Weiteren geht aus der Anlagebuchhaltung hervor, dass nach der Fusion wertvermehrende Aufwendungen von Fr. ... (1993), Fr. ... (1994), Fr. ... (1995) sowie Fr. ... (1996) getätigt worden sind. Dies entspricht insgesamt einem aufzurechnenden Wert an die Anlagekosten von Fr. ... Indem der zuständige Einschätzer in der Veranlagung vom Buchwert per 31.12.1998 in der Höhe von Fr. ... ausging und hierzu die wiedereingebrachten Abschreibungen von 1994 bis 1998 dazu rechnete, hat er implizit diese wertvermehrenden Aufwendungen berücksichtigt und somit als werthaltig angeschaut. Nach einer summarischen Prüfung durch die Rechtsmittelinstanz kann daher an den geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen festgehalten werden.

ee) ... (Berechnung des Grundstückgewinnes)

c) Ferner ist hinsichtlich der Länge der Besitzesdauer zu berücksichtigen, dass mit Eintreten der Fusionswirkungen und damit der steuerlich massgebenden Grundstückveräusserung zugleich auch ein Besitzesunterbruch nach § 49 Abs. 2 aStG eingetreten ist, indem neu die Einsprecherin zivilrechtliche Eigentümerin der streitbetroffenen Grundstücke wurde. Dementsprechend ist in Übereinstimmung mit der Auffassung der Veranlagungsbehörde lediglich eine Besitzesdauer von vollen fünf Jahren zu berücksichtigen (Erwerb per ...1994; Veräusserung per ...1999).

In der Folge ergibt sich gemäss § 53 Abs. 1 und 2 aStG der nachstehende Steuerbetrag:

... (Berechnung des Steuerbetrages)

d) ... Im Übrigen ist die Einsprecherin noch darauf hinzuweisen, dass die Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer vom ...1994 (Fusionsveranlagung) im vorliegenden Fall keine materielle Rechtskraft besitzt und daher grundsätzlich unbeachtlich bleibt. Gleichwohl kann mit Bezug auf diese Veranlagungsverfügung gesagt werden, dass die damalige Veräusserin, die A. AG, keinen Rechtsnachteil erlitten hat, indem vordergründig nicht über die Gebäudewerte abgerechnet worden war. Denn dadurch, dass die A. AG die streitbetroffenen Gebäude allesamt selbst während ihrer Haltedauer errichtet hatte und diese bei der Fusion zu Buchwerten, d.h. abgeschrieben, auf die Einsprecherin übergegangen sind, konnte ein allfälliger Grundstückgewinn faktisch nur auf dem Liegenschaftswert eingetreten sein. Über die Liegenschaftswerte hat die Veranlagungsbehörde indes in jeder Hinsicht korrekt abgerechnet.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 10. Juni 2003
i.S. X. (2P.41/2002)

Anwendungsbereich der Verfahrensgarantien nach Art. 6 EMRK; Sicherstellungsverfahren nach § 195 StG

Art. 6 Ziff. 1 EMRK findet auf das gerichtliche Verfahren betreffend Sicherstellung von Steuerforderungen keine Anwendung.

Zum Sachverhalt

X. focht eine Sicherstellungsverfügung der Kantonalen Finanzverwaltung zur Deckung einer Grundstückgewinnsteuerforderung beim Verwaltungsgericht an, welches die Beschwerde mit Urteil vom 20. Dezember 2001 abwies und die Sicherstellungsverfügung bestätigte. Mit staatsrechtlicher Beschwerde ans Bundesgericht rügt X. u.a., es habe entgegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK im Verfahren vor Verwaltungsgericht keine öffentliche Verhandlung und keine öffentliche Urteilsverkündung stattgefunden.

Aus den Erwägungen

1. – 4. ...

5. Der Beschwerdeführer macht mit Berufung auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK geltend, dass er im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Anspruch auf öffentliche Verhandlung und Urteilsverkündung gehabt hätte. Es sollen ihm die gesamten Vermögenswerte entzogen werden, weshalb seine zivilen Rechte im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK betroffen seien.

Diese Rüge wirft vorab die Frage auf, ob Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf das vorliegende Sicherstellungsverfahren anwendbar ist.

5.1 Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts findet Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf Steuerverfahren keine Anwendung. Bei der Festsetzung von Steuerforderungen geht es nicht um zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK, sondern um öffentlichrechtliche Verpflichtungen (ASA 68 669 E. 1 in fine; Urteil vom 6. Januar 1995, RDAT 1995 II S. 475 Nr. 14t E. 8b; Urteil vom 19. August 1996, in StE 1997 A 26 Nr. 1 E. 2; Urteil vom 22. Mai 1997, RDAF 1998 II 179 E. 4b). Das entspricht auch der Rechtsprechung der früheren Europäischen Kommission für Menschenrechte (Entscheid vom 14. Dezember 1988, Beschwerde Nr. 13013/87 i.S. Wasa Liv Ömsesidigt u.a. gegen Schweden, DR 58 S. 217; Entscheid vom 2. Dezember 1992 i.S. B. und M. gegen die Schweiz, Beschwerde 17443/90, VPB 57/1993 Nr. 61). Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat jetzt diese Rechtsprechung ebenfalls bekräftigt, wonach Verfahren über die Steuerfestsetzung nicht zivilrechtlicher Art sind und insbesondere die vermögensrechtliche Natur eines Anspruchs nicht genügt, um die Anwendbarkeit dieser Konventionsgarantie zu bewirken (Urteil Ferrazzini gegen Italien vom 12. Juli 2001, Beschwerde Nr. 44759/98, zur Publikation bestimmt).

5.2 Vorliegend geht es nicht um ein Verfahren über die Steuerfestsetzung, sondern über die Sicherstellung der Steuerforderung. Dabei ist zusätzlich Folgendes zu beachten: Die Anwendung von Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf das vorliegende Sicherstellungsverfahren würde voraussetzen, dass Ansprüche und Verpflichtungen des Beschwerdeführers streitig wären, über die entschieden werden muss (vgl. Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, 2. Auflage 1999, Rz. 377). Das ist hier nicht der Fall. Die Funktion und Bedeutung der Sicherstellungsverfügung besteht nicht darin, einen Entscheid über die Steuerforderung herbeizuführen. Sie ist auch nicht auf Zahlung der Steuerforderung gerichtet. Es geht bei der Sicherstellungsverfügung um eine reine Massnahme der Steuersicherung, die auf Leistung einer Sicherheit gerichtet ist. Sicherheit kann nicht nur für fällige Steuerforderungen verlangt werden, wie das im vorliegenden Fall geschehen ist, sondern auch für künftige Steuerforderungen, sofern deren Bestand hinreichend wahrscheinlich ist. Für die Sicherstellung ist indessen stets erforderlich, dass die Bezahlung der Steuer gefährdet erscheint (vgl. Kurt Amonn, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: ASA 47 S. 433 ff., 439 ff.; Thomas Kaufmann, Die Sicherstellung von Mehrwertsteuern, in: ASA 67, S. 613 ff.; Urs Kehrli, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl nach Art. 47 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer, in: ASA 55, S. 241 ff.).

Kommt der Steuerpflichtige der Sicherstellungsverfügung nicht freiwillig nach, erfolgt deren Vollzug grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln der Zwangsvollstreckung. Dies geschieht gewöhnlich durch Betreibung auf Sicherheitsleistung im Sinne von Art. 38 Abs. 1 SchKG. Diese ist auf Sicherheitsleistung in Geld gerichtet. In diesem Umfang ist die Sicherstellungsverfügung regelmässig – und auch im Kanton Schwyz

(§ 195 Abs. 1 StG) – einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil gleichgestellt. Zugleich gilt sie als Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 SchKG (§ 196 StG). Das ermöglicht es, Vermögenswerte des Steuerpflichtigen sofort provisorisch mit Beschlag zu belegen im Sinne einer Sicherung für die nachfolgende Zwangsvollstreckung. Der Arrestbeschlag fällt aber dahin, wenn der Arrest nicht unter Einhaltung kurzer Fristen prosequiert wird (Art. 280 Ziff. 1 i.V.m. Art. 279 SchKG). Das bedeutet, dass die Steuerbehörden in sinngemässer Anwendung von Art. 279 Abs. 1 SchKG innert zehn Tagen nach Zustellung der Arresturkunde die Betreibung anzuheben haben, sofern eine vollstreckbare Veranlagung vorliegt. Ist das nicht der Fall, ist zuerst die Steuerforderung festzusetzen, und zwar auf dem Weg der ordentlichen Steuerveranlagung (vgl. Kehrli, a.a.O., S. 255 ff.). Die Sicherstellungsverfügung wirkt sich daher auf Bestand und Umfang der Steuerforderung in keiner Weise aus. Deren Festsetzung ist vielmehr dem ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren vorbehalten.

5.3 Der Staat als Steuergläubiger erlangt auf Grund der Sicherstellungsverfügung auch kein Eigentum am hinterlegten Geld, ihm wird lediglich ein Pfandrecht bestellt (vgl. Lutz Krauskopf, Wesen und Bedeutung der Betreibung auf Sicherheitsleistung in Lehre, Rechtsprechung und Praxis, in: BlSchK 42/1978 S. 167). Der im ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren zu treffende oder getroffene Entscheid über Bestand und Umfang der Steuerforderung berechtigt den Steuergläubiger nicht dazu, ohne Zustimmung des Steuerschuldners formlos auf die geleisteten Sicherheiten zu greifen. Entsprechend hat er die Zwangsvollstreckung auf dem Wege der Pfändung oder der Pfandverwertung fortzusetzen (Art. 38 Abs. 2 SchKG).

5.4 Die Sicherstellungsverfügung hat demnach keine Auswirkungen auf Bestand und Umfang der Steuerforderung, für deren Erfüllung die Leistung der Sicherheit verlangt wird. Die Steuerforderung ist nicht Gegenstand des Verfahrens betreffend Sicherstellung, sondern einzig des Steuerveranlagungsverfahrens. Es sind demnach keine Ansprüche und Verpflichtungen des Beschwerdeführers streitig, über die entschieden werden musste. Dies wäre aber Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf das behauptete zivilrechtliche Verfahren. Die neuere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte stellt für die Anwendung von Art. 6 Ziff. 1 EMRK darauf ab, ob im Zwangsvollstreckungsverfahren das Recht „wirksam wird“ (vgl. Villiger, a.a.O., Rz. 390, mit Verweisung auf das Urteil Pérez de Rada Cavanilles gegen Spanien vom 28. Oktober 1998, Receuil des arrêts et décisions, 1998-VII S. 3242 ff., Ziff. 39). Da jedoch über den Steueranspruch im Verfahren der Sicherstellungsverfügung nicht entschieden wird, wird das Recht nicht wirksam. Abgesehen davon wäre auch der Steueranspruch, für den die Sicherstellung verlangt wird, kein Recht zivilrechtlicher Natur im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK.

5.5 Findet Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf das vorliegende Verfahren somit keine Anwendung, kann auch die Verletzung dieser Vorschrift nicht gerügt werden. Die auf diese Vorschrift abgestützte Rüge, es habe keine öffentliche Verhandlung und keine öffentliche Urteilsverkündung stattgefunden, ist daher unbegründet. Aus Art. 30 Abs. 3 BV folgt ebenfalls keine entsprechende Verpflichtung zur Durchführung einer öffentlichen Verhandlung und zur öffentlichen Verkündung des Urteils. Hier ist durch die Behörden vielmehr das Steuergeheimnis zu respektieren, welches einem solchen Vorgehen entgegenstünde.

6. – 7. ...

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44
– Noven **2003,** 27
– Kostenrecht **2003,** 27
– neue Vorbringen
– – vor Bundesgericht **2003,** 36

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25

Beweiswürdigung
– antizipierte **2002,** 39

– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39
Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62
– an Aktionär, geldwerte Leistung **2003,** 74

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36

Dumont-Praxis **2003,** 20

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9
– gemeinsames Bewirken einer Steuerhinterziehung **2003,** 65

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

EMRK
– Art. 6
– – Anwendungsbereich **2003,** 42; **2003,** 124

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93; **2003,** 27
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5; **2003,** 102
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14
– Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung **2003,** 89

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreieckstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55
– Aktionärsdarlehen und Übernahme einer Privatschuld des Aktionärs **2003,** 74

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung

– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83
Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Anlagekosten und Besitzesdauer bei einer altrechtlichen Fusion **2003,** 116

Haftungsverfügung
– Zuständigkeit und Rechtsmittelweg **2003,** 42

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Handlungsfähigkeit
– von Steuerpflichtigen im Strafvollzug **2003,** 56

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5
– Eigennutzungswert von Wohnrechten **2003,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27
– Dumont-Praxis **2003,** 20
– Energiesparabzug **2003,** 20
– Gartenunterhalt **2003,** 111

Liquidationssteuer
– Bewertung von Wohnrechten **2003,** 5

Lohnaufwand, übersetzter
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113
– Voraussetzungen **2000,** 64

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Rechtsvorschlag
– Beseitigung im Verwaltungsverfahren **2003,** 42

Reserven, stille
– buchmässige Realisierung, Aufwertung **2003,** 74

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118; **2003,** 124
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118; **2003,** 56
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– – Verluste aus einer ausländischen Gesellschaft **2003,** 89

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50
– durch Ehegatten **2003,** 65

Steuerpflicht, subjektive
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118
– gemeinsame Verfügung mehrerer Amtsstellen **2003,** 42

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17
– aus Mitgliedschaft bei Lloyd's of London **2003,** 89

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorentscheid
– Anspruch auf Vorentscheid **2003,** 23

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Wohnrecht
– Eigennutzungswert **2003,** 5
– Bewertung **2003,** 5

Zustellung, steueramtliche
– an inhaftierte Steuerpflichtige **2003,** 56

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Liegenschaftsertrag: Besteuerung des Eigennutzungswerts von Wohnrechten; Liquidationsgewinn: Bewertung eines Wohnrechtes zu Lasten eines landwirtschaftlichen Grundstückes 5

– Modifikation der sog. Dumont-Praxis; Abgrenzung von Energiesparmassnahmen und Liegenschaftsunterhalt 20

– Verfahrensrecht: Vorentscheid über subjektive Steuerpflicht 23

– Noven vor Verwaltungsgericht; Kostenrecht; Anfechtung einer Ermessenstaxation 27

– Zulässigkeit neuer rechtlicher Behauptungen vor Bundesgericht; beschränkte Kognition bezüglich Tatsachenfeststellungen 36

– Anwendungsbereich der Verfahrensgarantien nach Art. 6 EMRK; Zuständigkeiten und Rechtsmittelweg bei Haftungsverfügungen; Beseitigung eines Rechtsvorschlags im Verwaltungsverfahren 42

– Sicherstellungsverfügung: Voraussetzungen nach neuem Recht; steueramtliche Zustellungen an inhaftierte Steuerpflichtige; Handlungsfähigkeit von Steuerpflichtigen im Strafvollzug 56

– Steuerhinterziehung durch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige 65

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 6. Februar 2003 i.S. Ehegatten Y. (StKE 192/00)

Liegenschaftsertrag: Besteuerung des Eigennutzungswerts von Wohnrechten (§ 20 Abs. 5 aStG bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG); Liquidationsgewinn: Bewertung eines Wohnrechtes zu Lasten eines landwirtschaftlichen Grundstückes, welches bei der Betriebsveräusserung vorbehalten wird.

Der Eigennutzungswert des bei der Betriebsveräusserung zu Gunsten der abtretenden Generation vorbehaltenen Wohnrechts wird zu 100 % besteuert. Massgebend ist nicht der landwirtschaftlich geschätzte Eigenmietwert, sondern ein nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen zu schätzender Eigennutzungswert.

Bei der Liquidationsgewinnsteuer hingegen ist der Ertragswert des Wohnrechtes nach landwirtschaftlichen Grundsätzen zu schätzen und zu kapitalisieren, soweit und solange der entsprechende Wohnraum noch innerhalb des Normalbedarfs liegt.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Im vorliegenden Einspracheverfahren ist sowohl für die Liquidationssteuer 1998 wie auch für die Einkommenssteuer 1999/2000 streitig, wie der jährliche Ertrag aus dem den Einsprechern zustehenden Wohnrecht zu bewerten ist. Während die Einsprecher der Ansicht sind, sowohl für die Kapitalisierung im Liquidationssteuerverfahren als auch für die Bewertung von Vorsorgeeinkünften im Einkommenssteuerverfahren sei der nach landwirtschaftlichen Grundsätzen zu schätzende Mietertrag einzusetzen, verweist die Veranlagungsbehörde auf eine im Kaufvertrag vom 30.5.1996 vereinbarte Nebenbestimmung (Ziff. 7.1), wonach das vorbehaltene Wohnrecht bei Verzicht mit einer jährlichen Rente von Fr. 6 000.-- abgegolten werde, und leiten daraus einen jährlichen Mietertrag von Fr. 6 000.-- ab, welcher alsdann zu kapitalisieren wäre bzw. zu 60 % als steuerbares Einkommen zu betrachten sei.

a) Im besagten Kaufvertrag haben die Vertragsparteien einen Kaufpreis von Fr. ... für die Übernahme der Betriebsgrundstücke GB ..., vereinbart, welcher unter anderem durch die Verrechnung eines vorbehaltenen Wohnrechts im Betrag von Fr. ... getilgt wurde. Das Gesamttotal des Barwerts des Wohnrechts beruhte zum einen auf einem landwirtschaftlich geschätzten jährlichen Mietwert von Fr. 2 150.40 (3.5 Raumeinheiten x 96 Punkte x Fr. 6.40 pro Punkt) sowie Naturalien von jährlich Fr. 700.-- (2 Personen x Fr. 350.--). Andererseits vereinbarten die Parteien unter anderem folgende obligatorische Rechte zu Gunsten der Einsprecher:

„7.1 Die Wohnberechtigten können jederzeit aus irgend einem Grund auf das obenstehende Wohnrecht verzichten und im Grundbuch löschen lassen. Alsdann kann der Grundeigentümer über diese Räume verfügen und hat den Wohnberechtigten gemeinsam eine jährliche Rente von Fr. 6 000.-- zu bezahlen. Dieser Betrag gilt beim Indexstand per 1. Januar 1997 und ist bei erstmaliger Fälligkeit einmalig dem neuen Indexstand anzupassen. Die Berechtigten können eine grundpfändliche, versicherungsmässige oder andere Sicherstellung der Rente verlangen oder, sofern dies für den Grundei-

gentümer nicht möglich ist, das Wohnrecht nicht aufheben und die Ausübung auf Dritte übertragen (vermieten).

7.2 ...

7.3 Der jeweilige Eigentümer der Vertragssache liefert ab dem Wegfall des Nutzniessungsrechts Ziff. 7.2 oben dem Wohnberechtigten oben aus dem eigenen Betrieb unentgeltlich Obst und je einen Liter Milch für deren Eigenbedarf und solange eine Person das oben begründete Wohnrecht ausübt."

b) Die Einsprecher bestreiten nun, dass das Wohnrecht unter den Vertragsparteien mit einem jährlichen Mietwert von Fr. 6 000.-- bewertet wurde, und vertreten die Auffassung, dass die in Ziff. 7.1 vereinbarte Eventualverpflichtung für die Bewertung des Wohnrechts unbeachtlich sei.

Eine solche Interpretation des Kaufvertrages kann nicht geteilt werden. Die vorliegende Klausel wurde offensichtlich dafür vereinbart, die Unübertragbarkeit des Wohnrechtes (vgl. Art. 776 Abs. 2 ZGB) mit einer Zusatzvereinbarung abzufedern und bei einem allfälligen Verzicht auf das Wohnrecht den Wohnungsberechtigten einen äquivalenten Nutzen zukommen zu lassen. Zudem ist der Verzicht jederzeit ausübbar bzw. die damit verbundene Rente jederzeit abrufbar, mithin also liegt die Aktualisierung des Rentenanspruches bei den wohnberechtigten Einsprechern und hätte theoretisch bereits einen Tag nach Eintragung des Wohnrechts im Grundbuch ausgeübt werden können. Mit anderen Worten kann das Wohnrecht jederzeit „verflüssigt" werden, wobei diese Rente sogar indexiert wäre. Der enge Konnex zwischen Wohnrecht und Verzichtsrente rechtfertigt alsdann den Schluss, dass die Vertragsparteien das Wohnrecht grundsätzlich subjektiv mit Fr. 6 000.-- pro Jahr bewertet haben. Der Widerspruch der Bewertung zum Anrechnungspreis laut Kaufvertrag ist nur damit zu erklären, dass die Parteien der bisherigen Praxis gemäss Merkblatt „Wohnrecht (inkl. Nebenleistungen) bei der Übergabe eines Betriebes" der Steuerverwaltung vom

14.11.2000 gefolgt sind und beim Kaufpreis den landwirtschaftlichen Ertragswert der Wohnung kapitalisiert haben. Am grundsätzlichen Willen zu einer Wohnrechtsbewertung von jährlich Fr. 6 000.-- ändert dies jedoch nichts. Allerdings ist bei den vereinbarten Fr. 6 000.-- zu berücksichtigen, dass gemäss Ziff. 7.3 des Vertrages mit Hinfall des Wohnrechtes auch der Anspruch auf die Naturallieferungen dahinfällt (der Anspruch besteht nur solange, als „eine Person das [...] Wohnrecht ausübt"). Nachdem nun die Bewertung der Naturallieferungen von den Parteien übereinstimmend mit Fr. 350.-- pro Person und Jahr vorgenommen wurde, entfallen damit genau betrachtet Fr. 5 300.-- auf den Verzicht des Wohnrechtes und Fr. 700.-- auf den Verzicht der Naturallieferungen gemäss Ziff. 7.3 des Kaufvertrages.

Zu einer anderen Vertragsauslegung käme man hingegen, wenn die Vertragsparteien einen tieferen Wert als den nach landwirtschaftlichen Grundsätzen zu veranschlagenden Mietertrag (welcher zunächst für die Kaufpreistilgung kapitalisiert und danach angerechnet würde) für die Eventualverpflichtung vereinbaren würden. Diesfalls wäre es eher schwer nachzuvollziehen, dass es dem wahren Willen der Parteien entsprechen sollte, einen noch tieferen Mietertrag zu vereinbaren als den im Vergleich zu nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken ohnehin schon niedrig veranschlagten Wert der landwirtschaftlich geschätzten Grundstücke. Zudem wäre eine solch ungewöhnliche Klausel auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung zu prüfen und womöglich als unzulässig zu betrachten.

c) Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass die Einspracheinstanzen bei der Vertragsauslegung zum Schluss kommen, dass die Vertragsparteien das Wohnrecht (inkl. Naturallieferungen) entsprechend der jährlichen Rente von Fr. 6 000.-- bewertet haben. Im Folgenden ist somit

sowohl bezüglich der Liquidationssteuer 1998 wie auch der Einkommenssteuer 1999/2000 zu prüfen, ob diese zivilrechtliche Vertragswürdigung zur Besteuerung einer Jahresrente von Fr. 6 000.-- bzw. zu einer entsprechenden Kapitalisierung führt.

3. Zunächst wird die Rechtslage bei der ordentlichen Einkommenssteuer 1999/2000 betrachtet. Nach § 20 Abs. 5 aStG bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG in der bis zum 1.1.2001 geltenden Fassung sind Einkünfte aus Leibrenten und andere wiederkehrende Einkünfte aus Wohnrecht, Nutzniessung oder Verpfründung zu 60 % steuerbar, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind. Mit anderen Worten sind die Einkünfte aus Wohnrecht und Nutzniessung vom Gesetzgeber den Einkünften aus einer Leibrente gleichgestellt worden und damit steuerlich privilegiert, sofern der Anspruch vom Wohnrechtsberechtigten entgeltlich erworben worden ist. Andernfalls sind auch die Einkünfte aus Wohnrechten und Nutzniessungen zu 100 % steuerbar. Dieses Steuerprivileg ist mit dem Stabilisierungsprogramm 1998 per 1.1.2001 aus dem DBG bzw. StHG gestrichen bzw. nicht ins neue kantonale Steuergesetz übernommen worden, d.h., ab 1.1.2001 sind alle Einkünfte aus Wohnrecht und Nutzniessung, unabhängig von der Erwerbsart, zu 100 % steuerbar. Vorliegend kommt aber noch altes Recht zur Anwendung.

a) Zur Frage, wann ein Wohnrecht bzw. eine Nutzniessung entgeltlich erworben wurde, mithin also die Voraussetzung zur steuerrechtlichen Privilegierung gegeben ist, hat das Bundesgericht in zwei neueren Entscheiden (vgl. NStP 2000, S. 69 ff.; StE 2000 B 26.26 Nr. 3) ausgeführt, der Regelung der Privilegierung liege die Idee zu Grunde, dass der Kapitalwert der Nutzniessung und des Wohnrechts – wie jener bei der Leibrente – im

Rahmen der Vorsorge einen gewissen eigenständigen, dem Rentenstammrecht ähnlichen Vermögenswert enthalte, der mit fortschreitendem Zeitaufwand stetig an Wert verliere (vgl. auch P. Locher, Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, SJZ 87 [1991], S. 211). Dem durch die Belastung erwirkten Substanzverzehr beim Grundstückeigentümer stehe der Vermögenszugang durch die Einmalleistung des Wohn- bzw. Nutzniessungsberechtigten gegenüber. Bei diesem stelle der Zugang des Nutzniessungs-/Wohnrechtswerts eine Vermögenszunahme dar, die anstelle des Vermögensabgangs zufolge der Einmalleistung trete. Die entgeltliche Bestellung eines Nutzniessungs-/Wohnrechts bilde unter diesen Umständen – ähnlich wie beim Leibrentenvertrag – eine Vermögensumschichtung, weshalb das entsprechende Recht bloss insoweit als Einkommen erfasst werden solle, als der Ertrag, mit der sich die an sich steuerfreie Vermögensumschichtung vollziehe, eine Zins- bzw. Ertragsquote enthalte. Ziel des Gesetzgebers sei es gewesen, mit dieser Bestimmung jene Fälle zu erfassen, in denen der Pflichtige gewisse eigene oder ihm zumindest zurechenbare Kapital- oder Naturalleistungen (etwa durch die Übertragung eines Geschäftsbetriebes) an einen Dritten erbringe, der ihm gestützt hierauf seinerseits wiederum periodische Leistungen ausrichte. Nur dann stellten die wiederkehrenden Einkünfte nämlich einen teilweisen Rückfluss einer durch den Pflichtigen nicht abzugsfähigen Leistung dar, weshalb es sich rechtfertige, seine entsprechenden Einkünfte auch bloss teilweise, nämlich im Rahmen der Zinskomponente, einkommenssteuerrechtlich zu erfassen.

b) Bei der Vorbehaltsnutzung handelt es sich indessen hinsichtlich des beschränkten dinglichen Rechts, welches sich der veräussernde Grundeigentümer vorbehält, gemäss zitierten Entscheiden um einen unentgeltlichen Entstehungsgrund. Mit dem Erwerb des Eigentums sei

diesfalls der frühere Eigentümer für das bei der weiteren Übertragung das Vollrecht belastende, zu Gunsten des Veräusserers ausbedungene beschränkte dingliche Recht entschädigt worden; hingegen nicht der künftige Eigentümer des bereits belastet übertragenen Grundstücks als Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsschuldner. Mit der Übereignung der Liegenschaft unter Vorbehalt der Nutzniessung bzw. des Wohnrechtes behalte der Veräusserer nämlich den vollen bzw. teilweisen Nutzen an der Liegenschaft ohne weiteren Kapitaleinsatz, weshalb sich die Berücksichtigung einer entsprechenden (steuerfreien) Kapitalumschichtung sachlich nicht rechtfertige. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Nutzniessers bzw. des Wohnrechtsnehmers habe sich nicht verändert. Die Liegenschaft ändere die Hand nicht unbelastet zum Vollwert, worauf der Erwerber das Nutzungsrecht gegen Entgelt unter Verrechnung mit der Gegenforderung des Veräusserers diesem erneut einräumen würde; die Liegenschaft werde vielmehr sachenrechtlich uno actu bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen („deductio servitutis“). Der Wohnrechts- bzw. Nutzniessungsvorbehalt könne demzufolge sachenrechtlich nicht Gegenleistung des Übernehmers für die Übertragung des Grundstücks bilden, da die Wohnrechts- bzw. Nutzniessungsberechtigung nie in seiner rechtlichen Verfügungsmacht gestanden habe, was der Natur und der Elastizität des Eigentums als Vollrecht keinen Abbruch tue, im Rahmen der teleologischen Auslegung von Art. 22 Abs. 3 aDBG aber von Bedeutung sei (vgl. NStP 2000, S. 73 f., Erw. 3c/bb; StE 2000 B 26.26 Nr. 3, Erw. 3c/bb).

Das Bundesgericht begründete seine Einschätzung im Weiteren auch damit, dass es nicht gerechtfertigt sei, den Wohnrechtsnehmer, welcher sein Wohnrecht bei Abtretung der Liegenschaft vorbehalten habe, besser zu stellen, als einen Eigentümer einer Liegenschaft, welcher den ganzen

Eigenmietwert zu versteuern hätte (vgl. NStP 2000, S. 74 f., Erw. 3c/cc; StE 2000 B 26.26 Nr. 3, Erw. 3c/cc).

Obwohl die Bundesgerichtsentscheide in Anwendung des Bundessteuerrechts ergangen sind, somit nur mit Bezug auf das bundessteuerliche Verfahren präjudizielle Bedeutung besitzen, ist auf Grund der gleichen gesetzlichen Grundlagen (§ 20 Abs. 5 aStG) auch im kantonalen Verfahren der Auslegung des Bundesgerichtes zu folgen. Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass entgegen der Ansicht der Vorinstanz und der Einsprecher der noch festzulegende Ertragswert steuerlich nicht privilegiert wird, sondern zu 100 % zu versteuern ist. Im Sinne einer klaren Abgrenzung zum bereits bestehenden Begriff des Eigenmietwertes des Eigentümers wird dieser Ertragswert des Wohnrechtsberechtigten im Folgenden Eigennutzungswert genannt.

c) Als nächstes gilt es nun zu prüfen, ob der Eigennutzungswert des Wohnrechtsberechtigten – wie von den Einsprechern dargetan – nach landwirtschaftlichen Kriterien festzulegen ist, oder ob hier im Gegenteil ein Eigennutzungswert festgesetzt werden soll, wie er allgemein zu bestimmen ist, mithin also nach den ordentlichen Schätzungsgrundsätzen. Daneben ist bei der Prüfung dieser Frage zusätzlich die Zuständigkeitsfrage im Auge zu behalten.

aa) Der Eigennutzungswert von Wohnrechten wird im Gegensatz zum Eigenmietwert von Wohnungen im Eigentum nicht von der Schätzungsabteilung der Kantonalen Steuerverwaltung gemäss § 19 Schätzungsverordnung eigens verfügt, da § 19 Abs. 1 lit. g aStG i.V.m. § 2 Schätzungsverordnung in der Frage der Schätzungsobjekte lediglich auf Grundstücke i.S.d. ZGB verweist, das Wohnrecht jedoch mangels Übertragbarkeit

gerade nicht mit selbstständigem Blatt im Grundbuch eingetragen werden kann (vgl. Art. 776 Abs. 2 ZGB i.V.m. Art. 7 Abs. 2 Ziff. 1 GBV; Tuor/Schnyder/Schmid, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Auflage, Zürich 2002, S. 782). Damit liegt die Zuständigkeit zur Verfügung des Eigennutzungswertes von Wohnrechten bei der Veranlagungsbehörde – und zwar im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens – wobei diese analog zu Verkehrswertschätzungen bei Überführungen von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen eine Bewertung des fraglichen Eigennutzungsrechts durch die Güterschatzungskommission beantragen kann, aber nicht explizit von Gesetzes wegen dazu verpflichtet ist. Als fachlich kompetente Verwaltungseinheit in Sachen Immobilienschätzung sowie aus Gleichbehandlungs- und Gerechtigkeitsüberlegungen heraus drängt sich hingegen die Güterschatzungskommission materiell zur Festlegung des Eigennutzungswertes (im Sinne einer Gutachtertätigkeit) geradezu auf. Nach neuester interner Weisung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 31.10.2002 sind denn auch die Landwirtschaftsexperten der Steuerverwaltung sinngemäss angewiesen worden, zwingendermassen bei der Verfügung der Wohnrechts-Eigennutzungswerte die Güterschatzungskommission zu konsultieren und deren Ergebnisse zu veranlagen. Aus dem Dargelegten geht andererseits aber auch hervor, dass die Veranlagungsbehörde bei der Bewertung eines Wohnrechts nicht an die gegenüber dem Eigentümer verfügten Eigenmietwerte des betreffenden Wohnraumes gebunden ist.

bb) Es fragt sich nun aber, ob der Eigennutzungswert eines Wohnrechtes wie beim Landwirt nach landwirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen ist, mithin nach den Grundsätzen der Ermittlung des landwirtschaftlichen Ertragswertes, oder ob dieser nach den nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen, d.h. mittels Mietpreisniveau unter Berücksichtigung der

individuellen Wohnsituation festzulegen ist (vgl. § 15 Schätzungsverordnung).

Das Bundesgericht hat in einem Entscheid aus dem Jahre 1993 (vgl. ASA 63, S. 155 ff.) zur Frage, wie hoch die Marktmiete von landwirtschaftlichem Wohneigentum des Betriebsleiters sein könne, festgehalten, dass bis zur Höhe des Normalbedarfs die Marktmiete durch die Pachtzinsregelungen nach oben begrenzt werde, über den Normalbedarf hinausgehender Wohnraum des Betriebsleiters jedoch nach den üblichen Marktmieten zu bewerten sei. Im vorliegenden Einspracheverfahren deckt nun aber der ermittelte Normalbedarf von 13,2 Raumeinheiten (RE) sowohl die Betriebsleiterwohnung von 6,7 RE, als auch die Zweizimmerwohnung der Eltern mit 4,1 RE. Doch hat das Bundesgericht des Weiteren im erwähnten Entscheid auch ausgeführt, betrieblich nicht notwendige Zusatzwohnungen seien nach dem allgemeinen Marktwert zu bewerten. Sich auf diesen Entscheid stützend, hat das Verwaltungsgericht Freiburg im Rahmen eines Entscheides (auch) zum DBG festgehalten (vgl. StE 1998 B 25.3 Nr. 19), dass die Wohnung eines Wohnrechtsnehmers, welcher im Landwirtschaftsbetrieb nicht wesentlich tätig ist, vorübergehend nicht mehr betriebsnotwendig sei, wobei explizit auch die abtretende Generation, welche im Stöckli ihren Lebensabend verbringt, hierin miteingeschlossen wurde. Damit wurde der Eigennutzungswert der Wohnrechtsnehmer bzw. der Eigenmietwert des Eigentümers des Stöckli nach nichtlandwirtschaftlichen Kriterien festgelegt. Diese Argumentation macht Sinn und ist auch im vorliegenden Fall auf Grund vergleichbarer Verhältnisse anwendbar. Aus Gleichbehandlungsgrundsätzen leuchtet es nämlich nicht ein, weshalb ein pensionierter Landwirt anders behandelt werden soll als ein Rentner, welcher einen nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen festgelegten Eigenmietwert oder Eigennutzungswert zu versteuern hat.

Daran vermag auch der Hinweis der Einsprecher auf Ziff. 105 der Dienstanleitung (DA) nichts zu ändern, wonach als Berechnungsgrundlage für Wohnrechte und Nutzniessungen die verfügte Güterschätzung diene. Diese Bestimmung verweist nämlich zugleich auf den Begriff des Bruttojahresertrages, welcher § 15 Schätzungsverordnung zufolge ausschliesslich im Zusammenhang mit der Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Objekten verwendet wird, wie aus dem Hinweis auf die lediglich dort angewandte Norm-Mietwert-Methode hervorgeht, nicht jedoch für landwirtschaftliche Liegenschaften. Mit anderen Worten trifft diese Bestimmung dem Sinn nach nur auf nichtlandwirtschaftliche Nutzniessungen und Wohnrechte zu, nicht jedoch auf die nach der Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes (Bundesamt für Landwirtschaft, 1995) geschätzten landwirtschaftlichen Liegenschaften und Immobiliensachenrechte. Zum andern bedeutet der Begriff Berechnungsgrundlage lediglich, dass mangels anderer stichhaltiger Tatsachen auf die verfügte Güterschatzung der Liegenschaft abgestellt werden soll. Schliesslich handelt es sich bei der Dienstanleitung um Richtlinien, von denen prinzipiell bei besonderen Umständen abgewichen werden darf (vgl. Ziff. 1 und 2 DA).

cc) Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass die abtretende Generation, welche ein Wohnrecht in einer separaten Wohnung oder einem Stöckli ausübt, sich aus Gleichbehandlungsgrundsätzen nicht mehr auf einen Eigennutzungswert geschätzt nach landwirtschaftlichen Kriterien stützen darf, sondern einen nichtlandwirtschaftlichen Eigennutzungswert zu versteuern hat. Folglich haben die Einsprecher im konkreten Fall nicht Anrecht auf die Besteuerung des landwirtschaftlich geschätzten Eigennutzungswertes, sondern müssen sich zumindest die

Fr. 6 000.-- als Einkommen aus Wohnrecht (inkl. Naturallieferungen) anrechnen lassen. Diese entsprechen vorliegend und nach summarischer Prüfung der Einspracheinstanzen dem nichtlandwirtschaftlichen Eigennutzungswert. Wie oben bereits ausgeführt, kann die Veranlagungsbehörde jedoch dereinst von der Güterschatzungskommission einen genauen Eigennutzungswert schätzen lassen, sofern sie der Ansicht ist, die Fr. 6 000.-- entsprächen nicht oder nicht mehr dem Bruttojahresertrag gemäss § 15 Schätzungsverordnung. Zu berücksichtigen ist dabei im Weiteren, dass die vereinbarten Naturalleistungen von je Fr. 350.-- pro Wohnrechtsnehmer als steuerbares Einkommen i.S.v. § 19 Abs. 2 aStG bzw. Art. 16 Abs. 2 DBG wegfallen, da diese mit Hinfall des Wohnrechts versiegen und somit im jährlichen Betrag von Fr. 6 000.-- bereits mitberücksichtigt sind. Ferner ist ebenfalls aus Gleichbehandlungsgründen gegenüber den Grundeigentümern der (altrechtliche) Eigenmietwertabzug nach § 19 Abs. 1 lit. g aStG für den effektiven Wohnrechtsanteil zu gewähren, mithin 30 % von Fr. 5 300.--, Fr. 1 590.--. Umgekehrt bleiben 70 % von Fr. 5 300.--, Fr. 3 710.-- zu besteuern. Zuzüglich der zu hundert Prozent zu versteuernden Fr. 700.-- als Abgeltung für die versiegenden Naturallieferungen, wäre somit ein Betrag von Fr. 4 410.-- zu veranlagen, was eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens um Fr. 390.-- (ursprünglich Fr. 4 020.--) zur Folge hätte.

d) ...

4. Streitig ist im Weiteren die Höhe der Liquidationsgewinnsteuer 1998 für den Kapitalgewinn aus dem Verkauf des landwirtschaftlichen Gewerbes an das Kind der Einsprecher. Während der zuständige Revisor am veranlagten Liquidationsgewinn von Fr. ... (kantonal) bzw. Fr. ... (bundessteuerlich) festhält, ersuchen die Einsprecher sinngemäss um Besteuerung

eines Liquidationsgewinnes in der Höhe von Fr. ... (kantonal) bzw. Fr. ... (bundessteuerlich), welcher sich zur Hauptsache aus der Differenz von behauptetem Veräusserungsentgelt (Fr. ...) und Buchwert (Fr. ...) ergebe (im Weiteren zu berücksichtigen: Liq.-Gewinn Betriebsinventar und der kantonale Sozialabzug).

a) Im Gegensatz zu Art. 22 Abs. 3 aDBG bzw. § 20 Abs. 5 aStG wird nach langandauernder Praxis für die Grundstückgewinnsteuer bei Vorbehaltsübertragungen der Kapitalwert des Wohnrechts dem Kaufpreis aufgerechnet (vgl. StPS 1/89, S. 38 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 220 N. 36). Das heisst, das Wohnrecht wird diesfalls als Entgelt betrachtet, was insofern auch Sinn macht, als ansonsten die gesamten Anlagekosten lediglich von einem Teil des Kaufpreises abgezogen würden (vgl. auch P. Locher, a.a.O., S. 208). Aus steuersystematischen Gründen ist alsdann bei der Liquidationsbesteuerung, welche wie die Grundstückgewinnsteuer auch Kapitalgewinne der Besteuerung unterwirft (vgl. § 19 Abs. 1 lit. e aStG; Art. 18 Abs. 2 DBG), im Rahmen der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften in analoger Weise zu verfahren und das Wohnrecht in kapitalisierter Form bei der Liquidationsbesteuerung miteinzubeziehen.

b) Vorliegend haben die Vertragsparteien im Kaufvertrag dem Wohnrecht einen Anrechnungswert von Fr. ... beigemessen. Fraglich ist nun aber, ob die Rente von Fr. 6 000.-- zzgl. weiterer Leistungen zu kapitalisieren gewesen wäre oder lediglich der landwirtschaftliche Ertragswert der Wohnung.

aa) Nach altem bäuerlichem Bodenrecht war jeder Verkauf eines landwirtschaftlichen Gewerbes an einen Nachkommen auf den Ertragswert als

Höchstwert beschränkt. Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4.10.1991 (BGBB; SR 211.412.11) sieht indes seit dessen Inkrafttreten beim Verkauf eines landwirtschaftlichen Gewerbes (Rechtsgeschäft unter Lebenden) nur noch dann ein Vorkaufsrecht der Nachkommen zum Ertragswert vor, wenn der betreffende Nachkomme das Gewerbe selber bewirtschaften will und dafür als geeignet erscheint (Art. 42 Abs. 1 Ziff. 1 i.V.m. Art. 44 BGBB; vorbehältlich Art. 52 BGBB). Ebenso ist der Anspruch auf Zuweisung im erbrechtlichen Nachlass nur noch dann zum Ertragswert zulässig, wenn der Nachkomme das landwirtschaftliche Gewerbe selber bewirtschaften will und dafür als geeignet erscheint (Art. 11 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 BGBB). Wird ansonsten ein landwirtschaftliches Gewerbe zu einem Preis unter dem Verkehrswert veräussert, ohne dass ein Gewinnanspruch der zukünftigen Miterben vereinbart worden ist, wird dieses Rechtsgeschäft ausgleichungspflichtig (Art. 42 Abs. 2 BGBB). Zivilrechtlich betrachtet kann daraus abgeleitet werden, dass der Anspruch eines Kindes, bei Veräusserung des landwirtschaftlichen Gewerbes zu Lebzeiten maximal den Ertragswert bezahlen zu müssen, hinfällig geworden ist und daher die abtretende Generation theoretisch bei einem Kindskauf den Markt- bzw. Verkehrswert des Betriebes verlangen kann (vgl. auch Felix Schöbi, Privatrechtliche Beschränkungen im landwirtschaftlichen Bodenrecht, das relativierte Ertragswertprinzip, ZBGR 74, S. 151 ff., S. 153 und S. 157).

Faktisch, mithin also nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche im Steuerrecht die zivilrechtliche Sicht des öftern verdrängt, bildet der Ertragswert aber nach wie vor und in der Regel die oberste Veräusserungsgrenze beim Kindskauf (davon geht auch die Beratungspraxis aus, vgl. Landwirtschaftliche Beratungsstelle [LBL; Hrsg.], Hofübergabe, 2. A., Lindau 1998, S. 13). Wird nun der landwirtschaftlich geschätzte Ertrags-

wert (vorbehältlich Art. 52 BGBB) als höchstmöglicher Veräusserungswert beim Kindskauf akzeptiert, so rechtfertigt es sich konsequenterweise auch, als Ertragsbasis für das Wohnrecht den landwirtschaftlich geschätzten Eigennutzungswert zu kapitalisieren, wie dies die Einsprecher auch tatsächlich vorgenommen haben. Zumal auf diese Weise die Erwerber, welche die Wohnung nach dem Ableben der Wohnrechtsberechtigten bzw. deren Verzicht für den Eigengebrauch oder für die Betriebsführung nutzen werden, nicht ein Wohnrecht als Wertberichtigung passivieren und es erfolgswirksam auflösen müssen, welches eigentlich noch zum Normalbedarf gehört und demzufolge bei Benutzung durch den Betriebsleiter nur einen landwirtschaftlichen Ertragswert nach BGBB bzw. eidgenössischer Schätzungsanleitung abwirft. Im Ergebnis rechtfertigt es sich also mit Bezug auf die Liquidationsbesteuerung 1998 grundsätzlich, den landwirtschaftlich geschätzten Eigennutzungswert zu kapitalisieren.

Der Ordnung halber und mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes zum Eigenmietwert von Betriebsleiterwohnungen (ASA 63, S. 155 ff., vgl. auch 3./c/bb) sei aber gleichzeitig darauf hingewiesen, dass im Falle der Überschreitung des Normalbedarfs von Wohnraum, welcher für den betreffenden Landwirtschaftsbetrieb konkret festgelegt wurde, der Eigennutzungswert des Wohnrechtes analog dem Eigenmietwert des Eigentümers für den überschiessenden Teil nach nichtlandwirtschaftlichen Grundsätzen zu schätzen wäre.

bb) ...

...

5. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. Januar 2003 i.S. E. (StKE 77/01)

Modifikation der sog. Dumont-Praxis; Abgrenzung von Energiesparmassnahmen und Liegenschaftsunterhalt

Die präzisierte Dumont-Praxis wird auch für die kantonale Einkommenssteuer übernommen. Kosten für den Unterhalt neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften können somit dann vom rohen Einkommen abgezogen werden, wenn es um den periodischen Unterhalt (und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) geht. Energiesparmassnahmen hingegen sind nach wie vor während der ersten fünf Jahre nur zu 50 % abzugsfähig.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Strittig ist vorliegend die Frage, ob die geltend gemachten Liegenschaftskosten von Fr. ... als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind. Der Einsprecher ist dabei insbesondere der Ansicht, dass diese Kosten nicht unter die präzisierte Dumont-Praxis fallen, wonach anschaffungsnahe Unterhaltskosten

bei einer vernachlässigten Liegenschaft nicht zum Abzug zuzulassen seien.

a) ...

b) Gemäss § 22 Abs. 1 lit. e aStG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG sind bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abzugsfähig. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen. Zur Konkretisierung dieser Bestimmung hat der Bundesrat bzw. die Bundesverwaltung für das Bundesrecht verschiedene Verordnungen in Kraft gesetzt, welche gemäss § 22 Abs. 1 lit. e aStG i.V.m. § 32 aVVStG auch für die kantonalen Steuern einschlägig sind. So bestimmt zunächst Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesrates über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24.8.1992 (SR 642.116; nachfolgend „UVO BR"), dass ein Steuerpflichtiger Kosten, die er zur Instandstellung einer neuerworbenen Liegenschaft in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, nicht abziehen kann. Diese Bestimmung wird alsdann in Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 bzw. Abs. 2 lit. a der gleichlautenden Verordnung der EStV vom 24.8.1992 (SR 642.116.2; nachfolgend „UVO EStV") konkretisiert. Damit wurde insbesondere die sog. Dumont-Praxis (vgl. BGE 99 Ib 362 = ASA 42, 536) legiferiert, welche auf Grund der identischen gesetzlichen Grundlagen auch der Kanton Schwyz zu vollziehen hat. Es besteht daher kein Grund, fortan nicht auch die modifizierte Dumont-Praxis kantonal zur Anwendung zu bringen (vgl. BGE 123 II 218 = StE 1997 B 25.6, Nr. 30). Im genannten Entscheid hat das Bundesgericht ausgeführt, dass die Kosten für den Unterhalt neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften dann vom rohen Einkommen abgezogen werden können, wenn es um den

periodischen Unterhalt (und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) geht. Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pachtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbstgenutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Hier dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern. Bei der Prüfung der einzelnen aufgewendeten Kosten ist zudem darauf zu achten, ob allenfalls energiesparende Massnahmen vorliegen. Diese sind laut Verordnung des Eidg. Finanzdepartements vom 24.8.1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1; nachfolgend „VO Energiemassnahmen“) ebenfalls (teilweise oder ganz) abzugsfähig.

Die Kantonale Steuerverwaltung hat die genannten gesetzlichen Bestimmungen mit der Weisung des Vorstehers über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten vom 24.5.1995 (altSteuerbuch Nr. 240; nachfolgend „Weisung“) konkretisiert und hat im Anhang zu dieser Weisung einen Ausscheidungskatalog (nachfolgend „Ausscheidungskatalog“) festgesetzt. Dabei ist den Einsprechern zuzustimmen, dass die modifizierte Dumont-Praxis darin noch nicht berücksichtigt ist. Allerdings muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass mit der Präzisierung der Dumont-Praxis lediglich der Anwendungsbereich des reduzierten Unterhaltsabzuges innert der ersten fünf Jahre nach Liegenschaftserwerb eingeschränkt wurde, sofern damit nicht Energiemassnahmen gemeint sind. Diese bilden laut ausdrücklicher Anordnung in Art. 8 UVO BR nach wie vor während der ersten fünf Jahre nur zu 50 % abzugsfähigen Unterhalt. Mit anderen Worten ist bezüglich Energiemassnahmen die modifizierte

Dumont-Praxis nicht anwendbar. Im Folgenden sind nun die konkreten Baukosten im Einzelnen auf ihre Abzugsfähigkeit hin zu prüfen.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. November 2002
i.S. Q. (VGE 627/01)

Verfahrensrecht: Vorentscheid über subjektive Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 aVVStG)

Ist nur der Umfang der Steuerpflicht, nicht aber deren grundsätzlicher Bestand umstritten, besteht kein Anspruch auf einen Vorentscheid. Dies gilt insbesondere, wenn die Steuerbehörde die Abmeldung eines bisher unbeschränkt Steuerpflichtigen ins Ausland bei weiterhin bestehender, unbestrittener beschränkter Steuerpflicht überprüft.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Q., wohnhaft in einer Schwyzer Gemeinde, meldete sich im Laufe des Jahres 1992 in die USA ab. Als Eigentümer einer hiesigen Liegenschaft wurde er bis Ende 1998 im Kanton Schwyz als beschränkt Steuerpflichtiger eingeschätzt.

Ab dem Steuerjahr 1999 wurde Q. „infolge ständigen Aufenthaltes in der Schweiz“ der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht unterstellt und dabei auch für sein weltweites Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig erklärt. Eine hiergegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen.

Im Beschwerdeverfahren beanstandete Q. u.a., dass die Vorinstanz keinen Vorentscheid getroffen habe, obwohl die unbeschränkte Steuerpflicht von Anfang an bestritten worden sei.

Aus den Erwägungen

1. a/aa) Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) sind natürliche Personen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Der steuerrechtliche Wohnsitz ergibt sich aus der Absicht dauernden Verbleibens oder durch Zuweisung eines besonderen gesetzlichen Wohnsitzes durch Bundesrecht (Abs. 2). Nach Art. 6 Abs. 1 ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland. Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht demgegenüber auf die Einkommensteile, für die nach den Artikeln 4 und 5 eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Zu versteuern ist diesfalls mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen (Art. 6 Abs. 2 DBG). Nach Art. 4 Abs. 1 lit. c DBG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz u.a. dann auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie

an Grundstücken in der Schweiz Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben.

bb) Nach § 4 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (GS 105) sind natürliche Personen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben oder wenn sie sich im Kanton, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit, während mindestens 30 Tagen, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen aufhalten. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2).

b) Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe keinen Vorentscheid bzgl. seiner unbeschränkten Steuerpflicht getroffen. Diese Rüge ist unbegründet.

Der Entscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit erfolgt im Einschätzungsverfahren und ergeht auf Verlangen des Beschwerdeführers. Geht es nur um die Frage, ob eine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, während die beschränkte Steuerpflicht wie vorliegend unbestritten ist, ist kein separater Steuerhoheitsentscheid zulässig (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz § 3 N 61 mit Verweisen auf die Rechtsprechung). Vorliegend kommt dazu, dass die Steuerbehörde gestützt auf die Abmeldung des Beschwerdeführers im November 1992 vorerst ohne weitere Prüfung von einer weiteren Unterstellung des Beschwerdeführers unter die unbeschränkte Steuerpflicht absah. Wäre der Beschwerdeführer von der Steuerbehörde weiterhin ordentlich veran-

lagt worden, hätte er gegen die Veranlagung ebenfalls Einsprache (Unzuständigkeitseinrede) und anschliessend allenfalls Beschwerde erheben können. Zweifel an der Rechtmässigkeit des Absehens von einer weiteren Unterstellung des Beschwerdeführers unter die unbeschränkte schweizerische Steuerhoheit hegte die Steuerbehörde vorliegend erst im Rahmen ihrer Revision der Geschäftsjahre 1997/98 des Beschwerdeführers im Rahmen der Steuerperiode 1999/2000. Ein anderes Vorgehen, als wenn die Steuerbehörde den Beschwerdeführer bereits 1993 trotz Abmeldung weiterhin besteuert hätte, drängte sich deshalb vorliegend nicht auf. Einen Rechtsnachteil erleidet der Beschwerdeführer ohnehin nicht, da über die Frage der Zuständigkeit von Amtes wegen auch im Einspracheverfahren sowie im vorliegenden Beschwerdeverfahren entschieden werden kann.

c) Was diese Rüge des Beschwerdeführers betrifft, ist auch darauf hinzuweisen, dass er im Einspracheverfahren seiner steuerrechtlichen Mitwirkungspflicht nur sehr schleppend nachgekommen ist und insbesondere nie den Erlass eines Vorentscheides beantragt oder die Unterlassung eines Vorentscheides gerügt hat, wie aus dem Folgenden hervorgeht.

...

d) Bei dieser Sachlage ist die Rüge des Beschwerdeführers betr. Unterlassen eines Vorentscheides fehl am Platz.

Vom vorliegenden Verfahren unberührt ist hingegen die Frage eines allfälligen Nachsteuerverfahrens im Sinne von § 250 Abs. 1 nStG mit § 84 aStG (vgl. Steuerakten 1999/2000 act. 26). In diesem Fall wäre dem Be-

schwerdeführer dessen Einleitung schriftlich unter Ansetzung einer Frist zur allfälligen Stellungnahme mitzuteilen.

2. – 6. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. November 2002
i.S. Ehegatten X. (VGE 612/02)

Noven vor Verwaltungsgericht; Kostenrecht (§ 72 Abs. 3 VRP, Art. 144 Abs. 2 DBG); Anfechtung einer Ermessenstaxation (§ 59a Abs. 2 aStG, Art. 132 Abs. 3 DBG)

Mit neuen Beweismitteln vor Verwaltungsgericht können die Beschwerdeführer zwar die Unrichtigkeit einer ermessensweise erfolgten Aufrechnung nachweisen, nicht jedoch die Unrichtigkeit des von den Beschwerdeführern selbst deklarierten, geschätzten Einkommens. Die Kostenverlegung im Einspracheverfahren ist bei teilweiser Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde infolge neuer tatsächlicher Vorbringen nicht aufzuheben, falls die Deklarations- bzw. Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen verletzt wurde. Desgleichen sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu verteilen, wenn die teilweise obsiegende Partei ein entscheidrelevantes Aktenstück, dessen rechtzeitige Einreichung aller Wahrscheinlichkeit nach ein Verfahren obsolet gemacht hätte, erst in einem späteren Verfahrensstadium eingereicht hat.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Beschwerdeführer waren für ihr selbstständiges Erwerbseinkommen mangels Einreichung einer Buchhaltung teilweise

ermessensweise eingeschätzt worden. Die mittels Vermögensvorschlagsrechnung gegenüber der Selbstdeklaration vorgenommene Aufrechnung versuchten die Beschwerdeführer bereits im Veranlagungs- wie auch später im Einspracheverfahren durch denselben Bankbeleg, welcher einen privaten Kapitalgewinn nachweisen sollte, zu entkräften. Sowohl die Veranlagungs- als auch die Einspracheinstanzen verneinten jedoch dessen Beweiskraft. Vor Verwaltungsgericht legten alsdann die Beschwerdeführer neue Beweismittel ins Recht.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Die Beschwerdeführer legen indessen vor Verwaltungsgericht erstmals genaue Aufstellungen der Bank Y. über die in den Jahren 1997 und 1998 realisierten Kapitalgewinne und/oder -verluste ins Recht. Daraus geht hervor, dass im Jahre 1997 Kapitalgewinne in der Höhe von Fr. ... und im Jahre 1998 in der Höhe von Fr. ... resultierten.

b/aa) Die Vorinstanz anerkennt die Kapitalgewinne in der Höhe, wie sie sich aus diesen erstmals ins Recht gestellten Aufstellungen ergeben. Im Durchschnitt der Bemessungsjahre resultiere demzufolge ein steuerfreier Kapitalgewinn von Fr. ..., womit der im Einspracheentscheid aufgerechnete ungedeckte Lebensaufwand von Fr. ... vollumfänglich gedeckt sei.

Die Vorinstanz anerkennt des Weiteren, dass demzufolge der ermessensweise Zuschlag auf dem selbstständigen Erwerbseinkommen im Betrage von Fr. ... kantonal wie bundessteuerlich zu streichen ist, womit sich das steuerbare Einkommen auf die Beträge gemäss den vernehmlassend vorgebrachten Anträgen reduziere.

bb) Indessen rügt die Vorinstanz das Vorgehen der Beschwerdeführer als nicht korrekt, „wenn sie mittels der korrigierten Vermögensvorschlagsrechnung, wonach sogar ein Vermögensrückschlag von Fr. ... resultiert, das geschätzte Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Betrage von Fr. ... (gemäss Selbstdeklaration) noch zu senken versuchen“. Die Vermögensvorschlagsrechnung diene nur der Überprüfung, ob der geschätzte Wert eines Einkommens von Fr. ... plausibel sei. Ergebe sich auf Grund der Vermögensvorschlagsrechnung, dass kein ungedeckter Lebensaufwand vorliege, bedeute dies für die Veranlagung nur, dass keine ermessensweise Aufrechnung vorgenommen werden dürfe.

c) ... (Sachverhaltsausführungen)

3. a) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor (vgl. Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG). Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (vgl. Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG).

Analoges gilt auch im kantonalen Recht nach § 59a Abs. 2 und 3 aStG. Anzufügen ist, dass nach § 59a Abs. 2 Satz 2 aStG im Anfechtungs-

verfahren nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, geltend gemacht werden kann. Nach Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG kann der Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diesbezüglich ist die Überprüfungsbefugnis der angerufenen Rechtsmittelinstanz eingeschränkt.

b) Bei der Ermessensveranlagung hat der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren in Umkehrung der Beweisführungspflicht mit entsprechenden Beweismitteln nachzuweisen, dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig ist (vgl. VGE 646/97 vom 5. Februar 1998, Erw. 5b, Prot. S. 39; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gall. Steuerrecht, Bern 1999, S. 196). Diesen Nachweis kann der Steuerpflichtige grundsätzlich auf zwei Arten erbringen: Im Vordergrund steht, dass er die Erfüllung der versäumten Verfahrenspflichten nachholt und den wirklichen Sachverhalt beweist, womit die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung entfallen, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können. Oder der Steuerpflichtige kann immerhin noch nachweisen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich, d.h. selbst unter Beachtung des schätzerischen Ermessensspielraums, zu hoch ausgefallen ist. Ob die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen offensichtlich unrichtig sei, ist nach dem Aktenstand bei Fällung des Einsprache- bzw. des Beschwerdeentscheides zu beurteilen (vgl. StE 1998 B 93.5 Nr. 19, Erw. 2c, Seite b, mit Hinweisen). Dies bedeutet, dass im Einsprache- und im Beschwerdeverfahren bisher nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel nachgereicht werden können (kein Novenverbot, vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 196). Beizufügen bleibt, dass sich die Beschränkung der Überprüfungsbefugnis (Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit) auch auf das Verfahren vor

der Verwaltungsjustizbehörde auswirkt. Kann im Einspracheverfahren nur ein qualifizierter Mangel gerügt werden, so bleibt logischerweise die Überprüfungsbefugnis auch im Beschwerdeverfahren entsprechend eingeschränkt (vgl. StE 1998 B 93.5 Nr. 19, Erw. 2c in fine mit Verweis auf ASA 61, 444; VGE 605/01 vom 31. August 2001, Erw. 2c; VGE 618/99 vom 17. Dezember 1999, Erw. 2, Prot. S. 466 f.; VGE 614/99 vom 15. November 2000, Erw. 1b).

c) ...

d) Auch die Beschwerdeführer gingen somit bis zum vorliegenden Beschwerdeverfahren von der zutreffenden Ansicht aus, dass aus dem geltend gemachten Vermögensrückschlag gemäss der Vermögensvorschlagsrechnung nicht auf ein kleineres Einkommen als gemäss Eigendeklaration geschlossen werden kann.

e) Aus einer Vermögensvorschlagsrechnung lässt sich denn auch nicht das Gegenteil herleiten. Die Vermögensvorschlagsrechnung basierend auf dem Vermögensvergleich des Pflichtigen am Anfang und am Ende einer Berechnungsperiode unter Berücksichtigung der steuerfreien Vermögenszugänge und unter Hinzurechnen der nicht abzugsfähigen Vermögensabgänge hat nur den Charakter eines Notbehelfes (vgl. Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer III. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, Art. 92 Rz 40 mit zahlreichen Hinweisen). Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid diesbezüglich ausgeführt, dass die zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen des Detailhandels, die vorliegend vergleichsweise zur ermessensweisen Veranlagung des Einkommens der Beschwerdeführer alternativ zur Anwendung gelangen könnten, „aus den Achtzigerjahren stammen, mithin also hoffnungslos veraltet sind“.

Diese Vergleichsrechnung, sei es mittels der Vermögensvorschlagsrechnung, sei es mittels Erfahrungszahlen aus vergleichbaren Gewerben, hat indessen nicht die Funktion, eine fehlende Buchhaltung zu ersetzen, sondern zielt nur auf die Überprüfung der Plausibilität des vom (selbstständigerwerbenden) Steuerpflichtigen geltend gemachten anrechenbaren Einkommens ab.

Insbesondere ist indessen zu beachten, dass die Ermessenstaxation vorliegend nicht das gesamte Einkommen der Beschwerdeführer aus selbstständiger Erwerbstätigkeit beschlagen hat, sondern allein den Einkommensteil, der auf Grund der in den jeweiligen Zeitpunkten (Veranlagungsverfügung; Einspracheentscheid) vorhandenen Unterlagen ermessensweise aufzurechnen war. Weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren war das von den Beschwerdeführern selber geschätzte und auch deklarierte Einkommen von Fr. ... Streitgegenstand. Insofern belegen die vor Verwaltungsgericht erstmals und neu eingereichten Beweismittel nur die Unrichtigkeit der ermessensweisen Aufrechnung einer Einkommenskomponente (vgl. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 132 N 42). Entsprechend anerkennt die Vorinstanz auch die Unrichtigkeit dieser Aufrechnung. Hingegen ergibt sich daraus nicht auch die Unrichtigkeit des von den Beschwerdeführern selbst deklarierten geschätzten Einkommens von Fr. ... Weder behaupten sie denn in ihrer Beschwerde, dieses selber deklarierte Einkommen habe sich nachträglich als falsch herausgestellt, noch korrigieren sie es. Abgesehen davon hätten die Beschwerdeführer diesfalls den wirklichen Sachverhalt darzutun und auch zu beweisen. Vorliegend hiesse dies, dass die Beschwerdeführer nachweisen müssten, dass ihr Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zur Bestreitung des

Lebensaufwandes nicht ausgereicht hat und sie (im Sinne von § 21 aStG) auf das Vermögen oder steuerfreie Einkünfte zurückgreifen mussten. Dieser Beweis kann ihnen infolge der unterlassenen Buchführung nicht gelingen.

Schliesslich ist auch noch darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführer durch die von Gesetzes wegen (Art. 124 Abs. 2 DBG) erforderliche eigenhändige Unterzeichnung der Steuererklärung am 31. März 2000 deren Wahrheitstreue und Vollständigkeit bezeugt haben, mithin auch die Richtigkeit des selber geschätzten und deklarierten Einkommens von Fr. ...

4. An der Kostenverlegung des kantonalen Verfahrens (zwei Drittel z. L. der Beschwerdeführer) gibt es nichts zu beanstanden. Bei einem Streitwert von Fr. ... (beantragte Fr. ... gegenüber veranlagten Fr. ...) wurde ein Betrag von Fr. ... gutgeheissen (Korrektur der Veranlagung durch die Vorinstanz auf Fr. ...) entsprechend 28 %, d.h. die Beschwerdeführer sind im Einspracheverfahren zu 72 % unterlegen. Insbesondere sind die Beschwerdeführer entgegen ihrer Auffassung ihrer Deklarationspflicht bzw. Mitwirkungspflicht insoweit nicht nachgekommen (vgl. auch nachstehende Erw. 5b), als sie die entscheidenden Dokumente erst im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingereicht haben. Mithin ist die Auferlegung von zwei Dritteln der Verfahrenskosten auf die Beschwerdeführer/Einsprecher ohne weiteres gerechtfertigt.

5. Zur Kostenregelung des vorliegenden Verfahrens:

a) Gemäss Art. 144 Abs. 2 DBG werden dem obsiegenden Beschwerdeführer die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtge-

mässem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung der Kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat. In gleicher Weise kommt auch gemäss § 72 Abs. 3 der Verwaltungsrechtspflegeverordnung vom 6. Juni 1974 (VRP; SRSZ 234.110) die obsiegende Partei für die Kosten auf, die sie durch ein pflichtwidriges Verhalten im Verfahren verursacht hat. Gemäss ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts besteht ein pflichtwidriges Verhalten einer Partei u.a. darin, dass ein entscheidrelevantes Aktenstück, dessen rechtzeitige Einreichung aller Wahrscheinlichkeit nach ein Verfahren obsolet gemacht hätte, erst in einem späten Verfahrensstadium eingereicht wird (vgl. VGE 626/97 vom 5. Februar 1998 Erw. 3 mit weiteren Hinweisen).

b) Aus dem in vorstehender Erw. 3c dargelegten Sachverhalt ergibt sich ohne weiteres, dass die Beschwerdeführer ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht nur schleppend nachgekommen sind. Insbesondere haben sie mit einer geradezu unbeirrbaren Hartnäckigkeit darauf bestanden, dass aus dem Reporting der Bank Y. rechtsgenüglich ein steuerfreier Kapitalgewinn von Fr. ... hervorgehe.

Erst im verwaltungsgerichtlichen Verfahren haben die Beschwerdeführer aus freien Stücken mit den Beilagen 2 und 3 Aufstellungen der Bank Y. ins Recht gelegt, aus denen rechtsgenüglich die erzielten steuerfreien Kapitalgewinne zu entnehmen sind. Diesen Aufstellungen ist zu entnehmen, dass sich der gesamte steuerfreie Kapitalgewinn der beiden Jahre 1997 und 1998 auf Fr. ... beläuft. Damit haben die Beschwerdeführer ihre frühere Behauptung, der Kapitalgewinn betrage Fr. ..., gleichzeitig selber widerlegt bzw. die Unrichtigkeit dieser Behauptung bewiesen. Zwar datieren diese Aufstellungen vom 29. Mai 2002, doch ist nicht

ersichtlich, weshalb die Beschwerdeführer diese beiden Aufstellungen für die Kapitalgewinne 1997 und 1998 nicht bereits mit Blick auf das Veranlagungsverfahren oder immerhin – auf Grund der zahlreichen diesbezüglichen Korrespondenz – spätestens im Einspracheverfahren bei der Bank Y. anfordern und ins Recht legen konnten. Kurzum: die Beschwerdeführer haben dadurch einerseits ein trölerisches Verhalten an den Tag gelegt, das zu einem unnötigen Zug durch die Instanzen führte, und anderseits gleichzeitig auch ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht im Steuerverfahren zuwidergehandelt.

c) ...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. September 2002 i.S. Ehegatten Z. (BGE 2A.107/2002)

Zulässigkeit neuer rechtlicher Behauptungen vor Bundesgericht (Art. 114 Abs. 1 OG); beschränkte Kognition bezüglich Tatsachenfeststellungen (Art. 105 Abs. 2 OG)

Der Sinn von Art. 114 Abs. 1 OG besteht nicht darin, dem Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, den Streitgegenstand vor Bundesgericht auf neue Fragen auszudehnen, die überhaupt nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens gewesen sind. Gegen vorinstanzliche Feststellungen kann das Bundesgericht zudem nur einschreiten, wenn die massgebenden Tatsachen, in casu diejenigen für das Schätzungsergebnis, offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt wurden (Art. 105 Abs. 2 OG).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die im Handelsregister eingetragene „Z. GmbH“ übernahm die Aktiven und Passiven der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma „XY, Nachfolger Z.“ per 1. Juli 1996 zum Gesamtpreis von Fr. ... Nicht übernommen wurde die Baute, die sich auf der Liegenschaft GB-Nr. A befand.

In der Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen 1996 deklarierten die Ehegatten Z. einen Liquidationsgewinn wegen Überführung der Liegenschaft GB-Nr. A ins Privatvermögen von Fr. 0.--. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer veranlagte demgegenüber die Ehegatten Z. mit einem Liquidationsgewinn von Fr. ... Mit Einsprache vom ... anerkannten die Einsprecher den Sachverhalt der Überführung der Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen und beantragten, den Liquidationsgewinn auf Fr. ... festzusetzen. Die Einspracheinstanz wies die Einsprache jedoch ab. Die dagegen erhobene Beschwerde ans Verwaltungsgericht wurde teilweise gutgeheissen.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor Bundesgericht machten die Ehegatten alsdann erstmals geltend, eine Überführung ins Privatvermögen habe nicht stattgefunden. Eventuell sei nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die Sondersteuer nur auf den bei der Einzelfirma „XY, Nachfolger Z." steuerlich berücksichtigten Abschreibungen von Fr. ... zu erheben.

Aus den Erwägungen

1.1 ...

1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch – wie hier – eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den

Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen). Das Bundesgericht kontrolliert die Anwendung des Bundesrechts von Amtes wegen.

1.3 Die Beschwerdeführer machen erstmals vor Bundesgericht geltend, die Liegenschaft GB-Nr. A sei nicht ins Privatvermögen überführt worden. Die Z. & Co. habe das Land am ... gekauft und sei mit Eintrag im Grundbuch Eigentümerin geworden. Was die Einzelfirma „XY, Nachfolger Z." baute, sei zivilrechtlich Bestandteil des Grundstücks geworden. Auch jetzt noch sei die Z. & Co. zivilrechtlich Eigentümer des Grundstücks GB-Nr. A und zwar der bebauten Liegenschaft. Was am 30. Dezember 1996 geschehen sei, berechtige somit nicht zur Erhebung einer Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen.

Es stellt sich deshalb vorerst die Frage, ob diese neuen Vorbringen zulässig sind. Die Frage, ob eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 DBG vorliegt, ist eine Rechtsfrage. Während im Hinblick auf Art. 105 Abs. 2 OG das Vorbringen neuer tatsächlicher Feststellungen unzulässig ist, ist die Antwort bezüglich neuer rechtlicher Behauptungen unter Berücksichtigung von Art. 114 Abs. 1 OG zu differenzieren. Grundsätzlich ist auch bezüglich neuer rechtlicher Begehren davon auszugehen, dass sie in einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig sind (ASA 54 585). In einem als „Klärung der Rechtsprechung" bezeichneten Urteil (BGE 103 Ib 366 E. 1, S. 368 ff.) kam das

Bundesgericht zum Schluss, es sei zu unterscheiden zwischen dem prozessualen Anspruch des Beschwerdeführers auf Prüfung eines völlig neuen Rechtsbegehrens, das vor der Vorinstanz nicht gestellt worden sei, und der Pflicht des Richters, den ihm unterbreiteten Streitgegenstand von Amtes wegen zu überprüfen. Mit Art. 114 Abs. 1 OG sei dem Bundesgericht die Möglichkeit gegeben worden, in Abgabestreitigkeiten einen Entscheid der Vorinstanz im Rahmen seiner von Amtes wegen getroffenen Abklärungen gegebenenfalls dem objektiven Recht anzupassen, ohne an die Anträge der Parteien gebunden zu sein. Eine solche Berichtigung werde aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung sei. Der Sinn von Art. 114 Abs. 1 OG bestehe nicht darin, dem Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, den Streitgegenstand vor Bundesgericht auf neue Fragen auszudehnen, die überhaupt nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens gewesen seien. Der Bürger habe darum auch in Abgabestreitigkeiten keinen Anspruch darauf, dass das Bundesgericht auf völlig neue Begehren eintrete. Soweit in früheren Entscheiden aus der erwähnten Bestimmung etwas anderes abgeleitet werde, könne daran nicht festgehalten werden. Diese Rechtsprechung wurde in der Folge verschiedentlich bestätigt (siehe etwa ASA 56 187; 54 585; abweichend ohne nähere Begründung ASA 63 818). Dieser Rechtsprechung hat sich auch die Lehre angeschlossen (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, 2002, S. 465).

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz erscheint in Bezug auf die rechtliche Qualifikation, nämlich dass per 30. Dezember 1996 eine Überführung der Liegenschaft GB-Nr. A ins Privatvermögen stattgefunden habe, nicht offensichtlich als unrichtig. Zwar ist es grundsätzlich zutreffend, dass Geschäftsvermögen nur sein kann, was sich zivil-

rechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet. Dennoch gibt es von diesem Grundsatz Ausnahmen, nämlich dann, wenn der oder die Geschäftsinhaber oder die Eigentümer über den entsprechenden Vermögensgegenstand verfügen können und dieser deshalb buchführungsrechtlich auch bilanziert werden darf (BGE 110 Ib 121 E. 2a, S. 123 mit Hinweisen). Es ist unbestritten, dass das betreffende Geschäftsgebäude in der Buchhaltung des Unternehmens enthalten war. Sodann bezeichnete sich der Beschwerdeführer nach der Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen ausdrücklich als Eigentümer der Liegenschaft und deklarierte in der Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen die Liegenschaft entsprechend. Von einer offensichtlich unrichtigen rechtlichen Würdigung kann deshalb nicht gesprochen werden.

2. Was die Höhe des Liquidationsgewinns anbetrifft, so weist die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass die Beteiligung an der besagten Kollektivgesellschaft und das Gebäude auf der Liegenschaft GB-Nr. A in den Bilanzen der Einzelfirma per 30.6.1993 und 1994 sowie per 30.4.1992 aufgeführt waren. Demgegenüber erscheint die Liegenschaft GB-Nr. A erstmals mit der Steuererklärung 1999/2000 in der Liste der privaten Liegenschaften per 31. Dezember 1998. Noch im Verzeichnis der privaten Liegenschaften per 31. Dezember 1994 fehlt sie. Auf Grund der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 161) und in Anwendung von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG (Präponderanzmethode) war die gesamte Liegenschaft, also Land inklusive darauf befindliches Gebäude dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Was die Festsetzung des Verkehrswertes der Liegenschaft anbetrifft, so beruht diese Schätzung auf Tatsachenfeststellungen. Da vorliegend eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, kann das Bundesgericht die Feststellungen der tatsächlichen Verhältnisse nur in den durch Art. 105 Abs. 2 OG gezogenen Schranken überprüfen. Einschreiten kann es nur, wenn die für das Schätzungsergebnis massgebenden Tatsachen offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt wurden. Frei prüft das Gericht, ob sich die Vorinstanz bei einer Schätzung von den zutreffenden rechtlichen Kriterien leiten liess (Art. 104 lit. a OG), das heisst ob sie bei der Schätzung von den rechtlichen Gesichtspunkten, nach denen sich die Bemessung zu richten hat, ausging (ASA 54 220; 43 241). Dass die Vorinstanz bei der Festsetzung des Verkehrswertes derartige Grundsätze verletzt haben soll, wird weder geltend gemacht noch sind derartige Rechtsverletzungen ersichtlich. Was schliesslich die behauptete nochmalige Besteuerung bei einer Auflösung der Z. & Co. anbetrifft, so verweist die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass nach Art. 16 Abs. 3 DBG Kapitalgewinne aus Veräusserung von sich nunmehr im Privatvermögen befindlichen Vermögensgegenständen steuerfrei sind.

3. Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. November 2002 i.S. A. (VGE 608/02)

Anwendungsbereich der Verfahrensgarantien nach Art. 6 EMRK; Zuständigkeiten und Rechtsmittelweg bei Haftungsverfügungen nach § 125 Abs. 2 nStG; Beseitigung eines Rechtsvorschlags im Verwaltungsverfahren (Art. 79 SchKG)

Im Einspracheverfahren besteht kein Anspruch auf öffentliche, mündliche Verhandlung nach Art. 6 EMRK. Soweit es um Steuerveranlagung und -bezug geht, besteht – anders als bei strafrechtlichen oder steuerstrafrechtlichen Angelegenheiten – auch im gerichtlichen Verfahren kein Anspruch gemäss Art. 6 EMRK.

Nach VRP ist es zulässig, dass mehrere in der gleichen Angelegenheit zuständige Amtsstellen eine gemeinsame Verfügung erlassen.

Nach Art. 79 SchKG haben Verwaltungsinstanzen die Möglichkeit, im Rahmen des ordentlichen Verwaltungsverfahrens einen Rechtsvorschlag gegen eine hängige Betreibung aufzuheben. Diese Befugnis kommt nicht nur der erstinstanzlich zuständigen Verwaltungsbehörde zu, sondern auch den Rechtsmittelbehörden. Der Antrag auf Beseitigung des Rechtsvorschlags kann demnach auch nachträglich im Laufe eines Einspracheverfahrens gestellt werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtigen A. und B. schulden dem Kanton aus der Veräusserung einer gemeinsamen Liegenschaft gestützt auf eine rechtskräftige Grundstückgewinnsteuerveranlagung einen namhaften Steuerbetrag. Die Kantonale Finanzverwaltung setzte 1999 diesen Betrag beim Steuerpflichtigen A. in Betreibung, erhielt dafür aber im August 2000 vom Kantonsgericht Schwyz keine definitive Rechtsöffnung, weil es sich um eine Solidarschuld handelte (vgl. § 48 aStG) und dem vorgelegten Rechtsöffnungstitel nicht entnommen werden konnte, für welchen Teil der Forderung der Betriebene A. in Anspruch genommen wurde. In der Folge verfügten die Kantonale Finanzverwaltung und die Kantonale Steuerverwaltung in einer gemeinsamen Verfügung gegenüber A. dessen solidarische Haftung für die noch offene Grundstückgewinnsteuer zuzüglich Verzugszinsen. Mit Entscheid vom 22. Februar 2002 wies die Kantonale Steuerkommission die Einsprache gegen die gemeinsame Verfügung von Finanzverwaltung und Steuerverwaltung ab und beseitigte gleichzeitig den von A. im Betreibungsverfahren erhobenen Rechtsvorschlag. Es wurde dem Kanton Schwyz für die gesamte in Betreibung gesetzte Forderung Rechtsöffnung erteilt. Im Beschwerdeverfahren bemängelte A. u.a., dass ihm im Verfahren vor Steuerkommission keine Gelegenheit zur Durchführung einer mündlichen, öffentlichen Verhandlung gemäss EMRK gegeben worden sei. Weiter bestritt er die Zulässigkeit einer „Doppelverfügung“ und die Zuständigkeit der Steuerkommission im Rechtsmittelverfahren sowie die Kompetenz der Einsprachebehörde, den Rechtsvorschlag zu beseitigen und Rechtsöffnung zu erteilen.

Aus den Erwägungen

1. – 3. ...

4. Der Beschwerdeführer beanstandet sinngemäss, dass ihm im Verfahren vor der Steuerkommission keine Gelegenheit zur Durchführung einer mündlichen, öffentlichen Verhandlung gemäss EMRK gegeben wurde. Die durchgeführte Anhörung durch einen „instruierten" Beamten genüge diesen Anforderungen nicht. Auch für das vorliegende Gerichtsverfahren stellt er den Antrag um Durchführung einer mündlichen, öffentlichen Verhandlung.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Garantie der Öffentlichkeit nach Art. 6 EMRK grundsätzlich erst im Gerichtsverfahren beachtet werden muss. Dies ergibt sich bereits aus dem Gesetzestext, wurde jedoch auch in Rechtsprechung und Lehre wiederholt bestätigt (vgl. Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Rz 144 m. H.; Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, Vorbem. zu §§ 19 bis 28 Rz 85). Die Rüge geht deshalb in Bezug auf das Einspracheverfahren ins Leere.

Auch im vorliegenden Gerichtsverfahren besteht kein Anspruch auf eine öffentliche, mündliche Verhandlung nach Art. 6 EMRK. Es kann diesbezüglich auf die Ausführungen des Bundesgerichts im Entscheid vom 18. Januar 2000 in Sachen des Beschwerdeführers gegen die Steuerkommission und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz verwiesen werden, wo in Erw. 2k ausgeführt wird, dass die Schweiz dem 1. Zusatzprotokoll vom 20. März 1952 zur EMRK, das u.a. die Eigentumsgarantie

sichert, nicht beigetreten ist und dass das Gericht auch gestützt auf die Eigentumsgarantie nicht verpflichtet ist, im Steuerveranlagungsverfahren eine öffentliche, mündliche Verhandlung durchzuführen. Im vorliegenden Verfahren geht es um die unmittelbar mit der Veranlagung zusammenhängende Frage der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers für die gegenüber ihm rechtskräftig veranlagte Steuer. Es geht weder um eine strafrechtliche noch um eine steuerstrafrechtliche Verfolgung des Beschwerdeführers. Es geht auch nicht um die Vollstreckung einer zivilrechtlichen Forderung, sondern vielmehr um die Durchsetzung eines staatlichen Anspruches. Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb anders als im zu Grunde liegenden Veranlagungsverfahren ein Anspruch auf Durchführung einer öffentlichen, mündlichen Verhandlung anzuerkennen wäre.

5. a) Die angefochtene Verfügung vom 14. August 2000 wurde von der Kantonalen Steuerverwaltung gemeinsam mit der Kantonalen Finanzverwaltung erlassen. Die beiden Verwaltungen werden auf der Verfügung bezeichnet und Vertreter beider Verwaltungen haben die Verfügung unterzeichnet. Die Steuerkommission führt diesbezüglich im angefochtenen Entscheid aus, dass Gegenstand der Verfügung (bzw. des Verfügungsteils) der Steuerverwaltung die Festlegung der solidarischen Haftung als solche sei, wobei u.a. zu beurteilen war, ob der Einwand der kriminellen Handlungen eines Solidarschuldners für die Haftungsfestlegung beachtlich ist. Gegenstand der Verfügung (bzw. des Verfügungsteils) der Finanzverwaltung als zuständige Behörde für den Bezug der Grundstückgewinnsteuer sei die Verfügung der Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Schuldner und mithin dessen Inanspruchnahme für den vollen Betrag auf Grund der solidarischen Haftung.

Der Beschwerdeführer bestreitet die Zulässigkeit einer solche „Doppelverfügung“. Er beanstandet insbesondere, dass gegen die Verfügung gemäss Rechtsmittelbelehrung lediglich Einsprache bei der Steuerkommission erhoben werden konnte und der Rechtsweg gegen den Verfügungsteil der Kantonalen Finanzverwaltung, d.h. die Beschwerde an den Regierungsrat, abgeschnitten wurde. Er bestreitet die Zuständigkeit der Steuerkommission, über Verfügungen der Kantonalen Finanzverwaltung zu entscheiden.

b) Die VRP sieht zwar nicht ausdrücklich die Möglichkeit vor, dass mehrere in der gleichen Angelegenheit zuständige Amtsstellen eine gemeinsame Verfügung erlassen, sie verbietet dies aber auch nicht. § 9 Abs. 2 VRP, auf den der Beschwerdeführer verweist, gibt dem Regierungsrat für den Fall, dass in der gleichen Angelegenheit neben ihm noch kantonale Amtsstellen zum Erlass von Anordnungen zuständig sind, lediglich die Kompetenz, eine einheitliche Verfügung zu treffen.

Die Vorinstanz verweist zunächst zu Recht auf das Koordinationsgebot. Beim Koordinationsgebot handelt es sich um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der in allen Rechtsgebieten zu beachten ist, sobald mehrere Verfahren auf ein einzelnes Projekt, Vorhaben oder einen Tatbestand einwirken (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, § 4 Rz 19). Das Koordinationsgebot verlangt neben der inhaltlichen Abstimmung der verschiedenen betroffenen Interessen insbesondere eine verfahrensmässige Abstimmung (Kölz/ Bosshart/Röhl, a.a.O, § 4 Rz 18).

Vorliegend ist das Steuerveranlagungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen und es geht noch um den Steuerbezug. Gestützt auf das Urteil

des Kantonsgerichts vom 3. August 2000 ist für die Erteilung der Rechtsöffnung im Vollstreckungsverfahren erforderlich, dass

1. aus dem als Rechtsöffnungstitel geltend gemachten Verwaltungsbehördenentscheid der Gläubiger als Adressat der Zahlungsverpflichtung unmissverständlich hervorgeht, d.h. der Steuerveranlagungsverfügung muss eindeutig zu entnehmen sein, welchem Gemeinwesen die Steuerforderung zusteht,
2. bei Solidarschuld aus der Zahlungsverpflichtung klar ersichtlich ist, für welchen Teil der Forderung der Schuldner in Anspruch genommen wird.

Es werden damit Anordnungen oder Feststellungen sowohl der Veranlagungs- als auch der Bezugsbehörden verlangt. Dass bei dieser Ausgangslage die noch zu treffenden Anordnungen von den zuständigen Behörden in einer gemeinsamen Verfügung erlassen wurden, wobei aus der Verfügung klar ersichtlich ist, welche Behörden daran mitwirkten, ist nicht zu beanstanden. Es stellt sich einzig die Frage, ob die in der gemeinsamen Verfügung angefügte Rechtsmittelbelehrung unrichtig ist bzw. ob die Steuerkommission auch in Bezug auf die vom Finanzdepartement zu regelnde Frage Einsprachebehörde war bzw. ob bezüglich den Anordnungen des Finanzdepartements die Beschwerde an den Regierungsrat offen stehen müsste.

Verfügungen der Departemente, kantonalen Kommissionen und Amtsstellen sind – soweit nicht eine andere Behörde als zuständige Beschwerdeinstanz bezeichnet wird – beim Regierungsrat anfechtbar (§ 45 Abs. 1 lit. b VRP).

Für das Steuerbezugsverfahren finden sich im alten Recht mit einer Ausnahme keine separaten Bestimmungen über das Rechtsmittelverfahren. Die Ausnahme betrifft die Steuerhaftung bei Familienbesteuerung. Gemäss § 24a Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz (aVVStG) stehen gegen die Haftungsverfügung die Rechtsmittel des Veranlagungsverfahrens offen, wobei Anfechtungsgegenstand der Umfang des geltend gemachten Haftungsanspruches ist. Für die Haftungsverfügung im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnbesteuerung bei Veräusserung durch eine Mehrheit von Eigentümern ist im Gesetz demgegenüber keine separate Regelung vorgesehen. Man kann sich aber fragen, ob diesbezüglich nicht eine echte Gesetzeslücke vorliegt. Immerhin wurde im Zusammenhang mit der Steuerhaftung bei Familienbesteuerung das Problem des Rechtsmittelweges bei Haftungsverfügungen erkannt. Wieso diese Frage bei den die Grundstückgewinnsteuer betreffenden Haftungsverfügungen anders geregelt sein soll, ist grundsätzlich nicht einsehbar. Zumal es sich um eine rein steuerrechtliche Problematik handelt und die Steuerkommission die verwaltungsinterne Fachinstanz ist für Steuerfragen und der Regierungsrat Abgabestreitigkeiten – soweit sie im Beschwerdeverfahren in seinem Zuständigkeitsbereich liegen – ohnehin in der Regel als Sprungbeschwerde ans Verwaltungsgericht überweist. Von daher würde es sich bereits in Ausübung richterlicher Lückenfüllung der Rechtslücke für Haftungsverfügungen im Zusammenhang mit Grundstückgewinnsteuern rechtfertigen, den dem Veranlagungsverfahren analogen Beschwerdeweg anzuerkennen. Dass die Steuerkommission vorliegend auch für die Beurteilung des die Finanzverwaltung betreffenden Verfügungsteils zuständig war, ist jedoch auch aus folgenden Gründen zu bejahen.

Im revidierten Recht wird in § 125 Abs. 2 nStG festgehalten, dass die Kantonale Steuerverwaltung zuständig ist für den Erlass von Haftungsver-

fügungen auf Grund dieses Gesetzes. Die Übergangsbestimmungen für die Grundstückgewinnsteuern finden sich im neuen Gesetz in den §§ 246 bis 250. Gemäss § 249 nStG werden Steuern nach dem Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 nach bisherigem Recht festgesetzt und bezogen. Ausschliesslich neues Recht gilt jedoch u.a. hinsichtlich der Haftungsverfügungen (§ 125 Abs. 2). Im Bericht des Finanzdepartementes vom 27. Januar 1999 zur Totalrevision des Steuergesetzes wird diesbezüglich ausgeführt, dass alte Steuern grundsätzlich nach altem Verfahrensrecht festgesetzt und bezogen werden sollen, dass es aber sachlich geboten erscheine, diese Grundregel mit Ausnahmen zu durchbrechen. Insbesondere dränge es sich auf, dort wo Zuständigkeiten änderten, nicht nur die neue Instanz, sondern auch das zugehörige neue Verfahrensrecht für anwendbar zu erklären, was u.a. einen Teil der Haftungsverfügungen (§ 125 Abs. 2) betreffe (vgl. Erläuterungen zu § 247).

Gemäss § 190 nStG können die Betroffenen gegen Haftungsverfügungen im Sinne von § 125 Abs. 2 Einsprache nach § 151 (an die Steuerkommission) und Beschwerde nach § 166 (ans Verwaltungsgericht) erheben.

Gestützt u.a. auf § 125 nStG erliess der Regierungsrat am 19. Dezember 2000 die Steuerbezugsverordnung. Dort wird in § 7 Abs. 4 festgehalten, dass bei Verfügungen der Bezugsorgane, welche mit Haftungsverfügungen nach § 125 Abs. 2 StG verbunden werden, sich deren Anfechtung ausschliesslich nach den Bestimmungen über die Anfechtung von Veranlagungsverfügungen richtet. Die Vorinstanz beruft sich vorliegend auf diese Bestimmung.

Nachdem in Bezug auf die Frage der Solidarhaftung, welche Hauptpunkt der angefochtenen Verfügung ist, hinsichtlich des Verfahrens das neue Recht anzuwenden ist und damit auch § 7 Abs. 4 der neuen Steuerbezugsverordnung, welcher sich auf § 125 Abs. 2 nStG bezieht, anwendbar ist, und nachdem der vorinstanzliche Entscheid nach Inkrafttreten des neuen Rechts gefällt wurde, kam der Steuerkommission auch Entscheidungskompetenz in Bezug auf die angefochtenen Anordnungen der Bezugsorgane zu. Von daher ist der vorinstanzliche Entscheid diesbezüglich nicht zu beanstanden.

Der anwaltschaftlich vertretene Beschwerdeführer hat im Übrigen auch zu keiner Zeit eine Beschwerde an den Regierungsrat erhoben. Wenn er davon ausgeht, dass die Verfügung vom 14. August 2000 – zumindest insoweit als dass sie von der Kantonalen Finanzverwaltung erlassen wurde – mittels Beschwerde an den Regierungsrat weitergezogen werden kann, ist nicht nachvollziehbar, weshalb er dies nicht getan hat. Ein allfälliger Kompetenzkonflikt hätte so vor der materiellen Entscheidung bereinigt werden können. Er verstiesse klarerweise gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn er in Kenntnis eines Mangels in der Rechtsmittelbelehrung sein Rechtsmittel nicht bei der richtigen Instanz einreicht. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Zuständigkeit der Steuerkommission entgegen seinen Einwendungen in der Beschwerdeschrift anerkennt.

6. – 8. ...

9. Der mit Verfügung vom 14. August 2000 in Rechnung gestellte Steuerbetrag wurde von den kantonalen Behörden in der Folge in Betreibung gesetzt. Gegen den Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes X. vom

4. September 2000 erhob der Beschwerdeführer am 6. September 2000 Rechtsvorschlag. Im Einspracheentscheid vom 22. Februar 2002 beseitigte die Kantonale Steuerkommission den Rechtsvorschlag und sie erteilte dem Kanton Schwyz für die gesamte in Betreibung gesetzte Forderung Rechtsöffnung.

Der Beschwerdeführer macht geltend, Streitgegenstand des Einspracheverfahrens sei lediglich die Steuerhaftungsverfügung gewesen, welche keinerlei Rechtsöffnungsanordnung enthalte. Der Einsprachebehörde komme keine Kompetenz zu, den Rechtsvorschlag zu beseitigen und Rechtsöffnung zu erteilen. Die Erteilung der Rechtsöffnung sei ohnehin nur im Rechtsöffnungsverfahren möglich und die Beseitigung des Rechtsvorschlages im ordentlichen Verfahren bedinge, dass der Antrag auf Beseitigung des Rechtsvorschlages von Anfang an gestellt wurde und nicht – wie vorliegend – nachträglich im Laufe des Einspracheverfahrens. Im Weiteren macht der Beschwerdeführer geltend, im Steuerbezugsverfahren sei eine Rechtsöffnungserteilung durch die Verwaltungsbehörde ohnehin unzulässig, da das Mahnverfahren erst nach rechtskräftiger Steuerfestsetzung Platz greifen dürfe und vorliegend keine rechtskräftige und vollstreckbare Verfügung vorliege.

a) Von der hier nicht weiter interessierenden provisorischen Rechtsöffnung abgesehen, bestehen für den Gläubiger im Wesentlichen zwei Wege, um den Rechtsvorschlag zu beseitigen: Der ordentliche Prozessweg (Art. 79 SchKG) und das (definitive) Rechtsöffnungsverfahren (Art. 80 SchKG). In Art. 79 Abs. 1 SchKG wird dem ordentlichen Prozess das Verwaltungsverfahren gleichgestellt. Das (definitive) Rechtsöffnungsverfahren nach Art. 80 SchKG gelangt zur Anwendung, wenn die in Betreibung gesetzte Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil beruht.

Der Gläubiger kann dann beim Rechtsöffnungsrichter die Aufhebung des Rechtsvorschlags (definitive Rechtsöffnung) verlangen.

Vorliegend ist unbestritten, dass die in Betreibung gesetzte Forderung gemäss dem Urteil des Kantonsgerichtes vom 3. August 2000 auf keinem vollstreckbaren Titel beruht. Die Beseitigung des Rechtsvorschlages hat damit auf dem ordentlichen Prozessweg bzw. im Rahmen des Verwaltungsverfahrens zu erfolgen (Art. 79 SchKG). Dabei ist die nach Art. 79 SchKG angerufene Behörde, welche im Rahmen des Verwaltungsverfahrens über die Begründetheit des Anspruches entscheidet, befugt, zugleich mit dem Sachentscheid die definitive Rechtsöffnung auszusprechen, ohne dass der Gläubiger noch das besondere Verfahren nach Art. 80 SchKG durchzuführen hat (vgl. BGE 119 V 329, 331; BGE 107 III 60 = Pr. 1981 Nr. 52; ZAK 1982, S. 357 und Rz 5118 ff. WBB; VGE 12/13/91 vom 24.4.91, Erw. 3; Schreiben Bundesgericht vom 28.10.1981 an die kant. SchKG-Aufsichtsbehörden; VGE 79/91 vom 29.1.1992, Erw. 3; VGE 50/94 vom 20.7.94, Erw. 3, Prot. S. 902; vgl. auch EGV-SZ 1991, Nr. 41; VGE 26/96 vom 12. Juni 1996).

Als ordentliche Richter i.S.v. Art. 79 SchKG gelten neben der erstinstanzlich verfügenden Behörde auch die kantonalen und eidgenössischen Beschwerdeinstanzen, die über die Beschwerden gegen die die Rechtsvorschläge aufhebenden Verfügungen und Entscheide zu urteilen haben (vgl. BGE 119 V 329, 331 m. H. auf BGE 109 V 46; Pra 70 Nr. 252 S. 677). Daraus ergibt sich, dass entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht nur die erstinstanzlich zuständige Verwaltungsbehörde den Rechtsvorschlag aufheben kann, sondern dass diese Befugnis auch der kantonalen und eidgenössischen Rekursbehörde zukommt (vgl. auch BlSchKG 1996 S. 102 m. H.). Dies stellt keine unzulässige Erweiterung

des Streitgegenstandes dar, sondern ist vielmehr Folge der in Art. 79 SchKG den Verwaltungsinstanzen eingeräumten Möglichkeit, im Rahmen des ordentlichen Verwaltungsverfahrens den Rechtsvorschlag gegen eine hängige Betreibung aufzuheben. Im Übrigen ist die Rechtsmittelbehörde im Steuerverfahren ohnehin nicht an die Anträge der Parteien gebunden und es kann auch zu Lasten des Steuerpflichtigen eine Änderung des Anfechtungsobjektes vorgenommen werden (vgl. §§ 76 bis 78 aStG). Wenn selbst im Rahmen von zivilrechtlichen Klageverfahren noch nach Einreichung der Klage die Aufhebung des Rechtsvorschlages verlangt werden kann (weil erst während des Prozesses die Betreibung eingeleitet wurde) – soweit nach kantonalem Recht eine Klageänderung zulässig ist (vgl. Daniel Staehlin, a.a.O., Art. 79 Rz 9) – ist nicht einzusehen, weshalb im Verwaltungsverfahren nicht auch erst nach Erlass der erstinstanzlichen Verfügung die Aufhebung des Rechtsvorschlages verlangt werden kann, wenn erst zu diesem Zeitpunkt eine Betreibung eingeleitet wurde.

b) Materielle Voraussetzung zur Aufhebung des Rechtsvorschlages ist, dass die in Betreibung gesetzte Forderung zum Zeitpunkt der Zustellung des Zahlungsbefehls fällig war. Ist die Forderung erst nach diesem Zeitpunkt fällig geworden, so ist zwar auf die Klage einzutreten und ein materielles Urteil zu erlassen, der Rechtsvorschlag indes nicht zu beseitigen (SchKG - Daniel Staehelin, Art. 79 Rz 10).

Gemäss § 54 aStG wird die Grundstückgewinnsteuer mit der Veräusserung fällig. Die zwischenzeitlich im Übrigen rechtskräftig veranlagte Grundstückgewinnsteuer war damit im Zeitpunkt der Einleitung des Betreibungsverfahrens bereits seit mehreren Jahren fällig, weshalb nicht ersichtlich ist, inwiefern die Aufhebung des Rechtsvorschlages in casu nicht möglich sein soll. Der Beschwerdeführer übersieht, dass der

Entscheid über die Haftung bzw. die Haftungsverfügung Teil des dem Veranlagungsverfahren nachfolgenden Bezugsverfahrens ist (vgl. systematische Einordnung im revidierten StG: §§ 125 und 190 nStG). Die Haftungsverfügung hat keine Auswirkungen auf die Veranlagung an sich. Der Vorinstanz kann damit nicht vorgeworfen werden, sie habe eine Betreibung vor Rechtskraft der Veranlagung eingeleitet.

Vorliegend kommt hinzu, dass mindestens das vorliegende Verwaltungsgerichtsurteil vollstreckbar ist, da es nurmehr mit ausserordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann (vgl. § 76 VRP) und damit spätestens im vorliegenden Verfahren der Rechtsvorschlag aufgehoben werden kann, weshalb hiermit die Aufhebung des Rechtsvorschlages ausdrücklich bestätigt wird, nachdem die Steuerforderung gegen den Beschwerdeführer rechtskräftig feststeht, auch dessen Solidarhaftung zu bejahen ist (weshalb er für die ganze Forderung belangt werden kann) und nachdem die Gläubigerstellung des Kantons nach dem Gesagten klar zu bejahen ist, weshalb mit angefochtenem Entscheid zu Recht dem Kanton die Forderung zugesprochen wird und sich damit der Kanton als Betreibungsgläubiger auf den Entscheid stützen kann.

10. a) Die Vorinstanz hat den Rechtsvorschlag nicht nur bezüglich der Steuerforderung, sondern auch in Bezug auf die im Betreibungsverfahren geltend gemachten Kosten für den Zahlungsbefehl (Fr. ...) und für Arrestkosten in Höhe von Fr. ... aufgehoben. Der Beschwerdeführer bestreitet die Kompetenz der Vorinstanz, über diese Kosten zu verfügen.

Der Anspruch des Gläubigers auf Rückerstattung der von ihm vorgeschossenen Betreibungskosten durch den Schuldner ergibt sich aus Art. 68 SchKG. Wie bereits oben dargelegt, war die in Betreibung gesetzte

Steuerforderung im Zeitpunkt der Betreibung fällig, weshalb nicht ersichtlich ist, weshalb die Kosten für den Zahlungsbefehl nicht zu Lasten des Beschwerdeführers gehen sollen. Der Rechtsvorschlag ist diesbezüglich aufzuheben.

Arrestkosten stellen ebenfalls Betreibungskosten im Sinne von Art. 68 SchKG dar (Jäger/Walder/Kull/Kottmann, SchKG, 4. Auflage 1997, Art. 68 N 2) und sind gemäss Art. 68 SchKG vom Schuldner zu tragen. Die in Betreibung gesetzten Arrestkosten werden vom Beschwerdeführer in masslicher Hinsicht nicht bestritten (vgl. auch Vi-act. 47); die diesbezügliche Aufhebung des Rechtsvorschlages ist damit nicht zu beanstanden.

b) Im Entscheid der Steuerkommission wird auch Rechtsöffnung erteilt „für die im Arrestverfahren zugesprochenen Parteientschädigungen". Diesbezüglich ist anzumerken, dass für diese Forderung bis anhin keine Betreibung eingeleitet wurde und sie insbesondere auch nicht im Zahlungsbefehl vom 4. September 2000 aufgeführt wird. Für eine nicht in Betreibung gesetzte Forderung kann jedoch nicht Rechtsöffnung erteilt bzw. der Rechtsvorschlag beseitigt werden. Insofern ist die Beschwerde gutzuheissen.

11. – 13. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. November 2002 i.S. T. (VGE 618/02)

Sicherstellungsverfügung: Voraussetzungen nach neuem Recht (§ 102 aStG; § 195 nStG); steueramtliche Zustellungen an inhaftierte Steuerpflichtige; Handlungsfähigkeit von Steuerpflichtigen im Strafvollzug (Art. 17 i.V.m. Art. 371 Abs. 1 ZGB)

Das neue kantonale Recht setzt im Unterschied zum alten Recht zur Sicherstellung bei Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz kein die Bezahlung der Steuerforderung gefährdendes Verhalten mehr voraus; es genügt wie schon nach Art. 169 DBG, dass die Bezahlung der Steuerforderung objektiv auf Grund der gesamten Umstände als gefährdet erscheint. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Steuerpflichtige seine Ausreise aus der Schweiz beabsichtigt oder vorbereitet.

Der Antritt einer Freiheitsstrafe von über einem Jahr führt nach heutiger Rechtsprechung und Praxis nicht automatisch zu einer Entmündigung und damit zum Verlust der Handlungsfähigkeit, sondern nur, wenn dies einem ernsthaften Schutzbedürfnis entspricht.

Sachverhalt

A. T. befand sich seit April 2000 wegen schwerer Widerhandlungen gegen das Betäubungsmittelgesetz in U-Haft. Im Juni 2001 wurde er vom Kantonsgericht ... zu 3 ½ Jahren Zuchthaus unbedingt und zu sechs Jahren Landesverweisung bedingt, mit einer Probezeit von 3 Jahren, verurteilt.

B. Aus einem Schreiben vom 1. Februar 2002 der Kantonalen Strafanstalt ... geht hervor, dass T. am ... in die offene Strafanstalt ... verlegt und eine bedingte Entlassung auf den 2. August 2002 vorgesehen wurde.

C. T. wurde für die Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern der Jahre 1998, 1999 und 2000 vom Betreibungsamt B. erfolglos gepfändet, was aus dem Verlustschein Nr. ... vom 25. April 2001 über total Fr. ... hervorgeht. Zudem sind die provisorischen Steuerrechnungen 2001 und 2002 im Betrag von Fr. ... bzw. Fr. ... noch offen (letztere zahlbar bis 31. Dezember 2002). Auf Grund dieser Schulden von insgesamt Fr. ... und nach der Kenntnisnahme der ins Auge gefassten vorzeitig bedingten Entlassung auf den 2. August 2002 verfügte das Gemeindekassieramt B. am 11. Juli 2002 die Sicherstellung der noch ausstehenden Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchensteuern der Jahre 1998 bis 2002 von total Fr. ... innert fünf Tagen.

D. Gegen diese Verfügung erhob T. am 19. Juli 2002 (= Postaufgabe) fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen:

„ 1. Es sei dem Schuldner die unentgeltliche Prozessführung zu gewähren.
2. Es sei die Verfügung des Gemeindekassieramtes B. vom 11. Juli 2002 in den Ziffern 1 und 2 aufzuheben.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegner.“

E. ...

Aus den Erwägungen

1. Im vorliegenden Fall geht es um die Frage einer rechtmässig ergangenen Sicherstellungsverfügung von Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchensteuern aus den Jahren 1998 bis 2002.

Das geltende kantonale Steuergesetz vom 9. Februar 2000 (StG; SRSZ 172.200) regelt in der Übergangsbestimmung § 234 den Grundsatz, wonach das neue Recht erstmals auf die im Kalenderjahr 2001 zu Ende gehende Steuerperiode Anwendung findet. Veranlagungen bis und mit Steuerjahr 2000 werden nach altem Recht vorgenommen. Folglich ist die Sicherstellung für die Steuern 1998 bis 2000 nach § 102 des alten Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 (aStG; SRSZ 172.100)* und die Steuern 2001/02 nach § 195 des heute geltenden Steuergesetzes zu beurteilen. Auf den unterschiedlichen Wortlaut dieser beiden Gesetzesbestimmungen und deren rechtliche Konsequenzen wird nachstehend eingegangen.

2. a/aa) § 195 StG bestimmt annähernd gleichlautend wie Art. 169 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) in seinem Absatz 1:

„Hat die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuer als gefährdet, kann die Bezugsbehörde auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen. [...]“

****Anmerkung der Redaktion***

Nach § 249 Abs. 1 StG gilt hinsichtlich Sicherstellung und Arrest ausschliesslich neues Recht.

a/bb) Nach altem Recht wurde die Sicherstellung in § 102 Abs. 1 aStG folgendermassen geregelt:

„Hat ein Steuerpflichtiger in der Schweiz keinen festen Wohnsitz oder lässt sein Verhalten eine Gefährdung des Steueranspruches befürchten, so kann die mit dem Steuerbezug betraute Amtsstelle die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrages anordnen."

b) Der steuerrechtliche Wohnsitz in der Schweiz fehlt, sowohl nach altem wie nach neuem Recht, wenn der Steuerpflichtige in der Schweiz lediglich einen steuerrechtlichen Aufenthalt hat, wenn er in der Schweiz keinen festen Wohnsitz hat oder wenn er im Begriff ist, die Schweiz zu verlassen.

c) Der zweite Sicherstellungsgrund besteht in der Gefährdung der Bezahlung der Steuerforderung und kann unabhängig von ersterem gegeben sein. Nach früherem kantonalen Recht (§ 102 aStG) war für die Sicherstellungsverfügung ein die Bezahlung der Steuerforderung gefährdendes Verhalten des Steuerpflichtigen erforderlich. Dieser Unterschied äussert sich darin, dass nach heutigem Recht nur noch verlangt wird, dass die Bezahlung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer objektiv auf Grund der gesamten Umstände als gefährdet erscheint. Diese Gefährdung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes („erscheint") nur glaubhaft zu machen (StE 1997, B 99.1 Nr. 8). Dies ist bspw. der Fall, wenn der Steuerpflichtige seine Ausreise aus der Schweiz beabsichtigt oder vorbereitet oder wenn Fluchtgefahr besteht. Ebenfalls kann auch das Vorliegen von Verlustscheinen zu einer Steuersicherung Anlass geben.

d) Art. 169 Abs. 1 DBG lässt Sicherstellungsverfügungen analog § 195 Abs. 1 StG auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages zu. Sicherstellung kann also verlangt werden für rechtskräftig veranlagte oder noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern. Grundlage für eine Sicherstellung kann somit eine definitive oder auch eine provisorische Steuerrechnung bilden. Sie kann jederzeit, also schon vor Fälligkeit und auch für nur mutmasslich geschuldete Steuern verlangt werden (vgl. auch § 102 Abs. 1 aStG).

§ 195 Abs. 1 StG bestimmt zudem, dass die Sicherstellungsverfügung den sicherzustellenden Betrag angibt und sofort vollstreckbar ist. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil (vgl. auch § 102 Abs. 3 aStG).

Die Sicherstellung muss in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch unwiderrufliche und unbefristete Bankgarantie oder ebensolche solidarische Bankbürgschaft geleistet werden (§ 195 Abs. 2 StG).

Die Sicherstellungsverfügung gilt u.a. als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG (§ 196 Abs. 1 StG) und eine Einsprache gegen diesen ist nach Art. 278 SchKG nicht zulässig (§ 196 Abs. 2 StG; vgl. auch § 102 Abs. 5 aStG). (Zum Ganzen vgl. Fessler in Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 169 DBG.)

3. a) Die Vorinstanz begründet ihre Verfügung vom 11. Juli 2002 unter Ziff. 3 u.a. damit, dass der Pflichtige in absehbarer Zeit (d.h. nach der Entlassung aus der Strafanstalt) in der Schweiz keinen Wohnsitz mehr haben werde und dass damit die Vollstreckbarkeit der Steuerforderungen

erheblich erschwert oder sogar verunmöglicht werde, was die Gefährdung des Steueranspruchs beweise. Zudem handle es sich um einen hohen Betrag.

Es gilt der Grundsatz, dass der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt (Art. 24 Abs. 1 ZGB). Gemäss Art. 26 ZGB bildet der Aufenthalt in einer Strafanstalt keinen neuen Wohnsitz.

Der Beschwerdeführer wurde am 2. August 2002 aus der Strafanstalt ... entlassen (vgl. Strafvollzugsausweis vom 2. August 2002 der Kant. Strafanstalt ...). Es ist anzunehmen, dass der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt in der Schweiz keinen festen Wohnsitz mehr hatte, da seine Frau per 30. Juni 2001 ins Ausland zurückgekehrt war und auf diesen Zeitpunkt die letzte gemeinsame Wohnung in der Gemeinde B. gekündigt hatte. Aus den Akten geht zudem hervor, dass die Niederlassungsbewilligung des Beschwerdeführers per 23. Februar 2001 (gemäss Art. 11 Abs. 3 ANAV [SR 142.201]) hätte verlängert werden müssen. Dafür, dass dies geschehen ist, bestehen keinerlei Anhaltspunkte in den Akten. Indessen ist diese Frage des fehlenden festen Wohnsitzes vorliegend irrelevant, weil der Gefährdungstatbestand klarerweise erfüllt ist.

b) Die Gefährdung der Steuerzahlungen, und somit der zweite der genannten Sicherstellungsgründe, ist für die Steuern der Jahre 1998 bis 2002 vorliegend objektiv klarerweise gegeben. Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau haben prinzipiell nie Steuern bezahlt, sie haben sich teilweise nicht einmal um das Ausfüllen der Steuererklärung bemüht, d.h. sind ihrer Deklarationspflicht nicht nachgekommen (vgl. Veranlagungsverfügung 1999/2000). Es spielt dabei keine Rolle, dass

diese Steuern teils erst provisorisch veranlagt wurden. Was die Steuern der Jahre 1998 bis 2000 betrifft, wurden die Eheleute T. auf Grund des Nichtbezahlens dieser Steuern erfolglos gepfändet; es besteht ein Verlustschein über Fr. ... Dieser Umstand gibt auch nach altem kantonalen Steuerrecht genügend Anlass zu einer Sicherstellungsverfügung (vgl. u.a. Fessler, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N 22 zu Art. 169 DBG).

4. a) Unbehelflich ist die Begründung des Beschwerdeführers, er sei seit dem Antritt zur Verbüssung der Zuchthausstrafe entmündigt und somit handlungsunfähig (Art. 17 i.V.m. Art. 371 ZGB), weshalb er nicht Adressat der beschwerten Verfügung sein könne. Die Missachtung der Handlungsunfähigkeit stelle eine Rechtsverweigerung dar, denn die Vormundschaftsbehörde B. hätte sich um die Durchführung bzw. Veranlassung des Entmündigungsverfahrens bemühen müssen. Die beschwerte Verfügung sei daher nichtig. Unter Ziff. 2 der Beschwerdeschrift führt er aus, ohne Vormund habe er gar keinen Einfluss auf die Veranlagungen zu den Steuerforderungen 1998 bis 2002 nehmen können und sämtliche Verfahren, welche zu der Sicherstellungsverfügung geführt hätten, müssten als null und nichtig erklärt werden. Zudem konnte er sich als Handlungsunfähiger gegenüber dem Beschwerdegegner gar nicht verpflichten.

b) Gemäss dem Wortlaut von Art. 371 Abs. 1 ZGB gehört jede mündige Person, die zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber verurteilt worden war, unter Vormundschaft. Die absolute Regelung von Art. 371 Abs. 1 ZGB wurde im Einklang mit Praxis und Lehre schrittweise dahingehend relativiert, dass die Freiheitsstrafe nur eine widerlegbare Vermutung für eine Entmündigung darstellt, und die Entmündigung nur

gerechtfertigt ist, wenn ein entsprechendes ernsthaftes Schutzbedürfnis besteht (vgl. Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, S. 489; Schnyder/Murer, in: Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. II, 3. Abteilung, 1. Teilband, S. 423 ff.; BGE 114 II 210; 104 II 12; 109 II 8).

c) Aus den Akten geht hervor, dass sich die Vormundschaftsbehörde B. am 29. Januar 2002, unmittelbar nach der Kenntnisnahme der Freiheitsstrafe des Beschwerdeführers, bei der Strafanstalt ... nach der Notwendigkeit von vormundschaftlichen Massnahmen erkundigt hat. Diese antwortete im Schreiben vom 1. Februar 2002: „Aus unserer Sicht drängt sich für ihn [den Beschwerdeführer] eine vormundschaftliche Massnahme nicht auf. Der Art. 371 ZGB wird in der Praxis kaum mehr angewandt."

d) Der vorgenannten Feststellung der Strafanstalt ... kann gefolgt werden. Der Beschwerdeführer bedurfte während seines Strafaufenthaltes keines besonderen Schutzes. Er hatte weder bedeutsame Geschäfte zu besorgen, noch Vermögen zu verwalten. Zudem hatte er die Möglichkeit einer Ansprechperson gehabt, sei dies in der Person des Sozialbetreuers X. der Strafanstalt ... oder seines eigenen Anwaltes. Am 7. Januar 2002 wurde der Beschwerdeführer in die offene Strafanstalt ... überführt, von wo aus er allfällige dringende Erledigungen selbstständig ausführen konnte.

Der Argumentation des Beschwerdeführers kann somit nicht gefolgt werden. Die Ausführungen zur Handlungsfähigkeit bzw. -unfähigkeit treffen nicht zu.

e) An den Zustellungen der Steuerrechnungen kann folglich nichts beanstandet werden. Die Vorinstanz stellte richtig fest, dass die Steuerrech-

nungen jeweils an die gemeinsame Wohnadresse von Herrn und Frau T. adressiert wurden. Die Ehefrau des Beschwerdeführers kehrte am 30. Juni 2001 ins Ausland zurück. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass sie die provisorische Steuerrechnung 2001 vom 1. Juni 2001 noch erhalten hatte. Die provisorische Steuerrechnung 2002 vom 1. Juni 2002 wurde dem Beschwerdeführer in die Strafanstalt geschickt. Die Kenntnisnahme der Steuerrechnungen war somit gesichert.

5. (Unentgeltliche Prozessführung)

Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. Januar 2003 i.S. G. und H. (StKE 92/01)

Steuerhinterziehung durch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige: Fehlende Schuld jenes Ehegatten, welcher auf die Richtigkeit der vom Ehepartner ausgefüllten Steuererklärung vertraut; Bewirken einer Steuerhinterziehung als vertraglicher Vertreter des Ehepartners in Bezug auf dessen Steuerfaktoren (Art. 177 und 180 Abs. 1 DBG)

Trifft der sich generell um die ehelichen Steuerangelegenheiten kümmernde Ehemann Nachforschungen zur Steuerbarkeit von speziellen Einkünften der Ehefrau, und unterlässt die in Steuerfragen unerfahrene Ehefrau im Vertrauen auf diese Nachforschungen deren Deklaration, so kann ihr insoweit nicht fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden. Beim Ehemann ist in diesem Fall aber von einer rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigung durch die Ehefrau auszugehen. Bei ihm ist demnach zu prüfen, ob er sich als vertraglicher Vertreter der Ehefrau des Bewirkens einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Bei der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden G. wurden Kinderalimente, welche sie für ihren in die Ehe gebrachten Sohn vom Kindsvater erhalten hatte, nachbesteuert. Gleichzeitig wurde sie erstin-

stanzlich der vollendeten Steuerhinterziehung für schuldig befunden, während das gegen ihren Ehemann eröffnete Steuerstrafverfahren erstinstanzlich eingestellt wurde.

Die gegen die Nachsteuerverfügungen erhobene Einsprache wies die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ab. Dagegen hob sie die gegen die Ehefrau verhängte Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung auf, während sie den Ehemann neu als Vertreter der Ehefrau des Bewirkens einer Steuerhinterziehung schuldig sprach.

Aus den Erwägungen

4. a) ...

b) Steuerstrafe Ehefrau

Festgestellt ist auf Grund der vorstehend (...) begründeten Nachsteuerpflicht die Unvollständigkeit der die Einsprecher betreffenden Veranlagungsverfügungen 1995/96 bis 1999/2000. Indem die Kinderalimente, welche zu den Steuerfaktoren der Ehefrau gehören, in der Steuererklärung ausgeklammert wurden, ist die Einsprecherin ihrer Deklarationspflicht nicht nachgekommen. Den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung hat sie somit erfüllt.

In subjektiver Hinsicht hat sich aus der Befragung der Einsprecherin anlässlich der Einspracheverhandlung ergeben, dass sie den entscheidenden „Satz“ in der Wegleitung zur Steuererklärung, welcher sich zur (neu eingeführten) Steuerbarkeit der Kinderalimente äussert, zusammen mit

ihrem Ehemann gelesen hat (vgl. Protokoll S. 1). Damit bestätigt sie zunächst, dass sie über den Umstand einer Gesetzesänderung im Bereich der Kinderalimente orientiert war. Umschrieben wird die Steuerbarkeit der Unterhaltsbeiträge in der Wegleitung zur Steuererklärung 1995/96 wie folgt: „Die vom geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten erhaltenen Unterhaltsbeiträge und neuerdings auch die Kinderalimente sind beim Empfänger/bei der Empfängerin steuerbar". Nach Angaben der Einsprecherin war für sie auf Grund dieser Formulierung „klar", dass die ihr zufliessenden Kinderalimente nicht steuerbar seien, weil sie nie geschieden oder getrennt gewesen sei (Protokoll S. 1). Diese Aussage dürfte zwar in den Bereich der Schutzbehauptungen gehören. Nachvollziehbar ist hingegen, wenn sie auf eine weitere Frage ausgeführt hat, die von ihrem Ehemann in der Einspracheschrift (S. 1) geäusserte „Verwunderung" über diese Lösung habe sich bei ihr nicht eingestellt, soweit habe sie „gar nicht gedacht" (vgl. Protokoll S. 1). Denn diese Aussage deckt sich mit der übereinstimmenden und insoweit glaubhaften Erklärung der Angeschuldigten, dass sich der Ehemann „seit der Heirat" um die Steuerangelegenheiten gekümmert habe (Einspracheschrift S. 1 [„Klarstellung"]; Protokoll S. 1, erste Antwort). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Ehefrau (auch) den Entscheid über die (Nicht) Deklaration ihrer Steuerfaktoren, d.h. der hier interessierenden Kinderalimente ihrem Ehemann überlassen hat, zumal dieser erklärtermassen in dieser Frage nicht nur die Wegleitung, sondern auch das kantonale Gesetz konsultiert hatte (Einspracheschrift S. 1 f.). Ob und wie der Ehemann das Ergebnis seines „aufmerksamen Studiums" (vgl. Einspracheschrift S. 3 Ziff. 1.2.4) schliesslich an seine Ehefrau kommuniziert hat, ist indessen offen und liess sich nach so langer Zeit auch in der Einspracheverhandlung nicht mehr ermitteln. Es kann deshalb nicht mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden, dass das von der Ehefrau ihrem Ehemann insoweit geschenkte Ver-

trauen ein sorgfaltswidriges ist. Nach dem Grundsatz ‚in dubio pro reo' kann somit der Vorwurf der Fahrlässigkeit gegenüber der Ehefrau nicht aufrecht erhalten werden.

Damit ergibt sich, dass die Einsprache gegen die Strafverfügung betreffend die direkte Bundessteuer gutzuheissen ist und die gegen die Ehefrau verhängte Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung betreffend die Veranlagungsperioden 1995/96 bis 1999/2000 aufzuheben ist.

c) Steuerstrafe Ehemann

Der Angeschuldigte hat unbestrittenermassen „die Steuersachen ... erledigt" (Einspracheschrift S. 1), d.h. den Treuhänder für die Vorbereitung der Steuererklärung instruiert und dabei die jeweils an die Ehefrau geflossenen Kinderalimente verschwiegen. Umgekehrt hat die Ehefrau, wie bereits dargetan (vorstehend Ziff. b), den Entscheid über die (Nicht) Deklaration ihrer Steuerfaktoren dem Ehemann überlassen. Es ist deshalb von einer rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigung des Angeschuldigten durch seine Ehefrau auszugehen (vgl. Sieber, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 177 DBG N 15). Zu prüfen ist deshalb, ob der Angeschuldigte als rechtsgeschäftlicher Vertreter seiner Ehefrau im Sinne von Art. 177 Abs. 1 DBG die Hinterziehung von deren Steuerfaktoren bewirkt hat.

Das Bewirken einer Steuerhinterziehung durch den Vertreter ist gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar (Art. 177 Abs. 1 DBG). Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Dabei genügt nicht nur die direkt vorsätzliche, d.h. auf die Tatbestandsverwirklichung hinzielende, sondern auch die eventual-

vorsätzliche Tatbegehung. Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg in Kauf nimmt.

Insoweit macht der Angeschuldigte geltend (Einspracheschrift S. 1 f.; Protokoll der Einspracheverhandlung S. 2), er habe zwar (mit Blick auf die Steuerperiode 1995/96) „mitbekommen", dass bei der Besteuerung der Kinderalimente etwas geändert werden sollte. Aus diesem Grund habe er damals, obwohl der Treuhänder die Steuern erledigt habe, die Wegleitung zur Steuererklärung konsultiert. Darin sei jedoch nur von Unterhaltsbeiträgen des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten die Rede gewesen. Diese „einschränkende Voraussetzung für die Steuerwirksamkeit" (Einspracheschrift S. 1 unten) habe auf seine Ehefrau indessen nie zugetroffen, da sie mit dem Kindsvater nie verheiratet gewesen sei. Schliesslich habe er auch im kantonalen Steuergesetz nachgesehen und festgestellt, „dass selbst hier die Regelung nicht eindeutig war" (Einspracheschrift S. 2).

Es kann offen bleiben, ob die Formulierung in der Wegleitung zur Steuererklärung (vgl. den Wortlaut oben 4 b) in jeder Hinsicht geglückt ist. Schwer nachvollziehbar ist jedenfalls die Sichtweise des Angeschuldigten hinsichtlich der oben (Ziff. 3 b) zitierten kantonalen (und damit auch der analogen bundessteuerlichen) Gesetzesbestimmung. Es bedarf bereits einiger Interpretationskunst, die vom Gesetz erwähnten Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger für sich erhält, mit jenen, die ein Elternteil für Kinder erhält, kurzzuschliessen. Entscheidend aber ist, dass der Angeschuldigte zugibt, er habe sich „gewundert, dass nicht alle Alimente versteuert werden sollten" (Einspracheschrift S. 1; Protokoll der Einspracheverhandlung S. 2). Damit macht er hinreichend deutlich, dass seine Interpretation des Gesetzestextes bzw. der Wegleitung auch für ihn eigentlich keinen Sinn ergeben hat. Wer aber unter diesen Umständen in

der Steuererklärung nicht einmal einen Hinweis auf geflossene Kinderalimente anbringt, sondern diese vollständig verschweigt, nimmt eventualvorsätzlich eine Steuerverkürzung in Kauf.

Demnach ergibt sich, dass der Angeschuldigte im Sinne einer reformatio in peius, zu welcher er im Rahmen der Einspracheverhandlung Stellung nehmen konnte (vgl. Protokoll S. 2; Art. 135 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG), als Vertreter der Steuerpflichtigen des Bewirkens einer Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen ist. Die in der angefochtenen Verfügung ausgesprochene Einstellung des Strafverfahrens ist aufzuheben.

Gemäss Art. 177 Abs. 2 DBG wird das Bewirken einer Steuerhinterziehung mit Busse bis zu Fr. 10 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50 000.-- bestraft. Bei der Strafzumessung gilt es vorliegend insbesondere zu berücksichtigen, dass sich der Einsprecher in steuerstrafrechtlicher Hinsicht bisher nichts hat zuschulden kommen lassen und seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse eher bescheiden sind. Die Verwaltung für die direkte Bundessteuer spricht deshalb eine Busse von Fr. 1 500.-- aus.

...

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Geldwerte Leistungen: Darlehen zu Gunsten von Schwestergesellschaften, Besteuerung beim Beteiligungsinhaber 62

– Besteuerung von Kapitalleistungen aus der Säule 3a bei überhöhten Beitragszahlungen 73

– Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft; Zeitpunkt der Zwischenveranlagung des Unternehmers infolge Berufswechsels; Beginn der Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft 78

– Aufwertung einer Beteiligung; Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz 83

– Ermessensveranlagung; Durchführung des Einspracheverfahrens nach fristgerechter Nachholung versäumter Mitwirkungspflichten; Branchenvergleich 93

– Übergangsrecht; Revision der Veranlagungsverfügung 1999/2000 infolge ausserordentlicher Aufwendungen; Beschwer 101

– Verfahrensrecht: Mündliche Einspracheverhandlung 104

– Verfahrensrecht: Mündliche Einspracheverhandlung 112

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 30. April 2002 i.S. C. (BGE 2A.475/2001)

Geldwerte Leistungen: Darlehen zu Gunsten von Schwestergesellschaften, Besteuerung der Leistung beim Beteiligungsinhaber (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG)

Die Erbringung einer Leistung durch eine Aktiengesellschaft an eine von ihrem Aktionär beherrschte andere Aktiengesellschaft darf, bei fehlender geschäftsmässiger Begründetheit, grundsätzlich zur Besteuerung des Aktionärs führen (sog. Dreiecksthеorie). Ob die Darlehensgewährung insgesamt geschäftsmässig begründet war, bestimmt sich auf Grund eines Drittvergleichs, wobei die Umstände des Geschäfts in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen sind. Offen gelassen wird die Frage, ob im Falle der Simulation eines Darlehens zwischen zwei Gesellschaften, die von der gleichen Person gehalten bzw. beherrscht werden, die Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber zwingend auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung hin vorzunehmen ist. Hält die Darlehensgewährung, nicht aber der spätere Verzicht auf die Darlehensforderung dem Drittvergleich stand, so ist für die Besteuerung der geldwerten Leistung beim Beteiligungsinhaber jedenfalls jener Zeitpunkt massgebend, ab welchem die an der Geschäftsabwicklung Beteiligten den Zufluss der Leistung bewusst und definitiv bewirkt haben.

Sachverhalt (zusammengefasst)

C. (Beschwerdeführerin) ist zu 50 % an der J. AG beteiligt und gehört dem Verwaltungsrat dieser Gesellschaft an. Zudem war sie Alleinaktionärin und Verwaltungsratspräsidentin der neu gegründeten S. AG. Auf den Zeitpunkt der Geschäftsaufnahme hin gewährte die J. AG der S. AG ein Darlehen von Fr. 150 000.--. Der auf einer Höhe von 6,5 % vereinbarte Zins wurde nicht entrichtet, sondern jeweilen zur Schuld geschlagen. Ca. zwei Jahre nach der Darlehensgewährung schrieb die J. AG die Darlehensforderung inklusive aufgelaufene Zinsen im Betrag von total Fr. 168 879.60 ab. Die Vorinstanzen qualifizierten die Abwicklung des Darlehensgeschäfts als geldwerte Leistung und rechneten bei C. den gesamten abgeschriebenen Darlehensbetrag dem Einkommen auf. Das Bundesgericht wies die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

2.1 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG entspricht weitgehend Art. 21 Abs. 1 lit. c des aufgehobenen Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Es handelt sich dabei um eine Norm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten. Sie ist

nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen, und es muss nicht strikt von der zivilrechtlichen Gestaltung ausgegangen werden, die der Steuerpflichtige gewählt hat. Vielmehr haben die Steuerbehörden den Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (Urteil des Bundesgerichts 2A.53/2000 vom 15. August 2000, Pra 2000 Nr. 182 S. 1117, E. 2b, S. 1118, mit Hinweisen).

2.2 Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel gerade kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft von dieser erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen (s. nebst anderen BGE 113 Ib 23 E. 4a S. 27 f.). Dazu gehören insbesondere die in der Lehre und teils in der Rechtsprechung sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen, welche der Gesetzgeber in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ausdrücklich unter dieser Bezeichnung als Bestandteil des steuerbaren Reingewinns von Unternehmungen erwähnt. Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Leistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (Urteile des Bundesgerichts 2A.111/2000 vom 10. November 2000, StE 2001 B 24.4 Nr. 58, E. 2, und 2A.177/1994 vom 13. Dezember 1996, ASA 66 554, E. 3b, S. 559, mit Hinweisen). Derartige Zuwendungen an Anteilsinhaber sind insofern „verdeckte“ Gewinnausschüttungen, als sie bei der Gesellschaft nicht ordnungsgemäss als eigentliche Gewinnverwendung bzw. als das verbucht

werden, was wirtschaftlich gemeint ist (Urteil 2A.232/1995 vom 2. April 1996, ASA 66 458, E. 4a, S. 463, mit Hinweisen; Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], N. 46 zu Art. 20). Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, sodass sie als eine für jenen steuerbare Zuwendung gelten muss, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossenen worden wäre (StE 2001 B 24.4 Nr. 58, E. 2, und ASA 66 554, E. 3c, S. 559, mit Hinweisen).

In dem Sinne stellt das Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär eine gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dessen steuerbarem Einkommen zuzurechnende geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das betreffende Darlehen nur aus dem Grund überhaupt bzw. jedenfalls nur deshalb in einer bestimmten Höhe und zu den konkreten Bedingungen gewährt, weil der Darlehensnehmer Beteiligungsinhaber ist (StE 2001 B 24.2 Nr. 58, E. 2, und ASA 66 554, E. 3c, S. 559; ferner Urteil A.124/1982 vom 25. November 1983, ASA 53 54, E. 3 und folgende, S. 58 ff.).

2.3 Ebenfalls als geldwerte Vorteile, die gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (wie früher gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt) dem Beteiligungsinhaber als steuerbares Einkommen anzurechnen sind, erweisen sich Zuwendungen der Gesellschaft an einen Dritten, sofern die Zuwendung ihren Grund in erster Linie darin hat, dass dieser dem Beteiligungsinhaber nahe steht (vgl. Urteil 2A.315/1991 vom 22. Oktober 1992, ASA 63 145, E. 4a, S. 151; ferner ASA 66 458, E. 7, S. 468; umfassend dazu Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Diss. St. Gallen, Bamberg 1998, S. 287 ff.). Auch bei dieser Konstellation wird auf Grund eines Drittvergleichs untersucht, ob die der dem Beteiligungsinhaber nahe stehenden Person zugehaltene Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss nahe liegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahe stehen würde (vgl. ASA 63 145, E. 4b, S. 152).

Grundsätzlich ist eine in diesem Sinne ungewöhnliche Leistung steuerrechtlich dem Beteiligungsinhaber unabhängig davon zuzurechnen, ob es sich beim Nahestehenden um eine natürliche oder um eine juristische Person handelt. Der Beteiligungsinhaber ist auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufliessen (vgl. BGE 113 Ib 23 E. 3a S. 26 f., ASA 66 458, E. 7; Reich, a.a.O., N. 52 zu Art. 20 DBG; s. auch Gehrig, a.a.O., S. 304 ff.). Die Erbringung einer Leistung durch eine Aktiengesellschaft an eine von ihrem Aktionär beherrschte andere Aktiengesellschaft darf, bei fehlender

geschäftsmässiger Begründetheit, grundsätzlich zur Besteuerung des Aktionärs führen (Reich, a.a.O.; N. 52 zu Art. 20 DBG).

3.

3.1 Keiner Erörterung bedarf die Frage, ob die S. AG, die Darlehensnehmerin, eine der Beschwerdeführerin nahe stehende Dritte war. Es handelte sich dabei um eine Gesellschaft, deren Aktienkapital die Beschwerdeführerin zu 100 % besass. Damit beruft sie sich übrigens zu Unrecht darauf, dass sie – sofern bei ihr die übrigen Voraussetzungen für eine Besteuerung gegeben wären – Empfängerin von bloss der Hälfte der geldwerten Leistung gewesen sei (Beschwerdeschrift S. 6 Ziff. 7); indem sie alleinige Inhaberin der Darlehensnehmerin war, floss ihr die in der Gewährung und anschliessenden Abschreibung des Darlehens bestehende Leistung vollumfänglich zu.

Vor Bundesgericht zu Recht nicht mehr bestritten wird sodann von der Beschwerdeführerin, dass sie eine besondere Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsgestaltung der J. AG hat bzw. hatte (vgl. hierzu die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid, E. 3b S. 7 f.). Eine derartige beherrschende Stellung kann, im Zusammenhang mit weiteren Kriterien, ein Indiz dafür sein, dass es sich bei der Leistung an den nahe stehenden Dritten letztlich um eine geldwerte Vorteilszuwendung an den Aktionär im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG handelt (vgl. Gehrig, a.a.O., S. 53; s. zum Beispiel Konstellation im Urteil 2A.552/1998 vom 21. September 1999, RDAT 2000 I N. 13t S. 653, E. 2c).

3.2 In der Beschwerde wird jedoch bestritten, dass das Darlehensgeschäft zwischen der J. AG und der S. AG nur wegen der Aktionäreigenschaft (bzw. wegen der beherrschenden Stellung) der Beschwerdeführerin bei der J. AG zustande gekommen bzw. in dieser Form (vollständige Abschreibung) abgewickelt worden sei. Ferner wird geltend gemacht, dass jedenfalls eine Besteuerung in der Veranlagungsperiode ... (Bemessungsjahre 19.. und 19..) unzulässig sei, weil der Vermögenszufluss im Zeitpunkt der Darlehensgewährung (September 19..) erfolgt sei und damit in der vorausgehenden Veranlagungsperiode hätte erfasst werden müssen, sofern ein solcher der Beschwerdeführerin steuerrechtlich überhaupt zugerechnet werden könne.

3.2.1 Ob die Darlehensgewährung insgesamt geschäftsmässig begründet war, bestimmt sich, wie vorne dargelegt (E. 2.2), auf Grund eines Drittvergleichs, wobei die Umstände des Geschäfts in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen sind. Als Kriterien, die dafür sprechen, dass ein Dritter das Darlehen nicht gewährt hätte, fallen unter anderem in Betracht: Höhe der Darlehenssumme im Verhältnis zu den eigenen Mitteln der Darlehensnehmerin, Darlehenszinsen werden nicht bezahlt bzw. jeweilen zum Kapital geschlagen, Gewährung (bzw. die Verwendung) des Darlehens steht mit dem statutarischen Zweck der darlehensgebenden Gesellschaft in keinerlei Zusammenhang, fehlende Bonität der Schuldnerin, Fehlen von Sicherheiten und von Bestimmungen über die Rückzahlung des Darlehens, tatsächlich fehlende Rückzahlung (angefochtener Entscheid S. 5, mit Hinweisen; s. André Rouiller, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen, in ASA 55 3, S. 8 f.).

Der S. AG wurden nebst demjenigen von der J. AG auch weitere Darlehen gewährt. Insbesondere bestand einerseits ein Darlehen der Beschwerdeführerin von Fr. 400 000.--, und daneben erhielt die S. AG ein Bankdarlehen von Fr. 650 000.--. In der Folge entrichtete die S. AG den mit der J. AG vereinbarten Zins nicht, vielmehr wurde die Zinsforderung zur ursprünglichen Darlehensforderung geschlagen. Per Ende 19.. musste das Anlagevermögen massiv herabgesetzt werden. Für das (nur unwesentlich – vermutlich durch Rückzahlungen, näheres ergibt sich aus den Darstellungen in den Rechtsschriften nicht – verminderte) Bankdarlehen (per Ende 19.. noch Fr. 585 000.--) blieb allein deshalb genügend Deckung, weil die Darlehen sowohl der Beschwerdeführerin als auch der J. AG auf Null abgeschrieben wurden.

Es muss davon ausgegangen werden, dass die S. AG angesichts der finanziellen Verhältnisse (Eigenkapital von Fr. 150 000.--, erheblicher Fremdfinanzierungsbedarf) das für die Aufnahme ihres Betriebs erforderliche Bankdarlehen von Fr. 650 000.-- nur darum aufnehmen konnte, weil Fremdkapital zusätzlich von anderer Seite, insbesondere auch von der J. AG, zur Verfügung gestellt wurde. Dass das Darlehen von letzterer erwirkt werden konnte, ist offensichtlich darauf zurückzuführen, dass die Beschwerdeführerin massgeblich Einfluss auf deren Geschäftstätigkeit hatte, dies umso mehr, als ein Zusammenhang zwischen Darlehengewährung und Geschäftszweck der J. AG nicht ersichtlich ist. Die Bonität der Darlehensnehmerin wurde insofern durch das Zusammenwirken der J. AG mit der Beschwerdeführerin gewährleistet. Diese Umstände reichen indessen zur Annahme einer Darlehenssimulation nicht aus. Dagegen spricht vor allem die Gewährung des Bankdarlehens.

Und es kann der Beschwerdeführerin nicht unterstellt werden, sie habe bereits zum Zeitpunkt der Gründung der S. AG vorausgesehen, dass deren Geschäftsgang eine Abschreibung des Darlehens würde erforderlich werden lassen; eine derartige Entwicklung konnte für sie schon darum nicht wünschbar sein, weil sie selber ein Darlehen in der Höhe von Fr. 400 000.-- zur Verfügung gestellt hatte. Für den Zeitpunkt der Darlehensgründung ist jedenfalls (noch) kein genügend nachvollziehbarer Beweggrund der Beschwerdeführerin ersichtlich, darauf hinzuwirken, dass die J. AG auf die Darlehensforderung verzichten sollte. Die kantonalen Behörden, definitiv auch das Verwaltungsgericht, haben, anders als die Beschwerdeführerin dies darzustellen versucht, die These der Simulation schliesslich fallen gelassen.

Die erwähnten Umstände der Darlehensgewährung sind jedoch bei der Beurteilung der weiteren Entwicklung zu berücksichtigen. Obschon die S. AG schon bald nach der Betriebsaufnahme in Schwierigkeiten geriet, verzichtete die J. AG auf jede Art von Sicherstellung; sie liess vielmehr sogar die Zinsforderung stehen. Um die Darlehensnehmerin wieder ins finanzielle Gleichgewicht zu bringen, akzeptierte sie schliesslich, in Abstimmung mit der Beschwerdeführerin, eine vollständige Abschreibung der Darlehensforderung. Wie dies die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausdrückt, hat sie dadurch zusammen mit der Beschwerdeführerin die Darlehensnehmerin saniert. Während dies für die Beschwerdeführerin als Alleinaktionärin der Darlehensschuldnerin nahe lag, gab es für sie selber keinen nachvollziehbaren Grund für eine derartige Handlungsweise. Als an der S. AG nicht beteiligte Gesellschaft hatte die J. AG ebenso wenig Anlass für einen vollständigen

Forderungsverzicht wie die Bank, deren Darlehensforderung durch ihr Zusammenwirken mit der Beschwerdeführerin vollständige Deckung erhielt. Selbst wenn das Festhalten an der Darlehensforderung zum Konkurs der S. AG geführt hätte, hätte sie jedenfalls eine selbst in Berücksichtigung der Konkurskosten nicht völlig zu vernachlässigende Konkursdividende erzielen können; warum eine nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführte Gesellschaft ihre Forderung vollumfänglich abschreiben sollte, um das Weiterbestehen der Darlehensschuldnerin zu ermöglichen und dadurch den Bestand der Forderung einer anderen Darlehensgläubigerin in vollem Umfang zu garantieren, ist nicht nachvollziehbar.

Die Abschreibung des Darlehens erfolgte somit ausschliesslich im Interesse der der Beschwerdeführerin gehörenden Darlehensschuldnerin, mithin im Interesse der Beschwerdeführerin. Sämtliche Voraussetzungen dafür, die abgeschriebene Forderung in vollem Umfang ihr als Einkommen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG aufzurechnen, sind erfüllt.

3.2.2 Da der Darlehensvertrag zum Zeitpunkt seiner Begründung nicht simuliert war, erübrigen sich Erwägungen darüber, ob im Falle der Simulation eines Darlehens zwischen zwei Gesellschaften, die von der gleichen Person gehalten bzw. beherrscht werden, die Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber zwingend auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung hin vorzunehmen wäre (vgl. ASA 53 54, E. 8, S. 64 f.); die entsprechenden Ausführungen der Beschwerdeführerin stossen ins Leere.

Vorliegend sind die massgeblichen Vorgänge in der Sanierung der Darlehensnehmerin zu erblicken, welche erst durch die Abschreibung der Darlehensforderung bewirkt wurde. Der Beschwerdeführerin ist damit eine auf ihre Eigenschaft als Beteiligungsinhaberin zurückzuführende Leistung – selbst aus ihrer Sicht bzw. nach ihrem in dem Sinn zu Tage tretenden eindeutigen Willen (vgl. Reich, a.a.O., N. 48 zu Art. 20) – definitiv erst gegen Ende des Jahres 19.. zugeflossen. Es ist nicht nur nahe liegend, sondern erscheint vielmehr geboten, für die steuerrechtliche zeitliche Zuordnung auf den Zeitpunkt der Abschreibung des Aktivpostens in der Bilanz der J. AG abzustellen (StE 2001 B 24.4 Nr. 58, E. 3 f.; vgl. ASA 66 554, E. 5d, S. 562). Was die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aus dem Umstand ableiten will, dass die Steuerbehörden schon zum Zeitpunkt, als sie die J. AG für die Steuerjahre 19.. und 19.. (Bemessungsjahr unter anderem 19..) veranlagten, von der Abschreibung des Darlehens Kenntnis gehabt hätten (Beschwerdeschrift Ziff. 6 S. 5 f.), ist unerfindlich. Abgesehen davon, dass sie dabei – zu Unrecht – davon ausgeht, der Besteuerung liege die Annahme einer Simulation zugrunde, ist nicht entscheidend, was die Steuerbehörden mehrere Jahre nach den tatsächlichen Vorgängen wussten. Vielmehr kommt es, wie dargelegt, darauf an, ab welchem Zeitpunkt die an der Geschäftsabwicklung Beteiligten, vorab die Beschwerdeführerin selber, den Zufluss der Leistung bewusst und definitiv bewirkt haben.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 2. April 2002 i.S. B. (StKE 70/01)

Besteuerung von Kapitalleistungen aus der Säule 3a bei überhöhten Beitragszahlungen (§ 26 Abs. 7 aStG; Art. 38 Abs. 2 DBG)

Hat eine Jahreseinlage in die Säule 3a die nach Art. 7 Abs. 1 BVV 3 zulässige Höhe überschritten, so ist die Vorsorgeeinrichtung verpflichtet, die zuviel bezahlten Beiträge zurückzuerstatten. Unterlässt der Beitragszahler deren Rückforderung, unterliegen diese bei der Kapitalauszahlung derselben (gesonderten) Besteuerung wie die übrigen Kapitalleistungen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Kapitalleistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) unterliegen einer gesonderten Besteuerung. Gemäss dem für die hier massgebende Steuerperiode 2000 anwendbaren § 26 Abs. 7 aStG wird die Steuer zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung

ausgerichtet würde. Bundessteuerlich wird die Steuer zu einem Fünftel der ordentlichen Tarife berechnet (Art. 38 Abs. 2 DBG).

Umstritten ist vorliegend, ob die ausbezahlte Kapitalleistung ganz oder bloss teilweise der Besteuerung unterliegt. Während die Veranlagungsbehörde in der angefochtenen Verfügung die gesamten im Jahr 2000 ausbezahlten Kapitalleistungen in Höhe von insgesamt Fr. 415 100.-- besteuert hat, machen die Steuerpflichtigen sinngemäss geltend, die Höhe der steuerbaren Leistung richte sich danach, inwieweit die einbezahlten Beiträge seinerzeit bei der ordentlichen Einkommensbesteuerung in Abzug gebracht werden konnten (§ 22 Abs. 1 lit. h aStG und Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG). Demzufolge sei von einer steuerbaren Leistung von Fr. 311 771.-- auszugehen. Zu diesem Betrag seien Fr. 9 648.-- an Zinserträgen aus den steuerlich nicht anerkannten Beiträgen zu addieren, was eine steuerbare Kapitalabfindung von insgesamt Fr. 321 419.-- ergebe.

Richtig ist, dass insbesondere Selbstständigerwerbende, welche ihre Bücher auf Ende des Kalenderjahres abschliessen, die Höhe ihres steuerbaren Einkommens aus Erwerbstätigkeit und dementsprechend auch die nach Art. 7 Abs. 1 BVV 3 zulässige Höhe der Jahreseinlage naturgemäss im Voraus nur schätzen können. Die Gefahr einer überhöhten Beitragszahlung ist in diesen Fällen systemimmanent (Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 28.6.1999 [StPS 1999, S. 70 ff.] unter Hinweis auf Maute/Steiner, Steuern und Versicherungen, Muri/Bern 1992, S. 130). Stellt sich nachträglich heraus, dass eine überhöhte Beitragszahlung geleistet wurde, besteht die sachgerechte Korrektur dieses Vorganges indessen nicht darin,

die allenfalls erst Jahrzehnte später erfolgende Kapitalauszahlung steuerlich zu begrenzen.

Hat eine Jahreseinlage in die Säule 3a die nach Art. 7 Abs. 1 BVV 3 zulässige Höhe überschritten, so ist die Vorsorgeeinrichtung vielmehr verpflichtet, den zuviel bezahlten Beitrag zurückzuerstatten. Die Steuerbehörde bescheinigt zu diesem Zweck, in welchem Umfang überhöhte Beiträge geleistet worden sind und rechnet diese dem steuerbaren Vermögen auf. Dies gilt selbst insoweit, als eine überhöhte Beitragszahlung nicht vom einen ins andere Bemessungsjahr derselben Bemessungsperiode verschoben werden kann (Entscheid der Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 28.6.1999, a.a.O.). Der erwähnten Gefahr überhöhter Beitragszahlungen insbesondere bei Selbstständigerwerbenden wird im Übrigen dadurch Rechnung getragen, dass kein auf dem zurückerstatteten Betrag errechneter Zins im Einkommen aufgerechnet wird (so Konferenz staatlicher Steuerbeamter/Kommission BVG, Muri/Bern 1992, Anwendungsfall Nr. 46).

Diese Regelung, also die Rückerstattung der zuviel bezahlten Beiträge, ist deshalb geboten, weil sich die Steuerprivilegien der Säule 3a nicht in der Abzugsfähigkeit der Beitragszahlungen bei der Einkommenssteuer erschöpfen. Insbesondere werden während der Dauer des Vorsorgeverhältnisses auch die anfallenden Zinserträge der ordentlichen Einkommensbesteuerung entzogen. Wenn die Einsprecher diesbezüglich den Vorschlag unterbreiten, die Zinserträge auf den zuviel bezahlten Beiträgen im Zeitpunkt der Kapitalabfindung „als Einkommen zu versteuern“, und diese

den einkommenssteuerlich zum Abzug zugelassenen Beiträgen hinzurechnen wollen, so übersehen sie, dass für eine derartige „Nachbesteuerung“ von Zinserträgen aus bereits besteuertem Vermögen keine gesetzliche Grundlage besteht. Denn die Möglichkeit der gesonderten Besteuerung beschränkt sich auf Kapitalleistungen, welche „aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge“ stammen (§ 26 Abs. 7 aStG; Art. 38 Abs. 2 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 DBG), wozu die überhöhten Beitragszahlungen inkl. den daraus fliessenden Zinserträgen eben gerade nicht gehören. Zudem würde auf diese Weise immer noch eine systematisch betriebene überhöhte Beitragszahlung steuerlich belohnt, was selbstredend nicht Sinn der gesetzlichen Begrenzung der Beitragshöhe sein kann.

Mit der dargestellten Verpflichtung der Vorsorgeeinrichtungen zur Rückerstattung der zu hoch ausgefallenen Beitragszahlungen ist die Korrelation zwischen der Besteuerung der Kapitalleistung einerseits und der Abzugsfähigkeit der Einlagen andererseits gewährleistet. Es besteht demnach auch aus dieser Sicht kein Bedarf, bei der Säule 3a von einer vollen Besteuerung der Kapitalleistungen abzusehen, wie dies im Bereich der 2. Säule für die sogenannte Übergangsgeneration vorgesehen ist (vgl. § 236 StG, Art. 204 DBG). Angesichts der dargestellten Missbrauchsmöglichkeiten ist der Umstand, dass der Gesetzgeber bei der Säule 3a von einer analogen Regelung abgesehen hat, vielmehr als qualifiziertes Schweigen zu werten (so Entscheid der Kantonalen Steuerrekurskommission Basel-Landschaft vom 23.4.1991, in: Steuer-Revue 1992, S. 96 ff.).

Aus den dargelegten Gründen ist grundsätzlich unerheblich, weshalb die Beiträge in die Säule 3a bei der ordentlichen Einkommensbesteuerung

nicht in Abzug gebracht werden konnten (so auch Verwaltungsgericht Freiburg, FZR 1999, S. 364 f. Nr. 58). Dies bedeutet insbesondere, dass auch Beiträge, welche in der Bemessungslücke 1999/2000 (Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung per 1.1.2001) erfolgten, im Zeitpunkt der Auszahlungen der vollen Besteuerung unterliegen (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 22 N 15: "Kapitalzahlungen ... sind ... vollumfänglich und ungeachtet deren Bezeichnung steuerbar").

Bleibt auf Grund der Rückforderbarkeit überhöhter Beitragszahlungen in die Säule 3a für eine spätere Kürzung der steuerbaren Kapitalabfindung kein Raum, so kann auch offen bleiben, weshalb die Einsprecher vorliegend die Rückforderung der zuviel bezahlten Beiträge unterlassen haben. Die Einsprache ist somit abzuweisen.

3. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 30. Juli 2002 i.S. A. (StKE 102/01)

Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft; Zeitpunkt der Zwischenveranlagung des Unternehmers infolge Berufswechsels (§ 70 Abs. 1 aStG; Art. 46 Abs. 1 DBG). Beginn der Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft

Für Umwandlungen von Personenunternehmungen in Kapitalgesellschaften, welche vor dem 1.1.2001 vollzogen wurden, ist an der bisherigen Praxis festzuhalten, wonach die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft mit dem Handelsregistereintrag (und nicht am weiter zurückliegenden Gründungstag der Gesellschaft bzw. am Stichtag der Übernahmebilanz) beginnt und entsprechend die Zwischenveranlagung der betroffenen Unternehmer auf dieses Datum hin vorzunehmen ist.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Gemäss § 70 Abs. 1 lit. d aStG bzw. Art. 45 lit. b DBG wird eine Zwischenveranlagung u.a. durchgeführt bei dauernder und wesentlicher

Änderung der Erwerbsgrundlagen infolge Berufswechsels. Schulbeispiel für den Berufswechsel bildet der Übergang von der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit oder umgekehrt. Vorzunehmen ist die Zwischenveranlagung auf den Zeitpunkt der Veränderung der Erwerbsgrundlagen hin (vgl. § 70 Abs. 1 aStG bzw. Art. 46 Abs. 1 DBG).

Vorliegend ist unbestritten, dass die Einsprecherin mit der 19.. durchgeführten Umwandlung ihrer Einzelfirma in die ... AG einen Berufswechsel vollzogen und damit einen Zwischenveranlagungsgrund verwirklicht hat. Umstritten ist hingegen, ob dieser Berufswechsel im Zeitpunkt des Handelsregistereintrages der ... AG (...) stattgefunden hat oder ob insoweit auf die im Sacheinlagevertrag vereinbarte Übernahme der Aktiven und Passiven der Einzelfirma per ... abzustellen ist.

Festzuhalten ist zunächst, dass nach der bisher im Kanton Schwyz geltenden Praxis bei der Umwandlung einer Personenunternehmung (Einzelfirma oder Personengesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft generell der Tag des Handelsregistereintrages, mithin der Erwerb der Rechtspersönlichkeit (vgl. für die AG Art. 643 OR) für den Beginn der Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft und damit auch für den Berufswechsel des Unternehmers massgebend war (vgl. StKE vom 15.5.2000 i.S. H.). Der Praxis anderer Steuerverwaltungen, welche ausnahmsweise eine Vorverlegung des Beginns der Steuerpflicht auf den weiter zurückliegenden Gründungstag der Gesellschaft bzw. den Stichtag der Übernahmebilanz akzeptiert haben (vgl. zur zürcherischen Praxis Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I § 13 N 7), ist die Schwyzer Praxis nie gefolgt.

Anlass zur Überprüfung dieser Praxis bot hingegen die im Kanton Schwyz per 1.1.2001 vollzogene Umstellung auf die Gegenwartsbemessung bei natürlichen Personen. Fiel der Zeitraum vom Beginn der Steuerperiode bis zum Zeitpunkt des Handelsregistereintrages im System der Vergangenheitsbemessung in die Bemessungslücke, ist im System der Gegenwartsbemessung bei einer rückwirkenden Umwandlung die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für den Zeitraum zwischen dem Stichtag der Übernahmebilanz und dem Handelsregistereintrag deshalb mit besonderen Schwierigkeiten verbunden, weil beim Unternehmer der Wechsel von der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit buchhalterisch bereits vollzogen ist. Aus Praktikabilitätsgründen lässt deshalb die Schwyzer Praxis seit 1.1.2001 unter gewissen Bedingungen den rückwirkenden Beginn der Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft und damit einhergehend den auf dieses Datum festgesetzten Berufswechsel des Unternehmers zu. Voraussetzung ist, dass die Rückwirkung höchstens 6 Monate beträgt. Ferner muss der Stichtag der Übernahmebilanz dem regulären, alljährlichen Geschäftsabschluss entsprechen und es muss sich um eine steuerneutrale Umwandlung gemäss § 20 StG und Art. 19 DBG handeln (vgl. Treuhänderseminar 2001 der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz, Thema 2: Umwandlung Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft [neue Praxis], S. 7 ff.).

Mit dem Einspracheantrag wird implizit die Frage aufgeworfen, ob die per 1.1.2001 eingeleitete Praxisänderung für frühere Umwandlungen als anwendbar zu erklären ist. Grundsätzlich gefährden indessen sowohl rückwirkende Praxisänderungen wie rückwirkende gesetzgeberische Erlasse die

Rechtssicherheit, enttäuschen Vertrauen und können eine rechtsungleiche Behandlung bewirken (Müller, in: Kommentar zur BV der schweizerischen Eidgenossenschaft I, Art. 4 N 74). Verboten sind deshalb Regelungen, die an ein Ereignis anknüpfen, das vor dem Erlass der Regelung abgeschlossen worden ist (sog. echte Rückwirkung, vgl. BGE 119 Ia 257, Erw. 3a). Entsprechend hat das Bundesgericht bei Steuergesetzen wiederholt festgestellt, eine verpönte Rückwirkung liege vor, wenn die Rechtsfolge der Steuerpflicht an Tatbestände anknüpfe, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen, nicht aber auch dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht nach Tatsachen bestimmt werde, die vor dem Inkrafttreten des Steuergesetzes eingetreten seien (BGE 104 Ib 219).

Vorliegend ergibt sich zunächst, dass der bereits dargestellte Zusammenhang mit der per 1.1.2001 vollzogenen Umstellung auf die Gegenwartsbemessung eigentlich gegen eine Rückwirkung auf die Veranlagungspraxis mit Vergangenheitsbemessung spricht. Überdies gilt es hervorzuheben, dass es hier mit Bezug auf die im Rahmen einer Umwandlung neu gegründete Kapitalgesellschaft um die Frage geht, ob hinsichtlich eines bestimmten Zeitraums überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt oder nicht. Eine Praxisänderung in dem von der Einsprecherin anbegehrten Sinn hätte also zur Folge, dass eine Kapitalgesellschaft hinsichtlich einer bereits abgelaufenen Veranlagungsperiode eine zeitliche Ausdehnung der Steuerpflicht erleiden würde. Eine derartige Rückwirkung wäre aber selbst dann verpönt, wenn sie vom Gesetzgeber legiferiert würde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Steuergesetz, Vorbemerkungen zu Steuergesetz N 68). Mit Blick auf weiter zurückliegende Umwandlungen würde es überdies zu stossenden Rechtsungleichheiten führen,

wenn derselbe Sachverhalt bei verschiedenen Steuersubjekten bloss deshalb unterschiedlich besteuert würde, weil die Veranlagung zufällig früher oder später erfolgt ist. Es ist deshalb an einer einheitlichen Änderung der Rechtslage per 1.1.2001 festzuhalten. Entsprechend muss für alle vor diesem Datum abgeschlossenen Umwandlungen noch die bisherige Praxis anwendbar bleiben (vgl. zur insoweit vergleichbaren Konstellation der Verrechenbarkeit von ausserkantonalen Verlustvorträgen bei Kantonswechseln VGE-SZ vom 22.5.2001, in: StPS 2002, S. 17 ff. [21]).

...

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass für Umwandlungen von Personenunternehmungen in Kapitalgesellschaften, welche vor dem 1.1.2001 vollzogen wurden, an der bisherigen Praxis festzuhalten ist, wonach die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft mit dem Handelsregistereintrag beginnt und entsprechend die Zwischenveranlagung der betroffenen Unternehmer auf dieses Datum hin vorzunehmen ist. In der angefochtenen Verfügung stimmt das Datum der Zwischenveranlagung mit jenem des Handelsregistereintrages überein. Die Einsprache gegen die angefochtenen Verfügungen ist somit abzuweisen.

3. ...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 11. März 2002 i.S. D. Holding AG (BGE 2A.157/2001)

Aufwertung einer Beteiligung; Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Art. 58 DBG)

Die zur Steuerveranlagung eingereichte Handelsbilanz ist von der Steuerbehörde zu berichtigen, wenn einzelne Wertansätze die nach Handelsrecht zulässigen Höchstwerte übersteigen. In diesen Zusammenhang gehört das sog. Anschaffungs- und Kostenwertprinzip, wonach die Bewertung insbesondere von Beteiligungen (Art. 665a OR) nach den historischen Kosten (Art. 665 OR) zu erfolgen hat. Der in der letzteren Bestimmung verwendete Begriff der „Anschaffungskosten" kann sich aber vernünftigerweise nur auf solche Geschäfte beziehen, die zu Marktbedingungen abgewickelt worden sind. Verkaufen Aktionäre Drittbeteilungen unter dem Marktwert an ihre Gesellschaft und leisten damit eine verdeckte Kapitaleinlage, so kann es nicht handelsrechtswidrig sein, wenn anschliessend aufwertungshalber ein Verkauf zu Marktbedingungen nachvollzogen, also ein Bilanzwert eingesetzt wird, der den marktgerechten Anschaffungswert nicht übersteigt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die neu gegründete D. Holding AG (in den Erwägungen als Gesellschaft oder Pflichtige bezeichnet) übernahm für einen Kaufpreis von Fr. 250 000.-- die bislang von ihren drei Gründeraktionären gehaltene Beteiligung an der E. AG. In der Folge teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung der D. Holding AG mit, dass sie den Verkehrswert der Beteiligung an der E. AG im Hinblick auf die Erhebung der Stempelabgabe auf Gesellschafter-Zuschüssen mit Fr. 2 000 000.-- bewerte. Daraufhin erhöhte die D. Holding AG den Aktivbuchwert der Beteiligung um Fr. 1 750 000.--, bei gleichzeitiger Gegenbuchung in einem Passivkonto „Aufwertungsreserve". Die entsprechende Jahresrechnung wurde – auf Antrag der Revisionsstelle – von der Generalversammlung der Gesellschaft vorbehaltlos genehmigt.

Die Veranlagungsbehörde erhöhte den bundessteuerlichen Reingewinn um die gebuchte Aufwertung von Fr. 1 750 000.--. Dagegen erhob die D. Holding AG erfolglos Einsprache und anschliessend Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung gut, bei offenkundigen Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht liege eine Bilanzberichtigungspflicht vor. Die obligationenrechtlichen Buchführungsbestimmungen würden aber eine Aufwertung von Beteiligungen über die Anschaffungskosten hinaus nur dann zulassen, wenn eine Unterbilanz bzw. ein Sanierungsfall vorliege, was hier indessen weder ersichtlich noch behauptet sei. Die genannte Aufwertung sei somit abzulehnen, und dementsprechend die daraus abgeleiteten

steuerlichen Folgen. Das Bundesgericht hiess die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gegen diesen Verwaltungsgerichtsentscheid erhobene Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Laut lit. c derselben Bestimmung sind auch die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (vorbehältlich Art. 64 DBG), unter dem steuerbaren Reingewinn zu erfassen.

b) Wer zum Eintrag seines Geschäftsbetriebes im Handelsregister verpflichtet ist, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes erforderlich sind (Art. 957 OR). Auf Schluss des Geschäftsjahres ist ein Inventar, eine Betriebsrechnung und eine Bilanz zu erstellen (Art. 958 Abs. 1 OR; für die Aktiengesellschaft: siehe Art. 662a OR). Die handelsrechtlich erforderlichen Bücher bilden die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die schweizerische Steuerpraxis knüpft dabei an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Massgeblichkeitsprinzip

der Handelsbilanz), wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Rz 10 f. zu § 37; Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Rz 26 zu § 4; Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, 41; ASA 65, 56; vgl. auch Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000, 194 ff.; Walter Frei, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, 231 ff.; Danielle Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977, 371 ff.)

c) Die von der Pflichtigen und der Vorinstanz geltend gemachten zwingenden Höchstbewertungvorschriften des Handelsrechts beruhen auf dem sog. Vorsichtsprinzip. Schon das allgemeine Buchführungsrecht hält fest, dass in der Bilanz alle Aktiven höchstens nach dem Werte anzusetzen sind, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt (Art. 960 Abs. 2 OR). Im Aktienrecht wird das allgemeine – nun in Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR ausdrücklich erwähnte – Vorsichtsprinzip durch das Imparitätsprinzip ergänzt und präzisiert. Danach dürfen Gewinne nur dann ausgewiesen werden, wenn sie effektiv realisiert worden sind (Realisationsprinzip), während umgekehrt Verluste bilanzmässig zu berücksichtigen sind, sobald sie befürchtet werden müssen, auch vor ihrer Realisierung. Unter dem Gesichtspunkt des Kapitalschutzes ist diese einseitige Ausrichtung unproblematisch, ja erwünscht, stellt sie doch sicher, dass im Zweifel keine Gewinne

ausgewiesen (und allenfalls ausgeschüttet) werden, die in Wirklichkeit gar nicht erzielt worden sind, und dass den Gläubigern demzufolge niemals weniger, allenfalls aber mehr als das ausgewiesene Haftungssubstrat zur Verfügung steht (vgl. insbesondere: Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. Auflage, Bern 1998, Rz 74 f. zu § 16; Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, Rz 230 ff. zu § 50 und Rz 32 ff. zu § 51; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, Rz 830 ff.).

Mit diesen Grundsätzen verbunden ist das sogenannte Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip, das insbesondere auch hinsichtlich der Bilanzierung von Beteiligungen (Art. 665a OR) und Wertschriften (Art. 667 OR) Geltung beansprucht: Die Bewertung hat nach den historischen Kosten zu erfolgen. Während rein buchmässige Verminderungen des Wertes (Abschreibungen und Wertberichtigungen) erlaubt und notwendig sind, sind rein buchmässige Zuschreibungen mit ganz wenigen Ausnahmen (insbesondere Art. 670 OR) verboten. Art. 670 Abs. 1 OR hat folgenden Wortlaut: „Ist die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt, so dürfen zur Beseitigung der Unterbilanz Grundstücke oder Beteiligungen, deren wirklicher Wert über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gestiegen ist, bis höchstens zu diesem Wert aufgewertet werden. Der Aufwertungsbetrag ist gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen“ (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., Rz 302 ff. zu § 50; Böckli, a.a.O., Rz 926 ff.; Urs Duttweiler-Kärcher, Aufwertungen von Grundstücken und Beteiligungen, Der Treuhandexperte 1994/II, S. 52 ff.; Stephan Dekker, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen im neuen Aktienrecht, in: Walter R. Schluep/Peter R. Isler

(Hrsg.), Neues zum Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Zürich 1993, 97 ff.; Marc Bauen, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen aus steuerrechtlicher Sicht, Zürich 1998; Thomas Schaad, Die Aufwertung von Liegenschaften und Beteiligungen, Zürich 1986; Carl Helbling, Das Problem der Aufwertung von Aktiven, Schweizerische Aktiengesellschaft 1980, 112 f.).

d) Während die handelsrechtlichen Buchungs- und Bewertungsgrundsätze Höchstwerte festlegen und die Betriebswirtschaftslehre nach den „richtigen" Werten sucht, zielt das Steuerrecht auf die Erfassung des periodengerechten Gewinnes und fixiert dementsprechend Bewertungsuntergrenzen. Daraus ergibt sich, dass die zur Steuerveranlagung eingereichte Handelsbilanz von der Steuerbehörde unter zwei Gesichtspunkten überprüft und gegebenenfalls korrigiert werden muss: Sie ist zu berichtigen, wenn einzelne Wertansätze die nach Handelsrecht zulässigen Höchstwerte übersteigen, aber auch, wenn die bilanzierten Werte die steuerrechtlich zulässige Wertgrenze unterschreiten (vgl. zum Ganzen: Reich, a.a.O., S. 47 f. u. 104 f.; Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 1, Rz 2.234, S. 53 f.; Helbling, a.a.O., S. 118; Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., Rz 74 f. zu § 16; Bauen, a.a.O., 148 f.; Cagianut/Höhn, a.a.O., Rz 63 f. zu § 4; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Rz 32 f. zu Art. 58 DBG, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Basel usw. 2000).

3. Vorliegend ist die von der Gesellschaft vorgenommene Bilanzkorrektur auf einen Stempelsteuerentscheid der Eidgenössischen Steuer-

verwaltung zurückzuführen. Diese hat die eingebrachte Beteiligung gemäss Art. 8 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.10) zum Verkehrswert eingeschätzt und sie im Differenzbetrag zum Übernahmepreis, d.h. in der Höhe von Fr. 1 750 000.--, als einen der Emissionsabgabe unterliegenden Aktionärszuschuss eingestuft (Art. 5 Abs. 2 lit. a i.V.m. Art. 5 Abs. 1 lit. a StG; vgl. auch Beat Walker/Christoph Busin, Die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben, Zürich 1998, 125 und 136; Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Auflage, Basel/Therwil 2000, 23 und 134 f.).

a) Die streitige Bilanzkorrektur verstösst nicht gegen zwingende handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften. Grundlegend kann mit Reich (Vorteilszuwendungen, a.a.O., 627) festgehalten werden, dass die Offenlegung einer verdeckten Kapitaleinlage eine Verbreiterung der Eigenkapitalbasis und somit eine Vermögensvermehrung bewirkt, die keine Gläubiger- oder Aktionärsinteressen gefährdet. Das hat insbesondere hier zu gelten, wo die von den Steuerbehörden vorgenommene Festlegung des Verkehrswerts unbestritten und von der Gesellschaft auch in den folgenden Jahren als wirklichkeitsgerecht übernommen worden ist. So ist unter dem Gesichtspunkt des Kapitalschutzes nicht zu befürchten, dass den Gläubigern weniger als das ausgewiesene Haftungssubstrat zur Verfügung stehen könnte, weil Vermögenswerte ausgewiesen worden wären, die in Wirklichkeit gar nicht bestehen.

Der Begriff der „Anschaffungskosten“ im Sinne von Art. 665/665a, 667 und 670 OR kann sich vernünftigerweise nur auf solche Geschäfte

beziehen, die zu Marktbedingungen abgewickelt worden sind. Demgemäss gibt es in der Bilanzierungspraxis Fälle, in denen sich das Niedrigstwertprinzip gar nicht angemessen anwenden lässt, so etwa bei der Schenkung von Aktiven, wo die Verbuchung zu einem vorsichtig ermittelten Verkehrswert zugelassen wird (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, a.a.O., Band 1, Rz 2.232, S. 52). Dasselbe kann insbesondere für geldwerte Leistungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Anteilsinhabern gelten. Vorliegend wäre es aktienrechtlich denn auch nicht zu beanstanden gewesen, den Beteiligungsverkauf wie unter unbeteiligten Dritten abzuschliessen und die eingebrachten Aktiven zu ihrem Verkehrswert auszuweisen. Wäre eine solche Verbuchung aber zulässig gewesen, so kann sie nicht dadurch handelsrechtswidrig werden, dass sie auf Grund des Einschreitens der Steuerbehörden aufwertungshalber nachvollzogen und dabei ein Bilanzwert eingesetzt wird, der den marktgerechten Anschaffungswert nicht übersteigt (vgl. zum Ganzen insbesondere Duttweiler-Kärcher, a.a.O., 52 u. 60; Bauen, a.a.O., 159 ff.; Böckli, a.a.O., Rz 1141 ff.; Cagianut/ Höhn, a.a.O., Rz 62 ff. zu § 14; Reich, Realisation, a.a.O., 96 f. und 117 ff.).

Insgesamt besteht somit kein Grund, die Gesellschaft bei ihrem unterbewerteten Einbringungspreis zu behaften, zumal durch ein Abstellen auf den – hier von niemandem bestrittenen – wirklichen Wert niemand geschädigt wird. Es ist nicht ersichtlich, warum die den Stempelsteuerentscheid umsetzende und in der Folge jeweils von den zuständigen Gesellschaftsorganen genehmigte Bilanz für die Steuerbehörden auf Grund des Massgeblichkeitsprinzips nicht verbindlich sein sollte.

b) Im Recht der direkten Bundessteuer ist der von der Stempelsteuer erfasste Aktionärszuschuss als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren. Dabei sehen die Steuerbehörden im Allgemeinen davon ab, die Unterbewertung der eingebrachten Beteiligung zu korrigieren; sie stützen sich auf den zwischen den Vertragsparteien festgelegten Verkaufspreis und lassen die stillen Reserven vorerst noch unbesteuert. Diesfalls muss sich die betroffene Gesellschaft aber auf Grund des Massgeblichkeitsprinzips auch in den folgenden Jahren bei den einmal gewählten Buchansätzen und somit ihrer Unterbewertung behaften lassen; insbesondere kann sie sich anlässlich einer späteren Realisation nicht mit historischen Argumenten gegen die Gewinnverwirklichung zur Wehr setzen; die bei der Einbringung entstandenen stillen Reserven werden im Realisierungszeitpunkt oder bei der Auflösung der Gesellschaft als ihr Gewinn besteuert. In bestimmten Fällen dagegen wird die mit der verdeckten Kapitaleinlage verbundene Unterbewertung für die direkte Bundessteuer korrigiert, namentlich dann, wenn die Unterbewertung es dem veräussernden Anteilsinhaber ermöglichen würde, der Besteuerung eines an sich steuerbaren und im Zeitpunkt des Beteiligungsübergangs realisierten Kapitalgewinns zu entgehen (zum Ganzen: vgl. Danielle Yersin, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, Diss. Lausanne 1977, 108 ff.; dies., Quelques réflexions sur l'apport de biens à une entreprise, ASA 49, 175 ff.; Peter Brülisauer/ Stephan Kuhn, a.a.O., Rz 80 ff. zu Art. 58 DBG; Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Band I, Rz 71 ff. zu § 18; Ernst Känzig, Die Sacheinlage nach Aktien- und nach Steuerecht, in: Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Basel 1983, 52 ff.; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 609 ff.).

Gesamthaft ergibt sich somit, dass die von der Gesellschaft vorgenommene Neugestaltung ihrer Bilanz im Einklang mit den steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätzen steht. Das Abstellen auf den Verkehrswert legt nicht nur die getätigte Kapitaleinlage als solche offen. Es entspricht auch dem Prinzip des „dealing at arm's length" oder Drittvergleichs, das eine Gesellschaft dazu verpflichtet, die Einbringung von Beteiligungen wie auch die anderen Rechtsgeschäfte mit ihren Anteilsinhabern grundsätzlich zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (vgl. insbesondere StE 2000 B 24.4, 55, E. 4a; StE 1999 A 24.34, 3 / StR 54, 1999, 679, E. 6c; ASA 65, 51 / StE 1995 B 72.11, 3, E. 3b).

c) Dementsprechend ist nicht weiter zu prüfen, ob die Pflichtige die steuerbehördliche Höherbewertung nur irrtümlich übernommen hat oder ob ihre jetzige Argumentation rechtsmissbräuchlich ist. Ebenso kann es nicht darauf ankommen, ob die in den Folgejahren vorgenommene Umbenennung der „Aufwertungsreserve" in „Agio aus Kapitalerhöhung" wirklich einer Korrektur der 1995 bilanzierten Buchungen entsprach.

4. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 23. April 2002 i.S. Ehegatten M. (StKE 57/01)

Ermessensveranlagung (§ 59a Abs. 2 aStG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG); Durchführung des Einspracheverfahrens nach fristgerechter Nachholung versäumter Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren; Branchenvergleich

Bei einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit grundsätzlich auf zwei Arten nachweisen: Er kann einerseits den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen, womit die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung entfallen und die Steuerfaktoren im Sinne einer Rückkehr zur ordentlichen Veranlagung eingeschätzt werden. Der Unrichtigkeitsbeweis ist innerhalb der Einsprachefrist anzutreten. Ist dies nicht möglich, so steht dem Einsprecher andererseits der Nachweis offen, dass die getroffene Ermessenseinschätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Infolge Nichteinreichung der Steuererklärung wurden die Ehegatten M. für die Steuerperiode 1999/2000 ermessensweise veranlagt. Im darauf angestrengten Einspracheverfahren reichten die Einsprecher ihre Steuererklärung 1999/2000 einschliesslich der erforderlichen Belege und Jahresabschlüsse ein. Allerdings konnten die Einsprecher im Vorverfahren gemäss § 75 aStG ihre Bareinnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nicht lückenlos nachweisen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die Einsprecher beantragen eine Veranlagung der Steuern 1999/2000 gemäss der nachträglich eingereichten Steuererklärung. Dabei sind jedoch die besonderen Verfahrensvorschriften für die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation zu berücksichtigen.

a) aa) Gemäss § 59a Abs. 2 aStG kann bei einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen im Anfechtungsverfahren nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, geltend gemacht werden bzw. gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG die Ermessenstaxation nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige kann die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung grundsätzlich auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen; da-

mit entfallen die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können. Ist ihm dies nicht möglich, so bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch steht ihm noch der Nachweis offen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist.

Zielt der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung auf die Aufhebung der angefochtenen Ermessensveranlagung im Sinne der Rückkehr zur ordentlichen Veranlagung ab, so ist erforderlich, dass die mit der Unabklärbarkeit verbundene Ungewissheit des Sachverhalts, welche zur Schätzung der nicht einwandfrei feststellbaren Steuerfaktoren oder von Teilen davon geführt hat, beseitigt wird. Weil die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde erloschen ist, obliegt es dem Steuerpflichtigen, von sich aus die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die Veranlagungsbehörde den materiell wahren Sachverhalt beweismässig ermitteln und gestützt hierauf die Steuerfaktoren im Einspracheentscheid einwandfrei festsetzen kann. Der Unrichtigkeitsnachweis ist in der Einspracheschrift – mithin innerhalb der Einsprachefrist – anzutreten. Hat der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren nicht gehörig mitgewirkt, so muss er mit der Einsprache die Erfüllung der versäumten Verfahrenspflichten nachholen, beispielsweise die nicht abgegebene Steuererklärung oder den nicht beigelegten Lohnausweis einreichen oder die unterlassenen Auskünfte erteilen. Dabei müssen die versäumten Mitwirkungshandlungen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Nur unter diesen umschriebenen Bedingungen ist der Unrichtigkeitsnachweis formell gehörig angetreten. Alsdann lebt die amtliche Untersuchungspflicht

wieder auf und hat die Veranlagungsbehörde im Rahmen ihrer Untersuchung die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise abzunehmen; andernfalls gilt der Unrichtigkeitsnachweis ohne weiteres, vorbehältlich der Überprüfung der Höhe der Schätzung, als gescheitert.

Kann der Sachverhalt in der behördlichen Untersuchung beweismässig ermittelt werden und lassen sich gestützt darauf die Steuerfaktoren einwandfrei feststellen, ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Erweist sich der Sachverhalt aber auch nach Abschluss der Untersuchung als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden und kann einzig noch die Höhe der Schätzung überprüft werden (vgl. zum Ganzen Zweifel, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 132 N 38-50, mit weiteren Hinweisen).

bb) Im vorliegenden Verfahren haben die Einsprecher mit ihrer Eingabe vom ... zugleich die unterlassenen Mitwirkungspflichten, nämlich die Einreichung der Steuererklärung 1999/2000 mit den erforderlichen Jahresabschlüssen 1997 und 1998 (vgl. § 61 Abs. 1 und § 62 Abs. 1 aStG bzw. Art. 124 Abs. 1 und Art. 125 Abs. 2 DBG), vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt. Aus diesem Grund ist die Untersuchungspflicht der Einsprachebehörden wieder aufgelebt. Im Laufe der nachfolgenden Untersuchung im Vorverfahren gemäss § 75 aStG hat sich jedoch herausgestellt, dass die Jahresrechnungen inhaltlich nicht ordnungsgemäss abgefasst wurden, indem die Bareinnahmen nicht erfolgswirksam verbucht waren. In der darauf hervorgerufenen Auflage der Veranlagungsbehörde machten die Einsprecher geltend, die nicht korrekt verbuchten

Bareinnahmen seien aus hierfür eingereichten Bankbelegen ersichtlich, sodass eine ordnungsgemässe Veranlagung trotz nicht korrekter Jahresrechnungen möglich sei.

Dieser Ansicht der Einsprecher ist jedoch zu widersprechen. Eine nicht korrekt abgefasste Jahresrechnung kann nicht durch einzelne Bankbelege wieder gutgemacht werden. Denn daraus ist nicht das Total aller vereinnahmten Netto-Barbeträge (Bruttobarbetrag ./. ausstehende Kreditorenrechnungen) ersichtlich, insbesondere, weil mit den eingereichten Bankbelegen nicht abschliessend bewiesen wird, dass alle vereinnahmten Barbeiträge auf das Privatkonto der Einsprecher einbezahlt wurden. Folglich konnte der Sachverhalt in der behördlichen Untersuchung beweismässig nicht abschliessend ermittelt werden und liessen sich gestützt darauf die Steuerfaktoren nicht einwandfrei feststellen. Erweist sich der Sachverhalt aber auch nach Abschluss der Untersuchung als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden und kann einzig noch die Höhe der Schätzung überprüft werden (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 132 N 50).

b) aa) Besteht die angefochtene Ermessensveranlagung grundsätzlich fort, ist die Veranlagungsbehörde dennoch verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen. Dabei ist der Aktenstand bei Fällung des Einspracheentscheids massgebend, weshalb insbesondere die im Verfahren gewonnenen neuen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind. Dabei kann die angefochtene Schätzung nicht auf Angemessenheit, sondern nur eingeschränkt, nämlich gemäss § 59a Abs. 2 aStG auf Rechtsfehler inklusive willkürlicher Ermes-

sensausübung bzw. gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG auf offensichtliche Unrichtigkeit hin, überprüft werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt, oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls auf Grund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Offensichtlich unrichtig ist demzufolge eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht, d.h. willkürlich ist. Diesfalls hat die Einsprachebehörde eine neue Schätzung vorzunehmen (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 132 N 51-53).

bb) Vorliegend ist unter Berücksichtigung aller bekannten Tatsachen vorab einmal festzustellen, dass die Ehefrau gemäss Selbstdeklaration in den Bemessungsjahren 1997 und 1998 kein Erwerbseinkommen mehr erwirtschaftet hat, was auf Grund der Geburt der Tochter S. am ... offensichtlich einleuchtet. Die Ermessenstaxation, welche von einem Reineinkommen von Fr. ... bzw. bundessteuerlich von einem Reineinkommen von Fr. ... ausging, ist in diesem Masse nach unten zu korrigieren.

Im Weiteren wurde seitens der Einsprecher kein Abzug für regelmässige und in beträchtlichem Masse im Beruf oder im Geschäftsgewerbe oder Landwirtschaftsbetrieb des andern Ehegatten geleistete Arbeit (vgl. § 22 Abs. 2 aStG bzw. Art. 33 Abs. 2 DBG) geltend gemacht, sodass ein Verzicht auf die diesbezüglichen Abzüge der Ermessenstaxation angenommen wird.

Ferner ist der maximal zulässige Versicherungs- und Sparabzug infolge der Geburt des ersten Kindes auf Fr. 5 800.-- bzw. Fr. 4 800.-- zu erhöhen (vgl. § 22 Abs. 1 lit. m aStG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG).

Zudem ist das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf Grund der bekannten Tatsachen kantonal sowie bundessteuerlich neu zu schätzen. Die Schätzung betrifft dabei insbesondere die Höhe der bar vereinnahmten Erträge. Zur Schätzung des Reingewinns aus selbstständiger Erwerbstätigkeit kann unter anderem auch auf Branchenzahlen abgestellt werden. Aus den Zahlen von zwei Vergleichsbetrieben ergibt sich dabei, dass die Bruttogewinnmarge eines solchen Geschäftes rund 21 % beträgt (wohingegen die Einsprecher gemäss Jahresrechnungen 1997/98 lediglich eine Marge von 15.4 % bzw. 16.1 % ausweisen), e contrario also die Warenaufwendungen 79 % des Umsatzes entsprechen. Hochgerechnet aus den verbindlich abgeklärten Warenaufwendungen der Einsprecher ergibt sich sodann ein Bruttogewinn von rund Fr. ... (1997) bzw. Fr. ... (1998), woraus unter Berücksichtigung des Betriebsaufwandes ein Reingewinn von schätzungsweise Fr. ... (1997) bzw. Fr. ... (1998) resultiert (vgl. zum Ganzen Känzig/Behnisch, Kommentar zur direkten Bundessteuer [Wehrsteuer], III. Teil, 2. Auflage 1992, Art. 92 N 34 und Beilage 1 Branchenvergleich).

Des Weiteren sind die Sozialabzüge für die Tochter (kantonal Fr. 3 400.--; bundessteuerlich Fr. 5 100.--) zu berücksichtigen (vgl. § 24 lit. c aStG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG).

Schliesslich ist kantonal das steuerbare Vermögen auf Grund der nachgewiesenen selbstdeklarierten Werte auf Fr. ... zu setzen.

c) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Einsprecher mit der Einreichung der formell korrekten Steuererklärung mitsamt den erforderlichen Jahresabschlüssen die unterlassenen Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nachgeholt haben und somit die Untersuchungspflicht der Einspracheinstanzen wieder aufgelebt ist, dass jedoch auf Grund der mangelnden Jahresabschlüsse eine erneute Schätzung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit unter Berücksichtigung der nun bekannten Tatsachen vorzunehmen war. Daneben wurden die offensichtlich unrichtigen Schätzungen betreffend das Erwerbseinkommen der Ehefrau sowie die allgemeinen Abzüge gemäss dem aktuellen Stand berichtigt (Geburt des ersten Kindes). Im Ergebnis ist alsdann kantonal das steuerbare Einkommen auf Fr. ... und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... sowie bundessteuerlich das steuerbare Einkommen auf Fr. ... festzusetzen.

3. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 12. Juli 2002
i.S. Ehegatten Y. (StKE 163/02)

Übergangsrecht; Revision der Veranlagungsverfügung 1999/2000 infolge ausserordentlicher Aufwendungen (§ 241 nStG); mangelnde Beschwer

Mit einer Einsprache gegen die Revision der Veranlagungsverfügung 1999/2000 infolge ausserordentlicher Aufwendungen (§ 241 nStG) können lediglich noch Einwände gegen die Art und Weise der Revision, nicht jedoch Rügen vorgebracht werden, die bereits gegen die ursprüngliche Veranlagungsverfügung hätten angestrengt werden können.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Veranlagungsverfügung 1999/2000 der Ehegatten Y. wurde infolge Berücksichtigung von ausserordentlichen Aufwendungen in den Bemessungsjahren 1999/2000 rektifiziert. Dagegen erhoben diese Einsprache und verlangten, der Vermögenssteuerwert für einen ausserkantonalen Miteigentumsanteil sei infolge darauf lastendem Nutzniessungsrecht zu ermässigen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die Einsprecher machen in der vorliegenden Einsprache sinngemäss geltend, der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft in Z. (Kt. X.), bei welchem es sich um einen ursprünglich mit einem Wohnrecht belasteten Miteigentumsanteil, seit dem 18.12.1996 indes um einen Miteigentumsanteil mit einer Nutzniessungsrechtsbelastung handelt, sei vom Nutzniessungsberechtigten zu versteuern und dementsprechend die Veranlagungsverfügung 1999/2000 zu korrigieren. ...

a) Gemäss § 241 nStG sind übergangsrechtlich von den für die Steuerperiode 1999/2000 zu Grunde gelegten steuerbaren Einkommen die im Durchschnitt der Jahre 1999 und 2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen abzuziehen und bereits rechtskräftige Veranlagungen zu revidieren. Dabei gilt, dass – wie in der Begründung der Veranlagungsverfügung bereits dargelegt wurde – mit einer Einsprache gegen die Revision der Veranlagungsverfügung 1999/2000 lediglich noch Einwände gegen die Art und Weise der Revision vorgebracht werden können, beispielsweise hinsichtlich der Qualifikation der geltend gemachten Aufwendungen als nicht ausserordentlich oder bezüglich der berücksichtigten Höhe. Hingegen darf damit nicht nachträglich nochmals über Rügen entschieden werden, die bereits mit der ursprünglichen Veranlagungsverfügung 1999/2000 hätten vorgebracht werden können, deren Einsprachefrist ungenutzt verstrichen ist. Dies ergibt sich zwar nicht explizit aus dem Gesetz (vgl. § 241 Abs. 3 i.V.m. § 172 Abs. 2 und §§ 151 ff. nStG), doch ent-

spricht es einem allgemeinen Verfahrensgrundsatz, dass rechtskräftige Verfügungen, gegen welche eine Einsprachemöglichkeit bereits bestanden hat, nicht wiederholt zur Überprüfung gebracht werden können und bei einer Revision lediglich für die revidierten oder zu revidierenden Faktoren eine Rechtsmittelmöglichkeit vorzusehen ist. Diesfalls fehlt es nämlich an der formellen Beschwer der Einsprecher. Eine analoge Frage stellte sich schon unter dem alten Recht bezüglich Zwischenveranlagungen (vgl. §§ 70 ff. aStG), wenn Steuerfaktoren angefochten wurden, die bereits mit der Hauptveranlagung festgesetzt worden waren. In langandauernder Praxis wurde diesfalls die Einspracheablehnung jeweils damit begründet, dass die vorgebrachten Rügen bereits gegen die ursprüngliche Veranlagungsverfügung hätten vorgebracht werden müssen (vgl. StKE vom 10.1.2001 i.S. Ehegatten H.; VGE 355/96 vom 17.3.1997 i.S. Ehegatten B.; VGE 321/95 vom 21.9.1995 i.S. Ehegatten P.).

b) Vorliegend bringen nun die Einsprecher einen Antrag vor, welcher sich auf diese ursprüngliche Veranlagungsverfügung 1999/2000 bezieht, indem ein Vermögenssteuerwert bemängelt wird, welcher in der ordentlichen Veranlagungsverfügung vom 28.2.2001 (Versand) festgesetzt wurde und welcher mit der nachfolgenden revidierten Veranlagungsverfügung nicht mehr abgeändert wurde. Denn offensichtlich betrifft die vorgebrachte Rüge keine ausserordentlichen Aufwendungen. Mit andern Worten bringen die Einsprecher ein Begehren vor, das hier und jetzt nicht mehr überprüft werden kann, weil für die betreffenden Steuerfaktoren die frühere Einsprachemöglichkeit ungenutzt verstrichen ist. Vorliegend sind die Einsprecher demnach hinsichtlich der vorgebrachten Rügen nicht beschwert und deswegen ist auf die Einsprache nicht einzutreten.

3. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Januar 2002
i.S. Y. AG (VGE 634/01)

Verfahrensrecht: Mündliche Einspracheverhandlung (§ 75 Abs. 2 aStG)

Ein Einsprecher geht des Anspruches auf eine mündliche Einspracheverhandlung verlustig, wenn er auf die Mitteilung der Veranlagungsbehörde, wonach sich eine Einspracheverhandlung ihrer Ansicht nach erübrige, nicht klar auf der mündlichen Begründung beharrt, sondern sich auf einen mehrfachen Schriftenwechsel einlässt.

Aus den Erwägungen

1. Strittig ist vorliegend ...

Des Weiteren rügt die Beschwerdeführerin, sie hätte wiederholt Anträge zum Verfahren gestellt und die Abnahme von Beweisen beantragt, namentlich die Durchführung einer Einspracheverhandlung verlangt, und macht somit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

2. a) aa) § 75 des bis Ende 2000 geltenden kantonalen Steuergesetzes (aStG) regelt das Vorverfahren bei Einsprachen:

„§ 75 (Vorverfahren)
1. Der Behandlung einer Einsprache durch die Steuerkommission geht eine Überprüfung der Einschätzung durch den Einschätzungsbeamten und den Leiter der zuständigen Einschätzungsabteilung voraus.
2. Dem Einsprecher ist auf Verlangen Gelegenheit zu geben, sein Begehren noch mündlich zu begründen und weitere Beweismittel vorzulegen.
3. ...“

Diese Bestimmung wurde in § 153 Abs. 2 auch ins neue Steuergesetz übernommen. Im Übrigen erklärt § 7 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz betreffend der Verfahrensgrundsätze die Bestimmungen der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP) für anwendbar, soweit nicht das Steuergesetz oder gestützt darauf erlassene Ausführungsbestimmungen eine abweichende Regelung vorsehen. § 21 VRP regelt den Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör. Demgemäss hat die Behörde den Parteien das Recht einzuräumen, sich zu den für die Verfügung oder den Entscheid massgebenden Tatsachen zu äussern und an den Beweismassnahmen teilzunehmen. Nach § 24 Abs. 1 lit. b VRP gelten als Beweismittel auch die Auskünfte der Parteien.

bb) Eine entsprechende Bestimmung fehlt im Gesetz über die direkten Bundessteuern. Dem Steuerpflichtigen kommen jedoch im Einspracheverfahren im Wesentlichen die gleichen Verfahrensrechte zu wie im Veranlagungsverfahren (Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 134 DBG N 10). So hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Akteneinsicht (Art. 114 DBG), Beweisabnahme (Art. 115 DBG), vertragliche Vertretung vor den Behörden (Art. 117 DBG) und Rechtsmittelbelehrung (Art. 116 Abs. 1). Wird von einer Einspracheinstanz eine Abänderung der

Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ins Auge gefasst, so ist der Steuerpflichtige gemäss Art. 135 Abs. 1 DBG zuvor anzuhören.

Auskünfte des Steuerpflichtigen im Rahmen einer mündlichen Befragung werden wegen ihres unmittelbaren Charakters bisweilen in die Nähe von Beweismitteln gerückt, haben indessen einen geringen Beweiswert, weil derartige Auskünfte letztlich nur Tatsachenbehauptungen des Steuerpflichtigen darstellen (Zweifel, a.a.O., Art. 115 N 24).

cc) Art. 115 DBG postuliert nur eine Pflicht für die Abnahme der vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise unter der Voraussetzung, dass diese geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Ein Verzicht auf die Abnahme eines angebotenen Beweismittels ist demzufolge zulässig, sofern dieses Beweismittel für die Veranlagung unerhebliche Tatsachen betrifft oder untauglich ist, den Beweis für die in Frage stehende rechtserhebliche Tatsache zu erbringen.

dd) Ausserdem ist die antizipierte Beweiswürdigung zulässig. Von der Abnahme eines Beweismittels darf abgesehen werden, wenn die Behörde auf Grund bereits erhobener Beweise ihre Überzeugung gebildet hat, eine bestimmte Tatsache habe sich verwirklicht, und sie annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 122 II 464 E. 4a; 120 Ib 224 E. 2b). Ein unbedingter Anspruch eines Steuerpflichtigen auf Anhörung besteht im Rahmen dieser Voraussetzungen folglich nicht.

b) Das Verwaltungsgericht hat in VGE 646/97 vom 5. Februar 1998 E. 3, Prot. 36 ff. festgestellt, dass die ergänzende mündliche Begründung mit Beweismittelergänzung im Sinne von § 75 Abs. 1 und 2 aStG im Vorverfahren vor dem Einschätzungsbeamten stattfindet, nicht etwa vor der Steuerkommission selbst (in casu wurde die Anhörung nicht gewährt, da die Steuerpflichtige die Basismitwirkungspflicht der Einreichung der Steuererklärung missachtet hatte).

In VGE 316/84 vom 25. April 1985 (in: StPS 1987, Heft 1, S. 5 ff.) bezog sich der Antrag des gewerbsmässig vertretenen Steuerpflichtigen auf eine „Besprechung mit der Steuerkommission". In diesem Entscheid (StPS 1987, S. 8, E. 2a) wird ausgeführt, dass § 75 Abs. 2 aStG keinen solchen Anspruch einräume. Die Steuerkommission könne nach § 17 Abs. 2 VRP eine mündliche Verhandlung anordnen, wobei diesbezüglich der Steuerkommission ein weites Ermessen zustehe. Mit dem Begehren, die Einsprache sei an die Steuerkommission weiterzuleiten, hat der Steuerpflichtige bzw. dessen Vertreter nach Auffassung des Verwaltungsgerichts seinen Verzicht auf eine mündliche Besprechung im Rahmen des Vorverfahrens erklärt.

c) Vorliegend ist aktenmässig folgender Ablauf hinsichtlich des Begehrens um mündliche Begründung im vorliegenden Verfahren erstellt:

- In der Einsprache vom 29. November 1999 liess die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf § 75 aStG den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Einspracheverhandlung mit Teilnahme des Abteilungsleiters stellen (Einsprache-act. ...).

- Am 3. Dezember 1999 teilte der Einschätzungsbeamte dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin mit, dass er sich zum gegebenen Zeitpunkt und nach erfolgten Abklärungen zwecks neuer Terminvereinbarung melden werde (...).
- Der Einschätzungsbeamte teilte dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin am 18. Februar 2000 mit, dass sich auf Grund einer zwischenzeitlich eingeholten schriftlichen Meinungsäusserung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine mündliche Einspracheverhandlung erübrige, da **„wir von unserer vorgenommenen Veranlagung nicht abweichen werden".** Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführerin diese Meinungsäusserung der EStV zugestellt unter Einräumung einer Fristansetzung bis zum 10. März 2000, um mitzuteilen, ob dennoch eine mündliche „Einspracheverhandlung" gewünscht werde (...).
- Am 2. April 2000 liess die Beschwerdeführerin um eine Fristerstreckung bis zum 28. April 2000 ersuchen (...).
- Am 28. April 2000 liess die Beschwerdeführerin eine ausführliche schriftliche Stellungnahme einreichen und beharrte nicht auf einer mündlichen Begründung, sondern hielt kurz und bündig fest: „für sachdienliche Auskünfte bzw. für eine Besprechung stehen wir Ihnen nach wie vor zur Verfügung" (...). Damit hat die Beschwerdeführerin den Entscheid über die Durchführung einer mündlichen Einspracheverhandlung dem Ermessen des Einschätzungsbeamten anheim gestellt.
- Der Einschätzungsbeamte eröffnete dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 26. Mai 2000 nochmals die Möglichkeit

der schriftlichen Stellungnahme zu einem Ergänzungsbericht der EStV (...).

- Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin machte von dieser Möglichkeit mit einem vierseitigen Schreiben Gebrauch und schloss mit dem Satz: „Bezüglich des Verfahrens bleiben die bisherigen Anträge nach wie vor gestellt“ (...).
- Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin wurde durch die Rechtsabteilung der Steuerverwaltung am 29. Juni 2000 orientiert, dass das Vorverfahren abgeschlossen und die Einsprache an die Steuerkommission überwiesen worden sei, wobei angesichts der Pendenzenlage mit einer längeren Wartezeit zu rechnen sei (...).
- Am 5. Dezember 2000 teilte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin der Rechtsabteilung der Steuerverwaltung seine Ortsabwesenheit mit und ersuchte, eine allfällige Zustellung eines Entscheides bis zum 10. Dezember 2000 oder dann aber im neuen Jahr vorzunehmen (...).

d) Bei der vorstehend geschilderten Rechts- und Sachlage ergibt sich folgende Konsequenz:

aa) Sinn der mündlichen Einspracheverhandlung (Begründung) ist es, weitere Beweise vorzulegen, namentlich solche, welche postalisch schwierig zustellbar sind und auf welche der Einsprecher nicht länger verzichten kann. Auch dem schreibungewohnten (nicht beanwalteten) Steuerpflichtigen soll die Möglichkeit einer mündlichen Begründung geboten werden.

bb) Im Sinne der Verfahrensökonomie kann es nicht die Meinung sein, dass sowohl eine mündliche Begründung als auch weitere Schriftenwech-

sel bewilligt werden. Vorliegend hat jedoch der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin zwei zusätzliche Parteistellungnahmen (Einsprache-act. ...) einreichen und in extenso darlegen können, weshalb der ungewöhnliche Vorgang der Auflösung des Warenlagerdrittels im Geschäftsjahr 1994/95 und Neubildung im Geschäftsjahr 1995/96 keine Steuerumgehung sei. Er hat auch keine Beweismittel zu dieser Thematik eingereicht oder offeriert und er hat nach dem Schreiben des Einschätzungsbeamten vom 18. Februar 2000 (...) auch nie mehr expressis verbis eine Verhandlung gemäss § 75 Abs. 2 aStG verlangt.

cc) Die Doppelspurigkeit von mündlicher Begründung und zweimaliger schriftlicher Stellungnahme (gewissermassen den „Fünfer“ und ein „doppeltes Weggli“) gibt es jedoch nicht und es entspricht dies auch nicht Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmung. Wenn für die Beschwerdeführerin eine mündliche Begründung von besonderer Bedeutung gewesen wäre, so hätte sie innert Frist mitteilen lassen können, dass sie a) die Einsprache nicht zurückziehe und b) dass sie auf der mündlichen Begründung beharre. Sie hat sich jedoch für den Weg der (doppelten) schriftlichen Begründung entschieden und ging damit des Anspruches auf eine mündliche Begründung verlustig. Diese Schlussfolgerung drängt sich hier umso mehr auf, als es nicht um die Vorlage und Erläuterung von Beweismitteln (Akten etc.) ging.

dd) Endgültig verzichtet hat die Beschwerdeführerin auf die mündliche Begründung nach § 75 Abs. 2 aStG, als sie nach Erhalt des Schreibens vom 29. Juni 2000 (Einsprache-act. ...) nicht remonstrierte, sondern

vielmehr mit Schreiben vom 5.12.2000 (...) die Zustellung des Einspracheentscheides verlangte.

ee) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das rechtliche Gehör im Einspracheverfahren nicht verletzt worden ist. Ebenso unbegründet ist unter Berücksichtigung des vorliegend geschilderten Sachverhaltes die Rüge, es sei im Einspracheverfahren der Anspruch auf mündliche Begründung und Beweismittelvorlage nach § 75 Abs. 2 aStG verletzt worden.

e) An diesem Ergebnis vermag auch die Argumentation der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift nichts zu ändern. Wenn sie von „beantragten Beweisen“ spricht (...), so ist den weiteren diesbezüglichen Ausführungen zu entnehmen, dass es sich bei diesen beantragten Beweisen um die Äusserung der Beschwerdeführerin zu ihrem wirtschaftlichen Umfeld und zur Dividendenpolitik handelt. Die Beschwerdeschrift äussert sich in der Folge zu diesem Themenkreis unter „Sachverhalt“ auf den Seiten 4 und 5. Diese Ausführungen gehen jedoch nicht über diejenigen im Schreiben des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin an die A. Treuhand vom 9. Juli 1999 (Steuererklärung 1996 act. 4) sowie in den vorstehend erwähnten Schreiben der Beschwerdeführerin hinaus.

Schliesslich ist dem Schreiben A.-Treuhandgesellschaft an die Kantonale Steuerverwaltung vom 17. Mai 1999 (Steuererklärung 1996 act. 8) zu entnehmen, dass vor diesem 17. Mai 1999 im Rahmen des Veranlagungsverfahrens eine Besprechung stattfand.

3. bis 8. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Januar 2002
i.S. Ehegatten X. (VGE 633/01)

Verfahrensrecht: Mündliche Einspracheverhandlung (§ 75 Abs. 2 aStG)

Auf eine mündliche Anhörung im Einspracheverfahren im Sinne von § 75 Abs. 2 aStG kann verzichtet werden, wenn sich der Einsprecher auf die Aufforderung hin, Terminvorschläge zu unterbreiten, nicht fristgerecht meldet.

Aus den Erwägungen

1. bis 3. b) ...

3. c) Die Beschwerdeführer wollen offensichtlich auch eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend machen, indem sie in Ziff. 2 Abs. 2 der Beschwerde darauf hinweisen, dass sie mit der Einsprache vom 17. November 2000 auch eine mündliche Einspracheverhandlung für den Fall der Ablehnung der Einsprache verlangt haben, welche nie stattgefunden habe. Die Wahrnehmung der kurzfristigen Terminansetzung während der Ferienzeit sei nicht möglich gewesen.

Diese Rüge der Beschwerdeführer ist unhaltbar. Mit eingeschriebenem Brief vom 18. Juli 2001 teilte die VdBSt (Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer; Anmerkung der Redaktion) den Beschwerdeführern mit:

„Des Weiteren wurde die im Vorverfahren anbegehrte mündliche Einspracheverhandlung offenbar nicht durchgeführt. Wir bitten Sie, uns einige Terminvorschläge zu unterbreiten. **Falls bis zum 3.8.2001 keine Terminvorschläge eintreffen, nehmen wir Verzicht auf die mündliche Anhörung an.“** (Fettdruck nicht im Original).

Die Vorinstanz setzte den Beschwerdeführern keinen fixen Termin für eine mündliche Einspracheverhandlung an, sondern lud die Beschwerdeführer vielmehr ein, ihrerseits Terminvorschläge zu unterbreiten. Eine Frist von gut zwei Wochen für die Bekanntgabe möglicher Termine ist ausreichend. Dass dieses Schreiben nicht vor dem 3.8.2001 den Beschwerdeführern zugestellt wurde, wird von den Beschwerdeführern jedoch nicht behauptet. Wenn die Beschwerdeführer auf die ferienbedingte Unmöglichkeit einer Wahrung dieses Termines des 3. August 2001 hinweisen, so muss dem entgegengehalten werden, dass die Beschwerdeführer durch einen Berater vertreten werden, an welchen das Schreiben auch adressiert wurde. Im Übrigen haben die Beschwerdeführer selbst dafür zu sorgen, dass auch bei ferienbedingter Abwesenheit die Zustellung der Post in einem von ihnen selbst veranlassten Verfahren derart gewährleistet ist, dass auch allfällige Fristen gewahrt werden können.

Bei dieser Sachlage erübrigt sich eine Prüfung der Frage, welcher Gehalt und welcher Umfang dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs im Steuerrecht bzw. im vorliegenden Fall zukommt.

4. ...

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Ausstand
– Befangenheit **2002,** 41

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30
– von Betreibungsbeamten **2002,** 5

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129
– Fristwiederherstellung **2002,** 44

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54
– Aufwertung, Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip **2002,** 83

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64
– für steuermindernde Tatsachen **2002,** 25

Beweiswürdigung

– antizipierte **2002,** 39
– Zeugenaussagen von Verwandten **2002,** 39

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103; **2002,** 62

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– mündliche Einspracheverhandlung, konkludenter Verzicht **2002,** 104; **2002,** 112
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62; **2002,** 93
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 93
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62; **2002,** 5
– infolge Nichtbeibringens von Beweismitteln **2002,** 25

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22

– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39
– Abgrenzung zur Liebhaberei **2002,** 14

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– Dreieckstheorie **2002,** 62
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnermittlung
– Massgeblichkeitsprinzip, Bilanzkorrektur **2002,** 83

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31

Kapitalleistungen
– aus Säule 3a mit überhöhter Beitragszahlung **2002,** 73

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48

– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27

Lohnaufwand, übersetzter
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113
– Voraussetzungen **2000,** 64

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92
– infolge ausserordentlicher Aufwendungen in den Jahren 1999/2000 **2002,** 101

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene, überhöhte Beitragszahlungen **2002,** 73

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Steuerhinterziehung
– Nachweis des Vorsatzes **2002,** 50

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Umwandlung
– einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– aus einer ausländischen Betriebsstätte **2002,** 22
– aus Liebhaberei **2002,** 14
– Verlustvortrag bei Kantonswechsel **2002,** 17

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129

Verwaltungsverordnungen
– Rechtsnatur von Dienstanleitungen etc. **2002,** 5

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68
– ausserordentliche Aufwendungen, Revision der Veranlagung **2002,** 101

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39
– Zeitpunkt bei Umwandlung einer Personenunternehmung in Kapitalgesellschaft **2002,** 78

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Berufsauslagen von Betreibungsbeamten im Sportelsystem 5

– Abgrenzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit von der blossen Liebhaberei; Verluste aus der Handelstätigkeit mit Amway-Produkten sind steuerlich nicht abzugsfähig 14

– Verrechenbarkeit von ausserkantonalen Verlustvorträgen bei Kantonswechsel 17

– Ausländische Betriebsstätte, Verrechenbarkeit von ausländischen Verlusten mit inländischen Gewinnen 22

– Ermessensveranlagung wegen Nichtbeibringens der eingeforderten Beweismittel; Beweislast für steuermindernde Tatsachen 25

– Befangenheit der Steuerkommission, Ausstand, objektive Gründe für einen Ausstand 41

– Verfahrensrecht: Wiederherstellung der Frist zur Einreichung einer Beschwerde ans Verwaltungsgericht infolge Auslandaufenthalts 44

– Steuerhinterziehung, Versuch 50

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. August 2001 i.S. B.B. (VGE 605/01)

Berufsauslagen von Betreibungsbeamten im Sportelsystem (§ 22 b Abs. 3 aStG; regierungsrätliche Weisung zur Veranlagung von Betreibungsbeamten vom 14. Februar 1989)

Betreibungsbeamte, welche nicht fix besoldet sind, sondern die Gebühren selbst vereinnahmen, haben keinen Anspruch darauf, nach der regierungsrätlichen Weisung zur Veranlagung von Betreibungsbeamten vom 14. Februar 1989 veranlagt zu werden, wenn feststeht, dass sie in den Bemessungsjahren effektiv mehr als das pauschal berechnete Einkommen eingenommen haben. Da § 22 b Abs. 3 aStG lediglich eine Ermächtigung zur pauschalen Regelung von Berufsauslagen, nicht aber zur pauschalen Ermittlung von Bruttoeinkünften einer bestimmten Berufsgruppe beinhaltet, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichts überdies fraglich, ob die vorgenannte Weisung über eine hinreichende gesetzliche Grundlage verfügt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Betreibungsbeamter B.B. deklarierte sein Erwerbseinkommen nach der Weisung des Regierungsrates zur Veranlagung von Betreibungsbeamten vom 14. Februar 1989 (vgl. altes Steuerbuch Nr. 92). Abweichend von der Selbstdeklaration wurde er ermessensweise auf Grund einer

Vermögensvorschlagsrechnung mit einem wesentlich höheren Einkommen veranlagt. B.B. machte einspracheweise geltend, die Veranlagung habe nach den Ansätzen in der Weisung des Regierungsrates zu erfolgen, womit er jedoch bei den Einsprachebehörden nicht durchdrang. Auch das Verwaltungsgericht wies eine entsprechende Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

2. a) Der Gesetzgeber hat in Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) „alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte“ für steuerbar erklärt. Er hat damit - wie bereits in Art. 21 Abs. 1 Ingress BdBSt, der ebenfalls das „gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen“ als steuerbar qualifizierte - den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt (vgl. BGE vom 8. Januar 1999, publ. in: ASA 67/1999, S. 651, Erw. 4a bzw. StE 1999 B 23.1 Nr. 41).

Analog sind auch im kantonalen Recht nach § 19 Abs. 1 aStG die gesamten Einkünfte steuerbar. Das Gesetz verdeutlicht diesen Grundsatz, indem es in § 19 Abs. 1 lit. a bis h (bzw. in Art. 17 bis 23 DBG) die bedeutendsten Einkommensarten aufführt. Aus der gesetzlichen Ordnung ergibt sich somit, dass alle Wertzuflüsse (Einkünfte) beim Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar sind, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt (vgl. VGE 637/00 vom 26. Juni 2001, Erw. 1a mit Hinweisen, u.a. auf Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, Vorbem. zu §§ 19-23, N 6-8).

b) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt **oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden,** so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor (vgl. Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG). Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (vgl. Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG).

Analoges gilt auch im kantonalen Recht nach § 59a Abs. 2 und 3 aStG. Anzufügen ist, dass nach § 59a Abs. 2 Satz 2 aStG im Anfechtungsverfahren nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, geltend gemacht werden kann. Nach Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG kann der Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diesbezüglich ist die Überprüfungsbefugnis der angerufenen Rechtsmittelinstanz eingeschränkt.

c) Mit der Ermessensveranlagung sind folgende (verfahrensrechtliche) Besonderheiten verbunden. Erhebt ein Steuerpflichtiger Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung, so hat er die Einsprache zu begründen und allfällige Beweismittel zu nennen (vgl. Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG). Fehlt diese Prozessvoraussetzung, so wird auf die Einsprache nicht eingetreten (vgl. BGE 123 II 552 ff., wobei die Steuerbehörde gehalten ist, bei der Eröffnung der Ermessensveranlagung in der Rechtsmittelbelehrung die Anforderungen von Art. 132 Abs. 3 DBG an die Einsprache sowie die Konsequenzen im Falle der Nichtbeachtung anzugeben, vgl. BGE 123 II 559). Bei der Ermessensveranlagung hat der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren in Umkehrung der Beweisführungspflicht mit entsprechenden

Beweismitteln nachzuweisen, dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig ist (vgl. VGE 646/97 vom 5. Februar 1998, Erw. 5b, Prot. S. 39; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1999, S. 196). Diesen Nachweis kann der Steuerpflichtige grundsätzlich auf zwei Arten erbringen: Im Vordergrund steht, dass er die Erfüllung der versäumten Verfahrenspflichten nachholt und den wirklichen Sachverhalt beweist, womit die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung entfallen, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können. Oder der Steuerpflichtige kann immerhin noch nachweisen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich, d.h. selbst unter Beachtung des schätzerischen Ermessensspielraums, zu hoch ausgefallen ist. Ob die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen offensichtlich unrichtig sei, ist nach dem Aktenstand bei Fällung des Einsprache- bzw. des Beschwerdeentscheides zu beurteilen (vgl. StE 1998 B 93.5 Nr. 19, Erw. 2c, Seite b, mit Hinweisen). Dies bedeutet, dass im Einsprache- und im Beschwerdeverfahren bisher nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel nachgereicht werden können (kein Novenverbot, vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 196). Beizufügen bleibt, dass sich die Beschränkung der Überprüfungsbefugnis (Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit) auch auf das Verfahren vor der Verwaltungsjustizbehörde auswirkt. Kann im Einspracheverfahren nur ein qualifizierter Mangel gerügt werden, so bleibt logischerweise die Überprüfungsbefugnis auch im Beschwerdeverfahren entsprechend eingeschränkt (vgl. StE 1998 B 93.5 Nr. 19, Erw. 2c in fine mit Verweis auf ASA 61, 444; VGE 618/99 vom 17. Dezember 1999, Erw. 2, Prot. S. 466 f.; VGE 614/99 vom 15. November 2000, Erw. 1b).

d) Gemäss der im Steuerrecht anwendbaren Beweislastverteilung obliegt grundsätzlich der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde sowie der Beweis für steuermindernde Tatsachen dem Steuerpflichtigen, welcher steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE vom 12. November 1999 i.S. H., publ. in: NStP 2000, 54. Jg., S. 24 f. mit Hinweisen, u.a. auf BGE 121 II 257, Erw. 4c/aa). Der Steuerpflichtige hat für den Wahrheitsgehalt seiner Darstellung Beweismittel beizubringen oder solche genau zu bezeichnen. Fehlt es daran, so ist der Beweis nicht gehörig angetreten und es ist zu Ungunsten des Steuerpflichtigen anzunehmen, der behauptete Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (vgl. VGE 615/00 vom 28. Juni 2000, Erw. 2). Lediglich dann, wenn dem Pflichtigen Substantiierung und/oder Beweisleistung nicht möglich oder nicht zuzumuten sind, kann er sich auf Wahrscheinlichkeitsschlüsse berufen, sofern seine Sachdarstellung wenigstens hinreichende Grundlagen enthält (vgl. StE 1998 B 21.3 Nr. 3, Erw. 2 in fine).

Im Übrigen rechtfertigt es sich nach der Rechtsprechung in bestimmten Fällen, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt auf Grund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist (vgl. VGE 626/00 vom 15. Dezember 2000, Erw. 4 mit Hinweisen, u.a. auf ASA 44, S. 623), oder wenn es um besonders auffällige, atypische Vorgänge/Transaktionen geht, deren genauer Ablauf sowie der wirtschaftliche Hintergrund nur der Steuerpflichtige, nicht aber die Steuerbehörden im Detail kennen können (vgl. VGE 637/00 vom 26. Juni 2001, Erw. 1c).

3. a) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer die Steuererklärung 1997/98 rechtzeitig eingereicht, wobei er hinsichtlich seiner Tätigkeit für das Betreibungsamt in ... in den Bemessungsjahren 1995 und 1996 ein Einkommen von Fr. ... (1995) und von Fr. ... (1996) deklarierte. Er beruft sich sinngemäss darauf, dass die vorgenannten Einkommensbeträge nach der regierungsrätlichen Weisung zur Veranlagung von Betreibungsbeamten (vom 14. Februar 1989) ermittelt worden seien. ...

b) Die vom Beschwerdeführer angeführte regierungsrätliche Weisung vom 14. Februar 1989 zur Veranlagung von Betreibungsbeamten (altes Steuerbuch Ziff. 92, nachfolgend „Weisung" genannt) enthält u.a. folgende Angaben:

„ 1. Allgemeines

Die Einnahmen aus amtlichen Gebühren (Sporteln) sowie die Ausgaben sind mittels geeigneten Unterlagen (Kassabuch, Fakturen usw.) nachzuweisen. Der Grundsatz der Veranlagung nach den tatsächlichen Verhältnissen gilt auch bei den Betreibungsbeamten. Sofern keine detaillierten Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben geführt werden, sind die Veranlagungen nach einer Schätzung je Betreibungsnummer vorzunehmen. Die Einheitsansätze sind aufgrund von repräsentativen Erhebungen in den Kantonen Zürich und Aargau ermittelt worden. Wo besondere Umstände es rechtfertigen, bleiben Ermessenstaxationen nach anderen Kriterien (Vermögensvorschlag usw.) vorbehalten.
(...)

2. Bemessung der Einkünfte

Gebühren-Einnahmen
Fehlt der Nachweis, sind die Einnahmen aus amtlichen Gebühren wir folgt festzulegen:

Bei Betreibungsämtern mit		(...)	ab 1.1.90
Höchstens	100 Betreibungen pro Jahr	(...)	Fr. 25.--
100 bis	200 Betreibungen pro Jahr	(...)	Fr. 31.--
201 bis	300 Betreibungen pro Jahr	(...)	Fr. 40.--
(...)			
701 bis	1000 Betreibungen pro Jahr	(...)	Fr. 50.--
über	1000 Betreibungen pro Jahr	(...)	Fr. 56.--

In diesen Ansätzen sind die Gebühreneinnahmen aus allen Amtsgeschäften (inkl. Eigentumsvorbehalt) enthalten. Die genannten Ansätze sind um je (...) Fr. 3.-- (ab

1.1.1990) zu erhöhen, wenn die Zustellungskosten von der Gemeinde übernommen werden oder die Zustellung durch deren Personal unentgeltlich erfolgt.

(...)
Entschädigung der Gemeinde
Über die neben den Sporteln gewährten Gemeindezulagen (Wartegeld, Fixum pro Betreibungsnummer, Büroentschädigung usw.) haben sich die Betreibungsbeamten mittels Lohnausweis auszuweisen.

3. Bemessung der Berufsauslagen

Die Gewinnungskosten werden auf pauschal 25 % der Gesamteinkünfte (Bruttoeinnahmen), mindestens Fr. 1 400.-- (...), jedoch höchstens (...) Fr. 10 100.-- (ab 1. Januar 1990) festgelegt. Macht der Betreibungsbeamte höhere Abzüge geltend, so hat er für die in Betracht fallenden Kosten die tatsächlichen Auslagen nachzuweisen. (...)"

c) Ob diese vorgenannte Weisung über eine hinreichende gesetzliche Grundlage verfügt, ist aus den folgenden Gründen sehr fraglich. Im Ingress der Weisung wird festgehalten, dass die Weisung „gestützt auf § 22ter Abs. 3 StG und § 58 Abs. 1 StG" erlassen wurde. Der damalige § 22ter mit dem Randtitel „unmittelbare Berufskosten der Unselbständigerwerbenden" wurde mit der Änderung des kantonalen Gesetzes vom 19. Mai 1988 eingeführt und lautete in Absatz 3 folgendermassen: „Der Regierungsrat kann für besondere Berufsgruppen in Abweichung von Abs. 1 und 2 andere Pauschalansätze erlassen" (vgl. GS 17, S. 790). Mit der Änderung des kantonalen Steuergesetzes vom 23. März 1994 wurde § 22ter zu § 22b (vgl. GS 18, S. 404). Dies ändert nichts daran, dass § 22b Abs. 3 (früher 22ter Abs. 3) StG lediglich eine Ermächtigung beinhaltet zur pauschalen Regelung von Berufs**auslagen**, nicht aber zur pauschalen Ermittlung von Brutto**einkünften** einer bestimmten Berufsgruppe. Auch in § 58 Abs. 1 aStG ist keine hinreichende Delegationsnorm zu erblicken, um die Bruttoeinkünfte einer bestimmten Berufsgruppe pauschal regeln zu können. Diese Thematik

braucht indessen aus den nachfolgend dargelegten Gründen nicht weiter behandelt zu werden.

d) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten sog. Verwaltungsverordnungen - wozu auch Weisungen, Dienstanweisungen, Kreisschreiben, Merkblätter etc. gehören - zwar als Hilfsmittel zur Sicherstellung einer einheitlichen Verwaltungspraxis, nicht aber als verbindliche Rechtssätze. Solche Verwaltungsverordnungen sind allgemeine Dienstanweisungen generell-abstrakter Natur. Sie verpflichten den Bürger nicht zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen, sondern enthalten bloss Regeln für das verwaltungsinterne Verhalten der Mitarbeiter. Sie dienen der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis und sollen den Beamten die Rechtsanwendung erleichtern. Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen. Mithin fehlt es solchen Weisungen nach der massgebenden Rechtsprechung an der Qualität als Rechtsnorm. Dies hat zur Folge, dass Private die Verletzung von Verwaltungsverordnungen nicht mit Rechtsmitteln anfechten können (vgl. BGE 122 I 45). Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt der richterlichen Nachprüfung. Der Richter soll Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 24. November 1995, publ. in: ASA 65, S. 482 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Beusch in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht I/2b, Art. 102 DBG N 12 mit Verweisen).

e) Gestützt auf diese dargelegte höchstrichterliche Rechtsprechung ist der sinngemässe Einwand des Beschwerdeführers, wonach er nicht nach dieser Weisung veranlagt worden sei, im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht zu hören. Mit anderen Worten ist es dem Pflichtigen grundsätzlich verwehrt, sich auf die betreffende Weisung zu berufen, wenn eine Steuerveranlagung entgegen der in der Weisung enthaltenen Vorgehensweise erfolgte (vgl. Beusch, a.a.O., Art. 102 DBG N 12 in fine).

Abgesehen davon hat der Beschwerdeführer ausdrücklich anerkannt, dass er einen „grösseren Reingewinn“ erwirtschaftete, als im Rahmen einer pauschalen Berechnung nach Massgabe der Weisung resultierte (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2 unten). Wenn aber feststeht, dass ein Steuerpflichtiger in den Bemessungsjahren effektiv mehr als das pauschal berechnete und deklarierte Einkommen eingenommen hat, ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen nicht auf das pauschal ermittelte Einkommen abgestellt, sondern mangels zuverlässiger Unterlagen eine Ermessenstaxation durchgeführt haben. Dafür spricht schliesslich auch das Gleichbehandlungsgebot, welches verlangt, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass entsprechend dem **Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** nicht irgend welche hypothetisch erzielbaren Einkünfte, sondern das **tatsächlich erzielte Einkommen** zu versteuern sind (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkommentar Zürcher Steuergesetz, N 6 zu § 19c, mit Hinweisen, u.a. auf BGE 115 Ia 330 ff.).

4. ... (Prüfung der Vermögensvorschlagsrechnung)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 17. Oktober 2001 i.S. E. (StKE 178/00)

Abgrenzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit von der blossen Liebhaberei; Verluste aus der Handelstätigkeit mit Amway-Produkten sind steuerlich nicht abzugsfähig (§ 22 Abs. 1 lit. c aStG; Art. 27 Abs. 1 lit. b DBG)

Kriterium der Abgrenzung von selbstständiger Erwerbstätigkeit zu blosser Liebhaberei ist das Fehlen von Gewinnstrebigkeit bzw. Gewinnaussichten innert absehbarer Zeit. Ist kein ernsthaftes Streben nach Erzielung eines Einkommensüberschusses erkennbar oder fehlt der objektive Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann, liegt nicht selbstständige Erwerbstätigkeit vor. Die Wahrscheinlichkeit, mit dem Verkauf von Amway-Produkten einen Gewinn zu erzielen, ist so gering, dass diese Tätigkeit nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit akzeptiert wird (Bestätigung einer langjährigen Praxis).

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die Steuerpflichtige macht Verluste aus dem Verkauf von Amway-Produkten geltend. Gemäss § 22 Abs. 1 lit. c aStG und Art. 27 Abs. 1 lit. b DBG können Selbstständigerwerbende die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste vom rohen Einkommen abziehen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Verlusten ist zunächst einmal die selbstständige Erwerbstätigkeit. Gemäss Lehre und Praxis gelten jene natürlichen Personen als selbstständigerwerbend, die durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (vgl. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2 a, Art. 18 DBG N 14 f.). Ein Kriterium der Abgrenzung von selbstständiger Erwerbstätigkeit zu blosser Liebhaberei ist das Fehlen von Gewinnstrebigkeit bzw. Gewinnaussichten innert absehbarer Zeit. Ist kein ernsthaftes Streben nach Erzielung eines Einkommensüberschusses erkennbar oder fehlt der objektive Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann, liegt nicht selbstständige Erwerbstätigkeit vor (vgl. StKE 651/84 vom 16.2.1986 i.S. D., in: StPS 2/1986, S. 107 ff.; vgl. StKE 404/85 vom 4.12.1986 i.S. G.; vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 22 StG N 70). Beim Verkauf von Amway-Produkten - dabei handelt es sich um Schönheits- und Pflegeprodukte - wird in der Regel ein Verlust erzielt. Es besteht objektiv keine Möglichkeit, einen Gewinn zu erzielen. So wird denn auch diese Tätigkeit in langjähriger Praxis nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit akzeptiert (vgl. StKE 404/85 vom 4.12.1986 i.S. G.; vgl. StKE 107/97 vom 27.5.1999 i.S. M.).

Die Einsprecherin führt mit Schreiben vom 19.10.2000 und 3.11.2000 selber aus, es gebe in der Schweiz ca. 17 000 Amway-Berater,

wovon nur 30 oder 40 die Bonus- oder Umsatzstufe erreicht hätten. Die Einsprecherin und ihr Mann würden zu dieser schmalen Spitze gehören. Die objektive Wahrscheinlichkeit, die Umsatz- oder Bonusstufe zu erreichen beträgt demnach, wenn man den Angaben der Pflichtigen folgt, ca. 0.2 %. Die Pflichtige hat nicht dargelegt und aus den Unterlagen geht nicht hervor, inwiefern sie zu dieser schmalen Spitze gehört und ob sie tatsächlich etwas verdient. Das einzige, was aus den Unterlagen hervorgeht, ist ein Verlust von Fr. 36 502.30. D.h. selbst bei Erreichen der Umsatz- und Bonusstufe ist noch lange nicht sicher, ob damit schlussendlich ein wesentlicher Gewinn erzielt wird. Objektiv gesehen ist die Wahrscheinlichkeit, mit dem Verkauf von Amway-Produkten innert absehbarer Zeit einen Gewinn zu erzielen, äusserst gering. Es besteht kein Anlass, von der langjährigen Praxis der Nichtanerkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit abzuweichen.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Mai 2001
i.S. H. AG (VGE 650/00)

Verrechenbarkeit von ausserkantonalen Verlustvorträgen bei Kantonswechsel (§ 9 Abs. 2 aStG; Ziff. 50 DA; Art. 67 Abs. 2 StHG)

Bei einem Kantonswechsel ab 1. Januar 2001 werden sowohl mitgebrachte stille Reserven wie auch Verlustvorträge in derselben Weise steuerlich berücksichtigt wie bei einem innerkantonalen (Wohn-) Sitzwechsel. Für die Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 werden vor dem Zuzug entstandene ausserkantonale Verluste nicht anerkannt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die H. AG hat 1996 ihren Sitz vom Kanton Zürich in den Kanton Schwyz verlegt. Bei der Veranlagung der kantonalen Steuern für das Jahr 1997 wurde ihr die Berücksichtigung des ausserkantonalen Verlustvortrages verweigert.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Nach § 9 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (in der für 1997 anwendbaren Fassung) können vom Reingewinn bzw. Einkommen juristischer Personen Verluste aus sieben der Steuerperiode (§ 7 a Abs. 2) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

b) Die Kantonale Steuerkommission berief sich im angefochtenen Entscheid auf Ziffer 50 der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, wo zu § 9 Abs. 2 StG was folgt festgehalten wird:

„Mit dem jeweiligen Reingewinn bzw. Einkommen verrechenbar sind Verlustüberschüsse aus sieben der jeweiligen Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren. Nicht verrechenbar sind Verluste aus der Zeit vor Zuzug in den Kanton."

c) Demgegenüber wird in der Beschwerdeschrift eingewendet, es existiere im Kanton Schwyz kein Gesetz, welches den Vortrag von vor der Sitzverlegung in den Kanton entstandenen Verlusten ausschliesse. Insbesondere stehe nichts Derartiges im massgebenden Art. 9 StG (recte: § 9). Zudem gelte eine Dienstanleitung nicht als verbindliche Rechtsquelle. Im Ergebnis müsse der 1996 durch eine Steuerrückstellung bewirkte Verlust (vollumfänglich) zum Vortrag und zur Verrechnung im Jahre 1997 zugelassen werden.

d) Die in der vorgenannten Dienstanleitung enthaltene Regelung (wonach Verluste aus der Zeit vor dem Zuzug in den Kanton nicht verrechenbar seien) basiert auf der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis zum interkantonalen Steuerrecht, welche es einem Kanton verwehrt, beim Zuzug

der Steuerpflichtigen aus einem andern Kanton vor der Sitzverlegung entstandene Erträge zu erfassen. Wenn aber vor dem Zuzug entstandene Erträge nicht erfasst werden dürfen, drängt es sich spiegelbildlich auf, auch die vor dem Zuzug entstandenen Verluste nicht zu berücksichtigen (vgl. dazu auch Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Rz. 10 zu § 70). Dieser Konnex wird, was die Beschwerdeführerin übersieht, auch durch den letzten Teilsatz von § 9 Abs. 2 StG untermauert.

Abgesehen davon hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit dem Domizilwechsel einer Gesellschaft festgehalten, dass es der neue Domizilkanton ablehnen darf, vor der Domizilverlegung erlittene Verluste der Gesellschaft zum Abzug zuzulassen, selbst wenn das kantonale Recht des neuen Domizilkantons keine ausdrückliche entsprechende Vorschrift enthält (vgl. ASA 48, S. 91 ff., betreffend Kanton Zug; vgl. auch ASA 56, S. 150, Erw. 3b in fine).

Im Übrigen wird in der vorinstanzlichen Vernehmlassung zutreffend darauf hingewiesen, dass nach dem neuen Absatz 2 von Art. 67 StHG, welcher rückwirkend per 1. Januar 2001 in Kraft treten soll, beim Zuzug aus einem anderen Kanton ausserkantonale Verlustvorträge grundsätzlich anzuerkennen sind, wobei indessen für sämtliche Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 nach wie vor die alte bundesgerichtliche Rechtsprechung gilt (vgl. dazu Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 24. Mai 2000, publ. in: BBl Nr. 28 vom 18. Juli 2000).

e) Aus all diesen Gründen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz im Rahmen der kantonalen Veranlagung 1997 den ausserkantonalen Verlustvortrag nicht berücksichtigt hat.

3. a) Im Eventualstandpunkt argumentiert die Beschwerdeführerin, falls die ausserkantonalen Verluste nicht anerkannt würden, müsste mindestens der 1997 durch die Auflösung dieser Steuerrückstellung entstandene Scheingewinn nicht besteuert werden. Die Steuerrückstellung sei deshalb gebildet worden, weil die Zürcher Steuerbehörde die Beschwerdeführerin (zunächst) falsch eingeschätzt habe. Sie habe für die Jahre 1993 bis 1996 zu Unrecht für kantonale Steuern einen Ertrag von Fr. 91 500.-- für 1994, Fr. 8 600.-- für 1995 und Fr. 48 700.-- für 1996 veranlagt. Im dagegen geführten Einspracheverfahren seien diese Einschätzungen antragsgemäss berichtigt und auf Fr. 10 800.-- (1994) und Fr. 0.-- (1995 und 1996) festgesetzt worden. Da die entsprechenden Neuveranlagungen erst im Juni 1998 erfolgten, sei die Beschwerdeführerin gezwungen gewesen, die genannte Rückstellung zu bilden. Diese sei nach Rechtskraft der neu veranlagten Zahlen im Abschluss 1997 wieder aufgelöst und entsprechend der ausgewiesene Gewinn scheinbar erhöht worden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 f.).

Des Weiteren führte die Beschwerdeführerin u.a. aus, die Vorinstanz stelle unbesehen auf die Handelsbilanz ab und übersehe, dass die Steuerbilanz dieser nicht unbedingt zu entsprechen brauche. Die 1996 für (zu Unrecht) veranlagte Steuern gebildete Rückstellung gehöre zwar in die Handelsbilanz, sei aber, da auf einer falschen, von den Steuerbehörden gesetzten Grundlage beruhend, geschäftsmässig nicht begründet gewesen. Entsprechend sei sie in der Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen gewesen. Dann habe 1997 in der Steuerbilanz auch keine Auflösung dieser Rückstellung erfolgen können. Dies bedeute, dass das Ergebnis 1997 sich um den Betrag dieser Rückstellung von Fr. 53 496.50 verschlechtere, d.h. ein Verlust entstanden sei. Der steuerbare Reingewinn 1997

verringere sich damit auf Fr. 0.-- (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4, Ziff. 4 in fine).

b) Demgegenüber bringt die Kantonale Steuerkommission u.a. vor, bei der vorliegenden Steuerrückstellung handle es sich um stille Reserven, welche bei einer buchmässigen Realisierung zu besteuern seien. Zum Zeitpunkt der Auflösung der stillen Reserven sei die Beschwerdeführerin im Kanton Schwyz steuerpflichtig, weshalb der Kanton Schwyz die Besteuerungsbefugnis habe. Die Diskrepanz, dass bei einem Kantonswechsel bzw. bei Neueintritt in die Steuerpflicht mitgebrachte stille Reserven zwar berücksichtigt werden, ausserkantonale Verlustvorträge hingegen nicht, sei u.a. ein Grund für die geplante Einführung des neuen Art. 67 Abs. 2 StHG gewesen. Da jedoch in der Steuerperiode 1997 die neue (bundes-)gesetzliche Regelung von Art. 67 Abs. 2 StHG noch nicht gegolten habe, sei im vorliegenden Fall die alte Praxis anzuwenden (vgl. vorinstanzliche Vernehmlassung).

c) Das Verwaltungsgericht pflichtet der vorinstanzlichen Argumentation bei. Zum einen ist zu berücksichtigen, dass die dargelegte Diskrepanz Anlass zu einer Gesetzesänderung gab, welche aber erst für den Zeitraum ab 1. Januar 2001 Geltung beansprucht. Dementsprechend ist für einen lange vor dem 1. Januar 2001 abgeschlossenen Sachverhalt noch die bisherige Praxis anwendbar, zumal dadurch eine einheitliche Änderung der Rechtslage (per 1. Januar 2001) erreicht werden kann. Zum andern spricht auch gegen die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die Auflösung der 1996 gebildeten Rückstellung und damit die buchmässige Realisierung stiller Reserven bereits im Abschluss 1997 verbucht wurde, die rektifizierten Veranlagungen der Zürcher Steuerbehörden aber erst am 18. Juni 1998 erfolgten (vgl. Einsprache-act. 23 - 32). Auch von daher ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz ausgehend vom (steuerrechtli-

chen) Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die von der Pflichtigen im Abschluss 1997 verbuchte Auflösung stiller Reserven mitberücksichtigt hat.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 6. September 2001
i.S. C. GmbH (StKE 299/00)

Ausländische Betriebsstätte, Verrechenbarkeit von ausländischen Verlusten mit inländischen Gewinnen (§ 13 Abs. 6 aStG; Art. 52 Abs. 3 DBG)

Die Verrechenbarkeit von ausländischen Betriebsstättenverlusten mit inländischen Gewinnen setzt voraus, dass Aktiven und Passiven der ausländischen Betriebsstätte als logische, grenzüberschreitende Entwicklung der betrieblichen Tätigkeit des schweizerischen Unternehmens angesehen werden können.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Gemäss § 38 Abs. 1 lit. b aStG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sind geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen und Zuwendungen an Dritte aufzurechnen. Die Pflichtige macht einen Verlust aus dem Yacht-

betrieb auf den British Virgin Islands geltend. Sie hat aber nicht nachgewiesen, dass sie Eigentümerin der Yacht „...“ auf den British Virgin Islands ist. Im Zweckartikel des Handelsregistereintrages ist der Betrieb eines Yacht-Chartergeschäftes, entgegen den zwingenden gesetzlichen Vorschriften (vgl. Art. 933 Abs. 2, 935 und 937 OR; vgl. Art. 42, 59, 71, 75 und 75a HregV), nicht aufgeführt. Die Zweigniederlassung wird weder als Adressat der Eingangsrechnungen noch als Absender der Ausgangsrechnungen aufgeführt. Mit dem angeblichen Yacht-Chartergeschäft wurden in den Jahren 1994 bis 1999 immer Verluste ausgewiesen, weshalb davon auszugehen ist, dass es sich um ein kostspieliges Hobby eines Nahestehenden der Gesellschaft handelt. Die gesamten Umstände sprechen gegen das Vorliegen von geschäftsmässig begründetem Aufwand.

b) Gemäss § 13 Abs. 6 aStG bzw. Art. 52 Abs. 3 DBG kann ein inländisches Unternehmen Verluste aus ausländischen Betriebsstätten mit inländischen Gewinnen verrechnen. Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl. Art. 51 Abs. 2 DBG), wobei sich die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit als Teil des Unternehmens darstellen muss (vgl. Höhn [Hrsg.], Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern 1993, S. 208). Die Aktiven und Passiven der ausländischen Betriebsstätte müssen als logische grenzüberschreitende Entwicklung der betrieblichen Tätigkeit des schweizerischen Unternehmens angesehen werden können (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 12 zu Art. 52).

Dies wäre vorliegend z.B. der Fall, wenn die Einsprecherin sowohl in der Schweiz als auch auf den British Virgin Islands einen Charterbetrieb führen würde. Der Firmenzweck der Einsprecherin ist jedoch laut Handelsregister in der Schweiz die ...bearbeitung und -verwaltung. Beim Yachtbetrieb auf den British Virgin Islands handelt es sich dagegen um eine völlig anders geartete, durch den Firmenzweck nicht gedeckte Tätigkeit, welche nicht als Teil der Geschäftstätigkeit der Einsprecherin in der Schweiz betrachtet werden kann. Eine Verlustübernahme nach § 13 Abs. 1 aStG bzw. Art. 52 Abs. 3 DBG ist somit auch deshalb ausgeschlossen, weil es sich beim Yachtbetrieb nicht um eine Betriebsstätte der Steuerpflichtigen handelt.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Juni 2001
i.S. Z. (VGE 637/00)

Ermessensveranlagung wegen Nichtbeibringens der eingeforderten Beweismittel; Beweislast für steuermindernde Tatsachen (§ 59a Abs. 2 und 3 aStG; Art. 130 Abs. 2 DBG)

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor.

Macht der Steuerpflichtige geltend, ein Vermögenszufluss stamme aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung, ist er hierfür beweisbelastet und hat er die seiner Behauptung zu Grunde liegenden steuermindernden Tatsachen von sich aus durch eine substantiierte Sachdarstellung darzulegen. Des Weiteren hat er für den Wahrheitsgehalt seiner Darstellung Beweismittel beizubringen oder solche genau zu bezeichnen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten Z. sind per .. November 1994 aus einem anderen Kanton in den Kanton Schwyz gezogen. Die Veranlagungsverfügungen 1993/94 und 1995/96 erfolgten nach pflichtgemässem Ermessen wegen

Nichtbeibringens der eingeforderten Beweismittel. Streitig ist vorliegend, ob die gestützt auf eine Vermögensvorschlagsrechnung vorgenommene Ermessensveranlagung betreffend das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu Recht erfolgt ist. Ausgangspunkt bildet der von der Veranlagungsbehörde verlangte Finanzierungsnachweis des neu erstellten Einfamilienhauses. Der Zufluss von erheblichen Finanzmitteln wurde nicht plausibel begründet, weshalb eine Ermessensveranlagung vorgenommen wurde. Das Verwaltungsgericht stellte auf Grund der ihm vorliegenden Akten zahlreiche Ungereimtheiten und Widersprüche in der Sachdarstellung der Beschwerdeführer fest und hat wie die Steuerverwaltung die geltend gemachte Darlehenszahlung aus Ungarn als nicht erwiesen betrachtet und den behaupteten Vermögenszufluss aus dem Nachlass des Vaters in Ungarn ebenfalls nicht anerkannt.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Ausgangspunkt der Beurteilung des vorliegenden Falles bildet der Umstand, wonach die Beschwerdeführer, welche per .. November 1994 vom Kanton L. nach K. übersiedelten, auf dem am .. April 1993 für Fr. 450 000.-- erworbenen Grundstück KTN ... in der Folge ein ... m3 umfassendes Einfamilienhaus erbauen liessen, welches gemäss Schätzungsverfügung vom 16. Oktober 1995 einen Steuerwert von Fr. 1 085 000.-- aufweist und gemäss der (provisorischen) Bauabrechnung insgesamt Fr. 1 879 201.80 (inkl. Grundstückerwerb) kostete.

Nachdem die Beschwerdeführer für die Veranlagungsperiode 1993/94 ein steuerbares Einkommen von kantonal Fr. 74 518.-- (betrifft Kanton L.) und bundessteuerlich von Fr. 80 610.-- sowie per 1. Januar 1993 ein steuerbares Vermögen von Fr. 200 130.-- deklarierten, und zudem die Frage, ob sie in den Jahren 1993 und 1994 an Erbschaften oder Schenkungen beteiligt gewesen seien, ausdrücklich verneinten, ist nicht zu beanstanden, dass die Veranlagungsbehörden des Kantons Schwyz von den Beschwerdeführern im Hinblick auf die seit dem Zuzug per .. November 1994 vorzunehmende Besteuerung (direkte Bundessteuer ab 1.1.1995) einen Finanzierungsnachweis für das neu erstelle Einfamilienhaus verlangten.

b) Verhält es sich so, dass die Beschwerdeführer einen nachvollziehbaren Finanzierungsnachweis erbrachten und die aktenkundigen finanziellen Transaktionen plausibel begründeten (diese Fragen sind nachfolgend näher zu prüfen), erübrigte sich grundsätzlich in der Folge die Vornahme einer Ermessenstaxation auf der Basis einer Vermögensvorschlagsberechnung. Umgekehrt ist die Vornahme einer Vermögensvorschlagsberechnung sowie eine Ermessenstaxation dann im Grundsatz nicht zu beanstanden, wenn die Beschwerdeführer keinen hinreichenden Finanzierungsnachweis erbrachten und den Zufluss von erheblichen Finanzmitteln nicht plausibel begründeten. In diesem Sinne ist die in der Beschwerdeschrift geäusserte prinzipielle Kritik an der Vermögensvorschlagsrechnung nur dann berechtigt, wenn die Beschwerdeführer ihre Verfahrenspflichten hinreichend erfüllt, den erwähnten Finanzierungsnachweis nachvollziehbar erbracht und den Zufluss von erheblichen Geldbeträgen plausibel begründet haben.

3. Die Beschwerdeführer machen geltend,

- dass im Jahre 1993 Baukosten von Fr. 541 258.50 und im Jahre 1994 Baukosten von Fr. 1 002 927.10 zu bezahlen waren, zusammen Fr. 1 544 185.60,
- dass diese Summe mit drei Hypothekardarlehen der Bank im Umfange von total Fr. 900 000.-- (500 000 + 250 000 + 150 000), mit zwei familieninternen Darlehen im Umfange von Fr. 625 000.-- (Bruder D.: Fr. 425 000.--; B. [entfernter Verwandter]: Fr. 200 000.--) sowie mit zwei Teilauszahlungen der Vorsorgestiftung im Betrage von Fr. 89 979.90 und Fr. 31 350.-- finanziert wurden,
- dass für die familieninternen Darlehen keine schriftlichen Darlehensverträge existieren,
- dass auf Grund der damaligen Regelung der Devisenvorschriften es nicht möglich gewesen sei, grössere Geldbeträge aus Ungarn in die Schweiz transferieren zu lassen, weshalb diese Darlehen bar übergeben und von den Beschwerdeführern „entweder aufs Baukonto einbezahlt, für Barzahlungen oder für Postüberweisungen an Handwerker verwendet“ worden seien,
- dass gemäss Darstellung in der Beschwerdeschrift der Beschwerdeführer das vom Bruder D. erhaltene Darlehen von Fr. 425 000.-- „ratenweise“ erhalten und „in einer der vielen Wechselstuben in den Strassen Budapests, Zug um Zug in Schweizer Franken gewechselt“ habe
- und dass diese beiden familieninternen Darlehen im Jahre 1995 gemäss Darstellung des Beschwerdeführers in der Einsprache vom 8. Oktober 1999 „mit einer Schenkung meiner Mutter, welche aus dem Vermögen meines verstorbenen Vaters stammte, zurückbezahlt“ worden seien.

Diese Angaben wurden einerseits durch schriftliche Bestätigungen untermauert, welche von B. am 20. September 1999 und vom Bruder D. am 22. September 1999 unterzeichnet wurden. Anderseits liegen zwei handschriftliche Schreiben (mit Übersetzung) vom 19. Januar 1995 und 7. Februar 1995 vor, gemäss welchen X. (Mutter des Beschwerdeführers, Anmerkung der Redaktion), geb. am ..., ihrem Sohn aus dem Verkaufserlös „von unserem Familienschmuck und aus anderen Wertsachen“ 64 Millionen Forint (HUF) zur freien Verfügung bereitstellte mit der Bitte, „dass das Geld so bald wie möglich zu dir in die Schweiz gelangt“. Gemäss der Eingabe des damaligen Vertreters der Beschwerdeführer vom 25. Juni 1998 entsprachen diese 64 Millionen Forint einem Wert von Fr. 744 000.--.

4. Bei einer Durchsicht der vorliegenden Unterlagen fallen folgende Aspekte, Ungereimtheiten und Widersprüche auf:

a) aa) In der Einsprache vom 8. Oktober 1999 machten die Beschwerdeführer geltend, dass von der am 1. Januar 1995 bestehenden Darlehensschuld von Fr. 625 000.-- diejenige von Fr. 200 000.-- gegenüber B. „im Februar 1995 in bar vollständig zurückbezahlt“ worden sei (= Bestätigung von B. vom 20. September 1999).

Zudem hielt der Bruder (D.) des Beschwerdeführers in der mit der Einsprache eingereichten Bestätigung vom 22. September 1999 ausdrücklich fest, dass er das in diversen Teilbeträgen gewährte Darlehen von insgesamt Fr. 425 000.-- „im Februar 1995 in bar vollständig“ vom Beschwerdeführer zurückerhalten habe.

Gemäss diesen erwähnten Bestätigungen vom 20. und 22. September 1999 hatte der Beschwerdeführer im März 1995 gegenüber B. und D. keine Darlehensschulden. Die Rückzahlung dieser Darlehen im Februar 1995 wurde nach Angaben des Beschwerdeführers mit einer „Schenkung meiner Mutter, welche aus dem Vermögen meines verstorbenen Vaters stammte“, finanziert.

bb) In der Eingabe vom 10. Juni 1999 an die Vorinstanzen brachte der Beschwerdeführer vor, dass die von B. und D. gewährten Darlehen im Gesamtbetrag von Fr. 625 000.-- von den Beschwerdeführern „entweder aufs Baukonto einbezahlt, für Barzahlungen oder für Postüberweisungen an Handwerker verwendet“ wurden.

Nach gerichtlicher Aufforderung machte der Beschwerdeführer mit der Eingabe vom 14. Februar 2001 für den Zeitraum bis und mit Februar 1995 folgende Zahlungen geltend (die weiteren Zahlungen ab März 1995 bis 1997 können in der nachfolgenden Aufstellung nicht berücksichtigt werden, da in diesem Zeitpunkt gemäss den vorgenannten Bestätigungen die Darlehen an B. und D. bereits in bar zurückbezahlt waren, weshalb die späteren Zahlungen ab März 1995 nicht aus dem - bereits zurückbezahlten - Darlehen finanziert werden konnten):

– Einzahlungen aufs Baukonto	Fr. 347 000.--
– Postüberweisungen (bis und mit Februar 1995)	Fr. 17 579.80
– Barzahlungen (mit Quittungen, 1993/94)	Fr. 130 812.50
Total	Fr. 495 392.30

cc) Damit verbleibt zur vorgebrachten Darlehenssumme von Fr. 625 000.-- eine Differenz von Fr. 129 607.70. Für diesen Differenzbetrag fehlt von Seiten der Beschwerdeführer eine schlüssige Erklärung, obwohl die Beschwerdeführer am 11. Januar 2001 aufgefordert worden waren, hinsichtlich der Verwendung der ratenweise bezogenen Teildarlehen eine lückenlose Aufstellung einzureichen.

dd) Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Barzahlungen fällt zudem auf, dass bei zwei aktenkundigen Rechnungen von S. festgehalten wurde, dass der betreffende Betrag verrechnet wurde (vgl. Rechnung vom 20. Mai 1994 betreffend zweite A-Kontozahlung von Fr. 12 000.-- mit dem handschriftlichen und von S. unterzeichneten Vermerk: „Forderung verrechnet 13.6.94“; A-Kontozahlungsgesuch vom 13.7.1994 im Umfang von Fr. 22 000.-- mit dem Vermerk: „Betrag verrechnet“). Mithin ist aus diesen Unterlagen abzuleiten, dass im Zusammenhang mit S. insgesamt Fr. 34 000.-- nicht bar bezahlt, sondern mit Gegenforderungen des Beschwerdeführers verrechnet wurden, andernfalls die Verrechnungsvermerke gar keinen Sinn machen. Soweit aber der Beschwerdeführer Forderungen von S. mit Gegenforderungen verrechnen konnte, hat er insoweit die vorgenannten Darlehen gar nicht benötigt oder eingesetzt. Damit erhöht sich derjenige Anteil der genannten Darlehen, dessen Verwendung nicht belegt ist, von Fr. 129 607.70 um Fr. 34 000.-- auf Fr. 163 607.70, was einem Anteil von 26 % der gesamten Darlehenssumme von Fr. 625 000.-- entspricht.

b) Aus den soeben dargelegten, im Jahre 1994 vorgenommenen Verrechnungen ist abzuleiten, dass der Beschwerdeführer gegenüber S. erhebliche Forderungen (Fr. 12 000.-- + Fr. 22 000.--) hatte.

Der Beschwerdeführer wurde am 9. März 2001 aufgefordert, lückenlos darzulegen, welche Einnahmen er aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus welchen Mandaten im Zeitraum von 1993 bis 1997 erzielte. In den am 21. März 2001 vom Beschwerdeführer eingereichten Zusammenstellungen werden für die Jahre 1993 und 1994 keinerlei Honorareinnahmen im Zusammenhang mit S. ausgewiesen. Nachdem diese dargelegten Verrechnungen von S. handschriftlich bestätigt wurden, ist erstellt, dass die vom Beschwerdeführer am 21. März 2001 eingereichten Honorarzusammenstellungen (ohne Hinweise auf S.) offensichtlich unvollständig sind. Damit ist erstellt, dass er sein Einkommen aus Erwerbstätigkeit offensichtlich lückenhaft deklarierte.

c) Ein klarer Widerspruch ist darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 14. Februar 2001 geltend machte, am 13. Juni 1994 S. insgesamt Fr. 12 000.-- bezahlt zu haben. In der provisorischen Bauabrechnung wird hingegen für den Juni 1994 im Zusammenhang mit S. nur ein Betrag von Fr. 509.-- ausgewiesen (die im Juli 1994 angefallene Rechnung von Fr. 22 000.-- ist dagegen in der provisorischen Bauabrechnung enthalten). Zudem ist die am 26. Oktober 1994 quittierte Zahlung von Fr. 19 000.-- (vom Bf an S.) in der provisorischen Bauabrechnung ebenfalls nicht enthalten.

d) aa) Völlig unglaubwürdig ist die sinngemässe Argumentation des Beschwerdeführers, wonach er das Darlehen von seinem Bruder D. im Gesamtbetrag von Fr. 425 000.-- in Raten (in Forint) bezogen und in den Wechselstuben in den Strassen von Budapest, Zug um Zug in Schweizer Franken ohne irgendwelche Belege umgetauscht habe. Diesbezüglich ist namentlich auch die geltend gemachte Abfolge, wonach der Beschwerdeführer im Oktober 1994 im Abstand von nur einer Woche zweimal je

Fr. 100 000.-- von seinem Bruder entgegengenommen habe (und umgehend auf das Baukonto eingezahlt habe) nicht nachvollziehbar, da eine solche vom Beschwerdeführer geltend gemachte Übernahme dieser Teildarlehen zweimal innert sehr kurzer Zeit eine Reise nach Budapest erfordert hätte (weshalb erfolgte die geltend gemachte Darlehensübernahme im Oktober 1994 vom Bruder nicht in einem Schritt?).

bb) Des Weiteren fällt auf, dass nach der Argumentation des Beschwerdeführers noch am 17. Februar 1995 eine Darlehenstranche von Fr. 22 000.-- auf das Baukonto einbezahlt wurde. Gleichzeitig bescheinigten die Darlehensgeber, dass die beiden Darlehen im Februar 1995 zurückbezahlt wurden (nach Angaben des Beschwerdeführers aus der von der Mutter im Februar 1995 übergebenen Geldsumme im Wert von Fr. 744 000.--). Wenn aber der Beschwerdeführer nach seiner eigenen Darstellung seit dem Schreiben seiner Mutter vom 19. Januar 1995 wusste, dass für ihn eine Geldsumme von 64 Mio. Forint (Fr. 744 000.--) zum Abholen bereit ist, bleibt völlig unerfindlich, weshalb der Beschwerdeführer noch in der 1. Februarhälfte 1995 eine Darlehenstranche von Fr. 22 000.-- entgegennimmt (mit Einzahlung auf das Baukonto am 17.2.1995), und anschliessend noch im gleichen Monat das gesamte Darlehen (aus den genannten Fr. 744 000.--) wieder zurückzahlt.

cc) Anzufügen ist, dass auch die sinngemässe Argumentation des Beschwerdeführers, wonach für die erwähnten Darlehen keine schriftliche Aufzeichnungen existieren, völlig unglaubwürdig ist. Auch wenn das Darlehen im Familien- bzw. Verwandtenkreis abgeschlossen wurde, spricht der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Umstand, wonach die Darlehenssumme in verschiedenen, unterschiedlich grossen Teilbeträgen ausgerichtet wurde und mithin mehrfach änderte, dafür, dass entgegen

der Behauptung der Beschwerdeführer schriftliche Vereinbarungen getroffen bzw. die Teilbeträge schriftlich aufgelistet wurden. Daraus, dass die Beschwerdeführer solche nach den konkreten Umständen zu erwartenden schriftlichen Aufzeichnungen - ungeachtet der behördlichen Aufforderungen - nicht eingereicht haben, können sie für das vorliegende Verfahren nichts zu ihren Gunsten ableiten.

e) Eine weitere Ungereimtheit besteht darin, dass die Beschwerdeführer sinngemäss geltend machten, dass die von B. und D. gewährten Darlehen im März 1995 zurückbezahlt waren (vgl. oben, Erw. 4a/aa). Aus den eingereichten Bankunterlagen ist hingegen zu entnehmen, dass die Rückzahlung des Darlehens im Betrage von Fr. 200 000.-- an B. am 16. November 1995 erfolgte, und zwar via das Bankkonto ... (Ehefrau). Dass die Beschwerdeführer von B. nach dem März 1995 ein zweites Darlehen im Umfange von Fr. 200 000.-- erhalten hätten, wird auch nicht ansatzweise geltend gemacht. Mithin steht die Sachdarstellung in der Einsprache und in der schriftlichen Bestätigung von B. (wonach zusammengefasst u.a. das Darlehen von B. aus einer Schenkung der Mutter des Beschwerdeführers im Februar 1995 finanziert worden sei) im klaren Widerspruch zum erwähnten Bankauszug. Stellt man auf den vorliegenden Bankauszug ab, erweisen sich die anderslautende Sachdarstellung des Beschwerdeführers sowie die schriftliche Bestätigung von B. als falsch.

f) Völlig unglaubwürdig und widersprüchlich ist aber auch die Sachdarstellung des Beschwerdeführers, dass er die im Januar/Februar 1995 bar entgegengenommenen Fr. 744 000.-- von seiner in Budapest lebenden Mutter als Schenkung aus dem Vermögen des am 3. März 1984 verstorbenen Vaters erhalten habe, da er nach seinen eigenen Angaben seine Mutter noch in den Jahren 1991 und 1992 mit je Fr. 2 400.--

unterstützt hatte und diese Beträge steuermindernd zum Abzug brachte (nur am Rande sei vermerkt, dass der Beschwerdeführer in der damaligen Steuererklärung den Jahrgang seiner Mutter mit „1916“ angab, derweil bei den mit der Einsprache eingereichten Unterlagen der Jahrgang der Mutter mit „1918“ angeführt wurde).

Ein solcher plötzlicher Wechsel von der Unterstützungsbedürftigkeit der Mutter (dieser Zustand wurde vom Beschwerdeführer noch in der am 16. Januar 1993 unterzeichneten Steuererklärung 1993/94 bestätigt) zur gegenteiligen Behauptung, wonach die Mutter im Januar/Februar 1995 in der Lage gewesen sei, aus Wertgegenständen, welche sie noch vor dem Tod des Vaters des Beschwerdeführers (im Jahre 1984) erhalten habe, dem Beschwerdeführer einen Anteil von Fr. 744 000.-- bar auszuzahlen, wird durch die Vorbringen des Beschwerdeführers und den Schreiben seiner Mutter weder nachvollziehbar, noch hinreichend begründet. Unbehelflich ist das Argument, dass sinngemäss nach kommunistischem Verständnis das Vermögen des Erblassers (Vater des Beschwerdeführers) zu hoch gewesen sei, weshalb über die umfangreichen Vermögenswerte (Schmuck, Silber etc.) absolutes Stillschweigen (auch gegenüber den Söhnen) bewahrt worden sei. Diesbezüglich wird in der vorinstanzlichen Stellungnahme vom 21. Februar 2001 überzeugend vorgebracht, dass Ungarn seit ca. 1989 nicht mehr kommunistisch regiert ist und die Mutter des Beschwerdeführers deswegen in den Jahren 1991 und 1992, als sie vom Beschwerdeführer finanziell unterstützt wurde, nicht damit rechnen musste, dass ein angeblich zu hohes Vermögen „von den Kommunisten konfisziert würde“. In diesem Zusammenhang ist zum einen noch von Bedeutung, dass nach den Angaben des Beschwerdeführers das ungarische Steuergesetz für Privatpersonen keine Vermögenssteuer kennt, weshalb die Mutter des Beschwerdeführers in den Jahren 1991 und 1992 keinen Anlass ge-

habt hätte, Vermögenswerte zu verheimlichen. Zum andern gab der Beschwerdeführer an, dass die umfangreichen Vermögenswerte aus „Schmuck, Silber etc." bestanden. Diesbezüglich ist nicht ersichtlich, weshalb die Mutter - soweit sie für ihren eigenen Unterhalt gewisse Mittel benötigte - nicht einen entsprechenden Teil der „umfangreichen Vermögenswerte" für eigene Bedürfnisse hätte verwerten können, zumal die (teilweise) Verwertung von Schmuck und Silber wesentlich einfacher möglich ist als beispielsweise die Verwertung von Grundeigentum.

Unglaubwürdig ist aber auch die Sachdarstellung des Beschwerdeführers,

- dass der letzte Wille des verstorbenen Vaters lediglich der Mutter mündlich mitgeteilt worden sei (kein schriftliches Testament),
- dass die Mutter bis zum Januar 1995 Stillschweigen über den Nachlass bewahrt habe
- und dass der Inhalt des letzten Willens darin bestanden habe, dass der Nachlass den beiden Söhnen hälftig zugewiesen werden solle „sofern und sobald die Söhne verheiratet sind und das erste Kind 10 Jahre alt ist".

Denn im Zeitpunkt, als der Vater verstarb (3. März 1984), war der Beschwerdeführer weder verheiratet (Heirat am ...), noch hatte er Kinder (Geburt des 1. Kindes am ...). Dass der Beschwerdeführer, falls er nicht heirate oder falls er keine Kinder haben werde, nach dem letzten Willen des Vaters („sofern und sobald") nichts aus dem betreffenden Nachlass erhalten sollte (wobei hier unklar ist, wie das diesbezügliche ungarische Erbrecht lautet), ist nicht nachvollziehbar. Aber auch die sinngemässe Argumentation des Beschwerdeführers, wonach seine Mutter den Verkauf von

Schmuck und Silber im Wert von 2 x Fr. 744 000.-- ohne Mitwissen oder Mitbeteiligung des Beschwerdeführers organisiert habe, ist in Anbetracht dessen, dass die Mutter damals bereits 78 Jahre alt war und sich im Altersheim aufhielt, und angesichts der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (...), welche ihn oft nach Budapest führte (vgl. die Übernahme der Darlehenstranchen), völlig unglaubwürdig und lebensfremd. Dass die Mutter im Zeitpunkt des Umzuges in das Altersheim (offenbar ca. 1991/1992), in welchem mutmasslich der bisherige Haushalt der Mutter aufgelöst wurde, den beiden Söhnen noch nichts über das Vorhandensein und den Standort des geltend gemachten Familienschmuckes, des Silber etc. (im Wert von 2 x Fr. 744 000.--) gesagt hatte, ist ebenfalls lebensfremd, zumal die Mutter (nachdem angeblich kein schriftliches Testament vorliegt) auf irgendeine Weise sicherstellen musste, dass ihre Söhne bei einem allfälligen plötzlichen Ableben der Mutter im Altersheim Kenntnis vom betreffenden Familienvermögen (welches wohl kaum in den Räumlichkeiten des Altersheimes gelagert wurde) erhalten hätten.

5. Zusammenfassend gelangt das Gericht zum Schluss, dass der vorliegende, von den Beschwerdeführern anerkannte Zufluss von insgesamt Fr. 744 000.-- nicht als Schenkung aus dem Nachlass des Vaters des Beschwerdeführers zu qualifizieren ist. Für dieses Ergebnis ist nicht ein einzelnes der vorgenannten Aspekte, Widersprüche und Ungereimtheiten massgebend, sondern vielmehr **die Verkettung all dieser Feststellungen und Ausführungen.** Aus den dargelegten Gründen vermögen die Einwände der Beschwerdeführer nichts am vorliegenden Ergebnis zu ändern. Insbesondere kann in diesem Kontext (mit den dargelegten Widersprüchen und Ungereimtheiten) auch nicht auf die von den Beschwerdeführern eingereichten Bestätigungen von Familienangehörigen abgestellt werden.

Dass die Vorinstanzen bei dieser Sachlage eine Vermögensvorschlagsrechnung vornahmen und im angefochtenen Entscheid eine Differenz pro Jahr von Fr. 372 886.-- aufrechneten (was praktisch der Hälfte des oben erwähnten Betrages von Fr. 744 000.-- entspricht), gibt im vorliegenden Fall keinen Anlass zur Beanstandung. Nachdem es die Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht unterlassen haben, auf die im angefochtenen Entscheid detailliert dargelegte Vermögensvorschlagsberechnung auch nur ansatzweise einzugehen, erübrigen sich hier dazu weitere Ausführungen.

...

Anmerkung der Redaktion

Die gegen diesen Entscheid erhobenen Beschwerden wurden vom Bundesgericht abgewiesen, soweit es darauf eintrat. Vgl. den nachfolgenden Auszug.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 17. Dezember 2001 i.S. Z. (BGE 2P.224/2001, 2A.376/2001)

Keine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften durch Nichtvorladen und Nichtbefragen eines vom Beschwerdeführer bezeichneten Zeugen

Der Richter kann das Beweisverfahren schliessen, wenn er auf Grund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und er ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass diese seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde.

Zum Sachverhalt siehe oben beim vorangehenden Verwaltungsgerichtsentscheid auf S. 25.

Aus den Erwägungen

4. e) Es kann auch nicht von einer Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften gesprochen werden: Die Beschwerdeführer müssen sich gefallen lassen, dass das Verwaltungsgericht den von ihnen bezeichneten Zeugen D. nicht vorgeladen und befragt hat; ebenso wenig war das Gericht vorliegend verpflichtet, von Amtes wegen weitere Zeugen einzuvernehmen. Der Richter kann das Beweisverfahren schliessen, wenn

er auf Grund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und er ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass diese seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 124 I 208 E. 4a, S. 211; 119 Ib 492 E. 5b/bb, S. 505 f., je mit Hinweisen). Vorliegend durfte das Verwaltungsgericht zulässigerweise annehmen, dass von einer Einvernahme des Bruders (bzw. von weiteren Verwandten, die zur Frage der Darlehensgewährung bzw. Erbschaft/Schenkung bereits schriftliche Bestätigungen abgegeben hatten) keine neuen Erkenntnisse zu erwarten waren. Der Zeugenaussage eines Verwandten ist nicht eine wesentlich höhere Glaubwürdigkeit zuzubilligen als seiner schriftlichen Erklärung, die bereits bei den Akten liegt. Diese Einschränkung des Beweiswerts einer Zeugenaussage gilt insbesondere auch betreffend die im Ausland lebenden Verwandten der Beschwerdeführer, zumal die Steuer- bzw. Gerichtsbehörden ausserhalb des Gebietes der Schweizerischen Eidgenossenschaft nicht oder nur eingeschränkt Untersuchungshandlungen vornehmen können und nicht über Sanktionsmöglichkeiten verfügen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. Dezember 2001
i.S. Ehegatten Z. (VGE 635/01)

Befangenheit der Steuerkommission, Ausstand, objektive Gründe für einen Ausstand (§§ 52 ff. GO i.V.m. § 4 Abs. 1 VRP)

Eine potenzielle Befangenheit muss sich aus den objektiven Umständen ergeben, auf die subjektive Empfindung einer Partei kommt es nicht an (Bestätigung der Rechtsprechung); die Steuerkommission ist allein durch den Umstand, dass sie in gleicher Besetzung, zum gleichen Streitgegenstand (Zwischenveranlagung) und gegenüber den gleichen Steuerpflichtigen entscheidet wie in einem zur Vorperiode ergangenen Einspracheentscheid, nicht befangen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Gegen die Veranlagungsverfügung 1995/96 erhoben die Ehegatten Z. Einsprache mit dem Begehren, es sei per 1. April 1996 eine Zwischenveranlagung vorzunehmen. Diese Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission/VdBSt abgewiesen und erwuchs danach in Rechtskraft (Einsprache 1). Gegen die Veranlagungsverfügung 1997/98 erhoben die Ehegatten Z. erneut Einsprache mit dem Begehren, per 1. Januar 1997 eine Zwischenveranlagung vorzunehmen. Auch diese Einsprache wurde im Wesentlichen abgewiesen. In der darauf ergriffenen Verwaltungsgerichtsbe-

schwerde machten die Beschwerdeführer geltend, die Steuerkommission habe sowohl die Einsprache 1 als auch die Einsprache 2 in gleicher Besetzung behandelt, sei mithin also voreingenommen bzw. befangen gewesen.

Aus den Erwägungen

1. a) ...

b) Entgegen der Meinung der Beschwerdeführer ist darin, dass die Vorinstanzen bereits in der Vorperiode eine Einsprache der gleichen Steuerpflichtigen abgewiesen haben, noch keine Voreingenommenheit zu erblicken. Dies gilt auch dann, wenn die damalige Einsprache ebenfalls ein Begehren um Zwischenveranlagung betraf. In diesem Zusammenhang ist auf die gefestigte Rechtsprechung hinzuweisen, wonach sich eine potentielle Befangenheit aus den objektiven Umständen ergeben muss, derweil es **auf die subjektive Empfindung einer Partei nicht ankommt.** In diesem Sinne genügt es nicht, dass eine Partei eine bestimmte Person als befangen empfindet, sondern es müssen Tatsachen gegeben sein, die das Misstrauen in die Unabhängigkeit **objektiv rechtfertigen** (vgl. VGE 617/97 vom 27. Juni 1997, Erw. 1d, Prot. S. 298 mit Hinweisen, publ. in: StPS 1997, S. 126 ff.; vgl. auch VGE 929/01 vom 29. November 2001, Erw. 4c in fine; Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, § 5a, Rz. 6 mit weiteren Verweisen; VPB 1994 Nr. 105, S. 729 unten). Im konkreten Fall sind keine Tatsachen ersichtlich, welche das Misstrauen der Beschwerdeführer hinsichtlich der Unbefangenheit der bei den

Vorinstanzen mitwirkenden Personen objektiv rechtfertigen. Zudem ist auf die konstante Rechtsprechung hinzuweisen, wonach der Anspruch auf den Ausstand Befangener in einem gewissen Spannungsverhältnis steht zum Anspruch auf gesetzmässige Zusammensetzung der Behörde; der Ausstand muss deshalb - auch nach der Verfassung - die **Ausnahme** bleiben, soll die regelhafte Verfahrensordnung nicht ausgehöhlt werden (vgl. BGE 122 II 477, Erw. 3b mit Hinweisen; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Rz. 247; VGE 629/01 vom 29. November 2001, Erw. 4c). Soweit die Beschwerdeführerin aus einem Schreiben der Steuerverwaltung vom 14. Februar 2001 (= Bf-act. 4) eine Voreingenommenheit ableitet, drängen sich folgende Bemerkungen auf. In der vorinstanzlichen Vernehmlassung wurde zutreffend dargelegt, dass mit dem Dispositiv des Einsprache-Entscheides vom 21. August 2000 lediglich die Veranlagungsverfügung 1995/96 vom 17. Juli 1997 bestätigt wurde (was im Ergebnis die Abweisung des Antrages auf eine Zwischenveranlagung per 1. Juni 1996 beinhaltete). Es trifft zwar zu, dass in Erwägung 5 dieses Einsprache-Entscheides auch noch das Fehlen eines Zwischenveranlagungsgrundes per 1. Januar 1997 erwähnt wurde, was indessen weder zum Gegenstand des Einspracheverfahrens (betreffend Veranlagungsperiode 1995/96) gehörte, noch Bestandteil des Dispositivs bildete. Auch wenn die zuständige Mitarbeiterin der Veranlagungsbehörde in ihrem Schreiben vom 14. Februar 2001 an die Beschwerdeführerin sich (zu Unrecht) an die genannte Erwägung 5 gebunden fühlte, ändert dies nichts daran, dass im vorliegend angefochtenen Einsprache-Entscheid die Frage eines Zwischenveranlagungsgrundes per 1. Januar 1997 von den Vorinstanzen mit der nötigen Unbefangenheit geprüft wurde. Die Frage hingegen, ob die Vorinstanzen die beantragte Zwischenveranlagung (per 1.1.1997) zu Recht abgelehnt haben, ist nachfolgend (...) materiell zu prüfen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. Dezember 2001 i.S. Y. GmbH (VGE 626/01)

Verfahrensrecht: Wiederherstellung der Frist zur Einreichung einer Beschwerde ans Verwaltungsgericht infolge Auslandaufenthalts (§ 129 GO i.V.m. § 4 VRP; Art. 140 Abs. 4 i.V.m. Art. 133 Abs. 3 DBG)

Nach der Rechtsprechung ist weder das Verreisen in die Ferien noch Arbeitsüberlastung ein entschuldbarer Grund, der die Wiederherstellung einer versäumten Frist erlauben würde.

Der Geschäftsführer einer Treuhandfirma muss bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit wissen, dass eine gesetzliche Rechtsmittelfrist grundsätzlich nicht erstreckt werden kann. Wer durch Einreichung eines Rechtsmittels ein Prozessrechtsverhältnis begründet, ist verpflichtet, dafür zu sorgen, dass ihm Entscheide usw. zugestellt werden können. Besonders ausgeprägt ist diese prozessuale Mitwirkungspflicht, wenn die Zustellung eines behördlichen Aktes mit grosser Wahrscheinlichkeit erwartet werden muss.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Y. GmbH hatte trotz Mahnung die Steuererklärung 1998 nicht eingereicht, weshalb sie am 14. Juni 2000 ermessensweise veranlagt wurde (Bund und Kanton). Die gegen diese Veranlagungsverfügung erhobene Ein-

sprache an die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer wurde nur teilweise gutgeheissen. Während der laufenden Beschwerdefrist verreiste der Geschäftsführer der Y. GmbH für drei Wochen ins Ausland. Die Y. GmbH reichte am 19. Juli 2001 dem Verwaltungsgericht Schwyz eine als Gesuch um Wiederherstellung der Frist bezeichnete Eingabe ein.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Die Beschwerdeführerin beantragt sinngemäss, es sei ihr die Frist zur Einreichung einer Beschwerde gegen den Einsprache-Entscheid vom 2. Mai 2001 wiederherzustellen. Dieses Begehren ist aus den folgenden Gründen abzuweisen.

b) Die Möglichkeit, eine *unverschuldet* versäumte Verwirkungsfrist wiederherzustellen, entspricht einem allgemeinen Rechtsgrundsatz (vgl. Kölz/ Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, § 12 Rz. 13 mit Hinweisen, u.a. auf BGE 114 V 125; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Rz. 345).

Im kantonalen Recht wird die Fristwiederherstellung in § 129 der Gerichtsordnung (GO, SRSZ 231.110, i.V.m. § 4 VRP) geregelt. Nach § 129 Abs. 1 GO kann das Gericht auf Antrag der säumigen Partei eine Frist wiederherstellen, eine Verhandlung neu ansetzen und einen Endentscheid

aufheben, bei grobem Verschulden der Partei oder ihres Vertreters aber nur mit Einwilligung der Gegenpartei. Das Wiederherstellungsgesuch ist spätestens zehn Tage nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (vgl. § 129 Abs. 3 GO).

Hinsichtlich der direkten Bundessteuer gilt, dass die versäumte Rechtshandlung innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes nachzuholen ist. Der Pflichtige muss auf Grund erheblicher Gründe an der Einhaltung der Frist gehindert worden sein. Als Hinderungsgründe nennt das Gesetz ausdrücklich Militär- oder Zivildienst, Krankheit und Landesabwesenheit (vgl. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 133 DBG Rz. 19f.). Entscheidend ist stets, dass der Grund (z.B. Krankheit) den Pflichtigen objektiv daran gehindert hat, die Frist einzuhalten, und dieser nicht mehr in der Lage gewesen ist, rechtzeitig die **nötigen Schritte zur Fristwahrung zu unternehmen** (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 133 DBG Rz. 19 mit Verweis auf ASA 22, S. 396).

Nach der Rechtsprechung ist das Verreisen in die Ferien kein entschuldbarer Grund, der die Wiederherstellung einer versäumten Frist erlauben würde (vgl. BGE vom 13. Oktober 2000, Erw. 3, publ. in: Die neue Steuerpraxis, 11+12/2000, S. 144; vgl. auch VGE 529/94 vom 1. März 1994, Erw. 3, Prot. S. 130 mit Hinweisen; Gadola, Das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren, S. 102; VGE 657/00 vom 16. November 2001, Erw. 1).

c) Die Beschwerdeführerin begründet die Wiederherstellung der versäumten Rechtsmittelfrist im Wesentlichen damit, dass sie den vorinstanzlichen Entscheid „am 10. Mai 2001 in Empfang genommen“ habe, „unglücklicherweise am Vorabend der geplanten 3-wöchigen Ferienreise des

Unterzeichneten“. Dadurch sei es schwierig geworden, innert 30 Tagen seit Zustellung dem Gericht eine Beschwerde einzureichen. Völlig unmöglich sei dies geworden, weil der Geschäftsführer während der Ferien zweimal an das Sterbebett eines Verwandten im Ausland gerufen und nach den Ferien damit beschäftigt gewesen sei, für seinen Verwandten diverse Angelegenheiten zu regeln. Der Verwandte sei dann am 29. Juni 2001 gestorben, weshalb der Geschäftsführer wiederum ins Ausland habe reisen müssen.

d) Den Akten ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nach dem Empfang des Einsprache-Entscheides am 10. Mai 2001 (vgl. Eingabe vom 18. Juli 2001) beim Vorsteher der Vorinstanzen schriftlich um eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist um 30 Tage auf insgesamt 60 Tage ersucht hat. Dieses vom 12. Mai 2001 datierte Schreiben wurde am Montag, 14. Mai 2001, bei der Poststelle O. als Lettre Signature aufgegeben.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Geschäftsführer einer Treuhandfirma bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit wissen musste, dass eine gesetzliche Rechtsmittelfrist grundsätzlich nicht erstreckt werden kann. Zudem ist auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz hinzuweisen, wonach niemand aus seiner eigenen Rechtsunkenntnis Vorteile ableiten kann (vgl. statt vieler: BGE 111 V 405; VGE 303/00 vom 17. Mai 2000).

Wer durch Einreichung eines Rechtsmittels ein Prozessrechtsverhältnis begründet, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verpflichtet, dafür zu sorgen, dass ihm Entscheide usw. zugestellt werden können. Besonders ausgeprägt ist diese prozessuale Mitwirkungspflicht, wenn die Zustellung eines behördlichen Aktes mit grosser Wahrscheinlichkeit erwartet

werden muss (vgl. zit. BGE vom 13. Oktober 2000, publ. in: Die neue Steuerpraxis, S. 144). Nachdem es sich im vorliegenden Fall um „eine geplante 3-wöchige Ferienreise“ (vgl. Eingabe vom 19. Juli 2001) handelte, hätte der Geschäftsführer **entweder** den Vorinstanzen mitteilen müssen, in welcher Zeitspanne infolge Ferienabwesenheit keine Zustellungen erfolgen sollen, **oder** dann für diese Ferienabwesenheit eine Vertretung organisieren müssen. Der Beschwerdeführer hat weder das eine, noch das andere veranlasst, woraus er aber nichts zu seinen Gunsten ableiten kann.

Ungeachtet der vorgenannten Versäumnisse hatte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nach dem Empfang des Einsprache-Entscheides grundsätzlich zum einen noch vor der Abreise in die Ferien die Möglichkeit, die nötigen Schritte zur Fristwahrung zu unternehmen. Denn gemäss der Eingabe vom 19. Juli 2001 erhielt der Geschäftsführer am 10. Mai 2001 (Donnerstag) Kenntnis vom Einsprache-Entscheid, worauf er am 12. Mai 2001 (Samstag) das genannte Schreiben an den Vorsteher der Vorinstanzen aufsetzte, welches dann am Montag, 14. Mai 2001 bei der Poststelle O. aufgegeben wurde. In dieser Zeitspanne hätte er zur Wahrung der Rechtsmittelfrist entweder selber eine (allenfalls nur kurze) Beschwerde ans Verwaltungsgericht aufsetzen, oder einen Vertreter damit betrauen können. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat dies vor der Ferienabreise unterlassen. Indessen hätte er dies auch noch nach der Rückkehr aus den Ferien nachholen können. Denn gemäss den Vorbringen in der Eingabe vom 19. Juli 2001 handelte es sich um eine 3-wöchige Ferienreise. Geht man davon aus, dass der Geschäftsführer am 14. Mai 2001 (= Datum der Postaufgabe des Schreibens an die Vorinstanzen) für drei Wochen verreiste, fiel die Rückkehr auf den Montag 4. Juni 2001; in diesem Zeitpunkt hatte der Geschäftsführer noch hinreichend bzw. genau eine Woche Zeit, um entweder Beschwerde zu erheben, oder einen Vertre-

ter damit zu betrauen (weil die 30-tägige Rechtsmittelfrist am 11. Mai 2001 zu laufen begann und - da der 30. Tag auf einen Samstag fiel - erst am Montag, 11. Juni 2001 abgelaufen ist). Anzufügen ist, dass dann, wenn auf die Erklärung des Geschäftsführers abgestellt würde, wonach der 10. Mai 2001 der „Vorabend der geplanten 3-wöchigen Ferienreise“ gewesen sei, was notabene im Widerspruch damit steht, dass der Geschäftsführer noch am 12. Mai 2001 am Wohnort ein Schreiben an die Vorinstanzen aufgesetzt hatte, diesfalls die Rückkehr früher anzusetzen wäre und dementsprechend nach den 3 Wochen Ferien mehr Zeit für die nötigen Vorkehren zur Fristwahrung zur Verfügung stand. Dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erst nach dem Ablauf der Rechtsmittelfrist aus den Ferien bzw. dem Ausland zurückkehrte, wird weder geltend gemacht, noch mit Belegen untermauert. Im Übrigen ist zu betonen, dass die vom Geschäftsführer sinngemäss geltend gemachte **Arbeitsüberlastung** (nach der Ferienrückkehr, u.a. im Zusammenhang mit dem schlechten Gesundheitszustand des später am 29. Juni 2001 verstorbenen Verwandten) nach ständiger Rechtsprechung nicht genügt, um eine versäumte Verwirkungsfrist wiederherzustellen (vgl. Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 345 mit Hinweis; VGE 103/01 vom 21. November 2001, Erw. 3d). Ferner konnte der Geschäftsführer nach der Rückkehr aus dem 3-wöchigen Ferienaufenthalt aus dem zwischenzeitlich eingegangenen Schreiben des Vorstehers der Vorinstanzen (vom 17. Mai 2001, 2. Zustellung am 1. Juni 2001) entnehmen, dass die gesetzliche Rechtsmittelfrist grundsätzlich nicht erstreckbar ist, weshalb er um so mehr Anlass gehabt hätte, noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist das Nötige zur Fristwahrung vorzukehren.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Mai 2001
i.S. A. (VGE 656/00)

Steuerhinterziehung, Versuch (§ 88 aStG, Art. 131 Abs. 2 BdBSt; Art. 176 DBG)

Der Nachweis des Hinterziehungsvorsatzes erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Steuerpflichtige A. deklarierte in der Steuererklärung 1993/94 eine von B. erhaltene Schenkung von Fr. 160 000.--.

Die Veranlagungsbehörde qualifizierte diese „Schenkung“ als Honorar aus Beratungstätigkeit und rechnete sie dem steuerbaren Einkommen auf.

Die dagegen erhobene Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurden von den Rechtsmittelinstanzen abgewiesen.

Gegen die anschliessend von der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer ausgefällten

bzw. im Einspracheverfahren bestätigten Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung erhob A. wiederum Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, es sei von einer Bestrafung abzusehen.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Der objektive Tatbestand des Hinterziehungsversuches ist dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang seiner Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie unrichtige Angaben macht, eine Steuerverkürzung aber dennoch nicht eintritt, weil die Widerhandlung noch rechtzeitig entdeckt und vereitelt wird (vgl. VGE 333/90 vom 21. Dezember 1992, Erw. 2a mit zahlreichen Hinweisen, u.a. auf Känzig, Wehrsteuer, N 13 zu Art. 131 BdBSt, Prot. S. 524; Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, S. 177; StE 2000 B 101.21, Nr. 14, Erw. 2a).

b) Die Vorinstanzen begründen das Vorliegen des objektiven Tatbestandes im Wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 1993/94 die von B. in den Jahren 1991 und 1992 an ihn bezahlten Geldbeträge von insgesamt Fr. 160 000.-- als Schenkung deklariert hat, obwohl es sich um eine Gegenleistung für erbrachte Arbeiten/Dienstleistungen handelt.

Dass es sich bei diesen Geldleistungen von insgesamt Fr. 160 000.-- nicht um eine Schenkung, sondern um steuerpflichtiges Einkommen handelt, wurde bereits im Einspracheentscheid vom ... rechtskräftig entschieden. ...

c) Selbst wenn entgegen den vorstehenden Ausführungen, an welchen weiterhin festzuhalten ist, in diesem Verfahren die Qualifikation der betreffenden Geldleistungen von Fr. 160 000.-- als steuerpflichtiges Einkommen nochmals in Frage gestellt werden könnte, wäre nicht ersichtlich, weshalb im vorliegenden Verfahren abweichend von der bereits erfolgten rechtskräftigen Veranlagung 1993/94 nun dennoch von Schenkungen von B. an den Beschwerdeführer auszugehen wäre. Gegen eine solche Schenkung im Gesamtbetrag von Fr. 160 000.-- (im Zeitraum vom 1. Mai 1991 bis 24. Dezember 1992) spricht namentlich,

- dass der „Schenker“ kurz vor der Bezahlung der 1. Tranche an den Beschwerdeführer (Fr. 100 000.-- am 1. Mai 1991) **massive Liquiditätsprobleme** aufwies, welche vom Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 17. September 1997 an das Verwaltungsgericht ausdrücklich bestätigt wurden,
- dass diese finanziellen Probleme den „Schenker“ veranlassten, beim Beschwerdeführer ein Darlehen von gesamthaft Fr. 142 377.15 aufzunehmen,
- dass der „Schenker“ die letzte (vom Beschwerdeführer gewährte) Darlehenstranche von Fr. 29 526.15 am 22. März 1991 und mithin weniger als 6 Wochen vor der am 1. Mai 1991 erfolgten „Schenkung von Fr. 100 000.--“ in Anspruch nahm,
- und dass der „Schenker“, auf die vorinstanzlichen Fragen, weshalb er nur dem Beschwerdeführer, nicht aber seinen direkten Nachkommen

und anderen näheren Verwandten vergleichbare Beträge „geschenkt“ habe, keine plausiblen Antworten geben konnte (insbesondere machte der „Schenker“ nicht ein belastetes Verhältnis gegenüber seinen eigenen Nachkommen geltend!).

Ins Gewicht fällt aber auch, dass der „Schenker“ seit der ausserordentlichen Generalversammlung vom ... einziger Verwaltungsrat der im Immobilien- und Kreditgeschäft tätigen „... AG“ war. Über diese Gesellschaft wurde am ... der Konkurs eröffnet, welcher mangels Aktiven mit Verfügung vom ... wieder eingestellt wurde. Im gleichen Zeitraum „schenkte“ der genannte Verwaltungsrat dem Beschwerdeführer die beiden letzten Tranchen, nämlich am ... und **somit 14 Tage vor der Konkurseröffnung Fr. 5 000.--** und am ... (etwas mehr als 2 Monate nach der Konkurseinstellung) nochmals **Fr. 5 000.--** (vgl. Einspracheakten 1993/94, act. 45). In Anbetracht dessen, dass der einzige Verwaltungsrat einer konkursiten Gesellschaft vielfach mit Schadenersatzforderungen konfrontiert wird (vgl. z.B. Art. 52 AHVG), ist nicht nachvollziehbar, weshalb dieser mit finanziellen Problemen seiner Gesellschaft konfrontierte Verwaltungsrat dem Bruder seiner Schwiegertochter (nicht aber seinem eigenen Sohn) namhafte Geldbeträge ohne Gegenleistung überwiesen haben soll.

d) Zusammenfassend ist der objektive Tatbestand einer versuchten Steuerhinterziehung gegeben. Die Vorbringen in der Beschwerdeschrift vermögen daran nichts zu ändern.

3. a) Der subjektive Tatbestand setzt vorsätzliches Verhalten voraus. Der Täter muss wissentlich und willentlich gehandelt haben. Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein.

Dazwischen liegt ein Vermutungsschluss von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, dies auch willentlich tut (vgl. VGE 333/90 vom 21. Dezember 1992, Erw. 2d mit Hinweisen auf Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, S. 114/115; VGE 308/92 vom 5. Juni 1992, Erw. 3a).

Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hatte (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (vgl. nStP 1999, S. 81 mit Verweis auf BGE 114 Ib 27, Erw. 3a). Die Überprüfung von im subjektiven Bereich liegenden Feststellungen erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann (vgl. VGE 333/90 vom 21. Dezember 1992, Erw. 2d, Prot. S. 526; StE 2000 B 101.21, Nr. 14, Erw. 3a).

b) Im ersten Entscheid VGE 636/97 ging das Verwaltungsgericht in sachverhaltsmässiger Hinsicht davon aus:

„dass B. sich seit Mitte 1990 in einem Liquiditätsengpass befand (vgl. auch die Einspracheakten 85, 38, 39). Um diesen Engpass zu beheben, beabsichtigte er, sein luxuriöses, auf fremdem Boden stehendes Wohnhaus zu verkaufen. Der Beschwerdeführer stand ihm dabei mit Rat und Tat (Vermittlung von Überbrückungskrediten, Verkehrswertschätzung der Liegenschaft, Bauführung für Lärmschutzwand, Beratung bei der Suche von Käufern und beim Erwerb eines Ersatzobjektes in ... etc.) zur Seite und es wurde eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und B. geschlossen, wonach B. dem Beschwerdeführer beim Verkauf der Liegenschaft ... nicht nur die gewährten bzw. vermittelten Darlehen zurückzahle, sondern ihn auch noch am beim Verkauf erzielten Liegenschaftsgewinn beteilige, wobei diese Gewinnbeteiligung als Schenkung bezeichnet werden solle, damit sie beim Beschwerdeführer nicht als Einkommen besteuert werde. Beim Verkauf von GB Nr. ... erzielte B. sodann einen sehr hohen Gewinn, sodass dann unmittelbar anschliessend die Zahlungen an den Beschwerdeführer geleistet wurden. Stünde nur die Darlehensgewährung für sich allein im Raum, so wäre diese schon deswegen unglaubwürdig, weil nicht ersichtlich ist, weshalb die Beschwerdeführer B. ohne Sicherheiten und Zins Darlehen von über Fr. 142 000.-- gewähren sollten, welche nicht ganz vollumfänglich zurückbezahlt wurden, wobei die Beschwerdeführer ihrerseits diese Darlehen, z.T. mit sehr hohem Zins (...) refinanzieren mussten. (...).“

Einmal abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer weiterhin das Vorliegen einer Schenkung postuliert, sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der vom Verwaltungsgericht im ersten Entscheid angenommene Sachverhalt unzutreffend sein sollte. Für die Argumentation, wonach der Beschwerdeführer hinsichtlich der entgegengenommenen Fr. 160 000.-- bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit vom fehlenden Schenkungscharakter wissen musste, spricht insbesondere die **Verkettung der folgenden Aspekte und Umstände,**

– dass der Beschwerdeführer als Bauführer in einem Architekturbüro bzw. bei der Firma ... arbeitet,

– dass er von den Liquiditätsproblemen des „Schenkers“ (Schwiegervater seiner Schwester) mindestens seit dem 23. Juni 1990 Kenntnis hatte (vgl. Dossier ... = Quittung vom 23. Juni 1990, mit welcher der „Schenker“ bescheinigte, vom Beschwerdeführer zur Bezahlung des Baurechtszinses für das 2. Quartal 1990 für die Liegenschaft ... Fr. 27 851.-- erhalten zu haben),

- dass er nicht nur von den Liquiditätsproblemen des „Schenkers“ wusste, sondern zudem dem „Schenker“ insgesamt Fr. 142 377.15 als Darlehen gewährte,
- dass er dem „Schenker“ diese Darlehenssumme ohne Sicherheiten und ohne Zins gewährte, obwohl er zur Finanzierung dieser Darlehenssumme sich selber bei der Bank (...) verschulden und dafür erhebliche Zinsen zahlten musste (vgl. Dossier ... = Kreditvertrag mit 13 % Zins, Fr. 500.-- einmalige Bearbeitungsgebühr, ¼ % Kreditkommission pro Quartal, stille Lohnzession von Fr. 2 000.-- pro Monat etc.),
- dass Gläubigerin des Baurechtszinses für die Liegenschaft ... die X. ist,
- dass der Präsident der X. mit dem Arbeitgeber des Beschwerdeführers identisch ist,
- dass dieser Arbeitgeber des Beschwerdeführers zusätzlich noch insofern in die Angelegenheit involviert war, als die vom Beschwerdeführer dem „Schenker“ am 23. Juni 1990 als Darlehen gewährten Fr. 62 851.-- vom Arbeitgeber vorgestreckt wurden und am 2. Mai 1991 an den Arbeitgeber zurückgezahlt bzw. gemäss dessen Weisung an die vom Arbeitgeber beherrschte ...AG weitergeleitet wurden,
- und dass weitere gewichtige Anhaltspunkte für die (vom Beschwerdeführer bestrittene) Zusammenarbeit des Beschwerdeführers mit dem „Schenker“ vorliegen, namentlich:
  - dass ein in einem Architekturbüro tätiger Bauführer einen Betrag von Fr. 35 000.--, welchen er nicht „flüssig“ hat, sondern sich beim Arbeitgeber ausborgt, nicht ohne irgendwelche Sicherheiten als Darlehen zur Erstellung einer Lärmschutzwand für die Villa am ... in ... gewährt, es sei denn, dass er oder sein Arbeitgeber in diesem Zusammenhang mit Arbeiten oder Dienstleistungen betraut sind,

- dass eine solche Lärmschutzwand die Chancen für den Verkauf dieser Villa mit Bootshaus in ... offenkundig verbesserte (diese im Baurecht stehende Villa mit Bootshaus wurde in der Folge am ... für Fr. ... verkauft),
- dass die ohne Sicherheiten und ohne ausdrückliche Darlehenszinsen gewährte Mithilfe bei der Finanzierung der Baurechtszinsen (Fr. 27 851.-- für das 2. Quartal 1990) nur dann Sinn macht, wenn ein Ende des Liquiditätsengpasses beim Darlehensnehmer („Schenker") absehbar war, was den Schluss nahelegt, dass ein Verkauf der Villa in Vorbereitung war,
- dass mithin der Beschwerdeführer bei der Vorbereitung des Verkaufes der Villa mit Bootshaus mitgewirkt hat (vgl. Erstellung/Finanzierung Lärmschutzwand, Überbrückung des Liquiditätsengpasses durch Darlehensgewährung ohne Sicherheiten/Darlehenszinsen etc.),
- dass der „Schenker" und der Beschwerdeführer zumindest zeitweise den gleichen Steuervertreter hatten, woraus abzuleiten ist, dass dieser Steuervertreter die konkreten Verhältnisse näher kannte,
- dass dieser gemeinsame Steuervertreter am 6. Juni 1991 gegenüber der Steuerverwaltung schriftlich festhielt: „A. stand Herr B. beim Verkauf der Liegenschaft ... mit Rat zur Verfügung" (vgl. Einsprache-Akten, act. 86),
- und dass schliesslich in der Quittung vom 21. November 1990, gemäss welcher der „Schenker" bescheinigte, vom Beschwerdeführer Fr. 20 000.-- erhalten zu haben, ausdrücklich auf eine „Vereinbarung Liegenschaft ..." Bezug genommen wurde.

In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass für den vorliegenden Entscheid des Gerichts nicht ein einzelnes der vorgenannten Elemente massgebend ist, sondern vielmehr die **Verkettung** all dieser Feststellungen und Ausführungen zur hier entscheidenden Schlussfolgerung führt, dass der Beschwerdeführer **wusste,** dass seine für den „Schenker" erbrachten Leistungen in den Jahren 1990 und 1991 (u.a. Erstellung bzw. Finanzierung Lärmschutzwand, Überbrückung des Liquiditätsengpasses beim „Schenker" durch Darlehensgewährung ohne Sicherheiten/Darlehenszinsen, Kreditaufnahme für Darlehensgewährung an „Schenker" mit Bezahlung von Kreditzinsen in der Höhe von 13 % sowie weiterer Kosten, Beratung beim Verkauf etc.) „**nicht gratis**" erfolgen, sondern beim Verkauf der Villa mit Bootshaus zu einer **Gegenleistung** aus dem Verkaufserlös führen werden. Diese Relation wird schliesslich auch dadurch untermauert, dass die erste „Schenkungstranche von Fr. 100 000.--" am ... und mithin nur einen Tag nach dem Verkauf der Villa erfolgte. Im Wissen um die dargelegte Vorgeschichte des Verkaufes der Villa vom ... konnte der Beschwerdeführer **nicht in guten Treuen** annehmen, dass die ihm vom Schwiegervater seiner Schwester (ungeachtet der ihm bekannten finanziellen Probleme des Verkäufers) zugegangenen Fr. 160 000.-- Schenkungscharakter aufweisen. Dafür spricht abschliessend auch die **Höhe** der geltend gemachten Schenkung, da es völlig lebensfremd wäre, anzunehmen, dass ein Grundstückverkäufer mit finanziellen Problemen **auch ohne Gegenleistungen** vom Verkaufserlös insgesamt Fr. 160 000.-- an den in der Baubranche tätigen Bruder der Schwiegertochter „verschenken" würde.

c) Wenn aber nach dem Gesagten erwiesen ist, dass der Beschwerdeführer vom fehlenden Schenkungscharakter der vom Verkäufer empfangenen Fr. 160 000.-- **wusste**, muss nach der in Erwägung 3a dargelegten

Rechtsprechung angenommen werden, dass der Beschwerdeführer bei der Deklaration der betreffenden Fr. 160 000.-- („als Schenkung“) mit dem Willen handelte, die Steuerbehörden zu täuschen und eine zu niedrige Veranlagung zu erreichen; zumindest hat er eine zu niedrige Veranlagung in Kauf genommen, was für die Bejahung des subjektiven Tatbestandes ausreicht.

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Ausbildungskosten/Weiterbildungskosten; Sozialabzug für ein in der beruflichen Ausbildung stehendes Kind 52

– Geschäftsmässig begründeter Aufwand/geldwerte Leistung: Übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften 55

– Wechsel der zeitlichen Bemessung: Ausserordentlicher Ertrag bei der Unterlassung von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen 60

– Wechsel der zeitlichen Bemessung: Ausserordentliches Einkommen bei Dividendenausschüttungen 68

– Liegenschaftenschätzung: Eigenmietwertermittlung nach Normmietwert-Methode, Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Anpassungen an aktuelle Marktbedingungen, Rechtsgleichheit 74

– Handänderungssteuer: Wirtschaftliche Handänderung, Übertragung eines Kaufsrechts, Verzicht auf Kaufsrechtsausübung, Handänderungswert 84

– Steuerarrest: Beschwerde gegen Arrestvollzug, Zuständigkeit der SchKG-Aufsichtsbehörden, Prüfung des Arrestbefehls auf Nichtigkeit, Spezifikation der Arrestgegenstände, Ergänzung der Sicherstellungsverfügung durch separaten Arrestbefehl, Gläubigerbezeichnung, Arrestlegung für Steuerforderung als solche und für Sicherstellungsanspruch 93

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 8. Mai 2001 i.S. Ehegatten W. (StKE 51/01)

Ausbildungskosten/Weiterbildungskosten; Sozialabzug für ein in der beruflichen Ausbildung stehendes Kind (Art. 34 lit. b, Art. 26 Abs. 1 lit. d und Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG)

Das Studium zum Bauingenieur an einem Technikum ist als Ausbildung zu betrachten, deren Kosten nicht als Weiterbildungskosten anerkannt werden können. Daran ändert auch nichts, dass vorher eine Lehre in einem ähnlichen Bereich absolviert wurde. Diese ist eine Voraussetzung dafür, dass die Ausbildung am Technikum überhaupt absolviert werden kann. Im Übrigen bestehen Sinn und Zweck der Regelung über den Abzug der Weiterbildungskosten darin, dass ein Steuerpflichtiger die für die Erzielung *seines* Einkommens nötigen Kosten der Weiterbildung als Berufsauslagen bzw. Gewinnungskosten abziehen kann, und nicht die Kosten für die Aus- oder Weiterbildung seiner Kinder. Solche Kosten stehen mit dem Einkommen des Steuerpflichtigen nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang. Sie sind im Sozialabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG berücksichtigt.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten des Steuerpflichtigen können als Berufskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (vgl. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Nicht abgezogen werden können hingegen die Ausbildungskosten (vgl. Art. 34 lit. b DBG). Ausbildungskosten sind Aufwendungen für die Vorbereitung auf die Berufsausübung und keine Ausgaben, die mit dem Einkommen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Es ist zu unterscheiden zwischen Berufsaufstieg im engeren und weiteren Sinn: Eine Weiterbildung umfasst nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch den Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Kosten für die Weiterbildung bzw. für den beruflichen Aufstieg (z.B. Ausgaben für Fachkurse) sind demnach abzugsfähig, soweit sie dazu dienen, dass der Steuerpflichtige den bisherigen Beruf besser ausüben kann bzw. den Anforderungen des bisherigen Berufs besser gerecht wird. Berufsaufstiegskosten im engeren Sinn sind dagegen nicht Gewinnungskosten, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die zum Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen. Die Auslagen sind in einem solchen Fall nicht für die Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufes bestimmt, sondern dienen einer neuen Ausbildung und sind daher als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten anzusehen (vgl. Agner/Jung/ Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 110 f., mit Hinweis auf BGE 113 I b 120 E. 3 a). Zu den Ausbildungskosten gehören insbesondere alle Aufwendungen, die mit dem Besuch einer höheren Lehranstalt, wie Universität, Eidgenössische Technische Hochschule, Fachhochschule oder dem Besuch einer Schule zum Erwerb eines

Berufsabschlusses oder Maturitätszeugnisses verbunden sind (vgl. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2 a, Art. 34 DBG N 14).

Der Sohn der Pflichtigen lernte Tiefbauzeichner und nahm nach einem Jahr im Beruf die Ausbildung zum Bauingenieur am Technikum in Rapperswil in Angriff. Das Studium zum Bauingenieur an einem Technikum ist als Ausbildung zu betrachten und die Kosten können nicht als Weiterbildungskosten anerkannt werden. Daran ändert auch nichts, dass der Sohn eine Lehre als Bauzeichner machte und ein Jahr auf seinem erlernten Beruf arbeitete. Eine Lehre ist Voraussetzung dafür, dass die Ausbildung am Technikum überhaupt absolviert werden kann.

3. Im Übrigen besteht der Sinn und Zweck der Regelung über den Abzug der Weiterbildungskosten darin, dass ein Steuerpflichtiger die für die Erzielung *seines* Einkommens nötigen Kosten der Weiterbildung als Berufsauslagen bzw. Gewinnungskosten abziehen kann, und nicht die Kosten für die Aus- oder Weiterbildung seiner Kinder. Diese Kosten für die Kinder stehen mit dem Einkommen des Steuerpflichtigen nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang. Die Kosten, die den Eltern für die Ausbildung ihrer Kinder entstehen, sind im pauschalen Sozialabzug in Höhe von Fr. 5 100.-- gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG berücksichtigt (vgl. Code 730 der Veranlagungsverfügung). Zudem bestehen die vorliegend geltend gemachten Kosten in Höhe von insgesamt Fr. 14 020.-- pro Jahr zum grossen Teil (Fr. 12 000.--) aus Fahrkosten, welche nicht nachgewiesen wurden und deshalb ohnehin nicht anzuerkennen wären.

4. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 18. Juni 2001 i.S. D. AG (StKE 272/99)

Geschäftsmässig begründeter Aufwand / geldwerte Leistung: Übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften (§ 38 Abs. 1 lit. b aStG; Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG)

Bei Immobiliengesellschaften wird als Salär an die Aktionäre eine Verwaltungsaufwandspauschale von 5 % der Brutto-Mieterträge zugelassen, wenn die Verwaltung durch die Steuerpflichtige selber vorgenommen wird. Für die durch die Pflichtige selber vorgenommenen Hauswartstätigkeiten kann zusätzlich eine Pauschale von 3.5 % der Netto-Mietzinseinnahmen als geschäftsmässig begründet angesehen werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Einschätzungsbehörden liessen Verwaltungskosten von 5 % der Brutto-Mietzinseinnahmen sowie ein Verwaltungsratshonorar in Höhe von Fr. 2 000.-- als geschäftsmässig begründeten Aufwand zum Abzug zu. Die Einspracheinstanzen gewährten zusätzlich eine Pauschale von 3.5 % der Netto-Mietzinseinnahmen für selbst ausgeführte Hauswartstätigkeiten und erhöhten das anerkannte Verwaltungsratshonorar auf Fr. 5 000.--.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Die Pflichtige führte für die Bereiche Dienstleistungen und Liegenschaften eine separate Spartenrechnung. Bei den Liegenschaften wurde 1995 ein Lohnaufwand von Fr. 88 000.-- verbucht. Der Revisor rechnete davon Fr. 75 000.-- als übersetzten Lohnaufwand auf. Der Veranlagungsverfügung liegt u.a. folgende Aufstellung des Revisors bei:

Jahr	**Bruttozinsen**	**Total Pers-Ko**	**5 % Verw-Ko**	**VR-Honorar**	**übers Lohnaufw**
1993	186 598	115 000	9 330	ca. 5 000	100 000
1994	222 228	93 545	11 111	ca. 2 000	80 000
1995	218 416	88 000	10 921	ca. 2 000	75 000

Gemäss § 38 Abs. 1 lit. b aStG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sind für die Berechnung des steuerbaren Reingewinnes zum Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung auch geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen und geldwerte Leistungen hinzuzuzählen. Eine geldwerte Leistung liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn (i) eine Leistung ausgerichtet wird, der keine angemessene Gegenleistung gegenüber steht, sodass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt; (ii) mit der Leistung ein Anteilsinhaber (oder ihm nahestehende Person) begünstigt wird, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Empfänger der Leistung eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit

sachgemässem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt; (iii) das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung offensichtlich ist und für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein muss (vgl. Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 58 DBG N 104 ff.; vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 431 ff.). Es stellt sich vorliegend zunächst einmal die Frage, ob der Lohnaufwand geschäftsmässig begründet ist oder ob davon auszugehen ist, dass die Lohnzahlung der Kapitalgesellschaft an die Anteilsinhaber nicht marktkonform ist, ihre Ursache nicht im Vertrags-, sondern im Beteiligungsverhältnis hat und den Anteilsinhabern im Umfang der übersetzten Vergütung eine geldwerte Leistung zufliesst, welche als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der Gesellschaft aufzurechnen ist.

b) Die Einsprecherin wendet ein, die durch sie selber verbuchte Aufteilung und Zuordnung der Kosten könne von der Steuerverwaltung nicht übernommen werden. Dieser Einwand der Pflichtigen ist jedoch nicht stichhaltig, weil sie sich nach Treu und Glauben auf ihrer Verbuchung behaften lassen muss. Überdies führt die Pflichtige in der Einsprache selber aus, es werde eine kontenmässige Aufteilung zwischen den Bereichen Liegenschaften und Dienstleistungen vorgenommen, u.a. um eine interne Darstellung der effektiv angefallenen und bezahlten Kosten zu ermöglichen. Der Revisor liess einen pauschalen Verwaltungsaufwand von 5 % des Bruttomietertrages (Fr. 10 921.--) und Verwaltungsratshonorare in Höhe von Fr. 2 000.-- als geschäftsmässig begründet zum Abzug zu. Bezüglich der Verwaltungskosten wird durch die Pflichtige u.a. angeführt, die Verwaltungsräte würden auch Reinigungs- und Reparaturarbeiten ausführen. Es seien zudem verschiedene Eigenarbeiten ausgeführt worden, welche nicht entschädigt worden seien. Eine Verwaltungsaufwands-

Pauschale von 5 % des Bruttoertrages entspricht der Praxis und wurde durch das Bundesgericht auch im interkantonalen Steuerrecht geschützt, wenn die Verwaltung durch das Steuersubjekt selbst vorgenommen wird (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, S. 502). Auch bei der Besteuerung von schweizerischem Grundeigentum von Holdinggesellschaften wird ein Aufwand für die Verwaltung bis maximal 5 % der Mieterträge gewährt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 24 zu § 73). Die Buchhaltungsarbeiten in Höhe von Fr. 8 770.25 wurden an Dritte vergeben. Angesichts dessen, dass ein wesentlicher Teil der Verwaltungsarbeiten an Dritte vergeben wurde, ist die gewährte Pauschale von 5 % grosszügig bemessen und es ist bezüglich des Verwaltungsaufwandes nicht von der Berechnung der Vorinstanzen abzuweichen. Hingegen entsprechen die gewährten Fr. 2 000.-- nicht einem für diese Verhältnisse marktüblichen Verwaltungsratshonorar und das Honorar ist um Fr. 3 000.-- auf Fr. 5 000.-- zu erhöhen. Zudem müssen die durch die Einsprecherin selbst erbrachten Hauswartstätigkeiten mitberücksichtigt werden, was durch eine Pauschale von 3.5 % der Nettomietzinseinnahmen geschehen kann (vgl. Oberle, in: Schweizerischer Hauseigentümerverband, Nebenkosten und Heizkosten, Zürich 1995, S. 22). Die Nettomietzinseinnahmen errechnen sich durch die Bruttoeinnahmen von Fr. 218 416.--, reduziert um die Unterhaltskosten, Sachversicherung, Gebühren und Abgaben, Strom-, Wasser- und Heizkosten, den übrigen Verwaltungsaufwand, Werbung und Spesen (vgl. Jahresrechnung 1995, S. 5 und S. 6), was einen Nettomietertrag von Fr. 198 954.-- ergibt. Davon 3.5 % ergibt einen Pauschalaufwand für die Hauswarttätigkeit von Fr. 6 963.--.

c) Die Einsprecherin behauptet weiter, die Verwaltungsräte hätten Eigenleistungen erbracht, welche nicht abgegolten worden seien. Diese Behauptung wurde nicht näher substantiiert. Falls es jedoch zutreffen sollte, dass Eigenleistungen erbracht worden wären, müsste bei der Gesellschaft im Umfang der Eigenleistungen ein Ertrag ausgewiesen werden. Wie die oben stehenden Ausführungen zeigen, ist der Lohnaufwand für die laufenden Aufwendungen eindeutig zu hoch bemessen und nicht geschäftsmässig begründet. Falls die Einsprecherin jedoch im Umfang des Lohnaufwandes Eigenleistungen an den eigenen, vermieteten Liegenschaften erbrachte, ist davon auszugehen, dass diese Eigenleistungen wertvermehrend sind, der Ertragserzielung dienen, über den Bilanzstichtag hinaus einen Nutzen abwerfen und somit zu aktivieren sind (vgl. DA Ziff. 222 lit. a; Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 293 und S. 304; vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 178 zu § 22; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 52 zu § 221). Dies bedeutet, dass die Fr. 65 037.-- ohnehin aufzurechnen sind, sei dies als übersetzter Lohnaufwand oder als Eigenleistungen.

3. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. März 2001 i.S. M. AG (VGE 635/00)

Wechsel der zeitlichen Bemessung: Ausserordentlicher Ertrag bei der Unterlassung von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen (§ 107 d Abs. 3 aStG; Art. 206 Abs. 3 DBG)

Wurden in den Vorjahren stets dieselben Abschreibungssätze angewendet, müssen diese Sätze grundsätzlich auch in der Bemessungslücke angewendet werden. Entscheidend ist die Kontinuität der Abschreibungspraxis.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die M. AG schrieb ihre Liegenschaft vor und nach der Bemessungslücke stets zu einem Prozentsatz von 2.45 % bis 3.16 % des Buchwertes ab. In der Bemessungslücke wurden keine Abschreibungen vorgenommen, was als ausserordentlicher Ertrag mit der Sondersteuer erfasst wurde.

Aus den Erwägungen

1. Vorliegend umstritten ist einzig noch die Besteuerung von unterlassenen Liegenschaftsabschreibungen in Höhe von Fr. 40 000.-- als Sondersteuer im Sinne von Art. 206 DBG und § 107 d aStG.

a) Art. 206 DBG und § 107 d aStG regeln den Übergang von der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung bei den juristischen Personen. Gemäss Art. 206 Abs. 1 DBG wird die Reingewinnsteuer der juristischen Personen für die erste Steuerperiode nach Inkrafttreten dieses Gesetzes (d.h. 1995) nach altem und nach neuem Recht provisorisch veranlagt. Ist die nach neuem Recht berechnete Steuer höher, so wird diese, andernfalls die nach altem Recht berechnete Steuer geschuldet. Ausserordentliche Erträge, die in den Geschäftsjahren der Kalenderjahre n-2 (d.h. 1993) und n-1 (d.h. 1994) erzielt werden, unterliegen einer nach Art. 68 DBG bemessenen Sondersteuer, soweit sie nicht zur Abdeckung von verrechenbaren Verlusten verwendet werden (Art. 206 Abs. 2 DBG). Als ausserordentliche Erträge gelten erzielte Kapitalgewinne, buchmässige Aufwertungen von Vermögensgegenständen, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 206 Abs. 3 DBG). Die Bestimmung von § 107 d aStG entspricht dem Wortlaut von Art. 206 DBG; in Bezug auf die Bemessung der Sondersteuer wird auf § 26 Abs. 2 und 4 aStG verwiesen.

Der Sinn und Zweck von Art. 206 Abs. 2 DBG besteht zum einen darin, ausserordentliche Erträge steuerlich zu erfassen, die in der zweijährigen Übergangsperiode entstehen, um zu verhindern, dass diese in eine allfällige Bemessungslücke fallen. Zum anderen soll verhindert werden, dass solche Gewinne im Durchschnitt der zweijährigen Bemessungsperiode nur zur Hälfte erfasst werden. Demnach sollen

ausserordentliche Erträge mit der Sondersteuer (mit einer vollen Jahressteuer) abgerechnet werden. Bei der Erhebung der Sondersteuer handelt es sich um eine steuerliche Schlussabrechnung zufolge des Systemwechsel von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Gegenwartsbesteuerung (vgl. BGE in StE 1999 B 74.31.1 Nr. 3, Erw. 3 c; Kreisschreiben Nr. 4 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei juristischen Personen, Erläuterungen zu Art. 5, S. 4; vgl. auch Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 206 DBG N 18).

b) Die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen in einer Bemessungslücke wird im Gesetz deshalb der Sondersteuer unterworfen, weil es andernfalls der Steuerpflichtige in der Hand hätte, dann höhere Gewinne auszuweisen und die Abschreibungssätze nach Möglichkeit zu verkleinern, wenn die damit ausgewiesenen Gewinne bemessungsrechtlich nicht relevant sind. Durch ein solches Vorgehen lässt sich der Liquidationsgewinn schmälern (StE 1991 B 23.47.2 Nr. 6, Erw. 3 b). Es ist wirtschaftlich und handelsrechtlich nur dann vertretbar, Abschreibungen nicht vorzunehmen, wenn die Summe der vorgenommenen Abschreibungen die durch die wirtschaftlichen Gegebenheiten berechtigten Abschreibungen ihrerseits übersteigen. Andernfalls entspricht die Bilanz weder dem Zivil- noch dem Steuerrecht und ist zu berichtigen (Probst, Das Gesetz über die direkte Bundessteuer, Band 2 - Juristische Personen, S. 297 und 349).

2. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie geschäftsmässig begründete Abschreibungen unterlassen hat und diese als ausserordentli-

che Erträge zu veranlagen sind. Umstritten ist jedoch die Höhe der der Sondersteuer unterliegenden unterlassenen Abschreibungen.

a) Die Abschreibungen beziehen sich auf die 1990 erstellte Geschäftsliegenschaft der Beschwerdeführerin in Brunnen (GB-Nr. ...). Ende 1998 hat die Beschwerdeführerin die Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 610 000.-- an ihren Verwaltungsratspräsidenten veräussert. Zwischen 1990 und 1996 wurden folgende Abschreibungen vorgenommen:

Jahr	**Buchwert vor Abschreibung**	**Abschreibung**
1990	757 877.00	19 877.05
1991	686 851.00	16 851.00
1992	670 000.00	20 000.00
1993	650 000.00	--
1994	650 000.00	--
1995	650 000.00	20 000.00
1996	630 000.00	20 000.00

Die Abschreibungen entsprechen einem Prozentsatz von 2.45 bis 3.16 des Buchwertes (Durchschnitt: 2.86 %).

Die Vorinstanz hat in Berücksichtigung der in den Jahren 1990 bis 1996 getätigten Abschreibungen für die Jahre 1993 und 1994 Abschreibungen in Höhe von je Fr. 20 000.-- als unterlassene Abschreibungen veranlagt. Dies entspricht einem Abschreibungssatz von 3.07 % (bei Buchwert von Fr. 650 000.--) bzw. 3.17 % (bei Buchwert von Fr. 630 000.--).

b) Die Beschwerdeführerin macht im Rahmen der Begründung des Hauptantrages geltend, der Wert des Geschäftsgebäudes habe gemäss Bauabrechnung Fr. 423 840.80 betragen. Gemäss Kapitel 280 des Schwyzer Schätzerhandbuches betrage der Altersentwertungsabzug einer massiven Gewerbebaute mit einem Lebensalter von 100 Jahren während den ersten 5 Jahren bei mittlerem Unterhalt 3 %. Die technische Altersentwertung pro Jahr betrage somit 0.6 %. Demzufolge betrage die Altersentwertung pro Jahr lediglich Fr. 2 543.-- (0.6 % von Fr. 423 840.80).

Im Rahmen der Begründung des Eventualantrages beruft sich die Beschwerdeführerin darauf, dass die Anlagekosten Fr. 708 061.50 betrugen und sie die Geschäftsliegenschaft per 31. Dezember 1998 zu einem Preis von Fr. 610 000.-- veräussert habe. Insgesamt seien somit Abschreibungen im Umfang von Fr. 708 061.50 ./. Fr. 610 000.-- = Fr. 98 061.50 geschäftsmässig begründet. Bei einer Besitzesdauer von 10 Jahren und 11 Monaten betrage damit der Abschreibungssatz 1.3563 % pro Jahr, d.h. Fr. 8 980.-- 1993 und Fr. 8 858.-- 1994 (Beschwerdeschrift S. 3).

c) Die Abschreibungen sollen den effektiv eingetretenen, periodengerecht abgegrenzten Wertverminderungen entsprechen. Die Feststellung der wirklichen Entwertung eines Vermögensobjektes bereitet jedoch oft erhebliche Schwierigkeiten. Die Veranlagungsbehörde ist normalerweise nicht in der Lage, das Ausmass der effektiven Entwertung jedes einzelnen Aktivums zu überprüfen. Das zulässige Mass der Abschreibungen ist daher durch Schätzungen zu ermitteln (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, § 13 Rz 35). In der Praxis wird diesbezüglich regelmässig auf die von der EStV in den einschlägigen Merkblättern publizierten Abschreibungssätze abgestellt, dies garantiert eine Berechnung der Abschreibungen in den einzelnen Branchen nach einheitlichen Sätzen (vgl. Richner/

Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 64 Rz 49, 51). In diesem Sinne wird die **geschäftsmässige Begründetheit** der Abschreibungen in der Praxis regelmässig auf Grund pauschaler Abschreibungssätze beurteilt (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 13 Rz 28). Der Steuerpflichtige kann zwar auch vom System der Abschreibungssätze abweichen, wenn er glaubhaft machen kann, dies entspreche seiner Unternehmung besser und er damit die geschäftsmässige Begründetheit belegt. Hat sich der Steuerpflichtige jedoch für eine Abschreibungsmethode entschieden, so muss er sich dabei behaften lassen. Ein Methodenwechsel ist nur zulässig, wenn er aus triftigen innerbetrieblichen Gründen erfolgt (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 13 Rz 43). Ein einmal gewähltes Abschreibungsverfahren muss in diesem Sinn in der Regel dauernd beibehalten werden und es darf keine steuerplanerisch bedingten Änderungen erfahren (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 62 Rz 1; Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 62 Rz 9).

d) Gemäss dem von der Eidg. Steuerverwaltung erlassenen Merkblatt A 1995 vom Oktober 1994 beträgt der jährliche Normalabschreibungssatz für Geschäftshäuser auf Gebäude und Land zusammen 3 % des Buchwertes, wobei eine Abschreibung nur bis zum Wert des Landes zulässig ist.

Indem die Beklagte nach Erstellung des Geschäftshauses im Jahre 1990 bis 1996 (abgesehen von den Jahren 1993 und 1994) Abschreibungen von durchschnittlich 2.86 % des Buchwertes vorgenommen hat (2.43 % - 3.17 %) und sie diese Abschreibungen in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen verbucht hat (vgl. Bf-act. 1-12), hat sie nachhaltig zu verstehen gegeben, dass sie diese Abschreibungen als geschäfts-

mässig begründet erachtet, d.h., dass diese die tatsächlich eingetretene Entwertung der fraglichen Liegenschaft widerspiegeln (vgl. StE 1997 B 23.7 Nr. 7, Erw. 3 b/cc/ccc). Diese Abschreibungen wurden von den Steuerbehörden auch akzeptiert.

Auf Grund des eigenen Verhaltens der Pflichtigen (vor und nach der Übergangsperiode vorgenommene Abschreibungen) und der generellen steuerlichen Abschreibungspraxis ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz Abschreibungen in Höhe von je Fr. 20 000.-- (entsprechend einem Abschreibungssatz von 3.07 für 1993 und 3.17 für 1994) für die Jahre 1993 und 1994 als ausserordentlichen Ertrag veranlagt hat. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Tabelle für technische Altersentwertung im Schwyzer Schätzerhandbuch vermag daran nichts zu ändern. Diese Tabelle gelangt bei der Gebäudeschätzung zur Anwendung. Dabei ist die technische Altersentwertung nur ein Element neben vielen, welches bei der Schätzung einer Liegenschaft zu berücksichtigen ist. Bei der Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken sind Verkehrs- und Ertragswert zu berücksichtigen (vgl. § 12 der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken, SRSZ 172.113), wobei der Verkehrswert in der Regel aus Ertrags- und Realwert ermittelt wird. Der Zeitbau- bzw. Zustandswert wiederum ist **ein** Bestandteil des Realwertes (vgl. § 17 GebäudeschätzungsVo). Ginge man bei den Abschreibungssätzen von der technischen Altersentwertung gemäss den Vorschriften für die Gebäudeschätzung aus, wäre der Abschreibungssatz für jede Liegenschaft des Geschäftsvermögens einzeln und in einem umfassenden Abklärungsverfahren festzustellen, was einen kaum zu bewältigenden Verwaltungsaufwand mit sich bringen würde. Die Beschwerdeführerin handelt ohnehin widersprüchlich und rechtsmissbräuchlich, wenn sie in den Jahren vor und nach der

Bemessungslücke Abschreibungen nach den Abschreibungssätzen der Eidg. Steuerverwaltung vornimmt und dann für die zwei Jahre der Bemessungslücke plötzlich auf die technische Altersentwertung nach den Vorschriften für die Gebäudeschätzung abstellen will. Mit dem Hinweis auf die technische Altersentwertung nach den Vorschriften für die Gebäudeschätzung vermag die Beschwerdeführerin auf jeden Fall nicht darzutun, dass die Summe der vor 1993 vorgenommenen Abschreibungen die durch die wirtschaftlichen Gegebenheiten berechtigten Abschreibungen bereits übersteigt und Abschreibungen in den Jahren 1993 und 1994 deshalb betriebswirtschaftlich nicht notwendig gewesen wären.

Auch mit dem Hinweis auf den Veräusserungerlös vermag die Beschwerdeführerin die geschäftsmässige Begründetheit der von der Vorinstanz aufgerechneten Abschreibungen nicht zu widerlegen. Für die Beurteilung, ob eine Abschreibung im Einzelfall geschäftsmässig begründet ist, sind grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend (Art. 960 Abs. 2 OR). Es kann nicht nachträglich mit dem Hinweis auf den Veräusserungserlös auf frühere Abschreibungen zurückgekommen werden. Wie bereits erwähnt, muss ein einmal gewähltes Abschreibungsverfahren in der Regel dauernd beibehalten werden (vgl. E. 2 c vorstehend). Im Übrigen vermag der bei einer Veräusserung an einen nahestehenden Dritten (Verwaltungsratspräsident) erzielte Erlös ohnehin nur bedingt Aufschluss zu geben über den Wert des veräusserten Objektes. Dass wegen der sich auf der Liegenschaft befindlichen Transformatorenstation allenfalls eine Erlösminderung in Kauf genommen werden musste, hat aus den erwähnten Gründen ebenfalls keinen Einfluss auf die Abschreibungssätze, zumal für die Einräumung des Rechts zur Errichtung einer solchen Station 1998 eine Entschädigung bezahlt wurde (vgl. Bf-act. 13).

3. ...

Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 27. April 2001 i.S. Ehegatten X. (StKE 175/00)

Wechsel der zeitlichen Bemessung: Ausserordentliches Einkommen bei Dividendenausschüttungen (Art. 218 Abs. 3 DBG)

Als aperiodische und somit ausserordentliche Vermögenserträge gelten offene und verdeckte Gewinnausschüttungen personenbezogener Kapitalgesellschaften, die im Vergleich zu den Vorjahren auf eine Änderung der Dividendenpolitik zurückzuführen sind.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten X. sind am 31.12.1998 aus dem Kanton Schwyz in den Kanton Zürich weggezogen. Eine im Wegzugsjahr erstmals ausbezahlte Dividende von Fr. 750 000.-- wurde bei der direkten Bundessteuer als ausserordentliches Einkommen erfasst. Die Pflichtigen bringen einspracheweise vor, es sei kein Einkommen mit ausserordentlichem Charakter zugeflossen. Eventualiter sei das mit der Jahressteuer zu erfassende ausserordentliche Einkommen um Fr. 500 000.-- zu reduzieren.

Aus den Erwägungen

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist (Art. 132 Abs. 1 DBG). Die Vertreterin ist bevollmächtigt. Da die formellen Voraussetzungen erfüllt sind, tritt die Einspracheinstanz auf die Einsprache ein. Die Pflichtigen sind am 31.12.1998 aus dem Kanton Schwyz in den Kanton Zürich weggezogen. Der Wegzugskanton ist für die Erfassung der ausserordentlichen Einkünfte nach Art. 218 Abs. 3 DBG zuständig (vgl. Art. 11 lit. b i.V.m. Art. 12 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen; vgl. Beilage 3 des Kreisschreibens Nr. 6 vom 20.8.1999, publ. in: ASA 68, 384).

2. Es stellt sich die Frage, ob die Dividende in Höhe von Fr. 750 000.-- ausserordentliches Einkommen im Sinne von Art. 218 Abs. 3 DBG darstellt. Art. 218 Abs. 3 DBG erwähnt unter den ausserordentlichen Einkünften „Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3, ausserordentliche Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit“. Diese Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschliessend. Die Ausserordentlichkeit des Einkommens kann herrühren:

- Aus der Einmaligkeit einer Leistung. Prinzipiell sind alle einmaligen Einkünfte ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 218 DBG. Diese einmalige Leistung kann dabei periodische Zahlungen ersetzen oder nicht.

Beispiele: Lotteriegewinne, Entschädigungen für die Aufgabe oder die Nichtausübung einer Tätigkeit, aperiodische Vermögenserträge, Liquidationsgewinne.

- Aus der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst. Die Höhe dieses Einkommens ist aussergewöhnlich und hebt sich dadurch vom Üblichen ab.

  Beispiele: Ausserordentliche Dividende, ausserordentliche Abfindungen für spezielle Leistungen, ausserordentliche Gratifikationen.

- Aus einer Änderung in der Verbuchung der Einkommensquelle.

  Beispiele: Auflösen von Rückstellungen im Anschluss an einen Wechsel der Verbuchungsmethode oder Unterlassen von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Provisionen.

Diese verschiedenen Kriterien können auch untereinander verknüpft sein. Andererseits kann im Rahmen der Qualifizierung von ausserordentlichen Einkünften der Tatsache Rechnung getragen werden, dass der Steuerpflichtige im Stande ist, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflussen und somit die Bemessungslücke auszunützen. Ein solches ungewöhnliches Verhalten kann auch unter dem Blickwinkel der Steuerumgehung geprüft werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 252). Als aperiodische Vermögenserträge gelten insbesondere offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen personenbezogener Kapitalgesellschaften, die *im Vergleich zu den Vorjahren* auf eine Änderung der Dividendenpolitik zurückzuführen sind. Ob die Ausschüttungen aus Reserven stammen oder aus dem ordentlichen Betriebsgewinn, spielt insofern keine

Rolle (vgl. Weisung des Kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von in den Jahren 1997 und 1998 angefallenen ausserordentlichen Einkünften bei den natürlichen Personen vom 2.11.1998, N 18, in: Zürcher Steuerbuch Teil I; vgl. Steuerseminar der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz für Treuhänder/Steuerberater vom 31.5./7.6.2000).

Herr X. ist Mitbegründer und Verwaltungsratspräsident der Y. AG, an welcher er zu 50 % beteiligt ist. Die Gewinne der Y. AG entwickelten sich in den Jahren 1992 bis 1997 wie folgt:

1992	Fr. 14 352.--
1993	Fr. 1 542.--
1994	Fr. 16 060.--
1995	Fr. 21 248.--
1996	Fr. 49 940.--
1997	Fr. 74 238.--

In diesen Jahren wurden keine Dividenden ausgerichtet. Die Gewinnsituation änderte sich im Zusammenhang mit der Jahr-2000-Problematik. Der Gewinn stieg auf Fr. 1 684 358.-- im Jahre 1998. In diesem Jahr wurde erstmals eine Dividende von Fr. 1 500 000.-- ausgeschüttet (Anteil des Steuerpflichtigen: Fr. 750 000.--). Im Jahre 1999 betrug der Gewinn Fr. 1 107 966.-- und es wurde wiederum eine Dividende von rund 90 % des Reingewinns des entsprechenden Jahres (Fr. 1 000 000.--) ausgeschüttet. Die an Herrn X. 1998 ausgerichtete Dividende in Höhe von Fr. 750 000.-- ist erstmalig und besticht zudem durch ihre ausserordentliche Höhe gegenüber Fr. 0.-- in den Vorjahren. Es ist von einer grundlegenden Änderung in der Dividendenpolitik ab dem Jahre 1998 auszugehen. Auch liegt eine beherrschende Stellung und die Möglichkeit zur Beeinflussung der Dividendenpolitik durch den Steuerpflichtigen vor, weil Herr X.

zu 50 % an der Y. AG beteiligt und Verwaltungsratspräsident ist. Die Dividende ist als ausserordentlich zu qualifizieren und mit der Sondersteuer zu erfassen.

3. Auch unter dem Aspekt der Steuerumgehung muss die Dividende einkommenssteuerlich erfasst werden. Steuerumgehung liegt vor, wenn das gewählte Vorgehen dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, der ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde und tatsächlich eine erhebliche Steuerersparnis eingetreten wäre (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Auflage, Bern 2001, S. 172). Die Y. AG hatte 1998 erstmals ein verkürztes, unterjähriges Geschäftsjahr vom 1.1.1998 bis zum 31.10.1998. Die Dividende 1998 in Höhe von Fr. 1 500 000.-- wurde auf Grund eines Verwaltungsratsbeschlusses vom 18.12.1998 ausgerichtet. Die Pflichtigen verlegten ihren Wohnsitz am 31.12.1998 vom Kanton Schwyz in den Kanton Zürich. Durch die Verkürzung des Geschäftsjahres 1998 auf 10 Monate und die anschliessende Durchführung der Generalversammlung am 18.12.1998, wo die Ausrichtung der Dividende noch im Jahre 1998 beschlossen wurde, fiel die Dividendenzahlung 1998 in eine Bemessungslücke. Hätte die Y. AG ein ganzjähriges Geschäftsjahr beibehalten, hätte die Generalversammlung den Beschluss über die Gewinnverwendung erst im Jahre 1999 getroffen (vgl. Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR i.V.m. Art. 729 c OR), der Gewinn wäre erst im Jahre 1999 ausgeschüttet worden und die ausgerichtete Dividende wäre im Kanton Zürich sowohl mit den kantonalen Steuern als auch mit der direkten Bundessteuer erfasst worden.

4. Zudem ist zu beachten, dass es vorliegend um die direkte Bundessteuer geht. Die Pflichtigen haben diesbezüglich die Steuerhoheit nicht verlassen. Bei der direkten Bundessteuer kann und darf bei einem Wohn-

sitzwechsel innerhalb der Schweiz keine Lücke entstehen. Dies im Gegensatz zu den kantonalen Steuern, wo bei einer Wohnsitzverlegung von einem Kanton in den anderen ein Wechsel der Steuerhoheit stattfindet und wegen des Systems der zweijährigen Vergangenheitsbemessung Einkommensbestandteile in eine Bemessungslücke fallen können.

5. Auch der Eventualantrag ist abzuweisen und die Dividende ist in voller Höhe zu erfassen. Es wurde 1998 erstmals eine wesentliche Dividende ausgeschüttet. Die Dividende erhöhte sich von Fr. 0.-- auf Fr. 750 000.--. Auch rechtfertigt es sich aus den in E.4 erwähnten Gründen und wegen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass bei der direkten Bundessteuer der volle Betrag, welcher den Pflichtigen zugeflossen ist, besteuert wird. Die Besteuerung von lediglich einem Erhöhungsbetrag gegenüber zukünftigen, hypothetischen Dividenden ist bei der direkten Bundessteuer bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel nicht gerechtfertigt.

6. Zusammenfassend ist die Einsprache abzuweisen. In Bezug auf die Bundessteuern werden keine Verfahrenskosten auferlegt (vgl. Art. 135 Abs. 3 DBG).

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. November 2000 i.S. Ehegatten D. (BGE 2P.279/1999)

Liegenschaftenschätzung: Eigenmietwertermittlung nach Normmietwert-Methode, Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Anpassungen an aktuelle Marktbedingungen, Rechtsgleichheit (Art. 4 aBV, § 68 Abs. 3 und 5 aStG, §§ 4 und 15 Abs. 2 SchätzV)

Jede Methode der Liegenschaftenschätzung führt zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung, welche nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden vermag. Dies ist aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet wird. Gesetzwidrig ist ein Eigenmietwert dann, wenn er auf einem Wert beruht, der im Ergebnis höher liegt als der marktmässig erzielbare Ertrag. Zeitlich schematisierte Kategorisierungen können insoweit marktgerecht sein, als weiter zurückliegende, tiefere Schätzungen von Umständen beeinflusst sind, die einen niedrigen Mietwert rechtfertigen. Wo solche Schematisierungen den wirtschaftlichen Begebenheiten nicht mehr entsprechen, darf von einer sofortigen Anpassung der früheren Werte abgesehen werden, um nicht in Perioden starker Marktschwankungen die gesamten Mietwerte in kurzen Zeitabständen immer wieder revidieren zu müssen. Im Kanton Schwyz, in dem der für die Einkommensbesteuerung massgebende Eigenmietwert in einem separaten Verfahren ermittelt wird, führt eine Erhöhung des örtlichen Mietpreisniveaus (Normmietwert) grundsätzlich nicht zu einer Änderung der früher festgesetzten Eigenmietwerte.

Erweisen sich die Werte früherer Schätzungen als zu tief, sind im Rahmen einer prozentualen Anpassung aus Rechtsgleichheitsgründen nicht nur einzelne Mietpreisniveaus, sondern es sind die Mietpreisniveaus aller Zeitperioden in einem Ausmass heraufzusetzen, dass sie den Mietpreisniveaus der Neuschätzungen entsprechen. Indem mit der prozentualen Anpassung per 1.1.1995 nur eine einzelne Kategorie von Schätzungen angepasst wurde, so dass die angepassten Werte immer noch rund 35% und die Werte nicht angepasster Schätzungen weiterhin bis zu 55% unter dem jeweiligen Mietpreisniveau der Neuschätzungen liegen, hat das schwyzerische System der Eigenmietwertbesteuerung seine innere Kohärenz verloren. Der Richter hat diesfalls im Anfechtungsverfahren gegen eine Neuschätzung korrigierend einzugreifen.

Sachverhalt

Siehe VGE 622/98 vom 27. August 1999, in: StPS 2/1999, S. 76.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Es ist nicht bestritten, dass vorliegend für die Schätzung des Eigenmietwertes § 15 Abs. 2 der kantonalen Schätzungsverordnung vom 17.4.1984 massgebend ist. Danach entspricht der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Rohertrag dem im Zeitpunkt der Schätzung

marktmässig erzielbaren Ertrag der Liegenschaft. Er wird auf Grund der individuellen Wohnqualität (Anzahl Raumeinheiten und Zuschläge oder Abzüge für Ausbau, Lage usw.) und des repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus berechnet (Norm-Mietwert). Die Beschwerdeführer bestreiten nicht die Anzahl Raumeinheiten, wohl aber den angewendeten Norm-Mietwert.

b) Der Regierungsrat des Kantons Schwyz hatte mit Weisung vom 26.1.1993 mit Geltung für die individuellen Schätzungen ab 1.1.1993 das massgebende örtliche Mietpreisniveau für die Ortschaft Z. auf Fr. 1 840.-- pro Raumeinheit festgelegt. Die streitige Einschätzung basiert auf diesem Wert, den die Beschwerdeführer im Verfahren vor Verwaltungsgericht als unhaltbar und marktfremd kritisiert hatten. Das Verwaltungsgericht erwog, das ermittelte Mietpreisniveau basiere auf den repräsentativ erhobenen Daten von 13 Wohnungen in Z. Es könne auch im Lichte der vom kantonalen Schätzungsamt per 1.1.1998 erhobenen Daten von 17 Objekten nicht als unhaltbar beurteilt werden. Auch der für Einfamilienhäuser angewendete Zuschlag von 20 % sei gerechtfertigt, da die Erhebung des Mietpreisniveaus auf Wohnungen in Mehrfamilienhäusern beruhe.

c) Die Beschwerdeführer beanstanden diese Argumentation als willkürlich und tatsachenwidrig. Das mit Regierungsratsbeschluss vom 26.1.1993 festgelegte Mietpreisniveau beruhe nicht auf 13, sondern nur auf zwei Objekten, die nicht repräsentativ seien. Das Ergebnis dürfe nicht im Lichte neuerer Werte beurteilt werden, da für alle Neuschätzungen der Stichtag 1.1.1993 massgebend sei. Zudem seien auch die in der Erhebung per 1.1.1998 einbezogenen Objekte nicht repräsentativ ausgewählt worden und vermöchten den Wert von Fr. 1 840.-- nicht zu untermauern.

Das Verwaltungsgericht sei zudem auf entsprechende Rügen nicht eingegangen und habe damit das rechtliche Gehör verletzt.

d) Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist unbegründet. Das Verwaltungsgericht ist auf S. 7 ff. des angefochtenen Entscheides ausführlich auf die Kritik eingegangen, das zugrunde gelegte Mietpreisniveau sei marktfremd. Insbesondere hat es auch auf S. 9 zur Beanstandung Stellung genommen, dass das örtliche Mietpreisniveau nicht repräsentativ sei, weil bei seiner Festlegung vor allem auf 3- und 4-Zimmer-Wohnungen abgestellt werde.

e) Es ist nicht bestritten, dass nur ein Teil (nach Ansicht der Beschwerdeführer 2, nach Darstellung der Steuerkommission 5) der vom Verwaltungsgericht erwähnten Vergleichsobjekte bereits per 1.1.1993 bewertet und die übrigen erst später erstellt wurden. Darin liegt jedoch kein unzulässiger Methodendualismus. Nach § 15 Abs. 2 der Schätzungsverordnung ist für die Eigenmietwertbemessung der marktmässig erzielbare Ertrag massgebend. Gesetzwidrig wäre somit ein Eigenmietwert dann, wenn er auf einem Wert beruht, der im Ergebnis höher liegt als der marktmässig erzielbare Ertrag. Die Beschwerdeführer haben vor Verwaltungsgericht die Marktkonformität des zugrunde gelegten Mietpreisniveaus kritisiert. Das Verwaltungsgericht hat deshalb die neueren Bauten herangezogen, um zu begründen, dass der per 1.1.1993 festgesetzte Wert auch im Lichte der aktuellen Situation nicht höher liegt als der marktmässig erzielbare Ertrag. Es hat diesen Sachverhalt auf S. 7 des angefochtenen Urteils allenfalls etwas verkürzt, aber nicht tatsachenwidrig dargestellt.

f) Im Übrigen kann im Rahmen der staatsrechtlichen Beschwerde die von den kantonalen Behörden angewendete Bewertungsmethode nicht im Einzelnen auf ihre Angemessenheit überprüft werden. Jede Schätzmethode führt zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung und vermag nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden.

Dies ist jedoch aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet wird (vgl. BGE 125 I 65 E. 3c S. 68; 124 I 193 E. 3e S. 197; 123 II 9 E. 4b S. 15 f.; 114 Ia 221 E. 6a S. 231 f.; ASA 67 S. 709, E. 3b). Aufzuheben ist der angefochtene Entscheid im Rahmen einer staatsrechtlichen Beschwerde nicht schon dann, wenn einzelne Elemente der angewendeten Bewertungsmethode bei freier Beurteilung allenfalls kritisierbar wären, sondern nur dann, wenn er willkürlich, das heisst auch im Ergebnis klar gesetzwidrig oder unhaltbar ist (BGE 125 I 166 E. 2a S. 168; 124 I 247 E. 5 S. 250; 123 I 1 E. 4a S. 5; je mit Hinweisen). Ein unhaltbares oder klar gesetzwidriges Ergebnis läge vor, wenn der für die Eigenmietwertfestsetzung zugrunde gelegte Wert höher wäre als der effektiv auf dem Markt erzielbare Preis. Die Beschwerdeführer kritisieren nur die angewendete Methode, bringen aber selber nicht substantiiert und belegt vor, dass der Marktmietwert vergleichbarer Objekte in der Region Z. tiefer läge als der für ihr Haus festgesetzte Wert.

3. Die Beschwerdeführer rügen eine rechtsungleiche Besteuerung zwischen jenen Wohneigentümern, deren Liegenschaft zuletzt seit dem 1.1.1993 geschätzt worden ist (sog. Neuschätzungen), und den Eigentü-

mern von Gebäuden, bei denen die letzte Schätzung vor diesem Zeitpunkt stattgefunden hat (sog. Altschätzungen).

a) Nach der vom Verwaltungsgericht dargelegten schwyzerischen Regelung wird der für die Einkommensbesteuerung massgebende Eigenmietwert losgelöst vom periodischen Steuerveranlagungsverfahren separat ermittelt, wobei die in der Schatzungsverfügung fixierten Ansätze rechtskräftig und unanfechtbar bleiben, solange nicht aufgrund einer Änderung der Verhältnisse eine neue Schätzung notwendig wird. Demzufolge führt eine Erhöhung des örtlichen Mietpreisniveaus grundsätzlich nicht zu einer Änderung der früher festgesetzten Eigenmietwerte. Freilich konnte der Regierungsrat gemäss § 68 Abs. 5 des kantonalen Steuergesetzes vom 28.10.1958 in der Fassung vom 11.12.1964 eine periodische Anpassung der Werte anordnen. Gestützt darauf erhöhte der Regierungsrat mit Verordnung vom 23.8.1994 die Eigenmietwerte derjenigen Grundstücke, die das letzte Mal per 1.1.1989 geschätzt worden waren, um 30 % (für Einfamilienhäuser) bzw. 15 % (für Eigentumswohnungen). Am 8.6.1997 wurde § 68 Abs. 5 StG geändert und die Kompetenz zur periodischen Anpassung der Eigenmietwerte vom Regierungsrat auf den Kantonsrat übertragen. Der Kantonsrat hat die Altschätzungen bisher nicht erhöht.

Gemäss der dargestellten Regelung unterscheiden sich die massgeblichen Mietpreisebenen je nachdem, in welchem Zeitpunkt die Liegenschaft geschätzt wurde. Für Liegenschaften, die das letzte Mal vor dem 1.1.1989 geschätzt wurden (nachfolgend: Altschätzungen der ersten Zeitperiode), beträgt der massgebende Wert in Z. Fr. 1 365.-- pro Raumeinheit, für Liegenschaften, die zwischen dem 1.1.1989 und dem 1.5.1991 geschätzt wurden (Altschätzungen der zweiten Zeitspanne),

Fr. 1 190.--. Für jene, die zuletzt zwischen dem 1.5.1991 und Ende 1992 geschätzt worden sind (Altschätzungen der dritten Periode), beläuft sich der Wert pro Raumeinheit auf Fr. 1 600.--. Für Neuschätzungen in der Ortschaft Z. ist das massgebende örtliche Mietpreisniveau - wie bereits erwähnt (E. 2b) - auf Fr. 1 840.-- pro Raumeinheit festgelegt worden.

b) Die Beschwerdeführer sehen in dieser Regelung eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung und Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da die Neuschätzungen gegenüber den Altschätzungen der ersten Zeitperiode um Fr. 475.-- bzw. 34,8 % höher seien, gegenüber denen der zweiten Zeitspanne sogar um Fr. 650.-- oder 54,6 %.

Diese Rügen sind begründet. Zwar ist vorab festzuhalten, dass zeitlich schematisierte Kategorisierungen, wie die vorliegend streitigen, zumindest insoweit marktgerecht sein können, als zum Beispiel weiter zurückliegende, tiefere Schätzungen gegebenenfalls von Umständen beeinflusst sind, die einen niedrigen Mietwert rechtfertigen, wie eine längere Besitzdauer oder geringere Baukosten. Und selbst dort, wo solche Schematisierungen den wirtschaftlichen Begebenheiten nicht mehr entsprechen, darf von einer sofortigen Anpassung der früheren Werte abgesehen werden, um nicht in Perioden starker Marktschwankungen die gesamten Mietwerte in kurzen Zeitabständen immer wieder revidieren zu müssen.

Wo hingegen frühere Schätzungen den aktuellen Marktbedingungen angepasst werden, wie durch die regierungsrätliche Verordnung vom 23.8.1994, muss dabei dem Gebot rechtsgleicher Besteuerung Rechnung getragen werden, was hier zumindest in zweifacher Hinsicht ungenügend geschehen ist: Einerseits sind nur die Mietpreisniveaus einer einzigen Zeit-

periode heraufgesetzt worden, während die anderen Kategorien überhaupt keine Änderung erfahren haben, so dass namentlich die Altschätzungen der zweiten Zeitspanne weiterhin beinahe 55 % unter den Neuschätzungswerten geblieben sind; andererseits ist das Ausmass der einzigen vorgenommenen Anpassung ungenügend, indem die neuen Werte der ersten Altschätzungsperiode noch rund 35 % unter dem Mietpreisniveau der Neuschätzungen sind. Es sind also nur die absoluten Tiefstwerte heraufgesetzt worden, und auch diese nur teilweise. Dahinter muss der Wille des Verordnungsgebers vermutet werden, die notwendigen Anpassungen an den Marktwert zu etappieren, um den voraussichtlichen Unmut der durch die Erhöhung betroffenen Eigentümer möglichst auf eine einzige Kategorie und selbst dort noch auf ein erträgliches Ausmass zu beschränken. Jedenfalls hat das schwyzerische System der Eigenmietwertbesteuerung durch die gewählte Vorgehensweise seine innere Kohärenz verloren und Differenzen geschaffen, die nicht mehr mit systemimmanenten Faktoren gerechtfertigt werden können.

c) Das Verwaltungsgericht anerkennt denn auch, dass die unterschiedlichen Mietpreisniveaus rechtsungleich sind und diese Ungleichbehandlung das zulässige Mass übersteigt. Es hat indessen erwogen, es sei nicht in erster Linie Sache des Gerichts, sondern des Gesetzgebers, tätig zu werden, um die Ungleichheiten zu beseitigen. Erst wenn der Gesetzgeber auch innert angemessener Frist eine Anpassung unterlasse, dränge sich eine Korrektur durch den Richter auf. Die Voraussetzungen dafür seien nicht gegeben, zumal der Kantonsrat inzwischen eine Kommission zur Erfüllung der ihm in § 68 Abs. 5 StG übertragenen Aufgaben eingesetzt habe.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann der Richter von der Aufhebung eines auf verfassungswidriger rechtlicher Grundlage beruhenden Entscheides dann absehen, wenn durch die unverzügliche Nichtanwendung der dem Entscheid zugrundeliegenden Norm(en) nicht bloss ein verhältnismässig unbedeutendes Regelungsdefizit entstünde, sondern ein eigentlich rechtsfreier Raum geschaffen würde. Der Verzicht auf die sofortige Aufhebung einer angefochtenen Norm bzw. ihre einstweilige Weiteranwendung trotz festgestellter Verfassungswidrigkeit kann mithin ausnahmsweise dann gerechtfertigt oder sogar geboten sein, wenn andernfalls dem Gemeinwesen oder den Betroffenen ein unverhältnismässiger Nachteil entstünde, indem zum Beispiel ein ganzes Regelungssystem aus den Angeln gehoben würde, eine wichtige öffentliche Aufgabe bis auf weiteres nicht mehr oder nicht mehr zufriedenstellend erfüllt werden könnte oder durch die Kassierung eine frühere, ebenfalls verfassungswidrige Ordnung wieder aufleben würde; und wenn andererseits auch der Richter nicht in der Lage oder berufen ist, die mangelhafte Norm durch eine eigene, bis zum Tätigwerden des Gesetzgebers geltende Anordnung zu ersetzen. In solchen Fällen kann sich das angerufene Gericht mit einem sog. Appellentscheid begnügen (vgl. BGE 123 I 56 E. 3c S. 61; URP 1998 S. 739 E. 3a S. 741, je mit weiteren Hinweisen).

Überwiegende sachliche Gründe, welche es rechtfertigen würden, die geltende Eigenmietwertordnung trotz ihrer offensichtlichen Verfassungswidrigkeit gegenüber den Beschwerdeführern weiter anzuwenden, liegen indessen nicht vor. Dabei kann die Frage offen bleiben, ob die vom Gesetzgeber unternommenen Anstrengungen, um das schwyzerische System der Eigenmietwertbesteuerung als solches neu zu gestalten,

genügend und zeitgerecht sind. Die beabsichtigten künftigen Änderungen zur Herstellung eines allgemein verfassungskonformen Zustandes entbinden das Verwaltungsgericht nämlich nicht von der Pflicht, die festgestellte Ungleichbehandlung der Beschwerdeführer schon jetzt - und zumindest provisorisch - selber zu beseitigen, indem es den angefochtenen Eigenmietwert im erforderlichen Masse korrigiert.

4. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Mai 2001 i.S. Gemeinde Z. (VGE 703/01)

Handänderungssteuer: Wirtschaftliche Handänderung, Übertragung eines Kaufsrechts, Verzicht auf Kaufsrechtsausübung, Handänderungswert (§§ 4 lit. b und 8 Abs. 1 HStG)

Nach dem Wortlaut von § 4 lit. b HStG ist jede Übertragung eines Kaufsrechts handänderungssteuerpflichtig, sofern der Eigentumsübergang im Grundbuch vollzogen wird. Mit der Bestimmung wird der sog. Kettenhandel anvisiert. Eine systematisch-teleologische Auslegung führt allerdings zum Ergebnis, dass § 4 lit. b HStG nur jene Kaufsrechtsberechtigten ins Recht fasst, welche das Recht nicht ausüben, sondern weitergeben. Wer das Kaufsrecht selber ausübt, wird auf Grund der zivilrechtlichen Handänderung (§ 4 lit. a HStG) steuerpflichtig. § 4 lit. b HStG bezweckt, einen zusätzlichen, von § 4 lit. a HStG nicht mitumfassten Tatbestand zu erfassen, der bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Handänderung gleichkommt. Wer ein Recht weitergibt, verzichtet zu Gunsten einer Drittperson auf die Ausübung des Kaufsrechts. Dieser Tatbestand ist steuerpflichtig, sofern es beim letzten Kaufsberechtigten zu einer Rechtsausübung (Eigentumsübergang) kommt. Verzichtet ein Berechtigter ohne Rechtsübertragung auf das Kaufsrecht, indem er mit dem Eigentümer eine Vertragsauflösung vereinbart oder das Kaufsrecht ungenutzt auslaufen lässt, stellt sich die Frage nach einer Steuerumgehung, wenn das Vorgehen des Kaufsberechtigten in einem konkreten engen Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstücks an einen Dritten steht.

Der Handänderungswert umfasst alle vermögenswerten Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen hat. Wird die Übertragung des Kaufsrechts besteuert, weil sie einer zivilrechtlichen Handänderung gleichgesetzt ist (Kettenhandel), gehört konsequenterweise auch der festgesetzte Kaufspreis für den Eigentumserwerb zum Handänderungswert.

Sachverhalt (zusammengefasst)

A. erwarb von der Grundeigentümerin X. ein zeitlich befristetes Kaufsrecht an einer Liegenschaft. Am letzten Tag der Frist zur Ausübung des Kaufsrechts vereinbarten die Grundeigentümerin, A. und die Drittperson B. hinsichtlich der Kaufsrechtsliegenschaft u.a. eine Abparzellierung einer Teilfläche zwecks Bildung einer neuen Parzelle, wobei der ursprüngliche Kaufspreis anteilmässig auch für die neu gebildete Liegenschaft festgelegt wurde. Weiter übertrug A. sein Kaufsrecht an der neu gebildeten Liegenschaft unentgeltlich auf B. Daraufhin übte A. sein Kaufsrecht an der Restparzelle und B. sein Kaufsrecht an der neu gebildeten Liegenschaft aus.

Der zuständige Gemeinderat erklärte A. in Zusammenhang mit der Weiterübertragung des Kaufsrechts auf B. für nicht handänderungssteuerpflichtig. Der Regierungsrat hob diesen Beschluss aufsichtsrechtlich auf. Das Verwaltungsgericht hatte sich mit der steuerlichen Problematik zu befassen, nachdem die Gemeinde eine Autonomieverletzung rügte. Im Verfahren wurde A. beigeladen. Das Verwaltungsgericht verneinte das Vorliegen einer Verletzung der Gemeindeautonomie und bestätigte den Regierungsratsbeschluss.

Nachfolgend werden einzig die Erwägungen betreffend der handänderungssteuerlichen Problematik wiedergegeben.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. Materiellrechtlich stellen sich zwei Rechtsfragen:

– Hat der Beigeladene, indem er ein erworbenes Kaufsrecht weiter übertragen hat, und dieses Kaufsrecht in der Folge ausgeübt bzw. der Eigentumsübergang im Grundbuch vollzogen wurde, einen handänderungssteuerpflichtigen Tatbestand begründet? (nachfolgend lit. a)

– Welches ist der Handänderungssteuerwert im Falle der Handänderungssteuerpflicht? (nachfolgend lit. b).

a) aa) Der Erwerber eines Grundstücks ist handänderungssteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 HStG). Grundstücke im Sinne des Gesetzes sind vor allem Liegenschaften (§ 3 Abs. 1 lit. a HStG). Handänderungen von Grundstücken im Sinne des Gesetzes sind primär der zivilrechtliche Erwerb von Grundstücken (§ 4 lit. a HStG). Nebst diesem Sachverhalt hat der Gesetzgeber verschiedene wirtschaftliche Handänderungstatbestände abschliessend in § 4 Abs. 1 lit. b-e HStG aufgezählt (F. Huwyler, Die Handänderungssteuer im Kanton Schwyz, in: EGV-SZ 1993, S. 209; RRB Nr. 1453

vom 9.8.1976, HStG, Bericht und Vorlage für den Kantonsrat, S. 6). Weitergehende Tatbestände können nur erfasst werden, wenn die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt sind (RRB 1453/76, S. 6). Von Steuerumgehung spricht man, wenn nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt wird (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 132 N 30; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 26 B III). Das Verbot des Methodendualismus gebietet dabei, die wirtschaftliche Betrachtungsweise allenfalls auch zu Lasten des Fiskus zu beachten (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 26 B V).

bb) In § 4 lit. b HStG unterstellt der Gesetzgeber folgenden Tatbestand der Handänderungssteuerpflicht:

„jede Übertragung eines Kauf- oder Kaufvorvertrages sowie eines Kauf- oder Rückkaufrechtes, sofern der Eigentumsübergang im Grundbuch vollzogen ist."

Mit dem Begriff „Übertragung" ist an sich sowohl die Einräumung des Rechts wie auch die Weiterübertragung des eingeräumten Rechts gemeint. Diese Auslegung drängt sich jedenfalls vom Wortlaut her auf, denn wer ein Recht einräumt oder ein eingeräumtes Recht weitergibt, überträgt die für die Handänderungssteuerpflicht massgebliche Verfügungsmacht (vgl. Ruf, Handänderungsabgaberecht, N 289 zu Art. 5). Das Pronomen/Zahlwort „jede" weist zudem darauf hin, dass der sog. „Kettenhandel" anvisiert wird (vgl. auch Huwyler, a.a.O., S. 209). Nicht nur die erst- oder letztmalige Übertragung ist damit angesprochen, sondern „jede Übertragung". Die Auslegung nach der systematisch-teleologischen Betrachtungsweise verlangt indes folgende Einschränkung. Mit § 4 lit. b HStG werden nur jene Kaufsrechtsberechtigten ins Recht gefasst, welche das Recht nicht aus-

üben, sondern weitergeben. Zudem wird die Steuerpflicht erst und nur dann ausgelöst, wenn der letzte Kaufsrechtsberechtigte das Kaufsrecht auch einlöst und es zu einem Eigentumsübergang kommt. § 4 lit. b HStG bezweckt mithin, einen zusätzlichen von § 4 lit. a HStG nicht mitumfassten Tatbestand zu erfassen, der bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Handänderung gleichkommt. Die Parteien sind sich zu Recht einig, dass derjenige, der ein Kaufsrecht ausübt, nur einmal die Handänderungssteuer zu leisten hat. Hiefür genügt der Tatbestand des zivilrechtlichen Erwerbs (lit. a).

Wer ein Recht weitergibt, verzichtet zu Gunsten einer Drittperson auf die Ausübung des Kaufsrechts. Dieser Tatbestand ist mithin nach klarer gesetzlicher Vorgabe steuerpflichtig, sofern es zu einer Rechtsausübung (Eigentumsübergang) kommt. Verzichtet nun ein Berechtigter ohne Rechtsübertragung auf das Kaufsrecht, indem er mit dem Eigentümer eine Vertragsauflösung vereinbart oder das Kaufsrecht ungenutzt auslaufen lässt, so stellt sich allenfalls die Frage nach einer Steuerumgehung, wenn das Vorgehen des Kaufsberechtigten in einem konkreten engen Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstücks an einen Dritten steht (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 75 zu § 216). Solange aber das Recht - wie im vorliegenden Fall - tatsächlich weiter übertragen wurde, stellt sich die Frage der Steuerumgehung gar nicht. Höchstens das Verbot des Methodendualismus könnte theoretisch eine Steuerfreiheit gebieten, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise derselbe Sachverhalt analog anzunehmen ist, der beim Kaufsrechtsverzicht die Steuerfreiheit rechtfertigt (kein Zusammenhang zwischen Vertragsauflösung und Eigentumserwerb zwischen Dritten). Solche Sachverhalte werden jedoch kaum anzutreffen sein, denn wer einem Dritten das Kaufsrecht überträgt, handelt wirtschaftlich betrachtet wie ein Grundeigentümer.

cc) Im vorliegenden Fall kann nicht zweifelhaft sein, dass beim Beigeladenen A. mit dessen Kaufsrechtsübertragung an B. und der Kaufsrechtsausübung bzw. dem zivilrechtlichen Erwerb durch diesen der Handänderungssteuertatbestand gemäss § 4 lit. b HStG eingetreten ist. Daran vermag der Umstand nichts zu ändern, dass das ... eingeräumte und ... erneuerte Kaufsrecht ohne Zustimmung der Kaufsrechtsgeberin nicht übertragbar gewesen wäre. Entscheidend ist, dass der Kaufsrechtsnehmer das Kaufsrecht tatsächlich weiter übertragen hat, was nach Handänderungssteuergesetz einer Handänderung gleichkommt. Zudem gilt es zu beachten, dass der Kaufsrechtsgeber den Beigeladenen A. faktisch wie einen Grundeigentümer gewähren liess (vgl. auch StE 1992 B 42.22, Nr. 6, Erw. 1b; StE 1998 B 42.22, Nr. 1, Erw. 4 des kantonalen Entscheides und Erw. 3b des Bundesgerichtsentscheides). Die Kaufsrechtseinräumung im Jahre ... diente offenbar dem Beigeladenen A. dazu, vor einem definitiven zivilrechtlichen Erwerb die Planung und das Baubewilligungsverfahren für die Überbauung der beiden Parzellen voranzutreiben. Auch eine allfällige Änderung des bestehenden Gestaltungsplanes sowie der Baubeginn während der Dauer des Kaufsrechts (!) wurde ins Auge gefasst (siehe Kaufsrechtsvertrag ...). Bei Nichtausübung des Kaufsrechts wären die Rechte an der Gestaltungs- und Bauplanung vollumfänglich und unentgeltlich auf die Kaufsrechtsgeberin übergegangen. Aus dem Vertragswerk ... ergibt sich, dass der bisherige Kaufsrechtsvertrag unverändert weiter gelten soll, soweit keine Abänderungen bestimmt werden (...). Zudem ist u.a. wörtlich zu entnehmen (...):

„Der frühere Gestaltungsplan 1 ist zwischenzeitlich aufgehoben resp. abgeändert und durch den neuen, heute gültigen Gestaltungsplan 2 gemäss Beschluss des Gemeinderates ... vom ... und Genehmigung durch den Regierungsrat ... vom ... ersetzt worden. Dieser Gestaltungsplan 2, welcher durch A. und B. erarbeitet worden ist, ist heute Grundlage des Kaufsrechtsvertrages. Sämtliche Aufwendungen, Kosten und Gebühren

im Zusammenhang mit diesem Gestaltungsplan 2 gehen dabei zulasten von A., welcher sich separat mit B. betreffend dessen anteilsmässiger Kostenübernahme vereinbart. Festgehalten wird zudem, dass A. und B. ebenfalls bereits ein Baugesuch für die Überbauung von GB ... gemäss Gestaltungsplan 2 eingereicht haben (...). Auch diese Aufwendungen, Kosten und Gebühren gehen vollumfänglich zulasten von A., auch hier mit separater interner Vereinbarung mit B."

Der Beigeladene A. hatte offenkundig ein Interesse daran, dass er das fragliche Kaufsrecht an B. weiter übertragen konnte, um diesem den Eigentumserwerb zu ermöglichen. Dieses Ziel hätte er auch erreichen können, wenn er selbst das Kaufsrecht ausgeübt (welche Verfügungsgewalt ihm uneingeschränkt zustand) und danach das Grundstück an B. veräussert hätte. Damit wären aber unbestrittenermassen zwei steuerpflichtige zivilrechtliche Handänderungen eingetreten. Bei einem Kaufsrechtsverzicht wäre der Beigeladene dagegen mit schwerwiegenden Nachteilen konfrontiert gewesen.

b) aa) Der Handänderungswert entspricht dem Gegenwert für den Erwerb des Grundstückes bzw. dem im Kaufsrecht oder Rückkaufsrecht vereinbarten Preis. Er umfasst alle vermögenswerten Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen hat, einschliesslich der für die Übertragung von Kaufs- oder Kaufsvorverträgen bzw. Kaufs- oder Rückkaufsrechte entrichteten Entschädigungen (§ 8 Abs. 1 HStG). Auf Grund dieses Wortlautes besteht somit der Handänderungswert in erster Linie aus dem Kaufspreis bzw. dem für das Kaufsrecht oder Rückkaufsrecht vereinbarten Preis. Dies sind in casu die vereinbarten Fr. ... Hinzu kommen allfällige weitere Leistungen. Denn der Handänderungswert umfasst alle vermögenswerten Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen hat. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich die Entschädigung für das Kaufsrecht erwähnt.

bb) Dass mit dieser expliziten Erwähnung der Übertragungsentschädigung die Begrenzung des Handänderungswertes auf die Entschädigung des Kaufsrechts gemeint sein könnte, ist weder vom Wortlaut der Bestimmung noch von deren Zweck her nachvollziehbar. Die Übertragung des Kaufsrechts wird besteuert, weil sie einer zivilrechtlichen Handänderung gleichgesetzt ist (Kettenhandel), weshalb konsequenterweise auch der festgesetzte Kaufspreis für den Eigentumserwerb zum Handänderungswert gehört (Ruf, a.a.O., N 278 zu Art. 7). Gegenteilige Auslegungsversuche des Beigeladenen widersprechen nicht nur der vom Gesetzgeber beabsichtigten Besteuerung des Kettenhandels, sondern finden auch keinen Halt im Wortlaut des § 8 Abs. 1 HStG, worin eben gerade nicht festgehalten wird, dass bei Übertragungen von Kaufsrechten „lediglich die Entschädigungen zu besteuern sind“ (siehe auch Huwyler, Zum schwyzerischen Handänderungssteuerrecht, in: EGV-SZ 1970, S. 131, Ziff. 1).

Im Übrigen ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Beigeladene auf Grund der eingereichten Materialien etwas zu seinen Gunsten sollte ableiten können. Die vom Verfasser des ursprünglichen Gesetzesentwurfes („Der Handänderungswert entspricht dem Gegenwert für den Grundstückserwerb. Er umfasst alle vermögenswerten Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen hat“) angebrachte Bemerkung, es sei noch zu besprechen, wie der Handänderungswert u.a. bei der Übertragung eines Kaufs- und Rückkaufsrechts zu ermitteln sei, vermag im Lichte der bereinigten und dem Kantonsrat vorgelegten Vorlage („Der Handänderungswert entspricht dem Gegenwert für den Erwerb des Grundstückes bzw. dem im Kaufsrecht oder Rückkaufswert vereinbarten Preis. Er umfasst alle vermögenswerten Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen hat, einschliesslich der für die Übertragung von Kauf- oder Kaufvorverträgen bzw. Kauf- oder Rück-

kaufsrechte entrichteten Entschädigungen.“) in keiner Weise eine Einschränkung des Handänderungswertes auf die blosse Übertragungsentschädigung zu begründen.

cc) Unbehelflich ist auch der Einwand der unzulässigen Doppelbesteuerung. Es entspricht eben gerade der Besteuerung des Kettenhandels, dass nebst der zivilrechtlichen Handänderung zwischen dem Grundeigentümer und dem „letzten Kettenglied“ auch die dazwischen liegenden wirtschaftlichen Handänderungen zur Besteuerung gelangen (also wirtschaftliche Handänderungen zwischen Grundeigentümer - erster Mittelsmann / erster Mittelsmann - zweiter Mittelsmann etc.).

dd) Ob in Abweichung der oben dargelegten Rechtslage die anderen Grundbuchämter nur jeweils die Übertragungsentschädigung als Handänderungssteuerwert herangezogen haben, kann dahingestellt bleiben. Es ist nicht davon auszugehen, dass diese zuständigen Behörden sich inskünftig einer rechtmässigen Anwendung von § 8 Abs. 1 HStG widersetzen wollen und können. Es besteht mithin kein Anspruch auf eine allfällige Unrechtsgleichbehandlung (Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 71 B II a/b).

4. ...

5. ...

Beschluss des Kantonsgerichts vom 3. Mai 2001
i.S. V. (KG 157/01)

Steuerarrest: Beschwerde gegen Arrestvollzug, Zuständigkeit der SchKG-Aufsichtsbehörden, Prüfung des Arrestbefehls auf Nichtigkeit, Spezifikation der Arrestgegenstände, Ergänzung der Sicherstellungsverfügung durch separaten Arrestbefehl, Gläubigerbezeichnung, Arrestlegung für Steuerforderung als solche und für Sicherstellungsanspruch (§§ 195, 196 und 249 des neuen Steuergesetzes, Art. 78 StHG, Art. 17 ff. und 271 ff. SchKG)

Eine von den Steuerbehörden ausgestellte Sicherstellungsverfügung ist ohne richterliche Arrestbewilligung nach Art. 272 SchKG direkt und unter Ausschluss der Einsprachemöglichkeit nach Art. 278 SchKG vom Betreibungsamt zu vollstrecken (sog. Steuerarrest). Abweichungen vom SchKG beim Steuerarrest sind restriktiv zu interpretieren, Privilegierungen des Staates als einer unter verschiedenen Gläubigern zu vermeiden und öffentlich-rechtliche Forderungen nicht ohne Not der Unterstellung des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts zu entziehen. Arrestvollzug und im Fall der Arrestprosequierung die Verwertung der arrestierten Gegenstände richten sich nach den Regeln des SchKG, weshalb gegen Verfügungen der mit dem Vollzug des Arrests befassten Betreibungsämter Beschwerde bei den Aufsichtsbehörden nach Art. 17 ff. SchKG erhoben werden kann. Im Beschwerdeverfahren gegen den Arrestvollzug haben die Aufsichtsbehörden den Arrestbefehl lediglich auf Nichtigkeit zu überprüfen. Das Betreibungsamt hat den Arrest zu vollziehen, ausser es handle sich um einen unzweifelhaft nichtigen Arrestbefehl. Nichtigkeitsgründe tatsächlicher Art hat der

Beschwerdeführer hinreichend darzulegen. Die Anwendung neuen Fiskalvollstreckungsrechts auf eine alte Steuerforderung stellt keine unzulässige Rückwirkung dar. Werden die Arrestgegenstände in der Sicherstellungsverfügung nicht genannt, ist diese durch einen separaten Arrestbefehl, welcher die Arrestgegenstände bezeichnet, zu ergänzen. Eine Arrestlegung zur Durchsetzung der Erfüllung der eigentlichen Steuerforderung schliesst eine Arrestlegung zur Durchsetzung des verfügten Anspruchs auf Sicherheitsleistung nicht aus. Eine mögliche, unzutreffende Gläubigerbezeichnung in der Sicherstellungsverfügung vermag noch keine unzweifelhafte Nichtigkeit des vorliegenden Arrests zu bewirken.

Sachverhalt

Die Kantonale Finanzverwaltung Schwyz verfügte gestützt auf neue Bestimmungen des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Steuergesetzes, dass V. zur Deckung der Grundstückgewinnsteuer aus einem früheren Jahr einen bestimmten Betrag nebst Zins sicherzustellen habe. Gleichzeitig ordnete die Finanzverwaltung gestützt auf die Sicherstellungsverfügung mit separatem Arrestbefehl und einer Liste von Arrestgegenständen die Arrestlegung an. Das Betreibungsamt stellte V. die Urkunde über den Vollzug des von der Finanzverwaltung angeordneten Arrestvollzugs aus. Gegen die Arresturkunde erhob V. Beschwerde bei der unteren Aufsichtsbehörde in SchKG-Sachen. Beantragt wurde u.a., der Arrestvollzug und die Arresturkunde seien aufzuheben. Der Arrestvollzug sei nichtig, weil bereits ein Arrest des Kantons Schwyz für die nämliche Forderung vollzogen sei und ein doppelter Arrest einen offenbaren Rechtsmissbrauch darstelle. Weiter sei der Arrestbefehl infolge

Unzuständigkeit nichtig und es liege offensichtlich ein unzulässiger Sucharrest vor. Die untere Aufsichtsbehörde wies die Beschwerde mit Ausnahme der Freigabe eines zur Sicherung des Existenzminimums bestimmten monatlichen Betrages ab. Das Kantonsgericht als obere kantonale Aufsichtsbehörde in SchKG-Sachen bestätigte diesen Entscheid.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

3. a) Die Kantone können nach Art. 78 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14/StHG) Sicherstellungsverfügungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichstellen. Von dieser Ermächtigung hat der kantonale Gesetzgeber im neuen Steuergesetz (SRSZ 172.200/StG) Gebrauch gemacht und Bestimmungen über die Sicherstellungen und den Arrest aufgestellt, welche dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) entsprechen (Art. 169 f. DBG). Die nach § 195 StG ergangene und sofort vollstreckbare Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen (§ 196 Abs. 1 StG). Laut § 196 Abs. 2 StG ist die Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Art. 278 SchKG nicht zulässig (so auch Art. 170 DBG). Der noch nicht an das neue Arrestrecht angepasste Art. 78 StHG sieht noch die Unzulässigkeit der

Arrestaufhebungsklage nach dem beim Inkrafttreten des StHG noch geltenden Art. 279 aSchKG vor. Der Ausschluss der Einsprache nach Art. 278 SchKG (bzw. altrechtlich der Arrestaufhebungsklage) ist damit gerechtfertigt, dass die Sicherstellungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht angefochten werden kann (vgl. Amonn/Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 6. Auflage Bern 1997, § 51 Rz 24; SchKG-Reiser, Art. 278 Rz 18; Fessler, Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht, Bd. I/1, Art. 78 Rz 2).

b) Das Bundesgericht hat noch vor Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes festgehalten, dass die Gleichstellung einer Sicherstellungsverfügung mit einem Arrestbefehl nach kantonalem Steuerrecht mangels bundesrechtlicher Ermächtigung dem Grundsatz widerspreche, dass öffentlich-rechtliche Forderungen dem SchKG unterstellt sind und demnach unbeachtlich seien. Art. 44 SchKG, welcher die Verwertung von Gegenständen nach strafrechtlichen oder fiskalischen Gesetzen vorbehält, bezieht sich nach Ansicht des Bundesgerichts nur auf die Verwertung von ganz bestimmten Gegenständen, die unmittelbar im Zusammenhang mit einem Straf- oder Steuerverfahren nach den betreffenden eidgenössischen oder kantonalen Gesetzen beschlagnahmt worden sind (BGE 108 III 105 ff., 106). Nach diesem Entscheid ist es den Kantonen verwehrt, zur Sicherstellung von Steuerforderungen allgemein ein Recht der Beschlagnahme schuldnerischen Vermögens vorzusehen (BGE 115 III 3 f.). Diese bundesgerichtliche Rechtsprechung ist auf Grund von Art. 78 StHG nicht mehr aktuell. Immerhin erscheint die Ausschaltung des Arrestrichters im Falle des Steuerarrests gestützt auf Art. 78 StHG und §§ 195 f. StG angesichts von Art. 43 SchKG, wonach grundsätzlich auch öffentlich-rechtliche Forderungen dem SchKG unterstellt sind, nicht unproblematisch, da die

Auffassung des Bundesgerichts, dass die Durchsetzung von Steuerforderungen nicht durch Art. 44 SchKG erfasst werden soll, trotz der neuen fiskalischen Bestimmungen nicht als überholt zu betrachten ist. Dieser Problematik ist vorliegend insoweit nicht weiter nachzugehen, als die Ermächtigung zum Steuerarrest nunmehr auf einer bundesgesetzlichen Grundlage ruht. Immerhin drängt sich im Hinblick auf die nachfolgenden Erwägungen doch der Schluss auf, dass die Abweichungen vom SchKG beim Steuerarrest restriktiv zu interpretieren, Privilegierungen des Staates als einer unter verschiedenen Gläubigern zu vermeiden und öffentlichrechtliche Forderungen nicht ohne Not der Unterstellung des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts zu entziehen sind.

c) Das neue Steuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Steuern nach dem alten Steuergesetz werden nach bisherigem Recht festgesetzt und bezogen. Ausschliesslich neues Recht gilt nach § 249 StG u.a. hinsichtlich Sicherstellung (§ 195 StG) und Arrest (§ 196 StG). Gemäss der Sicherstellungsverfügung der kantonalen Finanzverwaltung Schwyz vom ... handelt es sich um eine Sicherstellung zur Deckung von Grundstückgewinnsteuern aus dem Jahre ..., mithin um Steuern, welche für eine Periode vor Erlass des StHG am 1. Januar 1993, womit die Kantone vom Bund ermächtigt wurden, von den Arrestbestimmungen des SchKG abweichend zu legiferieren, geschuldet sind. Wenn auch vorliegend neues Fiskalvollstreckungsrecht auf eine Steuerforderung angewendet wird, welche an den bei der Veräusserung einer Liegenschaft im Jahre ... erzielten Gewinn anknüpft, liegt keine unzulässige Rückwirkung vor. Inhalt und Umfang der Steuerforderung werden durch die angeordnete Sicherstellung nicht tangiert und der Bezug der Steuer ist nicht als abgeschlossener Sachverhalt zu betrachten, da er unter altem Recht nicht realisiert werden konnte. Ausserdem werden auch im revidierten

Schuldbetreibungs- und Konkursrecht neue Bestimmungen auf hängige Verfahren als anwendbar erachtet, soweit sie mit ihnen nicht unvereinbar sind. Unter diesen Aspekten erweist sich die Sicherstellungsverfügung vom ... jedenfalls nicht als nichtig.

d) Hat der kantonale Gesetzgeber von der Ermächtigungsnorm gemäss Art. 78 StHG nun Gebrauch gemacht und ist die Sicherstellungsverfügung gemäss § 195 StG einem Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG gleichgesetzt, wobei die Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Art. 278 SchKG unzulässig ist (§ 196 StG), fällt die Arrestbewilligung durch den Richter nach Art. 272 SchKG weg (anders noch nach § 102 aStG, als von der Ermächtigung in Art. 78 StHG noch nicht Gebrauch gemacht worden war, vgl. EGV-SZ 1994 Nr. 40). Es ist mithin davon auszugehen, dass die von den Steuerbehörden vorliegend ausgestellte Sicherstellungsverfügung ohne richterliche Arrestbewilligung nach Art. 272 SchKG direkt und unter Ausschluss der Einsprachemöglichkeit nach Art. 278 SchKG vom Betreibungsamt zu vollstrecken ist (sog. Steuerarrest).

4. Es stellt sich weiter die Frage, ob der Durchführung einer fiskalrechtlichen Beschlagnahme von Vermögenswerten durch das Betreibungsamt und die Verwertung der so beschlagnahmten Gegenstände überhaupt noch der Beurteilung durch die Aufsichtsbehörden in SchKG-Sachen unterbreitet werden kann.

a) In der steuerrechtlichen Literatur wird die Auffassung vertreten, dass der Steuerschuldner, welcher den Vollzug des Steuerarrestes beanstanden will, binnen zehn Tagen nach Empfang der Arresturkunde Beschwerde an die Aufsichtsbehörde des den Arrest vollziehenden Betreibungsamtes nach Art. 17 ff. SchKG richten kann (Fessler, a.a.O., Art. 78

StHG Rz 23 und Art. 170 DBG Rz 56). Nach Art. 44 SchKG hingegen geschieht die Verwertung von Gegenständen, welche auf Grund strafrechtlicher oder fiskalischer Gesetze mit Beschlag belegt sind, nach den zutreffenden eidgenössischen oder kantonalen Gesetzesbestimmungen und nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung haben über die Voraussetzungen und Wirkungen einer solchen Beschlagnahme einzig die nach diesen Gesetzen zuständigen Straf- und Fiskalbehörden zu entscheiden (BGE 107 III 115). Es ist daher nicht ohne weiteres offensichtlich, dass die Aufsichtsbehörden in SchKG-Sachen überhaupt noch bei der fiskalrechtlichen Beschlagnahme und Verwertung von Vermögensgegenständen angerufen werden können.

b) Da die Beschlagnahme und Verwertung der fiskalrechtlich arrestierten Gegenstände in der Steuergesetzgebung nicht weiter geregelt wird und nach Art. 78 StHG eine Sicherstellungsverfügung ausdrücklich einem Arrestbefehl *nach Art. 274 SchKG* gleichgestellt wird, ist davon auszugehen, dass sich der Arrestvollzug und im Fall der Arrestprosequierung der Verwertung der arrestierten Gegenstände nach den Regeln des SchKG richten, sodass gegen Verfügungen der mit dem Vollzug des Arrests befassten Betreibungsämter Beschwerde bei den Aufsichtsbehörden nach Art. 17 ff. SchKG erhoben werden kann. Das entspricht zum einen dem bereits ausgesprochenen Gedanken, dass nicht ohne Not von den Bestimmungen des SchKG abgewichen werden soll, und zum andern auch der Meinung in der Fiskaldoktrin, wonach auf den Steuerarrest grundsätzlich die Bestimmungen von Art. 271 ff. SchKG Anwendung finden, ausser dass die Arrestgründe sich aus dem Steuerrecht ergeben (§ 195 StG) und nicht der Arrestrichter, sondern die zuständige Steuerbehörde selber den Arrest bewilligt (Fessler, a.a.O., Art. 170 DBG Rz 5 f.; weitere werden in nachfolgender Erwägung zitiert). Eine

entsprechende Rechtsmittelbelehrung ist denn auch dem von der Kantonalen Finanzverwaltung separat ausgestellten Arrestbefehl zu entnehmen.

5. Im Beschwerdeverfahren wegen Fehler des Betreibungsamtes beim Arrestvollzug haben die Aufsichtsbehörden die Gültigkeit des Arrestbefehls nicht zu überprüfen, ausser es läge Nichtigkeit vor (Amonn/Gasser, a.a.O., § 51 Rz 76). Ebenso ist eine materielle Überprüfung der als Arrestbefehl eingesetzten Sicherstellungsverfügung durch das Betreibungsamt ausgeschlossen, ausser es handle sich um unzweifelhaft nichtige Arrestbefehle, worunter der als missbräuchlich geltende Sucharrest fällt (Kaufmann, ASA 67 S. 633). Man könnte sich nun vorab fragen, ob die Sicherstellungsverfügung, die dem Arrestbefehl gleichgesetzt wird, die inhaltlichen Anforderungen an einen Arrestbefehl nach Art. 274 Abs. 2 SchKG überhaupt erfüllen, insbesondere die zu verarrestierenden Gegenstände überhaupt nennen muss. In der Steuerrechtsliteratur wird abgesehen von der schon erwähnten Auffassung, dass Art. 271 ff. SchKG grundsätzlich auf den Steuerarrest Anwendung finden, jedoch überwiegend die Meinung vertreten (Fessler in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 170 DBG Rz 15 ff.; mit Hinweisen auf vereinzelte abweichende Meinungen vgl. Amonn, ASA 47 S. 443 und Kehrli, ASA 55 S. 253 f.), dass die Sicherstellungsverfügung diesen Anforderungen entsprechen muss. Es wird allerdings in der Praxis die Sicherstellungsverfügung, welche diesen Anforderungen nicht entspricht, durch einen separaten Arrestbefehl ergänzt (Fessler, ebd.; Kaufmann, ASA 67 S. 628 f.; Amonn, ASA 47 S. 443 f.).

a) Als rechtsmissbräuchlich erachtet es der Beschwerdeführer, dass die Kantonale Finanzverwaltung für dieselbe Steuerforderung zweimal Arrest legen liess. Eine mehrfache Arrestlegung in verschiedenen Arrest-

kreisen ist nach der Praxis dann rechtsmissbräuchlich, wenn durch ein solches Vorgehen Vermögenswerte blockiert werden, welche die Arrestforderungen bei weitem überdecken. Eine Überdeckung der Arrestforderung behauptet der Beschwerdeführer bloss, ohne dies konkret darzulegen. Ein Rechtsmissbrauch, welcher den vorliegend befohlenen Arrest als nichtig erweisen würde, ist damit nicht hinreichend dargetan. Ohnehin beanstandet der Beschwerdeführer nicht die Rechtsmissbräuchlichkeit einer mehrfachen Arrestlegung seiner Vermögenswerte in verschiedenen Arrestkreisen, sondern, dass die Kantonale Finanzverwaltung für dieselbe Steuerforderung im selben Betreibungskreis schon einmal durch den ordentlichen Arrestrichter den Arrest befehlen lassen hat. Gegen diesen Arrest hat der Beschwerdeführer Einsprache und gegen den darauf ergangenen Arresteinspracheentscheid Rekurs beim Kantonsgericht erhoben (...). Vorliegend handelt es sich aber nicht um eine doppelte Arrestlegung in dem vom Beschwerdeführer gerügten Sinn, weil es im vorliegenden Beschwerdeverfahren um die Durchsetzung der verfügten Sicherheitsleistung, im Rekursverfahren dagegen um die Durchsetzung der Erfüllung der eigentlichen Steuerforderung geht. Es kommt hinzu, dass die untere Aufsichtsbehörde schon darauf hingewiesen hat, dass die Gläubigerschaft in den beiden Arrestverfahren nicht identisch ist. Im Übrigen unterlässt es der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren, den Aufsichtsbehörden weitere erhebliche Tatsachen - insbesondere wie gesagt dafür, dass der verarrestierte Betrag viel höher sei, als die Arrestforderung - aufzuzeigen, wieso die vorliegende Arrestlegung rechtsmissbräuchlich sein soll.

b) Die unzureichende Spezifikation der Arrestgegenstände oder die Arrestierung von nicht im Arrestbefehl genannten Gegenständen werden als Beispiele nichtiger Arreste genannt (Amonn/Gasser, a.a.O., § 51 Rz

50). In diesem Sinn macht der Beschwerdeführer einen klarerweise unzulässigen Sucharrest geltend, soweit Vermögenswerte ohne nähere Angaben und Bezugsfilialen „Schweiz-weit“ blockiert werden sollen. Ob die angegebenen Vermögenswerte, welche mit Arrest zu belegen sind, nach Art. 272 SchKG glaubhaft gemacht sind, ist vorliegend nicht zu prüfen, da dies eine Frage der Gültigkeit der Sicherstellungsverfügung bzw. des Arrestbefehls ist. Vorliegend sind die Gegenstände, die mit Steuerarrest belegt werden, nicht derart fehlerhaft bezeichnet, dass unzweifelhaft von einem nichtigen Arrestbefehl auszugehen wäre. Der Beschwerdeführer bringt nicht substantiiert vor, inwiefern die auf der dem Arrestbefehl beigelegten Liste konkret genannten Gegenstände mangelhaft bezeichnet sind. Betreffend der Arrestlegung bei Banken wird abgesehen davon jeweils stets ein Konto samt Nummer genannt, sodass auch die weiteren bei dieser Bank befindlichen Vermögenswerte durch den Arrest erfasst werden dürfen (vgl. Fessler, a.a.O., Art. 170 Rz 27). Unter diesen Umständen kann nicht behauptet werden, dass der Arrest ohne konkrete Anhaltspunkte rechtsmissbräuchlich angeordnet worden ist (SchKG-Stoffel, Art. 272 Rz 29 und 32).

c) Bereits wurde erwogen, dass vorliegend die Sicherstellungsverfügung und deren Überweisung zum Arrestvollzug an das Betreibungsamt übergangsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Der Umstand, dass die Gläubigerbezeichnung in der Sicherstellungsverfügung unzutreffend sein könnte, vermag auch keine unzweifelhafte Nichtigkeit des vorliegenden Arrests zu bewirken. Ob die evang.ref. Kirchgemeinde ... überhaupt und insbesondere unter verfassungsrechtlichen Aspekten als forderungsberechtigte Gläubigerin auftreten kann, haben die zur Beurteilung der Sicherstellungsverfügung zuständigen Verwaltungsjustizbehörden und nicht die Aufsichtsbehörden in SchKG-Sachen zu entscheiden.

6. Zusammenfassend ist mithin die Beschwerde abzuweisen. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer erstinstanzlich die Stellungnahme vom ... des Betreibungsamtes ... nicht zugestellt worden ist, ändert am Ausgang dieses Verfahrens nichts, da das Betreibungsamt darin ausführt, nicht in der Lage zu sein, Stellung zu nehmen, und folgedessen in der Sache auch ausdrücklich keine Stellung nehmen wollte. Eine Verletzung des Gehörsanspruchs ist darin nicht zu erblicken, ganz abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer inzwischen Einsicht in das fragliche Schreiben des Betreibungsamtes nehmen konnte und im Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht auf dessen Inhalt auch Bezug genommen hat.

...

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70
– für Kinder in Ausbildung **2001,** 52

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Berufsauslagen
– Abgrenzung Ausbildungs-/Weiterbildungskosten **2001,** 52
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112
– Pauschalspesen, Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und privates Arbeitszimmer **2001,** 30

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128
– interkantonale
– – Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule **2001,** 36

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113
– Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen **2001,** 9

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99
– mittels Abholungseinladung, Fristenlauf im bundesgerichtlichen Verfahren **2001,** 44

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103
– übersetztes Salär bei Immobiliengesellschaften **2001,** 55

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang
– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22
– zivilrechtliche Betrachtungsweise bei Zuordnung von Liegenschaften **2001,** 9

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133

Handänderungssteuer
– wirtschaftliche Handänderung **2001,** 84
– Handänderungswert **2001,** 84

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenertrag
– Eigenmietwert, Unternutzung **2001,** 5

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74; **2001,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74; **2001,** 74
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118
– zeitliche Zuordnung der Aufwendungen **2001,** 27

Lohnaufwand, übersetzter
– Immobiliengesellschaft **2001,** 55

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113
– Voraussetzungen **2000,** 64

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104

Rechtsmittelfrist
– Beginn des Fristenlaufs bei Abholungseinladung **2001,** 44

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92

Rückstellungen
– für Altlasten **2001,** 14

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118
– Verfügung nach neuem Recht, Gleichstellung mit Arrestbefehl **2001,** 93

Steuerarrest
– Voraussetzungen, Übergangsrecht, Rechtsmittelweg **2001,** 93

Steuerausscheidung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Vorsorge, berufliche
– Arbeitgeberbeitragsreserven **2001,** 19
– interkantonale Zuweisung von Einkaufsbeiträgen **2001,** 36

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei juristischen Personen
– ausserordentlicher Ertrag, Unterlassung von Abschreibungen in der Bemessungslücke **2001,** 60

Wechsel der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen
– ausserordentliches Einkommen, Dividendenausschüttungen **2001,** 68

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Eigenmietwert: Unternutzungsabzug 5

– Zuordnung von Liegenschaften zum Privat- oder Geschäftsvermögen 9

– Rückstellungen für Altlasten 14

– Berufliche Vorsorge: Arbeitgeberbeitragsreserven 19

– Liegenschaftenunterhalt: Zeitliche Zuordnung der Aufwendungen 27

– Berufsauslagen: Pauschalspesen; Auslagen für auswärtige Unterkunft; privates Arbeitszimmer 30

– Interkantonale Doppelbesteuerung: Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule 36

– Rechtsmittelfrist: Beginn des Fristenlaufs im bundesgerichtlichen Verfahren, Abholungseinladung 44

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 13. Juni 2000 i.S. Ehegatten Z. (StKE 95/99)

Eigenmietwert: Unternutzungsabzug (§ 19 Abs. 1 lit. g aStG; Art. 21 Abs. 2 DBG)

Relativ gut verdienende Steuerpflichtige, welche eine geräumige Liegenschaft erwerben und bei denen es sich im Nachhinein herausstellt, dass ihr Kinderwunsch unerfüllt bleibt, können keinen Unternutzungsabzug geltend machen. Die Steuerpflichtigen können nicht im Vorneherein sicher sein, dass sich ihr Kinderwunsch erfüllt, und nehmen in Kauf, dass sich ihr Wohnbedarf bei Ausbleiben von Nachwuchs auch auf die für die Kinder geplanten Zimmer erstrecken wird.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten Z. bauten sich ein Haus in S. Nach einiger Zeit stellte es sich heraus, dass ihr Kinderwunsch unerfüllt bleiben wird. Der geltend gemachte Unternutzungsabzug wurde nicht gewährt.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Nach Art. 21 Abs. 2 DBG ist bei der Festsetzung des Eigenmietwertes „der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaft“ Rechnung zu tragen. Ebenso ist im kantonalen Recht der dauerhaften Unternutzung Rechnung zu tragen (§ 19 Abs. 1 lit. g aStG). Auf dem errechneten Eigenmietwert ist für die Einkommenssteuer ein angemessener Einschlag zu gewähren, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (Wegzug der Kinder, Tod in der Familie u.a.m.) nur noch einen Teil seines Eigenheimes tatsächlich nutzt. Die Gewährung eines Einschlages ist davon abhängig, dass die Unternutzung grundsätzlich vom Steuerpflichtigen glaubhaft dargelegt wird und dauernder Natur ist. Ein solcher Abzug setzt somit voraus, dass einzelne Räume dauernd nicht benützt werden; eine nur weniger intensive Nutzung berechtigt nicht zu einem Einschlag. Werden Räume z.B. als Gästezimmer, Arbeitszimmer oder Bastelzimmer gelegentlich benützt, so liegt keine massgebliche Unternutzung vor. Nicht erforderlich ist, dass die Einrichtungen aus den Räumen entfernt worden sind (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, Bern 1983, N 21 c zu § 20 StG-ZH; vgl. DA Ziff. 93). Allerdings handelt es sich dabei nicht um einen Abzug von Amtes wegen; die Beweislast liegt vollumfänglich beim Steuerpflichtigen. Die Steuerbehörde wird ihrerseits bei der Würdigung der Verhältnisse von gewissen Erfahrungstatsachen ausgehen, wie beispielsweise, dass gutsituierte Steuerpflichtige in der Regel höhere Ansprüche an den Wohnkomfort stellen und mehr Wohnraum beanspruchen als

Steuerpflichtige in engeren finanziellen Verhältnissen. Auch ist zu beachten, dass sich der Wohnbedarf der nach Verkleinerung des Haushaltes in einer Wohnung bzw. in einem Einfamilienhaus verbleibenden Personen oft auf die frei gewordenen Räume ausdehnt (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Ziff. 7 zu Art. 21 DBG). In der Regel wird eine Unternutzung abgelehnt, wenn zwei Personen bis zu sechs Zimmer bewohnen. Über 30 m2 grosse Zimmer gelten als zwei Zimmer. Von dieser Faustregel kann es Abweichungen geben (Richner/Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 56 zu § 21 StG).

3. Der von den Steuerpflichtigen bewohnte Teil der Liegenschaft KTN ... besteht unter anderem aus vier Zimmern und einem Wohnzimmer. Das Wohnzimmer hat 53 m2, weshalb es gemäss oben stehender Definition als zwei Zimmer betrachtet werden kann. Die Steuerpflichtigen verdienen zusammen einen Nettolohn von Fr. 170 000.--. Sie leben in einem Haus, dessen Grösse durchaus derjenigen anderer Häuser von Personen mit ähnlichem Einkommen entspricht. Es ist unwahrscheinlich, dass einzelne Zimmer überhaupt nie als Gästezimmer, Bastelzimmer, Arbeitszimmer oder als Abstellraum benützt werden. Die allgemeine Lebenserfahrung spricht dagegen, dass bei einem Einfamilienhaus in dieser Grösse eine dauerhafte Unternutzung vorliegt (vgl. E. 2). Die Einsprecher zitieren Herrn Dr. Fischer, welcher im „Hauseigentümer“ vom 15.3.1995 erwähnte, dass unter Umständen ein Unternutzungsabzug gewährt werde, wenn die Kinder ausgezogen seien (vgl. Einspracheschrift). Dies trifft zu und ist damit begründet, dass bei Familien mit Kindern vor deren Auszug objektiv gesehen ein grösserer Platzbedarf vorhanden war als nach dem Auszug. Der Wohnbedarf kann sich jedoch nach dem Auszug der Kinder ohne wei-

teres ausdehnen (vgl. E. 2). Bei den Einsprechern liegt insofern eine andere Situation vor, als sie das Haus bauten, bevor sie Kinder hatten. Gemäss ihren Angaben blieb ihr Kinderwunsch unerfüllt. Obwohl die Einsprecher im Zeitpunkt des Kaufs (...) bzw. des Baus (...) nicht sicher sein konnten, ob sie Kinder haben werden, wurde das Land erworben und ein Haus in dieser Grösse gebaut. Die Steuerpflichtigen nahmen offenbar in Kauf, dass sie bei Nichterfüllung des Kinderwunsches eine grössere Liegenschaft alleine bewohnen würden bzw. dass sich ihr Wohnbedarf unter Umständen auch auf die für die Kinder geplanten Zimmer erstrecken würde. Die Erfahrung zeigt, dass meistens so viel Platz gebraucht wird, wie vorhanden ist. Genügend Platz ist Wohnqualität. Falls jemand wirklich zu viel Platz hat, verkauft er in der Regel seine Liegenschaft und kauft oder mietet sich ein kleineres Objekt. Das diesbezügliche Argument der Pflichtigen, der Immobilienmarkt lasse zurzeit den Verkauf zu einem vernünftigen Preis nicht zu, ist angesichts der grossen Nachfrage nach freistehenden Einfamilienhäusern nicht stichhaltig.

Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 10. August 2000 i.S. Ehegatten X. (StKE 35/98)

Zuordnung von Liegenschaften zum Privat- oder Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG)

Im Kanton Schwyz gilt die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Eine Liegenschaft im Eigentum der Ehefrau, welche diese dem Geschäft des Ehemannes zur Verfügung stellt, wird dem Privatvermögen zugeordnet.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Frau X. stellte ihre Liegenschaft ihrem Ehemann für sein Geschäft zur Verfügung. Durch die Steuerpflichtigen geltend gemachte Abschreibungen auf der Liegenschaft wurden nicht zum Abzug zugelassen, weil sich die Liegenschaft im Privatvermögen befindet.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die Liegenschaft KTN ... befindet sich im Eigentum von Frau X. Sie stellt die Liegenschaft ihrem Ehemann für seinen Geschäftsbetrieb zur Verfügung. Fraglich ist, ob die Liegenschaft Privatvermögen oder Geschäftsvermögen der Steuerpflichtigen darstellt. Bei der Zuordnung gibt es in der Praxis der Kantone die wirtschaftliche und die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist nur die wirtschaftliche Zugehörigkeit entscheidend für die Zuordnung zum Geschäftsvermögen. Bei der zivilrechtlichen Betrachtungsweise hingegen wird auf die Eigentumsverhältnisse abgestellt. Als Geschäftsvermögen gilt nur, was zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers steht. In der Praxis des Kantons Schwyz wird, mit Ausnahme der Landwirtschaftsbetriebe, auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abgestellt (vgl. Fragekatalog zur Praxis der Präponderanzmethode, S. 4, in: Ordner Merkblätter VA II).

Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und die Qualifikation der Liegenschaft im Eigentum der Ehefrau als Geschäftsvermögen, obwohl sie nicht Geschäftsinhaberin oder Teilhaberin ist, birgt viele Probleme. So würden u.a. folgende Fälle zur Liquidationsgewinnbesteuerung führen:

- wenn die Ehefrau faktisch nicht mehr im Betrieb mitarbeitet
- wenn die Ehefrau einen Mietzins verlangt
- wenn die Eheleute in getrennter Ehe leben oder sich scheiden lassen.

Bei Anwendung der zivilrechtlichen Betrachtungsweise hingegen findet i.d.R. keine Liquidationsgewinnbesteuerung bezüglich der Liegenschaft statt, weil sich die Liegenschaft ohnehin im Privatvermögen befindet. Dadurch entfällt auch die Problematik, welcher Ehegatte im Falle einer

Scheidung oder Trennung für die Liquidationsgewinnsteuer steuerpflichtig ist, und die Frage der Haftung der Ehegatten für die Liquidationsgewinnsteuer. Es muss nicht jedes Mal geprüft werden, ob der andere Ehegatte auch tatsächlich im Betrieb mitarbeitet, ob ein Mietzins ausgerichtet wird, ob ein allfällig entrichteter Mietzins angemessen ist und ob die Ehegatten tatsächlich zusammen leben. Die zivilrechtliche Betrachtungsweise hat den Vorteil, dass klare Verhältnisse vorliegen, was der Rechtssicherheit und der Praktikabilität dient.

Des Weiteren ist es auch in Bezug auf das Zivilrecht generell problematisch, dass ein Geschäftsinhaber in seiner Bilanz eine Liegenschaft aufführt, welche gar nicht in seinem Eigentum steht. Dies kann zum Beispiel eine Kreditwürdigkeit vorspiegeln, welche unter Umständen gar nicht vorhanden ist. Es bleibt den Steuerpflichtigen selbstverständlich freigestellt, eine Kollektivgesellschaft zu gründen und die Liegenschaft auf diesem Wege in das Geschäft einzubringen. Dies wurde auch den Einsprechern vorgeschlagen, was diese aber ablehnten.

3. a) Das Bundesgericht hat den Fall, dass ein Ehegatte eine Liegenschaft erwirbt und dem zusammen mit dem anderen Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung stellt, im Urteil vom 18.5.1984 behandelt (vgl. ASA 53, S. 506 ff.). In diesem Entscheid wurde u.a. festgehalten, dass gemäss konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts nur Geschäftsvermögen sein könne, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befinde. An dieser Praxis sei grundsätzlich festzuhalten. Allerdings sei der Kreis der Ausnahmen weiterzuziehen. Die bisherige Rechtsprechung habe der wirtschaftlichen Einheit, die zwischen in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten im Allgemeinen herrsche, zu wenig Rechnung getragen. An sich könne ein Ehegatte eine ihm gehörende Lie-

genschaft dem anderen Ehegatten zu Geschäftszwecken zur Verfügung stellen, ohne dass diese Liegenschaft Geschäftsvermögen des buchführungspflichtigen Ehegatten darstelle. Dies sei dann der Fall, wenn die Liegenschaft vom Eigentümer ausschliesslich als Kapitalanlage erworben worden sei und dem anderen Ehegatten gegen Entgelt oder im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (Art. 159 Abs. 2 ZGB) zur Verfügung gestellt werde. Dagegen werde eine Liegenschaft als Geschäftsvermögen qualifiziert, wenn ein Ehegatte eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken erwerbe und dem zusammen mit dem anderen Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung stelle. Dabei sei nicht erforderlich, dass die Ehegatten eine einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 OR ff. oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts bildeten. Das tatsächliche Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten im Allgemeinen herrschenden wirtschaftlichen Einheit genüge. Welchem Ehegatten dieses Geschäftsvermögen zuzurechnen sei, könne offen bleiben. Die nicht immer leichte Abgrenzung zwischen diesen beiden Fällen habe anhand sämtlicher konkreter Umstände zu erfolgen. Massgebend für die Beantwortung der Frage, ob die Ehegatten bei der Führung eines Geschäftes eine wirtschaftliche Einheit bilden, seien dabei vor allem die Behandlung der Liegenschaft in den Bilanzen und in den Gewinn- und Verlustrechnungen, die Erwerbsart und die Finanzierung der Liegenschaft, das Auftreten der Ehegatten gegenüber Behörden und Kunden, sowie die Ausgestaltung des internen Verhältnisses zwischen den Ehegatten. Formale Kriterien, wie die im Handelsregister eingetragene Firma, die Benennung der Bilanzen usw., würden daher eher eine untergeordnete Rolle spielen (vgl. ASA 53, S. 510 f.).

b) Im Kanton Schwyz gilt aus den in E. 2 erwähnten Gründen die zivilrechtliche Betrachtungsweise, weshalb die Einsprache ohnehin

abzuweisen ist. Aber auch bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wäre die Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuordnen. Zwar gibt es im vorliegenden Fall auch Argumente, welche für die Behandlung der Liegenschaft als Geschäftsvermögen sprechen. So zum Beispiel, dass die Ehefrau, soweit aus den Unterlagen ersichtlich, kein Entgelt für die Zurverfügungstellung der Liegenschaft verlangt oder dass die Liegenschaft u.a. für den Geschäftsbetrieb des Ehemannes erworben wurde. Gegen die Behandlung als Geschäftsvermögen spricht aber, dass die Ehefrau Eigentümerin der Liegenschaft ist, dass sie nicht Geschäftsinhaberin ist, dass sie geschäftlich nicht wesentlich nach aussen auftritt gegenüber Behörden und Kunden und dass die Liegenschaft, soweit ersichtlich, nicht aus Geschäftsmitteln erworben wurde. Zudem wurde die Liegenschaft im Jahresabschluss 1994/95 erstmals in die Buchhaltung aufgenommen, obwohl sie sich bereits seit 1990 im Eigentum der Ehefrau befindet. Auch ist der Sachverhalt im oben zitierten Bundesgerichtsentscheid anders. Dort betrieb der Ehemann ab 1962 ein Hotel. Die Ehefrau kaufte das Hotel 1963 und stellte es dem Betrieb des Ehemannes zur Verfügung. Die Ehefrau, welche im Besitze des Fähigkeitsausweises zur Führung eines Gastwirtschaftsbetriebes war, arbeitete offenbar anfänglich im Betrieb des Ehemannes mit. Später verpachtete sie den Betrieb dem Ehemann, worauf die Steuerbehörden die Überführung ins Privatvermögen steuerlich erfassen wollten. Trotz der Vornahme von Abschreibungen in früheren Jahren wurde das Vorliegen von Geschäftsvermögen bestritten. Es ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, die Liegenschaft sei lediglich im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht gemäss Art. 159 Abs. 2 ZGB dem Ehemann für sein Geschäft zur Verfügung gestellt worden, weshalb sie dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 15. Januar 2001 i.S. Ehegatten Q. (StKE 273/00)

Rückstellungen für Altlasten (§ 22 Abs. 1 lit. b aStG; Art. 29 DBG)

Rückstellungen für sicher zu erwartende Untersuchungs-, Überwachungs- und Sanierungskosten sind geschäftsmässig begründet und damit zulässig. Der gesamte Umfang der Rückstellung ist jedoch durch ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Gutachten nachzuweisen. Die Rückstellung kann nicht gewährt werden, wenn im Geschäftsjahr keine konkreten Verpflichtungen oder keine unmittelbar drohenden Verlustrisiken (d.h. solche Risiken, welche in der Regel im folgenden Geschäftsjahr zu einer Schuldbegründung oder Ausgabe führen) bestanden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtigen führen einen Entsorgungs-/Verwertungsbetrieb und machten eine Rückstellung geltend für allfällige Kosten für Altlasten, für allgemeine Umweltschutzrisiken, für ein zu erwartendes Umweltaudit sowie für allfällige Prozesse. Die Rückstellung wurde steuerlich nicht anerkannt.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Die Steuerpflichtigen bildeten im Geschäftsjahr 1994 eine Rückstellung für Umweltschäden in Höhe von Fr. 50 000.--. Nach Handelsrecht sind Rückstellungen vorzunehmen, soweit sie nach allgemein kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind (Art. 669 Abs. 1 OR). Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip verlangt, dass die Rückstellungen und die entsprechenden Aufwandbelastungen in jener Rechnungsperiode vorgenommen werden, in welcher sie verursacht worden sind, d.h. die Verpflichtung begründet worden ist bzw. die Risiken entstanden sind. Auch gemäss dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip sind ungewisse Verpflichtungen und drohende Verluste mittels Rückstellungen jener Rechnungsperiode zu belasten, in welcher sie verursacht worden sind (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 316).

Gemäss § 22 Abs. 1 lit. b aStG sind geschäftsmässig begründete Rückstellungen zulässig. Art. 29 DBG zählt die zulässigen Rückstellungen ausdrücklich auf. Im vorliegenden Fall kommen Rückstellungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG), in Frage. Unter unbestimmten Verpflichtungen sind in erster Linie rechtliche Pflichten aus Gesetz oder Vertrag zu verstehen, welche unbedingt sind, deren Höhe im Zeitpunkt ihrer Entstehung aber noch nicht bekannt ist. Rückstellungen sind auch dann zulässig, wenn die unbedingte Verpflichtung erst nach einem längeren Zeitraum zu einer Ausgabe oder Schuld führt. Das ist der Fall bei Verpflichtungen zu einem Aufwand, der unmittelbar und zwangsläufig in einem sachlichen

Zusammenhang mit der Ertragserzielung im Rechnungsjahr steht, jedoch erst in einem späteren Jahr mit Sicherheit oder hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Ausgabe oder Schuldbegründung führen wird. Verpflichtungen von unbestimmter Höhe sind sodann auch bedingte Verpflichtungen, bei denen mit dem Eintritt der Bedingung mit Sicherheit oder hoher Wahrscheinlichkeit in absehbarer Zeit zu rechnen ist. Dazu gehören beispielsweise Bürgschaftsverpflichtungen, Garantieverpflichtungen, wahrscheinliche Leistungspflichten aus hängigen Prozessen oder Haftpflichtrisiken. Andererseits kommen vorliegend auch Rückstellungen für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG), in Frage. Dabei handelt es sich um irgendwelche Risiken, die eine Vermögenseinbusse befürchten lassen. Die Zulässigkeit einer Rückstellung ist diesfalls an zwei Voraussetzungen gebunden:

- Einerseits muss das Verlustrisiko im Geschäftsjahr bestehen, d.h. in diesem Jahr begründet und erkennbar geworden sein.
- Anderseits muss das Risiko „unmittelbar drohen“, d.h. eine entsprechende Ausgabe oder Schuldbegründung muss unmittelbar, in der Regel im folgenden Geschäftsjahr, bevorstehen.

Die Vorschrift von Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG erlaubt es, Verlustrisiken, die sich in einer blossen Befürchtung äussern, in engen Grenzen Rechnung zu tragen (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 317 ff.). Nach der Schrift „Altlasten“ des kantonalen Steueramtes Zürich und der Baudirektion des Kantons Zürich sind Rückstellungen für sicher zu erwartende Untersuchungs-, Überwachungs- und Sanierungskosten geschäftsmässig begründet und damit zulässig. Der gesamte Umfang der Rückstellung ist je-

doch durch ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten nachzuweisen (vgl. Zürcher Umweltpraxis, April 2000, S. 5).

3. In der Einsprache werden als Rückstellungsgründe allfällige Kosten für Altlasten, für allgemeine Umweltschutzrisiken, für ein zu erwartendes Umweltaudit sowie für allfällige Prozesse vorgebracht. Aus den Unterlagen geht des Weiteren hervor, dass mit dem Amt für Umweltschutz Korrespondenz über eine zu erstellende Abwasserreinigungsanlage geführt wurde. Die diesbezüglichen Investitionen waren offenbar für das Jahr 2000 geplant. Es ist davon auszugehen, dass sich die durch die Einsprecher erwähnten Investitionen im Jahre 2000 auf die obengenannte Abwasserreinigungsanlage beziehen (vgl. erster und zweitletzter Satz der Einsprachebegründung). Dass die Investitionen in die Abwasserreinigungsanlage zu aktivieren sind und keine Rückstellungen gebildet werden können, ist offenbar unbestritten.

Die Rückstellung wurde im Jahre 1994 gebildet. Im Folgejahr 1995 wurden keine Ausgaben für Untersuchungen und Sanierungen getätigt, sodass eine Rückstellung für unmittelbar drohende Verlustrisiken (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG) ohnehin nicht in Frage kommt. Aus den Unterlagen geht nicht hervor und es wird durch die Einsprecher auch nicht behauptet, dass im Jahre 1994 eine konkrete, unbedingte Verpflichtung (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG) bestand, z.B. in Form eines Vertrages oder einer Verfügung. Es kommt somit höchstens noch eine bedingte Verpflichtung in Frage, bei der der Eintritt der Bedingung mit sehr grosser Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist. Die Behauptungen der Einsprecher in Bezug auf Altlasten, allgemeine Umweltschutzrisiken, Umweltaudit und Prozessrisiken werden nicht substantiiert, weder mit Beweisen noch mit näheren Erläuterungen. Die Einsprecher sind somit für ihre behaupteten

steuermindernden Tatsachen, für welche sie beweisbelastet sind (vgl. ASA 62, S. 729), beweislos geblieben. Eine Anfrage beim Amt für Umweltschutz ergab, dass in Bezug auf die Steuerpflichtigen im Jahre 1994 keine konkreten Umweltschutzprobleme bekannt waren. Die Erstellung der Altlastenkataster ist im Kanton Schwyz ca. seit 1996 geplant und für die Gemeinde L. besteht bis heute kein Kataster über die belasteten Standorte. Ein „Umweltaudit“, welcher gemäss Einsprache zu erwarten gewesen sei, kann durch das Amt für Umweltschutz nicht verfügt werden und ein Vertrag mit einem privaten Umweltauditor bestand 1994 nicht. Auch ein durch einen Gutachter erstelltes und beziffertes Risiko für allfällige Altlastsanierungen aus dem Jahre 1994 lag nicht vor. Die Tatsache, dass bis heute keine Ausgaben für Untersuchungen und Sanierungen getätigt wurden, zeigt ebenfalls, dass die Rückstellung in Höhe von Fr. 50 000.-- im Jahre 1994 unbegründet war. Sobald in den Folgejahren jedoch Verpflichtungen entstehen oder unmittelbar drohende Verlustrisiken bekannt werden, kann selbstverständlich immer noch eine Rückstellung gebildet werden.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 2000 i.S. M.-AG (VGE 623/00)

Berufliche Vorsorge: Arbeitgeberbeitragsreserven (§ 38 Abs. 2 aStG, § 26 VVaStG; Art. 59 lit. b DBG)

Beiträge in die Arbeitgeberbeitragsreserven stellen periodenfremde Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen dar. Diese sind nur abziehbar, wenn sie unwiderruflich erbracht werden. Ein Rückfluss an den Arbeitgeber muss ausgeschlossen sein. Die Bildung transitorischer Passiven oder einer Rückstellung für Arbeitgeberbeitragsreserven genügt diesen Anforderungen nicht. Die entsprechenden Mittel müssen vielmehr effektiv an die Vorsorgeeinrichtung überwiesen und die Beitragsreserven müssen von der Vorsorgeeinrichtung separat ausgewiesen werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die M.-AG bildete per 31.12.1994 Rückstellungen bzw. transitorische Passiven für Pensionskassenbeiträge im Gesamtbetrage von Fr. 262 000.--. Mit Veranlagungsverfügung 1995 wurde dieser Betrag erfolgs- und kapitalwirksam aufgerechnet. Begründet wurde die Aufrechnung damit, die gebildeten Rückstellungen würden einerseits die Geschäftsjahre 1996/97 betreffen und andererseits seien sie geschäftsmässig nicht begründet, da die effektive Abgrenzung 1994 bereits separat erfolgswirksam

vorgenommen worden sei. In der Einsprache wurde geltend gemacht, die aufgerechneten Rückstellungen stellten keine stillen Reserven dar, da der gesamte Betrag effektiv für die 2. Säule habe bezahlt werden müssen. Gemäss Vereinbarung mit der Vorsorgeeinrichtung, d.h. aus Liquiditätsgründen, habe der Betrag nur in Raten und verspätet einbezahlt werden können. Die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die Einsprache ab. Die Einsprecherin habe in den massgebenden Bemessungsjahren keine nennenswerten Nachzahlungen zu leisten gehabt, welche zu entsprechenden Rückstellungen berechtigt hätten. Die angeblich transitorische Verbuchung widerspreche dem Periodizitätsprinzip. Mit der Bildung von transitorischen Passiven oder einer Rückstellung für Arbeitgeberbeitragsreserven sei die Abzugsvoraussetzung, wonach jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen sein müsse, nicht erfüllt. Das Verwaltungsgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ab und schützte die Aufrechnung.

Erwägungen

1. Im vorliegenden Fall sind sich die Parteien einig, dass die Veranlagung 1995 auf Grund der Bemessungsperiode 1993/94 zu erfolgen hat, da der durchschnittlich steuerbare Reingewinn 1993/94 auch bei Gutheissung der Begehren der Beschwerdeführerin höher wäre als der Reingewinn 1995 (vgl. dazu § 107 d aStG und Art. 206 DBG).

Streitig ist hauptsächlich, ob die von der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 1994 gebildeten Rückstellungen für inskünftige (noch nicht geschuldete) Pensionskassenbeiträge im Umfange von Fr. 262 000.--

(Fr. 130 000.-- und Fr. 132 000.--) von den Steuerbehörden zu Recht nicht akzeptiert worden sind.

2. a) Nach Art. 81 Abs. 1 BVG gelten Beiträge der Arbeitgeber an Vorsorgeeinrichtungen bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden als Geschäftsaufwand. Für die massgebende Geschäftsperiode reglementarisch oder freiwillig geleistete Beiträge bilden buchführungsrechtlich Personalaufwand und steuerrechtlich Gewinnungskosten (vgl. Reich/Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 27 N 45).

Wie in der vorinstanzlichen Vernehmlassung zutreffend dargelegt wurde, können die **ordentlichen** Arbeitgeberbeiträge an die Vorsorgeeinrichtung bereits auf Grund von § 38 Abs. 1 lit. a aStG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG als „Gewinnungskosten" steuerlich in Abzug gebracht werden. Nach Art. 59 lit. b DBG gehören auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zu Gunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Analog können nach § 38 Abs. 2 aStG auch die Beiträge an anerkannte Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, sofern jede zweckwidrige Verwendung dieser Beiträge ausgeschlossen ist, vom Reingewinn in Abzug gebracht werden. Somit werden nicht nur die periodengerecht abgegrenzten Zuwendungen und Nachzahlungen an die Vorsorgeeinrichtungen, sondern zudem grundsätzlich auch **die Vorauszahlungen von Arbeitgeberbeiträgen** steuerlich zum Abzug zugelassen, vorausgesetzt, dass jede zweckwidrige Verwendung dieser Beiträge ausgeschlossen ist und ein bestimmter Rahmen nicht überschritten wird. Praxisgemäss werden neue Zuwendungen in eine Arbeitgeberbeitragsreserve in der Regel nur solange zugelassen, bis die Beitragsreserve das Drei- bis Fünffache der jährlichen

reglementarischen Arbeitgeberbeiträge erreicht (vgl. dazu VGE 355/88 vom 14. April 1989 i.S. B., Erw. 5b, Prot. S. 140 f. [= StPS 1989, S. 178 ff., Anmerkung der Redaktion], wonach die geschäftsmässige Begründetheit der Arbeitgeberbeitragsreserven verneint werden muss, soweit die der Reserve zugeführten Mittel übermässig sind bzw. über den Zweck der Beitragsreservebildung hinausschiessen und mithin die blosse Gewinn-Nivellierung und Progressionsbeeinflussung anstreben; vgl. auch StR 1990, S. 112 mit Hinweisen; Helbling, Personalvorsorge und BVG, 7. Auflage, Bern 2000, S. 298 f.; zur Feststellung, wonach die Vorschrift von Art. 59 lit. b DBG wie auch die Parallelvorschrift von Art. 27 Abs. 1 lit. c DBG für Selbstständigerwerbende nach anerkannter Steuerlehre eine gesetzlich sanktionierte Durchbrechung des im Gewinnsteuerrecht sonst geltenden Periodizitätsprinzips beinhaltet: vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, S. 113, Art. 27 DBG N 4; Reich/Züger, a.a.O., Art. 27 N 52; vgl. dazu auch Kuhn/Brülisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 25 StHG N 12; ASA 61, S. 370; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Auflage, § 44 N 24, S. 716).

b) Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen im Sinne von Art. 59 lit. b DBG bzw. § 38 Abs. 2 aStG setzt voraus, dass jede **zweckwidrige Verwendung** dieser Beiträge ausgeschlossen ist. Die Mittel müssen **dauernd** und **ausschliesslich** der steuerprivilegierten Vorsorge dienen. Die Zuwendungen sind deshalb nur abziehbar, wenn sie **unwiderruflich** erbracht werden; ein Rückfluss an den Arbeitgeber muss ausgeschlossen sein (vgl. Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 10 StHG N 29; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Auflage, S. 71; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 25 N 74; Richner/Frei/Kauf-

mann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 65 N 16; StR 1990, S. 109). **Daher genügt die Verbuchung einer Rückstellung für Arbeitgeberbeitragsreserven nicht** (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 27 N 53; Helbling, a.a.O., S. 194). Vielmehr müssen die entsprechenden Mittel effektiv an die Vorsorgeeinrichtung überwiesen und die Beitragsreserven von der Vorsorgeeinrichtung separat ausgewiesen werden (vgl. die zutreffenden Ausführungen in der vorinstanzlichen Vernehmlassung, ... mit Verweis auf Reich/Züger, a.a.O., Art. 27 N 53).

3. Im vorliegenden Fall verhält es sich so, dass per 31. Dezember 1994 die Prämienrechnung der Sammelstiftung ... vom 15.12.1994, welche die Jahresprämie 1995 im Betrage von Fr. 131 006.80 betraf, erfolgswirksam als Kreditor verbucht worden war (vgl. ...). Dieser Vorgang wird von den Vorinstanzen nicht in Frage gestellt. Es handelt sich dabei um geschuldete Leistungen, d.h. die Vorsorgeeinrichtung hat einen Rechtsanspruch auf diese Prämienleistungen (vgl. dazu auch Art. 21 des betreffenden Vertrages Nr. ... mit der Vorsorgeeinrichtung ..., wonach die Prämien jeweils vorschüssig zu bezahlen sind).

Die per 31. Dezember 1994 über das Konto transitorische Passiven verbuchten Beträge von Fr. **130 000.--** und Fr. **132 000.--,** welche bei einer periodengerechten Abgrenzung nicht zu den Gewinnungskosten des Jahres 1994 gehören (vgl. die auf dem Kontoblatt 4079 enthaltenen Buchungstexte: „TP per 31 12 94 Rückst. Pensionskasse 1996/97“ und „Trans.Passiven per 31.12.94 Pensionskasse“, vgl. ...), sind unbestrittenermassen **erst am 1. März 1995** (im Umfange von Fr. 130 000.--) sowie **am 3. April 1997** im Umfange von Fr. 132 000.-- an die Vorsorgeeinrichtung überwiesen worden (vgl. ...). Damit Leistungen des Arbeitgebers für von ihm künftig geschuldete ordentliche Beiträge für sein Personal (soge-

nannte Arbeitgeberbeitragsreserven) von den Steuerbehörden hinsichtlich des Geschäftsabschlusses 1994 zum Abzug zuzulassen sind, muss nach dem Willen des Gesetzgebers jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen sein. Der Ausschluss einer solchen zweckwidrigen Verwendung ist bei Positionen (Beträgen), auf welche die Vosorgeeinrichtung keinen Rechtsanspruch hat, grundsätzlich erst dann gegeben, wenn der Arbeitgeber spätestens bis zum Stichtag (31. Dezember 1994) die Überweisung des betreffenden Betrages an die Vorsorgeeinrichtung veranlasst und mithin keine Verfügungsbefugnis mehr über diesen Betrag hat (d.h. ein Rückfluss an den Arbeitgeber nicht mehr möglich ist). Als massgebender Zeitpunkt (für die Beurteilung der Frage, ob Arbeitgeberbeitragsreserven bzw. freiwillige Zuwendungen an die Vorsorgeeinrichtung hinsichtlich des Geschäftsabschlusses 1994 steuermindernd anzuerkennen sind oder nicht) gilt hier der 31. Dezember 1994 (als letzter Tag der hier massgebenden Bemessungsperiode). Ein späterer Stichtag kommt schon deshalb nicht in Frage, weil sonst dem Pflichtigen für eine beliebige Gewinnverschiebung und -nivellierung Tür und Tor geöffnet würden. Im konkreten Fall hatte die Beschwerdeführerin mit der Verbuchung von Rückstellungen im Umfange von Fr. 262 000.-- per 31. Dezember 1994 (für inskünftige Zuwendungen an die Vorsorgeeinrichtung) die Verfügungsgewalt über diesen Betrag noch nicht in den Machtbereich der Vorsorgeeinrichtung verschoben. Soweit aber ein (freiwilliger) Betrag für eine Vorsorgeeinrichtung zwar zugedacht, aber weder bezahlt noch zur Zahlung angewiesen ist (und damit noch unklar ist, wann genau welche Zahlungen wie erfolgen sollen), kann von einer unwiderruflichen Zuwendung an die Vorsorgeeinrichtung noch keine Rede sein. Entgegen der sinngemässen Meinung der Beschwerdeführerin kommt es nicht darauf an, dass die Beschwerdeführerin ihre im Geschäftsabschluss 1994 mit der verbuchten Rückstellung von Fr. 262 000.-- dokumentierte Absicht später bzw. in den Jahren 1995 und 1997 auch tat-

sächlich umgesetzt hat (mit den Überweisungen vom 1. März 1995 und vom 3. April 1997). Ausschlaggebend ist vielmehr, ob die Pflichtige am Stichtag 31. Dezember 1994 die betreffenden Fr. 130 000.-- und Fr. 132 000.-- unwiderruflich der Vorsorgeeinrichtung zugeeignet hatte, was hier (mit der Verbuchung der dargelegten Rückstellung) nicht der Fall war. Zu betonen ist, dass die dargelegte Rechtsprechung nur Positionen betrifft, auf welche die Vorsorgeeinrichtung keinen Rechtsanspruch hat (vgl. im Gegensatz dazu die Prämienrechnung der Sammelstiftung ... vom 15. Dezember 1994 für das Jahr 1995 und die oben enthaltenen Ausführungen in Erw. 3, ab initio).

4. Bei dieser Sachlage ist zusammenfassend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die im Geschäftsabschluss 1994 per 31. Dezember 1994 verbuchten Rückstellungen (für inskünftige Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung) nicht als Gewinnungskosten des Bemessungsjahres 1994, d.h. auch nicht als Zuwendungen im Sinne von Art. 59 lit. b DBG bzw. § 38 Abs. 2 aStG anerkannt haben. An diesem Ergebnis vermögen die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern. Unbehelflich ist namentlich auch der Einwand in der Beschwerdeschrift (...), wonach hinsichtlich des Zeitpunktes, in dem eine derartige zweckwidrige Verwendung der Beiträge definitiv ausgeschlossen sein müsse, dem Gesetz keinerlei Vorschrift zu entnehmen sei. Wie bereits darauf hingewiesen wurde, gilt als massgebender Stichtag für die steuerliche Anerkennung von freiwilligen Zuwendungen an die Vorsorgeeinrichtung der 31. Dezember 1994 (als letzter Tag des Bemessungszeitraumes) und nicht ein späterer Stichtag (wie beispielsweise der in der Beschwerdeschrift angeführte „Zeitpunkt der angefochtenen Steuerveranlagung, am 16.12.1997“). Abgesehen davon müsste der Gesetzestext, wenn man der Argumentation der Beschwerdeführerin folgen

wollte, im Ergebnis in etwa folgendermassen lauten: „Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch (...) die *geplanten (bzw. die in der Buchhaltung als Rückstellung deklarierten)* Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zu Gunsten des eigenen Personals, sofern *sich nachträglich ergibt,* dass jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist.“ Eine solche Regelung hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen (vgl. Art. 59 lit. b DBG und § 38 Abs. 2 aStG e contrario), weshalb die Konsequenzen (u.a. mangelnde Praktikabilität) hier nicht weiter zu erörtern sind.

Nachdem die Beschwerdeführerin im Eventualstandpunkt nicht geltend macht, falls der Argumentation der Vorinstanzen zu folgen wäre, sei schliesslich der steuerbare Reingewinn bzw. das steuerbare Kapital anders zu ermitteln, erübrigt es sich, auf die konkrete Berechnung näher einzugehen. Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid zu bestätigen. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 23. Juni 2000 i.S. Ehegatten V. (StKE 91/99)

Liegenschaftenunterhalt: Zeitliche Zuordnung der Aufwendungen (§ 22 Abs. 1 lit. e aStG; DA Ziff. 175; Art. 132 Abs. 2 DBG)

Bei der Geltendmachung von Liegenschaftenunterhaltskosten ist in der Regel auf das Datum der tatsächlichen Zahlung abzustellen. Es kann aber auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abgestellt werden, wenn die Kontinuität gewahrt ist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtigen machten effektive Liegenschaftenunterhaltskosten geltend und wollten bezüglich des Zeitpunktes des Abzugs auf das Rechnungsdatum und nicht auf das Zahlungsdatum abstellen, was durch die Einspracheinstanzen im vorliegenden Fall geschützt wurde.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. ...

d) Es wird des Weiteren geltend gemacht, Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 24 308.--, welche im Jahre 1997 bezahlt wurden, seien im Bemessungsjahr 1996 zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird angeführt, bis anhin seien die Unterhaltskosten immer nach dem Datum der Rechnungsstellung bzw. der Leistungserbringung der Lieferanten und nicht nach dem effektiven Zahlungsdatum geltend gemacht worden. Es sei die sogenannte Soll-Methode angewandt worden, welche bis anhin auch von der Veranlagungsbehörde anerkannt worden sei. Diese Vorbringen der Einsprecher werden durch die Vorinstanz nicht bestritten.

In der Schweiz besteht bezüglich der zeitlichen Bemessung der Unterhaltskosten keine einheitliche Praxis. Teilweise wird auf den Zeitpunkt, in dem der Anspruch des Bauhandwerkers entsteht, auf den Zahlungszeitpunkt oder auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abgestellt. Känzig ist der Meinung, es sei durchaus angemessen, auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung abzustellen. Diese Methode schaffe einerseits eine klare Situation in tatbeständlicher Beziehung und lasse sich andererseits auch sachlich vertreten (vgl. Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Auflage, I. Teil, Basel 1982, S. 661). Das Steuergericht Solothurn entschied in einem Fall vom 11.8.1997, Liegenschaftenunterhaltskosten könnten abgezogen werden, wenn sie in der Bemessungsperiode in Rechnung gestellt worden seien. Reine Voraus- oder Akonto-Zahlungen würden nicht

als Unterhaltsaufwendungen anerkannt. Anders sei nur zu entscheiden, wenn der Handwerker auf Grund der geleisteten Teilarbeiten Zwischenrechnungen stelle und Teilzahlungen verlange.

Die Dienstanleitung zum Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 10.10.1980 bestimmt, dass für die zeitliche Zuordnung der abzugsfähigen Aufwendungen in der Regel das Datum der tatsächlichen Zahlung massgebend ist. Wird eine andere Methode der zeitlichen Abgrenzung angewendet (z.B. nach Fälligkeitsdatum, sogenannte Soll-Methode) ist sie periodenübergreifend beizubehalten (DA Ziff. 175 Abs. 2). Da auch die Dienstanleitung keine Methode vorschreibt, jedoch sinnvollerweise auf die Wahrung einer gewissen Kontinuität Wert legt, lässt es sich im vorliegenden Fall vertreten, auf das Datum der Rechnungsstellung abzustellen. Es sind somit die 1996 in Rechnung gestellten, aber 1997 bezahlten Kosten in Höhe von Fr. 24 308.-- zum Abzug zuzulassen. Konsequenterweise dürfen aber die geltend gemachten Rechtskosten in Höhe von Fr. 2 661.-- nicht zum Abzug zugelassen werden, weil diese 1994 in Rechnung gestellt und erst 1995 bezahlt wurden.

...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 13. Oktober 2000 i.S. Ehegatten U. (StKE 145/00 und 17/00)

Berufsauslagen: Pauschalspesen; Auslagen für auswärtige Unterkunft; privates Arbeitszimmer (§ 22 b aStG; Art. 26 Abs. 2 DBG; § 41 VVaStG; Art. 9 Abs. 3 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer)

Vom Arbeitgeber an einen Unselbstständigerwerbenden ausgerichtete Pauschalspesen werden zum Einkommen aufgerechnet. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, entweder die tatsächlichen, anhand von Belegen nachgewiesenen Berufsaufwendungen oder einen Pauschalabzug vom Einkommen abzuziehen. Werden die effektiven Kosten anstelle des Pauschalabzuges geltend macht, wird an die Erbringung des geforderten Nachweises ein strenger Massstab angelegt.

Wochenaufenthalter können als Auslagen für auswärtige Unterkunft die ortsüblichen Kosten für ein Zimmer abziehen.

Die Kosten für ein privates Arbeitszimmer können nur abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass er ein Zimmer seiner Privatwohnung hauptsächlich und regelmässig für die Berufsarbeit benützen muss, weil der Arbeitgeber kein geeignetes Zimmer zur Verfügung stellt. Im Übrigen sind die Kosten für ein privates Arbeitszimmer in den Pauschalen von § 22 b aStG und Art. 7 der

Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer enthalten. Wenn die Pauschalen geltend gemacht und gewährt werden, können die effektiven Kosten nicht zum Abzug gebracht werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Steuerpflichtige U. ist Wochenaufenthalter in Bern und machte die Auslagen für auswärtige Unterkunft sowie für ein Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt Fr. 13 470.-- geltend. Gewährt wurden Fr. 7 697.-- für ein Zimmer. Des Weiteren machte er die effektiven Spesen zum Abzug geltend. Gewährt wurde jedoch lediglich der Pauschalspesenabzug.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Bezüglich der aufgerechneten Spesen in Höhe von Fr. 36 000.-- wird in der Einsprache sinngemäss geltend gemacht, diese entsprächen den effektiven Auslagen, weshalb sie nicht aufzurechnen bzw. in voller Höhe zum Abzug zuzulassen seien. Begründet wird dieses Begehren im Wesentlichen damit, dass dem Einsprecher Ausgaben im Zusammenhang mit Besuchen bei potenziellen Kunden und Amtsstellen sowie dem Auf- und Ausbau neuer Kundenbeziehungen in Osteuropa und dem nahen

Osten entstünden, welche sich in den wenigsten Fällen durch Belege dokumentieren liessen.

Vom Arbeitgeber ausgerichtete Spesen werden zum Einkommen aufgerechnet. Der Steuerpflichtige hat in Bezug auf die kantonalen Steuern die Möglichkeit, entweder die tatsächlichen, anhand von Belegen nachgewiesenen Berufsaufwendungen, oder einen Pauschalabzug vom Einkommen abzuziehen (vgl. § 22 b Abs. 4 aStG). Die Berechnung des Pauschalabzugs ist in § 22 b Abs. 2 aStG geregelt. Danach werden unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber mit Pauschalen abgegolten werden, nicht als Einkommensbestandteile aufgerechnet, soweit sie 10 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, abzüglich des Pauschalabzuges für übrige Berufsauslagen gemäss § 22 b Abs. 1 aStG, nicht übersteigen. Der Maximalabzug beträgt für einen Nettolohn von weniger als Fr. 96 000.-- Fr. 3 600.--. Für einen Nettolohn von über Fr. 96 000.-- werden zusätzlich 5 % des Fr. 96 000.-- übersteigenden Nettolohnes, maximal Fr. 4 800.-- gewährt (vgl. § 22 b Abs. 2 aStG; vgl. Ziff. 8 des Formulars 4.95 in der Steuererklärung 1995/96). Der Nettolohn von Herrn U. aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit betrug Fr. 210 000.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre. Der zulässige Pauschalspesenabzug beträgt demnach kantonal Fr. 8 400.--. Bei der direkten Bundessteuer kann der Pflichtige nur die tatsächlichen Kosten zum Abzug bringen (vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 1995/96, S. 6), wobei in der Praxis eine Kleinspesenpauschale von Fr. 1 200.-- bis Fr. 3 600.-- gewährt wird (vgl. VGE 349/90 vom 21.12.1990 i.S. S., in: StPS 1/91, S. 11). Vorliegend wurden Fr. 3 600.-- gewährt.

Wenn anstelle der pauschalen die tatsächlichen Auslagen geltend gemacht werden (vgl. § 22 b Abs. 4 aStG; Art. 26 Abs. 2 DBG), wird an die Erbringung des geforderten Nachweises sowohl von der Veranlagungsbehörde als auch von den Einspracheinstanzen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ein strenger Massstab angelegt. Die Ausgestaltung der Nachweispflicht liegt im Ermessensbereich der Veranlagungsbehörde (vgl. VGE 311/88 vom 11.7.1988, in: StPS 1/89, S. 23 ff., E. 3). Als Mindestanforderung ist eine Aufstellung der effektiven Kosten erforderlich. Wenn nicht einmal eine solche Aufstellung vorliegt, können ohnehin keine effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden. Bei Auslandaufenthalten müssen die Kosten soweit wie möglich anhand der Belege nachgewiesen werden (vgl. VGE 311/88, a.a.O., E. 5). Die Aufstellungen müssen mit Belegen dokumentiert sein. Falls aus den Belegen, z.B. auf Grund einer fremdartigen Schrift oder Sprache, der Geschäftszweck nicht hervorgeht, sollten die Belege mit einer Übersetzung bzw. einem Hinweis auf den konkreten Geschäftsanlass versehen sein. Wenn, wie im vorliegenden Fall, Geschenke zum Abzug gebracht werden sollen, muss der Kauf dieser Geschenke konkret belegt und es muss erläutert werden, für welchen Geschäftsanlass dieses Geschenk bestimmt ist. Die Einsprecher reichten zwar eine Aufstellung über Auslandaufenthalte und Rechnungen für Flugtickets des Pflichtigen ein. Eine Aufstellung der Kosten liegt nicht vor, geschweige denn Belege mit Hinweisen auf den konkreten Geschäftsanlass. Die eingereichten Unterlagen genügen keineswegs den Anforderungen, um die effektiven Kosten anstelle der Pauschalen zu gewähren. Die Einsprache ist diesbezüglich abzuweisen und es kann lediglich der Pauschalspesenabzug gewährt werden. Es empfiehlt sich, dass der Pflichtige, falls er inskünftig den Nachweis der effektiven Kosten erbringen will, den Spesenaufwand vorweg zusammenstellt.

3. Die Einsprecher haben ihren steuerlichen Wohnsitz in ... (SZ). Herr U. arbeitet in ... (BE). In Bern wurde eine 3 1/2-Zimmerwohnung gemietet. Die Pflichtigen machen Mehrkosten für auswärtige Unterkunft in Höhe von Fr. 13 470.-- geltend, wogegen der Einschätzer lediglich Fr. 7 697.-- zum Abzug zuliess. In der Einsprache wird geltend gemacht, der Einsprecher sei sehr oft im Ausland unterwegs und komme deshalb zu verschiedenen Tages- und Wochenzeiten von seinen Auslandsreisen zurück. Deshalb sei er darauf angewiesen, dass er an seinem Arbeitsort über eine einigermassen komfortable Unterkunft verfüge, wo es möglich sei, sich auch tagsüber von einem Nachtflug zu erholen, sich zu duschen und umzuziehen. Des Weiteren sei er darauf angewiesen, dass er während der Woche auch an seiner auswärtigen Unterkunft abends arbeiten könne. Er benötige deshalb in seiner auswärtigen Unterkunft zusätzlich ein Büro, welches mit sämtlichen Anschlüssen für die modernen Kommunikationsmitteln ausgestattet sei. Obwohl ihm die Wohnungsmietkosten für die auswärtige Unterkunft im vollen Betrage von Fr. 26 940.-- p.a. als effektive Unkosten anfielen, sei er bereit, sich lediglich die Kosten für eine 1 1/2-Zimmerwohnung anrechnen zu lassen. Er reduziere deshalb die geltend gemachten Wohnungskosten auf den hälftigen Betrag von Fr. 13 470.--.

Steuerpflichtige, die während der ganzen Arbeitswoche ausserhalb ihres Wohnortes arbeiten und dort logieren müssen, können die Mietkosten für die auswärtige Unterkunft in gleichem Umfang wie bei der direkten Bundessteuer in Abzug bringen (§ 41 VVaStG). Gemäss Art. 9 Abs. 3 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer sind als notwendige Mehrkosten der Unterkunft die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehbar. Eine Anfrage beim Statistikamt der Stadt Bern ergab, dass die Durch-

schnittsmiete für eine 1-Zimmerwohnung in der Stadt Bern im November 1999 je nach Quartier zwischen Fr. 577.-- und Fr. 644.-- betrug. Die durch den Einschätzer gewährten Fr. 641.90 pro Monat bewegen sich in diesem Rahmen. ...

Des Weiteren möchten die Pflichtigen die Kosten für ein Arbeitszimmer abziehen. Der Steuerpflichtige kann die Auslagen für ein privates Arbeitszimmer abziehen, sofern er nachweisbar ein Zimmer seiner Privatwohnung hauptsächlich und regelmässig für die Berufsarbeit benützen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Zimmer nicht zur Verfügung stellt (vgl. Ziff. 155 DA; vgl. BGE vom 23.8.1990, in: ASA 60, S. 341). Dieser Nachweis wurde durch den Einsprecher nicht erbracht, sondern es wird diesbezüglich lediglich eine Behauptung aufgestellt. Ein „Regional Chief Executive Officer“, wie die Berufsbezeichnung in der Einsprache lautet, hat üblicherweise ein Büro oder einen Arbeitsraum bei seinem Arbeitgeber zur Verfügung. Dort kann er die wesentlichen Arbeiten erledigen und muss nur gelegentlich Arbeiten zu Hause verrichten. Bloss gelegentliche berufliche Arbeiten geben jedoch kein Anspruch auf einen Abzug (vgl. Ziff. 155 DA). Im Übrigen sind nach ausdrücklichem gesetzlichen Wortlaut die Kosten für ein privates Arbeitszimmer in den Pauschalen von § 22 b Abs. 1 aStG und Art. 7 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer enthalten. Diese Pauschalen wurden in Höhe von Fr. 6 000.-- (Kanton) bzw. Fr. 3 600.-- (Bund) gewährt.

...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 15. März 2001
i.S. Ehegatten K. (BGE 2P.155/2000)

Interkantonale Doppelbesteuerung: Einkaufsbeiträge von Kollektivgesellschaftern in die 2. Säule (Art. 127 Abs. 3 BV)

Einkaufsbeiträge eines Kollektivgesellschafters in die 2. Säule sind sowohl dem Sitzkanton der Gesellschaft als auch dem Wohnsitzkanton des Gesellschafters zuzuweisen und zwar im gleichen Verhältnis wie diese berechtigt sind, das aus dem Arbeitsentgelt und dem Ertragsanteil stammende Einkommen aus der Gesellschaft (ohne Berücksichtigung des Eigenkapitalzinses) zu besteuern.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Kollektivgesellschafter K. wohnt im Kanton Schwyz und ist an einer Kollektivgesellschaft mit Sitz im Kanton Z. beteiligt. Er macht einen Einkaufsbeitrag in die 2. Säule in Höhe von Fr. 250 000.-- zum Abzug geltend. Der Kanton Schwyz wollte die Einkaufsbeiträge im Verhältnis des Arbeitsentgeltes und Gewinnanteiles auf die Kantone verteilen und zum Abzug zulassen. Der Kanton Z. hingegen wollte den ganzen Einkaufsbeitrag dem Kanton Schwyz zum Abzug zuweisen. Das Bundesgericht entschied im Sinne des Kantons Schwyz, d.h. die staatsrechtliche Be-

schwerde wurde gutgeheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Z. richtete und abgewiesen, soweit sie sich gegen den Kanton Schwyz richtete.

Erwägungen

1. a) Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV) ist spätestens dann zu erheben, wenn der zweite der einander ausschliessenden Steueransprüche geltend gemacht wird. Dabei braucht der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG), aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid ist die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten (vgl. Art. 89 Abs. 1 OG). Führt der Steuerpflichtige gegen den zweitverfügenden Kanton Beschwerde, so kann er die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung des erstverfügenden Kantons mitanfechten (Art. 89 Abs. 3 OG; vgl. BGE 123 I 289 E. 1a, S. 291 f.).

b) Bei Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots erfährt der Grundsatz der kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerde eine Ausnahme. Das Bundesgericht kann zusammen mit der Aufhebung eine Feststellung treffen und eine verbindliche Weisung für die verfassungskonforme Steuerausscheidung erteilen (BGE 111 Ia 44 E. 1c, S. 46 f., 120 E. 1b, S. 123; vgl. auch Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Auflage, Bern 1994, S. 402). Im vorliegenden Fall ist indessen trotz der diesbezüglich zulässigen Begehren davon abzusehen. Der verfassungsmässige Zustand lässt sich hier nämlich - wie sich zeigen wird - bereits dadurch wiederherstellen bzw. die unzulässige Doppelbesteuerung beseitigen, dass die Veranlagungsverfügung des Kantons Z. vom 2. März 2000 aufgehoben und die staatsrechtliche Be-

schwerde abgewiesen wird, soweit sie sich gegen den Kanton Schwyz richtet.

c) Auf die frist- und formgerechte Eingabe der zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimierten Beschwerdeführer (vgl. Art. 88 OG) ist demnach einzutreten.

2. a) Eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 125 I 54 E. 1b, S. 55 f., mit Hinweis).

b) Das Bundesgericht hat aus der Verfassung (Art. 46 Abs. 2 aBV; heute Art. 127 Abs. 3 BV) neben dem Verbot der effektiven und der virtuellen Doppelbesteuerung auch ein Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die nur für einen Teil ihres Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, nicht anders belasten als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen (vgl. BGE 120 Ia 361 E. 2a, S. 363; 116 Ia 127 E. 2a, S. 130, je mit Hinweisen). Ein Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot liegt dann vor, „wenn ein Kanton einen Steuerpflichtigen deshalb anders und stärker belastet, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist“ (Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in: Praxis der Bundessteuern, III. Teil: § 1 II A, Nr. 15b, 18, 20).

c) Vorliegend ist eine unzulässige Doppelbesteuerung gegeben, da grundsätzlich sowohl der Kanton Z. als auch der Kanton Schwyz die volle Abzugsfähigkeit des im Jahre 1998 geleisteten Einkaufsbeitrages an die berufliche Vorsorge im Betrag von Fr. 250 000.-- anerkennen, dieser infolge der in den jeweiligen Steuerausscheidungen vorgenommenen Zuweisungen aber gesamthaft gesehen dennoch nur teilweise zum Abzug zugelassen worden ist. Die Beschwerdeführer werden somit schlechter gestellt, als wenn sie ausschliesslich in einem der beiden Kantone steuerpflichtig gewesen wären.

3. Wie soeben erwähnt, wird die Abzugsfähigkeit des Einkaufsbeitrages grundsätzlich von beiden Kantonen anerkannt. Unbestritten ist auch, dass es sich bei den Fr. 250 000.-- um eine Leistung an die berufliche Vorsorge handelt, die neben den ordentlichen periodischen Beiträgen bezahlt wurde. Nicht einig sind sich die Kantone jedoch darüber, wo und in welchem Umfang der für den Einkaufsbeitrag geltend gemachte Abzug zuzulassen ist.

a) Nach Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40] und 331 Abs. 3 OR hat der Arbeitgeber sich an der beruflichen Vorsorge seiner Arbeitnehmer mit einem Beitrag zu beteiligen, der mindestens gleich hoch sein muss wie die gesamten Beiträge, zu deren Leistung seine Arbeitnehmer verpflichtet sind (sog. paritätische Beitragspflicht; Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 7. Auflage, Bern 2000, S. 184; Jürg Brühwiler, Obligatorische Berufliche Vorsorge, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band III/7, Rz. 61, S. 28 f.). Diese Regeln werden trotz Fehlens eines Arbeitgebers analog auch auf den freiwillig ver-

sicherten Selbstständigerwerbenden angewendet: 50 % der von einem Selbstständigerwerbenden geleisteten Beiträge an die berufliche Vorsorge entsprechen daher dem Arbeitgeber- und 50 % dem Arbeitnehmeranteil (Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Rz. 50 zu Art. 27 DBG; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, Steuern und Versicherungen, Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. Auflage, Muri-Bern 1999, Fn 199, S. 154; Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Kommission BVG, Berufliche Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle, Bern 1992, Fall Nr. 37, S. 143).

Der als Arbeitgeberleistung zu betrachtende Anteil der Versicherungsbeiträge eines Selbstständigerwerbenden kann bei den direkten Steuern gemäss Art. 81 Abs. 1 BVG als Geschäftsaufwand vom Geschäftsgewinn, somit am Geschäftsort bzw. im Betriebsstättekanton, abgezogen werden (Carl Helbling, a.a.O., S. 309; Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., Rz. 50 zu Art. 27 DBG; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, a.a.O., S. 48, 138; Gotthard Steinmann, Steuerliche Behandlung der drei Säulen im neuen Recht der direkten Bundessteuer im Vergleich zum bisherigen Recht, in: Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge, 1991, S. 241 ff., insbes. S. 247; Konferenz staatlicher Steuerbeamter, a.a.O., Fall Nr. 23, S. 85; Samuel Tanner, Interkantonale Behandlung der Beiträge und Leistungen in der beruflichen Vorsorge - Steuerplanung durch Wohnsitzwahl, in: Schweizer Personalvorsorge, 1988, S. 369 ff., insbes. S. 371). Für das kantonale Recht ergibt sich dies auch aus Art. 10 Abs. 1 StHG (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/1 Rz. 26 zu Art. 10).

Im Übrigen sind die Beiträge an die berufliche Vorsorge als persönliche Abzüge des Selbstständigerwerbenden geltend zu machen (Markus Reich/ Marina Züger, a.a.O., Rz. 50 zu Art. 27 DBG; Gotthard Steinmann, a.a.O., S. 247; Carl Helbling, a.a.O., S. 309).

b) Die paritätische Beitragspflicht nach Art. 66 Abs. 1 BVG beschränkt sich jedoch auf die obligatorischen Beiträge, soweit nicht die Statuten weiterreichende Beiträge des Arbeitgebers vorsehen (124 II 570 E. 3c, S. 576; 122 V 142 E. 5b, S. 147). Zusätzliche zum Zwecke des Einkaufs bezahlte Beiträge stellen daher grundsätzlich ausschliesslich Arbeitnehmerleistungen dar (BGE 122 V 142 E. 5b, S. 147; 118 V 229 E. 6, S. 233 ff.); eine Art. 66 Abs. 2 BVG entsprechende Beitragspflicht der Arbeitgeber ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Praxis, welche 50 % der Beiträge, die von einem Selbstständigerwerbenden an die berufliche Vorsorge geleistet werden, wie den Arbeitgeber- und 50 % wie den Arbeitnehmerbeitrag eines Unselbstständigerwerbenden behandelt (vgl. vorangehende E. 3a), ist daher in der Regel auf die ordentlichen periodischen Leistungen eines Selbstständigerwerbenden zu beschränken. Zusätzlich einbezahlte Einkaufsbeiträge können folglich von einem Selbstständigerwerbenden, gleich wie von einem Arbeitnehmer, nur als persönlicher Abzug, somit nur vom Erwerbseinkommen, abgezogen werden. Ein Abzug vom Geschäftsgewinn (Art. 81 Abs. 1 BVG) ist nicht möglich.

c) Unselbstständigerwerbende versteuern ihr Einkommen grundsätzlich am Hauptsteuerdomizil, in der Regel am Wohnort. Selbstständigerwerbende werden für ihre Einkünfte am Geschäftsort mit der Steuer erfasst (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999,

S. 79 ff.). Als persönliche Abzüge (vgl. vorangehende E. 3a f.) sind Abzüge für zusätzliche Einkaufsbeiträge daher von Unselbstständigerwerbenden in der Regel am Wohnort und von Selbstständigerwerbenden am Geschäftsort geltend zu machen (siehe dazu auch Peter Locher, a.a.O., S. 100; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, a.a.O., S. 47 f.).

d) Die Einkünfte des Gesellschafters aus einer kaufmännischen Kollektivgesellschaft bestehen regelmässig aus dem Entgelt für seine persönliche Arbeit, den Zinsen für seine Kapitaleinlage und einem Anteil am Gesellschaftsertrag (vgl. Art. 559 OR). Sie sind, soweit sie aus dem Ertragsanteil und den Zinsen stammen, nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung am Sitz der Gesellschaft zu versteuern; das Entgelt für die persönliche Arbeit wird jedoch im Wohnsitzkanton des Gesellschafters erfasst (BGE 197 Ia 41, E. 2, S. 43, mit Hinweisen; Urteil des BGer vom 30. September 1999 E. 3b, publ. in: StrR 55 2000 569, S. 571; Locher, a.a.O., § 8, IV A 2 Nr. 1, 3, 5, 7, 8, 9, 12, 13, 14, 17; Peter Locher, a.a.O., S. 85 und 129 f.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, S. 192 ff., 318 und S. 546).

Es rechtfertigt sich daher, den von einem Kollektivgesellschafter für einen zusätzlich geleisteten Einkaufsbeitrag geltend gemachten persönlichen Abzug sowohl dem Sitzkanton der Gesellschaft als auch dem Wohnsitzkanton des Gesellschafters zuzuweisen und zwar im gleichen Verhältnis wie diese dazu berechtigt sind, das aus dem Arbeitsentgelt und dem Ertragsanteil stammende Einkommen aus der Gesellschaft (ohne Berücksichtigung des Eigenkapitalzinses) zu besteuern.

e) Der im Jahre 1998 geleistete Einkaufsbeitrag ist daher - entsprechend der anteilmässigen Zuweisung des soeben erwähnten, aus der Kollektivgesellschaft stammenden Einkommens zur Besteuerung - sowohl im Kanton Schwyz als auch im Kanton Z. zum Abzug zuzulassen. Dass die den Beschwerdeführern dereinst aus der beruflichen Vorsorge zukommenden Einkünfte allein im Wohnsitzkanton besteuert werden (BGE 99 Ia 223 E. 2, S. 228, mit Hinweisen; Urteil des BGer vom 3. März 2000 E. 2a, publ. in: Pra 2000/136 809 und StR 55 505), ist dabei nicht entscheidend, zumal keineswegs feststeht, dass der jetzige Wohnsitz bis zur Pensionierung beibehalten wird.

4. Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als begründet, soweit sie sich gegen den Kanton Z. richtet. Dessen Veranlagungsverfügung vom 2. März 2000 ist aufzuheben. Soweit sie sich gegen den Kanton Schwyz richtet, ist die Beschwerde indessen unbegründet.

Auf Grund dieses Verfahrensausgangs wird der unterliegende Kanton Z., der im vorliegenden Verfahren finanzielle Interessen vertreten hat, kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Zudem hat er die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000 i.S. K. (BGE 2P.210/1999 und 2A.372/1999)

Rechtsmittelfrist: Beginn des Fristenlaufs im bundesgerichtlichen Verfahren, Abholungseinladung (32 Abs. 1 bis 3, 33 Abs. 1, 89 Abs. 1, 106 Abs. 1 OG)

Wird der Adressat einer eingeschriebenen Postsendung nicht angetroffen und wird daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder sein Postfach gelegt, gilt vor Bundesgericht in jedem Fall eine 7-tägige Abholfrist. Bei Nichtabholung innert dieser Frist gilt die Sendung als am letzten Tag zugestellt, sofern der Adressat mit der Zustellung rechnen musste. Die Zustellfiktion tritt bei Nichtabholung innert der 7 Tage selbst dann ein, wenn ein Abholen nach den anwendbaren Bestimmungen der Post noch länger möglich ist (z.B. infolge eines Zurückbehaltungsauftrags) oder auf Grund anderer Abmachungen mit der Post sowie auch in jenen Fällen, in welchen die Post die Ansetzung einer Abholfrist ausnahmsweise unterlässt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Der Beschwerdeführer liess gegen einen Verwaltungsgerichtsentscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht erheben. Der angefochtene Entscheid wurde am 1. Juni

1999 an den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers per Postfachadresse versandt. Die Poststelle legte dem Rechtsvertreter eine am 2. Juni 1999 abgestempelte Abholungseinladung ins Postfach. Die Beschwerden wurden am 12. Juli 1999 (Montag) der Post aufgegeben. Das Bundesgericht befand, die Beschwerden seien verspätet erhoben worden. Der letzte Tag der Beschwerdefrist sei der 9. Juli 1999 (Freitag) gewesen. In der Folge trat das Bundesgericht auf die Beschwerden nicht ein.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Gemäss Art. 106 Abs. 1 OG ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde dem Bundesgericht innert 30 Tagen seit Eröffnung des vorinstanzlichen Entscheides einzureichen. Diese Frist kann nicht erstreckt werden (Art. 33 Abs. 1 OG). Bei der Fristberechnung wird der Tag, an dem die Frist zu laufen beginnt, nicht mitgezählt (Art. 32 Abs. 1 OG). Nach Art. 32 Abs. 3 OG ist die dreissigtägige Frist nur gewahrt, wenn die Verwaltungsgerichtsbeschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingegangen oder zu dessen Handen der schweizerischen Post übergeben worden ist.

Nach Art. 89 Abs. 1 OG ist auch die staatsrechtliche Beschwerde binnen 30 Tagen, von der nach dem kantonalen Recht massgebenden Eröffnung oder Mitteilung des Erlasses oder der Verfügung an gerechnet, dem Bundesgericht schriftlich einzureichen. Diese Frist ist ebenfalls nicht erstreckbar.

b) Eine eingeschriebene Postsendung gilt grundsätzlich in dem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt. Wird der Adressat nicht angetroffen und wird daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder sein Postfach gelegt, so gilt nach der vom Bundesgericht im Zusammenhang mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde entwickelten Rechtsprechung die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem sie auf der Post abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der Abholfrist, die sieben Tage beträgt, so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt, sofern der Adressat mit der Zustellung hatte rechnen müssen (BGE 123 III 492 E. 1, S. 493; 119 V 89 E. 4b, S. 94, mit Hinweisen).

Die siebentägige Frist war früher in Art. 169 Abs. 1 lit. d und e der Verordnung (1) vom 1. September 1967 zum Postverkehrsgesetz (AS 1967 1462) vorgesehen. Diese Verordnung ist allerdings mit Art. 13 lit. a der Postverordnung vom 29. Oktober 1997 (VPG; SR 783.01) aufgehoben worden. Nunmehr ist die siebentägige Frist als Grundsatz, von dem abweichende Abmachungen zulässig sind, in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Post vorgesehen und damit allgemein bekannt. Sie bleibt nach der Rechtsprechung auf die Frage, wann eine Sendung als zugestellt gilt, anwendbar (unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Mai 1998 i.S. F., E. 1a). Das Bundesgericht hat diese Praxis kürzlich erneut bekräftigt und zudem erkannt, dass die siebentägige Frist bis zum Eintreten der Zustellfiktion selbst dann nicht verlängert wird, wenn ein Abholen nach den anwendbaren Bestimmungen der Post noch länger möglich ist, etwa infolge eines Zurückbehaltungsauftrags (BGE 123 III 492 E. 1, S. 493, mit Hinweis) oder auf Grund anderer Abmachungen mit der Post (unveröffentlichtes Urteil vom 30. August 2000, 1P.264/2000, E. 2a/aa).

Diese Rechtsfolge tritt folgerichtig auch in jenen Fällen ein, in welchen die Post die Ansetzung einer Abholfrist ausnahmsweise unterlässt.

Der Beschwerdeführer behauptet nicht, das schwyzerische Recht regle die Frage, wann eine eingeschriebene Sendung als zugestellt gelte. Folglich sind die soeben geschilderten, vom Bundesgericht entwickelten und im Zusammenhang mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde erörterten Grundsätze auch für das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde massgebend.

c) Das Verwaltungsgericht versandte den angefochtenen Entscheid am 1. Juni 1999 mit eingeschriebener Postsendung. Die Abholungseinladung wurde, wie dem darauf angebrachten Poststempel zu entnehmen ist, am 2. Juni 1999 durch die Poststelle ... in das Postfach des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers gelegt. Dieser vermag seine nicht näher begründete Behauptung, die Einladung sei nicht am erwähnten Tag, sondern frühestens am 3. Juni 1999 in das Postfach gelegt worden, nicht zu belegen. Seine ebenfalls unbelegte Pauschalbehauptung, es komme häufig vor, dass dies erst am Folgetag geschehe, ist ohnehin nicht geeignet, die Glaubwürdigkeit der bei den Akten liegenden Bescheinigung der Poststelle ... zu erschüttern.

Steht jedoch fest, dass die Abholungseinladung am 2. Juni 1999 in das Postfach des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers gelegt und ihm dadurch die eingeschriebene Sendung gehörig angezeigt wurde, so galt der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts als am letzten Tag der ihm durch die Poststelle zwar nicht angesetzten, nach den vorstehenden Erwägungen aber allgemein bekannten siebentägigen Abholfrist, d.h. am 9. Juni 1999, als zugestellt, da der Rechtsvertreter unstreitig mit der Zu-

stellung hatte rechnen müssen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kommt es nämlich nicht auf den Zeitpunkt an, in welchem sein Rechtsvertreter tatsächlich Kenntnis von der Abholungseinladung genommen hat; wesentlich ist allein, dass die Einladung durch Hinterlegung im Postfach in dessen Herrschaftsbereich gelangt ist (BGE 115 Ia 12 E. 3b, S. 17, mit Hinweisen). Worauf der Beschwerdeführer schliesslich mit seinem hypothetischen Hinweis hinaus will, nach kantonalem Recht hätte die Zustellung wiederholt werden müssen, wenn die Sendung nicht abgeholt worden wäre, vermag das Bundesgericht nicht zu erkennen. An der erfolgten Zustellung hätte selbst ein allfälliger zweiter Versand des angefochtenen Entscheids und dessen spätere Entgegennahme nichts zu ändern vermocht (BGE 117 V 131 E. 4a, S. 132, mit Hinweisen).

Somit begann die dreissigtägige Rechtsmittelfrist von Art. 106 Abs. 1 OG bzw. Art. 89 Abs. 1 OG im vorliegenden Fall am 10. Juni 1999 zu laufen und endete am 9. Juli 1999. Die am 12. Juli 1999 der Post übergebenen Eingaben erweisen sich daher als verspätet.

3. ...

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Steuerbefreiung von Schwyzer Genossamen bei der direkten Bundessteuer 80

– Präponderanzmethode: Landwirtschaftsbetrieb; aktuelle Nutzung; dauerhafte Nutzungsänderung, Umfang der Bindung an Grundstückschätzung; massgebende Berechnungsmethode, Definition des massgeblichen Betriebseinkommens 94

– Präponderanzmethode: Landwirtschaftsbetrieb; massgebende Berechnungsmethode, Berechnung des Liegenschaftenertrages, landwirtschaftlicher Normalbedarf und zusätzlicher Wohnraum 104

– Berufsauslagen: Pauschalen für Versicherungsagenten 112

– Liegenschaftsunterhaltskosten: kein Pauschalabzug bei Liegenschaften des Privatvermögens, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden 118

– Internationale Doppelbesteuerung: Verluste aus einer Liegenschaft in Spanien 128

– Grundstückgewinnsteuer: Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten; Mehrwertsteuer bei Grundstücken; Doppelbesteuerungsproblematik bei Grundstückgewinnsteuer und Mehrwertsteuer 133

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 22. Mai 2000 i.S. Genossame X. (StKE 235/99)

Steuerbefreiung von Schwyzer Genossamen bei der direkten Bundessteuer (Art. 56 lit. c DBG)

Schwyzer Genossamen und Korporationen unterscheiden sich wesentlich von den Walliser Burgergemeinden, welche gemäss Bundesgerichtsurteil von der direkten Bundessteuer befreit sind. Walliser Burgergemeinden sind öffentlich-rechtliche Körperschaften, welche öffentliche Aufgaben wahrnehmen und mit den Einwohnergemeinden zusammenarbeiten. Sie haben Ähnlichkeit mit den Einwohnergemeinden und unterstehen dem Walliser Gemeindeorganisationsgesetz. Schwyzer Genossamen und Korporationen hingegen sind Genossenschaften des kantonalen öffentlichen Rechtes. Sie haben eigene Statuten, wo Zweck, Mitgliedschaft und Organisation selbstständig geregelt sind. In ihren Rechtsbeziehungen kommt weitgehend Privatrecht zur Anwendung. Der öffentlich-rechtliche Charakter kommt nur ansatzweise zum Ausdruck und begründet keinen Anspruch auf Steuerbefreiung. Die personalen Elemente überwiegen gegenüber dem territorialen Element des Wohnsitzes. Die Genossamen und Korporationen verfügen gegenüber ihren Mitgliedern über keine hoheitlichen Rechte, insbesondere haben sie keine Steuerhoheit. Somit kann man sie nicht als Gebietskörperschaften im Sinne von Art. 56 lit. c DBG bezeichnen, obwohl sie territorial gebunden sind. Es wird eine erhebliche wirtschaftliche Betätigung ausgeübt. Diese dient den eigennützigen Interessen ihrer Mitglieder und nicht

gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken. Schwyzer Genossamen und Korporationen schütten ihre Gewinne in der Regel in Form eines Genossennutzens aus und erbringen genossenschaftliche Leistungen an ihre Mitglieder, was den Anforderungen des Bundesgerichts zuwiderläuft. Eine Steuerbefreiung ist sachlich nicht gerechtfertigt, was auch in Art. 16 Abs. 1 KV, wonach alle Korporationen der Steuerpflicht unterliegen, klar zum Ausdruck kommt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Genossame X. beantragte in der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1995 u.a., es sei festzustellen, dass sie in Bezug auf die direkte Bundessteuer von der Steuerpflicht befreit sei. Zur Begründung wurde u.a. auf das Bundesgerichtsurteil vom 19. Januar 1999 hingewiesen, worin entschieden wurde, dass die Burgergemeinde Zermatt unter den Begriff der „anderen Gebietskörperschaften" im Sinne von Art. 56 lit. c DBG fällt und somit steuerbefreit ist.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Gemäss Art. 56 lit. c DBG sind ausser Bund und Kantonen u.a. die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone von der Steuer befreit. Mit Urteil vom 19.1.1999 entschied

das Bundesgericht, dass die „Burgergemeinde Zermatt“ unter den Begriff der „anderen Gebietskörperschaften“ im Sinne von Art. 56 lit. c DBG fällt und somit steuerbefreit ist. Zur Begründung wird im Wesentlichen angeführt, die Steuerbefreiung sei nicht nur für reine Gebietskörperschaften vorgesehen, wie das Beispiel der Kirchgemeinden zeige, welche neben territorialen auch personale Elemente aufwiesen. Keinen solchen territorialen Bezug hätten etwa Realkörperschaften wie Meliorationsgenossenschaften oder Wasserkorporationen sowie reine Personalkörperschaften wie Berufsgenossenschaften oder öffentlich-rechtliche Studentenorganisationen. Die Burgergemeinde Zermatt weise, gleich wie die Kirchgemeinden, Merkmale von Personal- und Gebietskörperschaften auf: Neben dem Ortsbürgerrecht, das als personales Element im Vordergrund stehe, verfüge die Burgergemeinde nach Walliser Recht auch über gewisse territoriale Grundlagen. So müssen ihre Mitglieder, um stimmberechtigt zu sein, in der Regel im Gebiet der betreffenden Burgergemeinde wohnen. Diese habe zwar - im Unterschied zu den politischen Gemeinden - keine eigentliche Gebietshoheit. Ihre Aufgabe bestehe regelmässig vorab in der Verwaltung und Nutzung ihres Gutes sowie in der Verwendung ihrer Mittel für kulturelle, soziale oder sonstige gemeinnützige Zwecke, häufig in Zusammenarbeit mit der Einwohnergemeinde. Abgesehen von der Verleihung des Bürgerrechts, dem Erlass von eigenen Reglementen und allenfalls gewissen Aufgaben im Bereich des Vormundschaftswesens sowie der Armenfürsorge stünden in der Regel keine hoheitlichen Befugnisse zu. Ähnliches gelte auch für die Kirchgemeinden, welche - ausser im Bereich der Kirchensteuern - grundsätzlich ebenfalls nicht über Hoheitsgewalt oder Gebietshoheit verfügten und sich zur Hauptsache auf ideelle und soziale Aktivitäten zu beschränken hätten. Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass, soweit eine Bürgergemeinde gesetzlich gehalten sei, mit ihrem Vermögen in erster Linie öffentlichen Zwecken zu dienen, und keine übermässigen

Ausschüttungen an ihre Bürger vornehme, sich im Rahmen von Art. 56 lit. c DBG eine von den anderen Gemeindearten abweichende Behandlung nicht aufdränge. Im Falle der Burgergemeinde Zermatt seien diese Voraussetzungen erfüllt: Walliser Burgergemeinden könnten nur dann Leistungen zu Gunsten ihrer Bürger vorsehen, wenn dadurch „gemeinnützige" Zwecke verfolgt werden; Vermögenserträge würden gegebenenfalls als unentgeltliche oder vergünstigte Naturalleistungen - in der Form von Brennholz oder Nutzungsrechten am Burgerboden - oder „aus sozialen oder gemeinnützigen Erwägungen" als Bargeld ausgeschüttet.

3. a) Es stellt sich nun die Frage, ob auf Grund dieses Bundesgerichtsentscheids Schwyzer Korporationen und Genossamen, u.a. die Einsprecherin, bezüglich der direkten Bundessteuer ebenfalls von der Steuer befreit sind, weil es sich um „andere Gebietskörperschaften" im Sinne von Art. 56 lit. c DBG handelt. Schwyzer Korporationen und Genossamen waren schon unter dem BdBSt grundsätzlich steuerpflichtig, was auch nie umstritten war. Sie mussten in Bezug auf die Bundessteuern jedoch (als Körperschaften des kantonalen Rechts im Sinne von Art. 59 ZGB) lediglich eine Steuer auf dem Vermögen entrichten (Art. 51 Abs. 1 lit. b BdBSt). Die ausdrückliche Beschränkung auf die Vermögenssteuer fiel mit der Einführung des DBG per 1.1.1995 weg und die Schwyzer Korporationen und Genossamen bezahlen seither als „übrige juristische Personen" auch eine Gewinnsteuer (Art. 71 DBG). Ab dem 1.1.1998 fällt die Kapitalsteuer weg (vgl. Art. 73 - 78 DBG, welche durch das Bundesgesetz vom 10.10.1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, in Kraft seit dem 1.1.1998, aufgehoben wurden). Bezüglich der kantonalen Steuern entrichteten die

Schwyzer Korporationen und Genossamen schon immer sowohl eine Kapital- als auch eine Reingewinnsteuer.

b) Gegen eine Steuerbefreiung spricht in erster Linie einmal die Regelung in § 16 Abs. 1 der Kantonsverfassung des Kantons Schwyz, wonach alle Einwohner des Kantons sowie alle **Korporationen,** Handels- und Erwerbsgesellschaften der Steuerpflicht unterliegen. Dieser § 16 Abs. 1 existiert seit 1876 unverändert. Schon in § 22 der Kantonsverfassung von 1848 war die Steuerpflicht der Korporationen festgelegt und sie war auch in der kantonsrätlichen Debatte zur Verfassungsänderung von 1876 nicht umstritten. Dies zeigt deutlich, dass der Verfassungsgeber die Schwyzer Korporationen und Genossamen nicht auf eine Stufe mit den Einwohner- und Kirchengemeinden stellen wollte, sondern in ihnen vielmehr Steuersubjekte sah, welche nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden müssen.

c) Art. 76 der Verfassung des Kantons Wallis hält ausdrücklich fest, dass zu den Gemeinden im Sinne der Kantonsverfassung und der kantonalen Gesetzgebung nicht nur die Einwohnergemeinden, sondern auch die Burgergemeinden gehören. Art. 80 der Verfassung des Kantons Wallis bestimmt: „Die Burgergemeinde ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes und hat als solche die ihr von der Gesetzgebung übertragenen Aufgaben im öffentlichen Interesse zu erfüllen.“ Bei den Burgergemeinden im Kanton Wallis handelt es sich demnach um öffentlich-rechtliche Körperschaften. Die Burgergemeinde Zermatt hat keine eigenen Statuten. Zweck, Haftung, Mitgliedschaftsrechte und Organisation sind im Kanton Wallis direkt und für alle Burgergemeinden einheitlich im Gesetz vom 13. November 1980 über die Gemeindeordnung des Kantons Wallis (GGO) geregelt. Die Grundsätze der Verwaltung und Nutzung des Burgervermögens werden

durch das Gesetz festgesetzt (Art. 47 Abs. 2 GGO). Art. 46 GGO, wonach die Burgergemeinde im Hinblick auf die Wahrung der Interessen der Burger und die Erfüllung der vorgesehenen Aufgaben auf die gleiche Art und Weise organisiert ist wie die Einwohnergemeinde, verdeutlicht die Ähnlichkeit der Walliser Burgergemeinden mit den Einwohnergemeinden. Die Schwyzer Kantonsverfassung erwähnt demgegenüber nirgends, dass es sich bei den Schwyzer Korporationen und Genossamen um „Gemeinden" handelt. Als Gemeinden werden lediglich die Einwohnergemeinden aufgeführt (Art. 23 KV). Rudolf Sidler führt in seiner Dissertation aus: „Wissen wir aber, dass die Korporation im alten Lande Schwyz sich jeglicher politischer Funktion enthält und nur soweit tätig wird, als dies mit der Nutzung und Verwaltung des Allmeindgutes zusammenhängt, so ist der moderne Gemeindebegriff eine für die Allmeindkorporation nicht gerade zutreffende Bezeichnung. Anderseits ist der Begriff der Gemeinde im Sinne der demokratischen Versammlung aller Korporationsbürger als höchstem Korporationsorgan durchaus am Platze" (vgl. Sidler, Die schwyzerische Unterallmeindkorporation, Diss. Zürich 1956, S. 40). Das kantonale Einführungsgesetz zum ZGB bestimmt, dass bestehende Allmeindgenossenschaften und ähnliche Körperschaften im Sinne von Art. 59 Abs. 3 ZGB Genossenschaften des kantonalen öffentlichen Rechtes sind (§ 18 EG-ZGB). Die Schwyzer Korporationen und Genossamen sind nicht ausführlich und einheitlich in einem kantonalen Gesetz geregelt. Sie haben eigene Statuten, wo Zweck, Mitgliedschaft und Organisation selbstständig geregelt sind. Die Befugnis, die Art und Weise der Benutzung und der Verwaltung ihrer Güter selbst zu bestimmen, ist sogar durch die Verfassung gewährleistet (§ 13 Abs. 1 KV).

d) In der Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen der Schwyzer Korporationen und Genossamen kommt weitgehend Privatrecht zur Anwendung.

So unterstehen beispielsweise die Korporationen und Genossamen in der Regel nicht dem Submissionsgesetz. Dies ist lediglich dann der Fall, wenn und soweit sie Beiträge des Kantons erhalten, was aber für alle Private zutreffen kann (§ 1 Abs. 2 SubmV). Darüber hinaus werden Korporationen und Genossamen immer dann auf Grund von Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Binnenmarkt vom 6. Oktober 1995 (BGBM) dem öffentlichen Beschaffungsrecht unterstehen, wenn sie öffentliche Aufgaben wahrnehmen. Letzteres ist bei Korporationen und Genossamen nur ausnahmsweise der Fall, wenn sie beispielsweise im Bereiche der Wasserversorgung tätig sind. Soweit sie indessen als Träger einer kommunalen Versorgungsaufgabe auftreten, werden sie wie ein Privater behandelt. In diesem Fall hat die Gemeinde mit der Korporation ebenfalls einen Konzessionsvertrag im Sinne von § 38 Abs. 3 und 4 PBG abzuschliessen. Es wird somit in der Praxis des Regierungsrates davon ausgegangen, Korporationen und Genossamen seien hinsichtlich der Versorgungswerke eben keine Gemeinwesen (vgl. RRB Nr. 1253 vom 5. Juli 1994). Der durch die Vertreterin angeführte § 13 Abs. 1 der Kantonsverfassung gewährleistet die Unverletzlichkeit des Eigentums. Jedem Bezirk, jeder Gemeinde sowie jeder geistlichen und weltlichen Korporation bleibt auch die Verwaltung und die Befugnis, die Art und Weise der Benützung und der Verwaltung ihrer Güter selbst zu bestimmen, gesichert. Aus der Eigentumsgarantie und der Autonomie in der Benutzung und Verwaltung der Güter kann kein Anspruch auf Steuerbefreiung abgeleitet werden. Korporationen und Genossamen haben mit den Bezirken und Einwohnergemeinden so gut wie gar nichts gemeinsam, wie die übrigen Ausführungen im vorliegenden Einspracheentscheid zeigen. Aus § 13 KV eine eigentliche Gemeindeautonomie abzuleiten, welche vor allem im Bereich des kommunalen Baurechts, Polizeirechts, öffentlichen Bauwesens, Schulwesens, Versorgungswesens und der Steuereinnahmen spielt, zielt

somit ins Leere. Des Weiteren kommen die Regeln über die Staatshaftung nicht zur Anwendung (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Haftung des Gemeinwesens und die Verantwortlichkeit seiner Funktionäre vom 20.2.1970). Die Angestellten der Korporationen und Genossamen stehen nicht in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis. Trotzdem weisen einzelne kantonale Bestimmungen auf den öffentlich-rechtlichen Charakter der Schwyzer Korporationen und Genossamen hin. So zum Beispiel, dass bei Fehlen von Vorschriften in den Statuten das Gemeindeorganisationsgesetz zur Anwendung kommt (§ 21 EG-ZGB), dass Beschlüsse der Genossenversammlung beim Verwaltungsgericht angefochten werden können (§ 20 EG-ZGB) oder dass Statutenänderungen durch den Regierungsrat genehmigt werden müssen (§ 19 Abs. 2 EG-ZGB). Der öffentlich-rechtliche Charakter erklärt auch, weshalb das Gleichheitsgebot für Geschlechter gemäss Art. 4 Abs. 2 BV beachtet werden muss (vgl. Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Schwyz vom 26.11.1991). Dies bedeutet aber nicht, dass staatliche Aufgaben erfüllt werden. Im kantonalen Recht werden den Korporationen und Genossamen keine öffentlichen Aufgaben übertragen. Eine Zusammenarbeit mit der Einwohnergemeinde ergibt sich faktisch vielleicht im Zusammenhang mit der Wald- und Alpbewirtschaftung, wobei aber auch andere private Waldeigentümer mit der öffentlichen Hand zusammenarbeiten, ohne dass sie deswegen eine Steuerbefreiung beanspruchen. Auch Rudolf Sidler hält in seiner Dissertation fest, dass die Korporation kaum mehr staatliche Aufgaben erfüllt (vgl. Sidler, a.a.O., S. 82). Aus dem ansatzweise erkennbaren öffentlich-rechtlichen Charakter der Korporationen und Genossamen alleine lässt sich kein Anspruch auf Steuerbefreiung herleiten.

e) Die Burgergemeinde Zermatt hingegen arbeitet in vielen Bereichen mit der Einwohnergemeinde zusammen, insbesondere bezüglich der Ver-

waltung und Nutzung ihres Gutes sowie bezüglich der Verwendung ihrer Mittel für kulturelle, soziale oder sonstige gemeinnützige Zwecke. Auch Wahlen und Abstimmungen werden organisatorisch, zeitlich und örtlich zusammengelegt. Bei der Erfüllung ihrer Aufgaben sind die Einwohner- und Burgergemeinden unter Beachtung ihrer Selbstständigkeit bestrebt, ihre Tätigkeiten zu koordinieren (vgl. Art. 3 des Gesetzes vom 28. Juni 1989 über die Burgerschaften). Walliser Burgergemeinden erfüllen eine ganze Reihe von öffentlichen Zwecken, wie die folgende Aufzählung zeigt:

Burgergemeinden stellen Grundstücke zur Verfügung oder treten diese zu günstigen Bedingungen zum Zwecke öffentlichen Nutzens ab, etwa für den Bau einer heilpädagogischen Schule, für die Errichtung einer geordneten Kehrichtablage, für den Bau von Kehrichtverbrennungsanlagen, für den Bau von Schulhäusern und den dazugehörigen Anlagen, für die Erstellung von Sportplätzen und Schiessanlagen.

Burgergemeinden entrichten Beiträge oder beteiligen sich am Bau und Unterhalt von Werken von öffentlichem Nutzen, etwa an Hochwasserdämmen und Kanälen, an Kirchen und Kapellen, an Schulhäusern, an der Regionalbibliothek, an Sportplätzen.

Burgergemeinden entrichten Beiträge an die öffentliche Armenpflege, beteiligen sich an den jährlichen Ausgaben der politischen Gemeinde und unterstützen die Orts- und Verkehrsvereine.

Burgergemeinden stellen Burgerhäuser, Schulhäuser, Räumlichkeiten, Tiefkühlanlagen, Waschanstalten und andere Gebäulichkeiten der politischen Gemeinde oder der Öffentlichkeit zur Verfügung (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 20.6.1997, E.5 b).

Die Burgergemeinde Zermatt hat auch gewisse hoheitliche Befugnisse, zum Beispiel bezüglich Verleihung und Entzug des Bürgerrechts oder gewisser Aufgaben im Bereich des Vormundschaftswesens und der Armenfürsorge. Sie kann im Falle von Zuwiderhandlungen gegen das kommunale Organisationsreglement Busse oder Verweis ausfällen (Art. 2

GGO). Im Gegensatz dazu hat die Genossame X. keine solchen hoheitlichen Befugnisse.

f) Walliser Burgergemeinden erfüllen öffentliche und gemeinnützige Zwecke. Sie können nur dann Leistungen zu Gunsten ihrer Bürger vorsehen, wenn dadurch „gemeinnützige“ Zwecke verfolgt werden. Vermögenserträge werden gegebenenfalls als unentgeltliche oder vergünstigte Naturalleistungen - in der Form von Brennholz oder Nutzungsrechten am Burgerboden - oder (aus sozialen oder gemeinnützigen Erwägungen) als Bargeld ausgeschüttet. Insbesondere dieses Dienen für öffentliche und gemeinnützige Zwecke war offenbar für die Steuerbefreiung der Burgergemeinde Zermatt durch das Bundesgericht ausschlaggebend. Die Bürgergemeinden des alten Landes Schwyz erfüllen demgegenüber nicht eine politische, sondern lediglich eine wirtschaftliche Funktion (vgl. Sidler, a.a.O., S. 41). Die Genossame X. hat den Zweck, das Vermögen zu erhalten, zu verwalten und im Interesse der Genossenbürger zu nutzen (§ 1.1 der Statuten). Die Unterstützung von öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Vorhaben ist in den Statuten nicht vorgesehen und solche werden tatsächlich auch nicht unterstützt, wie die Jahresrechnungen zeigen. Es handelt sich bei der Genossame X. um eine Genossenschaft mit eigennützigem, dem wirtschaftlichen Interesse der Mitglieder dienenden Zweck, welche keinen Anspruch auf eine Steuerbefreiung hat (vgl. auch Agner/ Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 216).

g) Schwyzer Korporationen und Genossamen entfalten eine beträchtliche wirtschaftliche Tätigkeit im Interesse ihrer Mitglieder. So zeigt zum Beispiel die Jahresrechnung 1995 der Genossame X., dass Umsätze aus Alpwirtschaft, Waldwirtschaft, Liegenschaften und Ländereien sowie aus

Finanzanlagen in Höhe von insgesamt Fr. 900 000.-- erzielt wurden. Die Einsprecherin wies 1995 einen Gewinn von Fr. 120 000.-- aus (vor Ausschüttung des Genossennutzens). Im Kanton Schwyz zahlen viele Korporationen und Genossamen einen Genossennutzen aus, wenn die finanzielle Situation dies erlaubt. Dieser Nutzen kann eine beträchtliche Höhe erreichen, wie Beispiele in den Bezirken March und Höfe zeigen. Die Einsprecherin schüttete 1995 Fr. 130 000.--, 1994 Fr. 125 000.-- und 1993 Fr. 120 000.-- aus. Die Auszahlung des Genossennutzens erfolgt gleichmässig an alle Mitglieder. Eine generelle Ausschüttung dieser Art und in diesem Ausmass wäre im Kanton Wallis, wo eine Barausschüttung nur aus sozialen oder gemeinnützigen Erwägungen erlaubt ist, nicht möglich. Die Ausschüttung eines Genossennutzens, wie sie durch die Korporationen und Genossamen im Kanton Schwyz und auch von der Einsprecherin praktiziert wird, läuft den Anforderungen des Bundesgerichts zuwider, welches für eine Steuerbefreiung verlangt, dass keine übermässigen Ausschüttungen vorgenommen werden dürfen. Auch wird oft die Abgabe von günstigem Bauland an die Mitglieder oder die genossenschaftliche Nutzung von Feld und Wald angestrebt. In diesen Fällen nehmen die Korporationen und Genossamen genossenschaftliche Züge an. Eine steuerliche Privilegierung ist angesichts dieser erheblichen wirtschaftlichen Betätigung rein zum Nutzen ihrer Mitglieder sachlich nicht gerechtfertigt.

h) Des Weiteren stellt sich die Frage, ob Korporationen und Genossamen überhaupt Gebietskörperschaften sind. Gebietskörperschaften üben über ein bestimmtes Gebiet hoheitliche Rechte aus, u.a. die Steuerhoheit (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. A., Bern 1997, S. 221; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. A., Zürich 1998, S. 280). Schwyzer Korporationen und Genossamen verfügen

gegenüber ihren Mitgliedern über keine hoheitlichen Rechte, insbesondere haben sie keine Steuerhoheit. Somit kann man Korporationen und Genossamen, obwohl sie territorial gebunden sind, nicht als Gebietskörperschaften bezeichnen (vgl. auch Kennel, Die Autonomie der Gemeinden und Bezirke im Kanton Schwyz, Diss. Zürich 1989, S. 141).

i) Die Schwyzer Korporationen und Genossamen verfügen zwar, wie Walliser Burgergemeinden, über ein gewisses territoriales Element, indem sich die Mitgliedschaft zum Teil nach dem Wohnsitzprinzip begründet. Dieses territoriale Element wird aber dadurch relativiert, dass es den Mitgliedern einiger Korporationen und Genossamen möglich ist, in einer anderen Ortschaft zu wohnen. Zum Beispiel ist es in der Korporation Altendorf möglich, in einer anderen Ortschaft in der March zu wohnen und trotzdem Mitglied der Korporation Altendorf zu sein. In der Korporation Pfäffikon können die Mitglieder überall wohnen, ohne deshalb die Mitgliedschaft zu verlieren. Die Mitgliedschaft begründet sich in der Regel nach Abstammung, Name, Wohnsitz, Bürgerrecht, Alter und Geschlecht. Es besteht keine Zwangsmitgliedschaft und keine automatische Aufnahme, sondern es ist ein Aufnahmegesuch zu stellen. Demgegenüber ist jeder Bürger der Einwohnergemeinde Zermatt automatisch auch Mitglied der Burgergemeinde. Ein Einkauf in die Burgergemeinde oder der Erwerb der Mitgliedschaft durch Einbürgerung ist möglich. Allgemein kann gesagt werden, dass das personale Element in den Schwyzer Korporationen und Genossamen deutlich stärker gewichtet wird und der Kreis der Mitglieder stärker eingeschränkt ist als bei den Walliser Burgergemeinden.

j) Die Einsprecherin führt ein Rundschreiben des Justizdepartementes vom 27. Dezember 1999 an, in dem eine verstärkte Finanzaufsicht durch den Regierungsrat gefordert wird und Anlagevorschriften für Korporationen

und Genossamen eingeführt werden sollen. Das Rundschreiben dient zur Information, dass Kontrollregelungen eingeführt werden sollten, und verweist diesbezüglich insbesondere auf die Vorschriften für Aktiengesellschaften und für Genossenschaften (Ziff. 3.4), d.h. für Organisationen, welche in der Regel wirtschaftlich tätig und auch steuerpflichtig sind. Des Weiteren wird auch erwähnt, dass Korporationen und Genossamen in der Regel keine oder weniger öffentliche Aufgaben im engeren Sinne erfüllen, sondern weitgehend nur ihre Güter nutzen (Ziff. 6.1).

Auch in anderen Bereichen gibt es Kontrollregelungen, z.B. im Aktienrecht oder im Bankengesetz. Es findet bei gewissen Gesellschaften eine behördliche Aufsicht statt, wie z.B. bei Banken, Versicherungen und Stiftungen, ohne dass dies zu einer Steuerbefreiung führt. Die Einsprecherin kann aus dem Rundschreiben überhaupt nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im Gegenteil sprechen die darin gemachten Ausführungen sogar eher gegen eine Steuerbefreiung. Auch die negativen Reaktionen der Korporationen und Genossamen auf das Rundschreiben (vgl. u.a. Bote vom 1.4.2000 und 22.4.2000) zeigen, dass sie sich nicht auf einer Stufe mit den Bezirken und Einwohnergemeinden sehen.

k) Zusammenfassend zeigen die oben stehenden Ausführungen, dass sich die Schwyzer Genossamen und Korporationen wesentlich von den Walliser Burgergemeinden unterscheiden. Walliser Burgergemeinden sind öffentlich-rechtliche Körperschaften, welche öffentliche Aufgaben wahrnehmen und mit den Einwohnergemeinden zusammenarbeiten. Sie haben Ähnlichkeit mit den Einwohnergemeinden und unterstehen dem Walliser Gemeindeorganisationsgesetz. Schwyzer Genossamen und Korporationen hingegen, so auch die Einsprecherin, sind Genossenschaften des kantonalen öffentlichen Rechtes. Sie haben eigene Statuten, wo Zweck, Mitglied-

schaft und Organisation selbstständig geregelt sind. In ihren Rechtsbeziehungen kommt weitgehend Privatrecht zur Anwendung. Der öffentlich-rechtliche Charakter kommt nur ansatzweise zum Ausdruck und begründet keinen Anspruch auf Steuerbefreiung. Die personalen Elemente überwiegen gegenüber dem territorialen Element des Wohnsitzes. Sie verfügen gegenüber ihren Mitgliedern über keine hoheitlichen Rechte, insbesondere haben sei keine Steuerhoheit. Somit kann man Schwyzer Korporationen und Genossamen, obwohl sie territorial gebunden sind, nicht als Gebietskörperschaften im Sinne von Art. 56 lit. c DBG bezeichnen. Es wird eine erhebliche wirtschaftliche Betätigung ausgeübt. Diese dient den eigennützigen Interessen ihrer Mitglieder und nicht gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken. Schwyzer Genossamen und Korporationen schütten ihre Gewinne in der Regel in Form eines Genossennutzens an die Mitglieder aus und erbringen genossenschaftliche Leistungen an ihre Mitglieder, was den Anforderungen des Bundesgerichts auf eine Steuerbefreiung zuwiderläuft. Eine Steuerbefreiung ist sachlich nicht gerechtfertigt, was auch in Art. 16 Abs. 1 KV, wonach alle Korporationen der Steuerpflicht unterliegen, klar zum Ausdruck kommt.

4. ...

5. Zusammenfassend ist der Hauptantrag abzuweisen und festzustellen, dass die Einsprecherin nicht steuerbefreit ist. ...

Anmerkung der Redaktion

Die Finanzzahlen wurden zwecks Unkenntlichmachung geändert.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 11. Juli 2000 i.S. Ehegatten K. (StKE 117/97)

Präponderanzmethode: Landwirtschaftsbetrieb; aktuelle Nutzung, dauerhafte Nutzungsänderung, Umfang der Bindung an Grundstückschätzung; massgebende Berechnungsmethode, Definition des massgeblichen Betriebseinkommens (§ 19 Abs. 1 lit. e StG; Art. 18 Abs. 2 DBG)

Eine selbstständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit setzt kein landwirtschaftliches Gewerbe nach BGBB (Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht) voraus. Für die Zuordnung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen ist in der Regel die aktuelle Funktion des Wirtschaftsgutes massgebend. Nur dauerhafte Änderungen in den Nutzungsverhältnissen sind steuerlich zu berücksichtigen. Bei der Nutzungsprüfung zwecks Liegenschaftszuordnung muss nicht zwingend auf eine frühere rechtskräftige Grundstückschätzung abgestellt werden. Sind für die Liegenschaftszuordnung Neuberechnungen notwendig, behalten der in der Grundstückschätzung rechtskräftig verfügte Steuerwert und Eigenmietwert gleichwohl ihre Gültigkeit für die Steuerveranlagung. Für die Zuordnung von Geschäfts- und Privatvermögen bei Landwirtschaftsbetrieben ist primär auf die im Kreisschreiben Nr. 3 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. November 1992 erwähnte Berechnungsmethode b, bei der der Anteil des Betriebseinkommens dem Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag plus Betriebseinkommen) gegenüber gestellt wird, abzustellen, weil dabei vermehrt auf tatsächlich erzielte und

weniger auf erzielbare Einkommen und Erträge abgestellt wird. Das Betriebseinkommen definiert sich als Wert der gesamten Bareinnahmen und Naturalleistungen des Betriebes an den Haushalt sowie des Vieh- und Holzzuwachses vermindert um den sachlichen Betriebsaufwand. Der Eigenmietwert der Betriebsleiterwohnung wird bei Nebenerwerbsbetrieben als separater Einkommensteil betrachtet und fällt nicht unter das Betriebseinkommen. Nicht unter den sachlichen Betriebsaufwand fallen die Kosten für Löhne, Schuld- und Pachtzinsen. Wird das Betriebseinkommen unter Berücksichtigung des Liegenschaftenaufwands ermittelt, ist auf den diesem gegenüber gestellten Liegenschaftserträgen zum Zweck der Vergleichbarkeit vorab ein Unterhaltskostenabzug von 20 % vorzunehmen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten K. bewirtschaften ein Grundstück mit einer Fläche von rund 3.3 Hektaren. Das Haupterwerbseinkommen erzielt der Ehemann durch eine auswärtige, nicht landwirtschaftliche Tätigkeit. Das landwirtschaftliche Betriebsergebnis für 1993 weist einen Verlust von Fr. 13 277.-- und für 1994 einen solchen von Fr. 7 433.-- aus. Darin sind Abschreibungen auf dem Stallgebäude von Fr. 5 442.-- (1993) und Fr. 4 081.-- (1994) enthalten. Bei der Veranlagung ergaben sich Abweichungen gegenüber dem deklarierten landwirtschaftlichen Einkommen dadurch, dass die Liegenschaft als Privatvermögen betrachtet wurde mit der Folge, dass darauf vorgenommene Abschreibungen nicht zugelassen wurden. Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wiesen die Einsprache ab.

Aus den Erwägungen

...

3. Umstritten und zu prüfen bleibt die Festlegung des landwirtschaftlichen Einkommens. Diese Frage hängt massgeblich davon ab, ob dem Landgut Geschäftsvermögenscharakter zukommt oder nicht.

a) Der Landwirtschaftsbetrieb der Einsprecher umfasst das Grundstück KTN ... mit einer Fläche von rund 3.3 Hektaren. Darauf befinden sich ein Wohnhaus und ein Stallgebäude, der Rest ist Wiesland. Gemäss dem Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft bewirtschafteten die Einsprecher in den vorliegenden Bemessungsjahren 1993 und 1994 kein zusätzliches Pachtland. Laut Selbstdeklaration wies das landwirtschaftliche Betriebsergebnis für 1993 einen Verlust von Fr. 13 277.-- und für 1994 einen solchen von Fr. 7 433.-- aus. In der Jahresrechnung sind Abschreibungen auf dem Stallgebäude von Fr. 5 442.-- (1993) und von Fr. 4 081.-- (1994) enthalten.

b) Abschreibungen auf Vermögenswerten werden steuerlich nur anerkannt, wenn es sich bei diesen Vermögenswerten um Geschäftsvermögen handelt. Damit Geschäftsvermögen überhaupt vorliegen kann, wird eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorausgesetzt. Ob steuerlich eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, hängt nicht davon ab, dass ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) gegeben ist. Nach dieser Bestimmung gilt als landwirtschaftliches Gewerbe eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als

Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und die mindestens die halbe Arbeitskraft einer bäuerlichen Familie beansprucht. Selbstständige Erwerbstätigkeit ist dann anzunehmen, wenn eine auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit verfolgt wird (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, N 17 ff. zu § 1). Ein planmässiger und nachhaltiger Einsatz von Arbeit und Kapital mit der Absicht, einen Erwerb zu erzielen, kann auch dann vorliegen, wenn noch kein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGBB besteht. Die Massgrösse der halben Arbeitskraft einer bäuerlichen Familie ist vielmehr agrarpolitisch motiviert (Steuerung der Strukturentwicklung, Art. 1 BGBB).

c) Ab der Steuerperiode 1995/96 (Bemessungsjahre 1993/94) gilt für die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen kantonal wie bundessteuerlich anstelle der bisherigen Wertzerlegungs- neu die Präponderanzmethode. Danach gelten gemischt (sowohl geschäftlich wie privat) genutzte Vermögenswerte als Geschäftsvermögen, wenn ihre Nutzung ganz oder vorwiegend, d.h. zu mehr als 50 %, der selbstständigen Erwerbstätigkeit dient (§ 19 Abs. 1 lit. e letzter Satz StG; Art. 18 Abs. 2 letzter Satz DBG). Daraus folgt, dass für die Zuordnung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen in der Regel die aktuelle Funktion des Wirtschaftsgutes massgebend ist. Bei der Zuteilung von Objekten, die sowohl mit einem vom Steuerpflichtigen betriebenen Geschäft in Zusammenhang stehen als auch zur privaten Verwendung geeignet sein können, kann die Zuteilung Schwierigkeiten bereiten. Folge der Präponderanzmethode ist auch, dass Vermögenswerte auf Grund einer vermehrten oder abnehmenden privaten oder geschäftlichen Nutzung neu Privatvermögen oder Geschäftsvermögen darstellen können. Solche Änderungen in den Nutzungsverhältnissen sind steuerlich zu berücksichtigen, wenn sich die Änderung als dauerhaft (in der Regel zwei Jahre) erweist. Dabei ist grund-

sätzlich auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Wird eine gemischt genutzte Liegenschaft in Grenzfällen durch den Steuerpflichtigen weiterhin als Geschäftsvermögen bezeichnet, ist er darauf zu behaften (vgl. Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung vom 12. November 1992 betreffend Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG Ziff. 3.3). Die Nutzungsprüfung zwecks Liegenschaftszuordnung erfordert ein Abstellen auf die aktuellen Verhältnisse. Dabei kann auf eine rechtskräftige Grundstückschätzung abgestellt werden, sofern diese den massgebenden Verhältnissen entspricht und die landwirtschaftlichen Werte nach der jeweils aktuellen eidgenössischen Pachtzinsgesetzgebung festgelegt sind. Vorauszusetzen ist dabei, dass sich die vom Hofeigentümer bewohnte Wohnung im betrieblich erforderlichen Rahmen hält. Für Wohnraum, der den betriebswirtschaftlichen Normalbedarf übersteigt, sowie für betrieblich nicht notwendige Zusatzwohnungen hat nach Bundesgericht ein Zuschlag nach dem allgemeinen Marktwert zu erfolgen, wobei das Bundesgericht offen liess, wie dieser Zuschlag vorzunehmen ist (ASA 63, 155 ff.). Kann für die Liegenschaftszuordnung nicht auf eine Grundstückschätzung abgestellt werden, weil darin die aktuellen Verhältnisse nicht ausreichend erfasst sind, bedeutet dies nicht, dass die rechtskräftig verfügten Schätzungswerte (Steuerwert und Eigenmietwert) für die Steuerveranlagung nicht weiterhin Gültigkeit haben. Das verfügte Naturaleinkommen aus Eigennutzung und der verfügte Steuerwert bleiben grundsätzlich bis zur nächsten generellen oder individuellen Liegenschaftenschätzung für die Einkommens- und Vermögensveranlagung massgebend (§§ 19 Abs. 1 lit. g und 28 i.V.m. § 68 Abs. 3 StG; Art. 9 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer, SR 642.112).

d) Die Eidgenössische Steuerverwaltung erliess über die Zuordnung von Geschäfts- und Privatvermögen bei Landwirtschaftsbetrieben das Kreisschreiben Nr. 3 vom 25. November 1992. Die darin für die Zuordnung genannten zwei Vergleichsmethoden erweisen sich nach Bundesgericht als sachgerecht (BGE vom 17. August 1999, Pra 1999 Nr. 185). Nach der einen Methode (a) wird der geschäftliche Ertragsanteil (bezahlter oder berechneter landwirtschaftlicher Pachtzins) am gesamten Liegenschaftsertrag (Pachtzins, Mietwert, Mieterträge) und nach der anderen Methode (b) der Anteil des Betriebseinkommens (Nettorohertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag plus Betriebseinkommen) ermittelt. Erreicht der geschäftliche Ertragsanteil mehr als 50 % am gesamten Liegenschaftsertrag bzw. das Betriebseinkommen mehr als 50 % des Gesamtertrages, ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzurechnen, andernfalls stellt die Liegenschaft Privatvermögen dar.

e) Zur Ermittlung des geschäftlichen Ertragsanteils am gesamten Liegenschaftsertrag sind gemäss Berechnungsmethode (a) die entsprechenden Pacht- und Mietzinse zu berechnen. Gemäss kantonaler Schätzungsverfügung vom 28. Oktober 1988 enthält das Wohnhaus 6.0 RE und darüber hinaus ein vermietbares Zimmer. Der Mietertrag für dieses Zimmer beträgt gemäss Schätzungsverfügung Fr. 2 928.--, wogegen der Eigenmietwert für die 6.0 RE auf Fr. 3 570.-- festgelegt wurde, was einen Liegenschaftsertrag von Fr. 6 498.-- ergibt. Der dem landwirtschaftlichen Normalbedarf entsprechende Wohnraum ergibt sich auf Grund der für den Betrieb ermittelten Standardarbeitstage (SAT). Gemäss geltender Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes vom 25. Oktober 1995, Ziff. 4.3 und 4.4 (S. 42 ff.) werden die Standardarbeitstage und der landwirtschaftliche Normalbedarf an Wohnraum wie folgt berechnet:

Ermittlung Standardarbeitstage (SAT)

1. Landwirtschaftliche Nutzfläche ohne Spezialkulturen						
Naturwiesen						
- 4 und mehr Nutzungen/Jahr	3.3	ha	x	10.5	=	34.7
2. Tierhaltung						
Milchkühe, Zuchtstiere	3	1 Platz	x	14	=	42.0
Aufzucht- und Mastrinder, Kälber						
- erste 30 Plätze	8	1 Platz	x	4.5	=	36.0
Schafe, Ziegen	5	1 Platz	x	2	=	10.0
Legehennen	4	100 Plätze	x	8	=	0.3
3. Hochstammbäume						
Hochstamm-Obstbäume	27	10 Bäume	x	7	=	18.9
Standardarbeitstage total						**141.9**

Landwirtschaftlicher Normalbedarf an Wohnraum

Grundbedarf fix	=	2.5 RE (Raumeinheiten)
bis 300 SAT (2.5 RE je 100 SAT)	=	3.5 RE
Normalbedarf total		**6.0 RE**

Der landwirtschaftliche Normalbedarf an Wohnraum beträgt 6.0 RE. Das zusätzliche vermietbare Zimmer ist somit als den Normalbedarf übersteigender Wohnraum zu betrachten.

Der Pachtzins setzt sich gemäss Art. 2 der Verordnung über die Bemessung des landwirtschaftlichen Pachtzinses vom 11. Februar 1987 (Pachtzinsverordnung, SR 221.213.241) aus der Verzinsung des Ertragswertes und der Abgeltung der Verpächterlasten zusammen. Die Verzinsung beträgt 4 % des Ertragswertes des Gewerbes (Art. 3 Pachtzinsverordnung) und die Verpächterlasten betragen 68 % der Gebäudemietwerte zuzüglich der Abschreibung auf Dauerkulturen, sofern die Erneuerung der Kulturanlagen dem Verpächter obliegt (Art. 4 Pachtzinsverordnung). Der Mietzins für zusätzlichen Wohnraum errechnet

sich aus dem effektiv erzielbaren Mietzins ohne Nebenkosten (Art. 5 Pachtzinsverordnung).

Vorliegend ergibt dies folgende Berechnung des Pacht- und Mietzinses:

Pachtzinse Wohnraum

Normalbedarf an Wohnraum:		
6.0 RE x 123 Punkte x Fr. 6.40 Mietw. pro Punkt = Fr. 4 723.-- x 68 %	=	Fr. 3 212.--
Fr. 4 723.-- mit 6.6 % Kap.-Satz = Fr. 71 564.-- (EW); 4 % vom EW	=	Fr. 2 863.--
		Fr. 6 074.--
Wohnraum über Normalbedarf:		
(Red.: Mietzins gem. Schätzungsverfügung 1988 + Marktzuschlag)		**Fr. 4 702.--**

Pachtzins Landgut

Mietwerte: (gemäss Bewertungsprotokoll für landwirtschaftliche Grundstücke vom 30.12.1985)

Remise	Fr. 360.--		
Stall	Fr. 1 334.--		
Mietwerte total	Fr. 1 694.--	; 68 % davon	= **Fr. 1 152.--**

Ertragswert Landgut:			
Ertragswert Stall	Fr. 25 300.--		
Ertragswert Wiese	Fr. 11 600.--		
Ertragswert Landgut	Fr. 36 900.--	; 4 % vom EW	= **Fr. 1 476.--**

Gemäss Berechnungen ergibt sich ein landwirtschaftlicher Pachtzins von Fr. 2 628.-- (Fr. 1 152.-- + Fr. 1 476.--) und ein Pachtzinsanteil für den privat genutzten Liegenschaftsteil (Wohnraum) von Fr. 10 776.--. Der geschäftliche Ertragsanteil beträgt somit 19.60 % am gesamten Liegenschaftsertrag von Fr. 13 404.--, sodass gemäss Berechnungsmethode (a) die ganze Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuweisen ist. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass der Pachtzinsanteil für den dem landwirtschaftlichen Normalbedarf entsprechenden Wohnraum nicht dem geschäftlich genutzten Teil zuzuordnen ist. Der landwirtschaftliche Normalbedarf an Wohnraum stellt keine eigentliche Grenze dessen dar, was eine gewisse Betriebsstruktur an Wohnraum benötigt, sondern sie besagt, wie viel des tatsächlich vorhandenen Wohnraumes bei den bodenrechtlich geregelten Vorgängen (Erbgang, Zuweisung zum Ertragswert, Belastungs-

grenze, usw.) das Privileg der Ertragswertschätzung voll in Anspruch nehmen darf. Die von den Einsprechern bewohnte Wohnung bildet baulich zwar Teil des von ihnen bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebes. Die Betriebsleiterwohnung auf dem Grundstück ist allerdings angesichts der Betriebsgrösse und der Betriebsstruktur (142 SAT) keine Voraussetzung zur Betriebsbewirtschaftung. Von einer notwendigen Bindung der Betriebsleiterwohnung an den einsprecherischen Landwirtschaftsbetrieb kann deshalb nicht ausgegangen werden. Damit kann offen bleiben, ob bei Haupterwerbsbetrieben anders zu entscheiden ist.

Für die Berechnungsmethode (a) wurde vorliegend auf die aktuellste Schätzungsanleitung abgestellt, welche per 1. Februar 1996 in Kraft trat. Weil der privat genutzte Teil derart deutlich überwiegt, ändert auch eine Berechnung nach der alten und bis 31. Januar 1996 gültigen Schätzungsanleitung nichts am Ergebnis. Im Weiteren wird in der Praxis vor allem auf die Berechnung nach der Methode (b) abgestellt (vgl. Erw. 3. f nachfolgend).

f) Nach der Berechnungsmethode (b) ist der Nettorohertrag aus dem Betrieb dem Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag zuzüglich Betriebseinkommen) gegenüber zu stellen. Der Nettorohertrag entspricht dabei dem Wert der gesamten Bareinnahmen und Naturalleistungen des Betriebes an den Haushalt sowie des Vieh- und Holzzuwachses vermindert um den sachlichen Betriebsaufwand. Dabei bildet der Eigenmietwert der Betriebsleiterwohnung nicht Bestandteil der geschäftlichen Erträge, sondern er wird als separater Teil des Einkommens betrachtet (in Anlehnung an die kaufmännische Erfolgsrechnung: geschäftlicher Erfolg + Liegenschaftsrechnung = Unternehmenserfolg). Unter den sachlichen Betriebsaufwand fallen die Jahresausgaben für den Zukauf von Saatgut, Futter- und Düngemittel, die

Ausgaben für den Tierarzt, für Schaden-, Haftpflicht- und Unfallversicherungen, für Treibstoff-, Strom- und Wasserverbrauch, für den Unterhalt von Gebäuden und Geräten sowie die jährlichen Abschreibungen auf Gebäuden, Vieh und Betriebsinventar. Nicht unter den sachlichen Betriebsaufwand sind die Kosten für Löhne, Schuld- und Pachtzinsen zu zählen. Weil das Betriebseinkommen unter Berücksichtigung des Liegenschaftenaufwands ermittelt wird, ist zum Zwecke der Vergleichbarkeit auf den Liegenschaftserträgen vorab noch ein pauschaler Unterhaltskostenabzug von 20 % vorzunehmen.

Für die Zuweisung von Vermögenswerten ins Geschäfts- oder Privatvermögen wird von den beiden Methoden die Berechnungsmethode (b) den tatsächlichen Verhältnissen gerechter. Es wird dabei das im konkreten Fall jeweils vorliegende Betriebseinkommen mit dem tatsächlich erzielten Liegenschaftsertrag verglichen, wogegen der Vergleich nach Methode (a) vermehrt nach der Erzielbarkeit eines Betriebseinkommens erfolgt. Für die Prüfung des Geschäftsvermögenscharakters ist daher grundsätzlich von der Berechnungsmethode (b) auszugehen.

Bei einem massgebenden Betriebseinkommen (Nettorohertrag) von minus Fr. ... (Verlust) und einem Gesamtertrag von rund Fr. ... (Betriebseinkommen + Liegenschaftsertrag von Fr. ... [Fr. ... ./. 20 %]) beträgt das Betriebseinkommen null Prozent am Gesamtertrag. Damit ist auch nach der Berechnungsmethode (b) die Liegenschaft insgesamt dem Privatvermögen zuzuordnen.

g) Auf der Liegenschaft KTN ... sind somit keine Abschreibungen zulässig. Die Einsprache erweist sich in dieser Hinsicht als unbegründet.

...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 11. Juli 2000 i.S. C. (StKE 52/98)

Präponderanzmethode: Landwirtschaftsbetrieb; massgebende Berechnungsmethode, Berechnung des Liegenschaftenertrages, landwirtschaftlicher Normalbedarf und zusätzlicher Wohnraum (§ 19 Abs. 1 lit. e StG; Art. 18 Abs. 2 DBG)

Für die Zuordnung der Vermögenswerte ins Geschäfts- oder ins Privatvermögen hat sich bei Landwirtschaftsbetrieben in Grenzbereichen von den im Kreisschreiben Nr. 3 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. November 1992 erwähnten Berechnungsmethoden die Methode (b) durchgesetzt. Danach wird der Anteil des Betriebseinkommens (Nettoroh-ertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag und Betriebseinkommen) festgelegt. Der Ertragswert für Wohnraum, der über den landwirtschaftlichen Normalbedarf hinausgeht und nicht an Dritte vermietet ist, wird grundsätzlich nach der eidgenössischen Schätzungsanleitung ermittelt. Berechnungsgrundlage für den Mietwert pro Punkt bilden dabei 80 % des Mietwertes des örtlichen Mietpreises gemäss Weisung für die steueramtliche Liegenschaftsschätzung. Um dauernde Wechsel in der Liegenschaftszuordnung vom Geschäfts- ins Privatvermögen und umgekehrt zu verhindern, rechtfertigt sich eine periodenübergreifende Betrachtung.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtigen wurden mit Veranlagungsverfügung 1997/98 vom 21. Oktober 1998 (Versanddatum) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (Kanton) bzw. Fr. ... (Bund) veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf Fr. ... festgesetzt. In Abweichung von den Selbstangaben wurden u.a. Abschreibungen in der Höhe von Fr. ... (1995) und Fr. ... (1996) nicht gewährt, da die Liegenschaft dem Privatvermögen zugeordnet wurde.

Mit Schreiben vom 5. November 1998 (Poststempel 9. November 1998) erhoben die Pflichtigen gegen genannte Veranlagungsverfügung Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, das gesamte Landgut sei im Geschäftsvermögen zu belassen und es seien auch die entsprechenden Abschreibungen zu gewähren. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Gebäude ausschliesslich landwirtschaftlich genutzt würden. Das Wohnhaus sei auf dem Hof integriert und beinhalte eine Betriebsleiterwohnung und eine Wohnung für die Eltern, es werde keine Wohnung vermietet. Der Betrieb weise 215 Standardarbeitstage (SAT) auf. Da die Grenze für Berg- und Hügelzone bei 168 SAT liege, handle es sich nicht um einen Grenzfall. Der Betrieb werde sicher noch längere Zeit von der Familie landwirtschaftlich genutzt und, falls die Möglichkeit bestehe, noch vergrössert. In den letzten Jahren sei der Stall renoviert, umgebaut und dem Tierschutz angepasst worden, sodass das Einkommen in der Vergangenheit relativ tief gewesen sei, da diese Ausgaben als Betriebsaufwand verbucht worden seien.

Vernehmlassend beantragt die Veranlagungsbehörde die Abweisung der Einsprache mit der Begründung, dass die genannte Liegenschaft gemäss Präponderanzmethode dem Privatvermögen zuzuordnen sei, womit die vorgenommenen Abschreibungen in den massgebenden Jahren aufzurechnen seien.

Die Einsprache wird von der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer gutgeheissen.

Aus den Erwägungen

...

2. Vorliegend ist umstritten, ob der Landwirtschaftsbetrieb der Einsprecher (GB-Nummern ...) dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuweisen ist und dementsprechend Abschreibungen zuzulassen oder zu streichen sind. Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen ist für die Abschreibung von grundlegender Bedeutung. Im Gegensatz zum Geschäftsvermögen können auf dem Privatvermögen keine Abschreibungen vorgenommen werden (Art. 27 und 28 DBG; § 22 Abs. 1 lit. b StG). Bei Immobilien hat die Unterscheidung zusätzliche Auswirkungen. Für privat genutzte Liegenschaften kann wahlweise die Unterhaltspauschale, für solche des Geschäftsvermögens dagegen können nur die tatsächlichen Unterhaltskosten geltend gemacht werden (Art. 32 Abs. 4 DBG; § 22 Abs. 1 lit. e StG i.V.m. § 32 VVStG).

3. Unbestrittenermassen handelt es sich bei der Liegenschaft der Einsprecher um einen gemischt genutzten Vermögenswert, bei welchem definitionsgemäss ein Teil als geschäftlich, der andere Teil als privat genutzt zu betrachten ist. Für die Zuordnung von gemischt genutzten Vermögenswerten zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist seit dem 1. Januar 1995 nicht mehr auf die bis anhin massgebende Wertzerlegungstheorie, sondern neu auf die Präponderanzmethode abzustellen.

a) Gemäss Präponderanzmethode werden gemischt genutzte Liegenschaften in ihrer Gesamtheit dem Geschäfts- oder Privatvermögen zugeordnet. Das Kreisschreiben Nr. 3 vom 25. November 1992 sieht für land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften in Ziff. 3.2 zwei Vergleichsmethoden vor, durch welche die Zuordnung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen im Hinblick auf die Präponderanzmethode bestimmt wird: Mit der Berechnungsmethode (a) wird der geschäftliche Ertragsanteil (bezahlter oder berechneter landwirtschaftlicher Pachtzins) am gesamten Liegenschaftsertrag (Pachtzins, Mietwert, Mieterträge) ermittelt; erreicht dieser prozentuale Anteil nicht 50 %, ist die Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuweisen. Anhand der Berechnungsmethode (b) wird der Anteil des Betriebseinkommens (Nettorohertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag und Betriebseinkommen) festgelegt; stellt das Betriebseinkommen mehr als die Hälfte des Gesamtertrages dar, ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzurechnen; ist der Liegenschaftsertrag aber höher als das Betriebseinkommen, gilt die Liegenschaft als Privatvermögen.

b) Die Hauptabteilung direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Bern, hat mit Schreiben vom 6. April 2000 darauf hingewiesen, dass betreffend Berechnungsmethode für die Zuordnung der Vermögenswerte ins Geschäfts- oder Privatvermögen (Kreisschreiben Nr. 3

vom 25. November 1992, Ziff. 3.2) sich in der Praxis bei Betrieben in Grenzbereichen die Methode (b) durchgesetzt hat. Zur Begründung wird angeführt, dass sich das Ergebnis der Methode (b) den wirtschaftlichen Gegebenheiten besser anpasst. Aus diesem Grund wird vorliegend darauf verzichtet, die Berechnungsmethode (a) anzuwenden. Es wird auf die Methode (b) abgestellt.

4. Der Landwirtschaftsbetrieb der Einsprecher umfasst die Grundstücke GB-Nrn. ... mit Wohnhaus, Stall, Schweinestall, Remise, Garage, Land und Wald. Das Wohnhaus ist in zwei Wohnungen eingeteilt, wovon die eine von den Einsprechern benutzt wird und die andere mit Wohnrecht an die Eltern des Einsprechers abgetreten wurde. Für den Anteil des Betriebseinkommens am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag und Betriebseinkommen) ist auf das massgebliche Betriebseinkommen abzustellen, welches sich wie folgt zusammensetzt:

massgebliches Betriebseinkommen =	landwirtschaftliches Einkommen		
	abzüglich	(falls darin enthalten)	
		Eigenmietwert	
		Mieterträge	
		Pachterträge	
	zuzüglich	Angestelltenkosten	
		Schuldzinsen	
		Pachtzinsen	
Betriebseinkommen	-	Fr. 18 033.--	Fr. 10 750.--
./.Mietwert	-	Fr. 4 120.--	- Fr. 4 120.--
+ Schuldzinsen	+	Fr. 11 082.--	+ Fr. 5 104.--
Total Betriebseinkommen	-	Fr. 11 071.--	Fr. 11 734.--
Betriebseinkommen im Durchschnitt		+ Fr. 331.50	

Zur Ermittlung des Liegenschaftsertrags sind die entsprechenden Pacht- und Mietzinse zu berechnen. Dabei wird zwischen betriebsnot-

wendigem und nichtbetriebsnotwendigem Wohnraum unterschieden (vgl. Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes vom 25. Oktober 1995, Ziff. 4 S. 39 ff. [Schätzungsanleitung]). Der betriebsnotwendige Wohnraum ergibt sich auf Grund der für den Betrieb ermittelten Standardarbeitstage (SAT). Gemäss Schätzungsanleitung Ziff. 4.3 und 4.4 (S. 42 ff.) werden die Standardarbeitstage und der betriebsnotwendige Wohnraum wie folgt berechnet:

Ermittlung Standardarbeitstage (SAT)

1. LN ohne Spezialkulturen					
Naturwiesen					
- 2 bis 3 Nutzungen/Jahr	6.87 ha		x	9	61.8
2. Tierhaltung					
Milchkühe, Zuchttiere	6	1 Platz	x	14	84.0
Aufzucht- und Mastrinder, Kälber					
- erste 30 Plätze	4	1 Platz	x	4.5	18.0
Schafe, Ziegen	1	1 Platz	x	2	2.0
Mutterschweine					
(inkl. Ferkel) und Eber	2	1 Platz	x	4	8.0
Legehennen	15	100 Plätze	x	8	1.2
3. Wald und Hochstammbäume					
Wald	2	1 ha	x	4	8.0
Hochstamm-Obstbäume	46	10 Bäume	x	7	32.2
Standardarbeitstage total					**215.2**

Landwirtschaftlicher Normalbedarf an Wohnraum

Grundbedarf fix	2.5 RE
bis 300 SAT (2.5 RE je 100 SAT)	5.4 RE
Normalbedarf total	**7.9 RE**

Der betriebsnotwendige Wohnraum beträgt 7.9 RE (Raumeinheiten). Gemäss kantonaler Schätzungsverfügung vom 28. Oktober 1988 enthält

das Wohnhaus 13.2 RE. Der nicht betriebsnotwendige Wohnraum umfasst somit die restlichen 5.3 RE.

Der Pachtzins setzt sich gemäss Art. 3 der Verordnung über die Bemessung des landwirtschaftlichen Pachtzinses vom 11. Februar 1987 (Pachtzinsverordnung) aus 68 % des Mietwertes des Gebäudes und 4 % des Ertragswertes des Gewerbes zusammen. Der Mietzins für zusätzlichen Wohnraum errechnet sich aus dem effektiv erzielbaren Mietzins ohne Nebenkosten (Art. 5 Pachtzinsverordnung). Betriebliche Zweitwohnungen, die nicht vermietet sind, werden ebenfalls nach der Schätzungsanleitung bewertet, wobei Berechnungsgrundlage für den Mietwert pro Punkt 80 % des Mietwertes des örtlichen Mietpreises gemäss Weisung über die Festsetzung des örtlichen Mietpreisniveaus für die steueramtlichen Schätzungen von Grundstücken vom 26. Januar 1993 darstellt. Mit dem pauschalen Abzug von 20 % wird der fehlende Abzug für Immissionen und für das Gebäudealter berücksichtigt (Schreiben des Finanzdepartementes vom 18. Mai 2000). Vom Liegenschaftsertrag Wohnraum wird zusätzlich für den Unterhalt eine Pauschale von 20 % abgezogen. (...)

(Redaktion: Auf die Wiedergabe der Berechnung wird verzichtet. Die Berechnungen ergeben einen Anteil Betriebseinkommen am Gesamtertrag von 1.7 %)

Indem die Liegenschaft mit 1.7 % eindeutig unter der 50 % Marke des Betriebseinkommens liegt, ist sie gemäss Berechnungsmethode (b) dem Privatvermögen zuzuschreiben.

5. Die Einsprecher weisen darauf hin, dass der Stall renoviert, umgebaut und dem Tierschutz angepasst worden sei. Das Einkommen sei deshalb in der Vergangenheit relativ tief gewesen, da diese Ausgaben als Betriebsaufwand verbucht worden seien. Der Betrieb werde jedoch noch längere Zeit von der Familie landwirtschaftlich genutzt und wenn möglich sogar vergrössert.

Das Periodizitätsprinzip besagt, dass in einem bestimmten Geschäftsjahr nur diejenigen Werte berücksichtigt werden dürfen, die für dieses Geschäftsjahr auch erzielt wurden. Vorliegend rechtfertigt es sich aber, bei der Zuweisung der Liegenschaften zum Geschäfts- oder Privatvermögen eine periodenübergreifende Betrachtung vorzunehmen. In den Jahren 1995/96 entstand auf Grund der getätigten baulichen Massnahmen ein ausserordentlich hoher Unterhaltsaufwand, sodass ein geringerer Anteil Betriebseinkommen vom Gesamtertrag erwirtschaftet wurde. Der in Zukunft zu erwartende Anteil des Betriebseinkommens, der sich in der Steuerperiode 1999/2000 schon auf rund 57 % beläuft, erlaubt es aber, die Liegenschaften auch für die Periode 1997/98 dem Geschäftsvermögen zuzuweisen.

Für die Zuweisung der Liegenschaften zum Geschäftsvermögen spricht auch die Rechtsbeständigkeit. Es kann nicht Sinn und Zweck der Präponderanzmethode sein, bei gemischt genutzten Vermögenswerten die Zuordnung der Liegenschaften jede Steuerperiode auf Grund der erwirtschafteten Zahlen für sich allein zu betrachten. Dies könnte zu einem dauernden Wechsel in der Liegenschaftenzuordnung vom Geschäfts- ins Privatvermögen und umgekehrt führen. Indem bereits in der Steuerperiode 1995/96 die landwirtschaftlichen Liegenschaften Geschäftsvermögen darstellten und auch für die Steuerperiode 1999/2000 dem Geschäftsver-

mögen zuzuweisen sind, rechtfertigt es sich, die Liegenschaften der Einsprecher ebenfalls für die Steuerperiode 1997/98 dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. Juli 2000 i.S. Ehegatten V. (StKE 239/97)

Berufsauslagen: Pauschalen für Versicherungsagenten (§§ 22, 22 a Abs. 2 und 3, 22 b Abs. 3 und 4 StG; Art. 26 DBG; Weisung des Regierungsrates zur Veranlagung von Versicherungsagenten vom 14.12.1989)

Wenn ein Versicherungsagent die Pauschale übersteigende, höhere effektive Kosten vom Einkommen abziehen will, muss er die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Kosten substantiiert nachweisen. Gewinnungskosten sind nur jene Aufwendungen, welche eindeutig durch die Einkommenserzielung bedingt und ziffernmässig feststellbar sind. Alle anderen Auslagen sind Lebenshaltungskosten. Im Zweifel gehören zu den Lebenshaltungskosten auch solche Kosten, die in einem gewissen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen, jedoch ziffernmässig nicht eindeutig von den Lebenshaltungskosten abgegrenzt werden können. Kosten für Autos, Verpflegung, Getränke, Übernachtungen und Geschenke gelten in der Regel als Lebenshaltungskosten, ausser sie seien eindeutig geschäftsmässig begründet.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Herr V. ist Versicherungsvertreter. In der Veranlagungsverfügung 1995/96 wurden ihm anstelle der geltend gemachten effektiven Berufsauslagen lediglich die pauschalen Berufsauslagen gemäss Weisung des Regierungsrats über die Veranlagung von Versicherungsagenten vom 14.2.1989 (publiziert im Schwyzer Steuerbuch, Ziff. 90) gewährt. Die Steuerpflichtigen V. liessen gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache erheben mit dem Antrag, es seien die effektiven Kosten zum Abzug zuzulassen. Die Einspracheinstanzen wiesen das Begehren ab und liessen lediglich den Pauschalabzug zu.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Sowohl nach kantonalem als auch nach Bundessteuerrecht werden vom rohen Einkommen der unselbstständigerwerbenden Steuerpflichtigen die zur Erzielung des Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten (Berufsauslagen) abgezogen (vgl. § 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 26 DBG). Zu den Gewinnungskosten zählen zum einen als mittelbare Berufsauslagen die notwendigen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (vgl. § 22 a Abs. 1 lit. a StG; Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG) und die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung und Unterkunft ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (vgl. § 22 a Abs. 1 lit. b StG; Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG). Zum andern gehören dazu unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber nicht abgegolten werden (§ 22 b Abs. 1 StG; Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG) und solche, die vom Arbeitgeber mit Pauschalen abgegolten werden (vgl. § 22 b Abs. 2 StG), wie u.a. schwer

nachweisbare Kleinauslagen wie Park- und Telefongebühren. Die Ermittlung der effektiven Berufsauslagen führt in der Regel zwangsläufig zu langwierigen Untersuchungen. Deshalb gewähren das kantonale Steuergesetz (StG) und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) allen Unselbstständigerwerbenden allgemeine Berufsauslagenpauschalen, welche im Bund vom Eidg. Finanzdepartement festgelegt werden (vgl. § 22 a Abs. 2, § 22 b Abs. 1 bis 3 StG; Art. 26 Abs. 2 DBG). Anstelle dieser Pauschalen steht den Steuerpflichtigen der Nachweis höherer effektiver Berufsauslagen zu (vgl. § 22 a Abs. 3 und § 22 b Abs. 4 StG; Art. 26 Abs. 2 DBG). An die Erbringung des geforderten Nachweises legen sowohl die Veranlagungsbehörde als auch die Einspracheinstanzen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts einen strengen Massstab an.

b) Der Regierungsrat ist zudem gestützt auf § 22 b Abs. 3 und § 58 Abs. 1 StG ermächtigt, für besondere Berufsgruppen in Abweichung von § 22 b Abs. 1 und 2 StG andere Pauschalansätze festzusetzen. Davon machte er Gebrauch. In seiner Weisung zur Veranlagung von Versicherungsagenten vom 14.2.1989 hat er für Versicherungsagenten abweichend von den üblichen Maximalabzügen für Berufskosten Unselbstständigerwerbender erheblich höhere maximale Pauschalabzüge zugelassen. Danach sind für Versicherungsagenten 20 % bis zu einem bereinigten Bruttolohn von Fr. 80 000.-- und 15 % für den auf Fr. 80 000.-- bis Fr. 100 000.-- des bereinigten Bruttolohnes entfallenden Teil als pauschale Berufsauslagen zu gewähren. Für den Fr. 100 000.-- übersteigenden Teil des Bruttolohnes beträgt der Abzug 10 %. Die Pauschale beträgt maximal Fr. 30 000.--. Der bereinigte Bruttolohn entspricht dem Bruttolohn gemäss Lohnausweis, gekürzt um die darin enthaltenen Kinderzulagen und Erwerbsausfallentschädigungen

(AHV/IV/ALV/EO), Dienstaltersgeschenke sowie allfällige weitere ausserordentliche Zuwendungen und erhöht um die Spesenersatzbeträge (vgl. Ziff. 2 der Weisung). Den Pflichtigen steht jedoch offen, anstelle der Pauschalen gemäss § 22 a Abs. 1 und 2 und § 22 b Abs. 1 bis 3 StG die notwendigen tatsächlichen Berufsauslagen geltend zu machen, sofern sie hiefür den Nachweis erbringen (vgl. § 22 a Abs. 3 und § 22 b Abs. 4 StG).

3. a) Wenn ein Versicherungsagent die Pauschale übersteigende, höhere effektive Kosten vom Einkommen abziehen will, muss er die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Kosten substantiiert nachweisen. Bezüglich der Fahrkosten kann vom Steuerpflichtigen erwartet werden, dass er ein Fahrtenbuch führt. Die Geschäftsbezogenheit der Fahrkosten kann z.B. anhand von Rapportblättern, welche die aufgesuchten Kunden angeben, überprüft werden (vgl. VGE 354/88 vom 15.12.1988 i.S. W., E. 2 b). Zur Abgrenzung von Geschäfts- und Privataufwand, welcher insbesondere in Bezug auf Verpflegungs- und Geschenkkosten schwierig ist, müssten auf den Belegen zumindest Besprechungshinweise und Hinweise auf den Geschäftsanlass angebracht werden (vgl. VGE 311/88 vom 11.7.1988 i.S. X., in: StPS 1/1989, E. 5). Wenn keine vollständigen Aufzeichnungen vorliegen, insbesondere über an Samstagen und Sonntagen getätigte Spesenaufwendungen, kann davon ausgegangen werden, dass es sich um Lebenshaltungskosten handelt (vgl. VGE 329/87 vom 17.9.1987 i.S. K., E. 4 c).

Die Abgrenzung zwischen Gewinnungskosten und Lebenshaltungskosten kann in einzelnen Fällen Schwierigkeiten bereiten. Gewinnungskosten sind nur jene Aufwendungen, welche eindeutig durch die Einkommenserzielung bedingt und ziffernmässig feststellbar sind. Alle anderen Auslagen sind Lebenshaltungskosten. Im Zweifel gehören dazu auch solche Kosten,

die einen gewissen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen, jedoch ziffernmässig nicht eindeutig von den Lebenshaltungskosten abgegrenzt werden können (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern 1997, S. 343). Kosten für Autos, Verpflegung, Getränke, Übernachtungen und Geschenke gelten in der Regel als Lebenshaltungskosten, ausser sie seien eindeutig geschäftsmässig begründet.

b) Die Pflichtigen führten in den Fragebögen „Effektive Fahrkosten" unter den 1993 und 1994 angeschafften Fahrzeugen einen ..., ..., einen ... und einen ... auf. 1991 und 1992 wurde ein ..., ein ..., ein ... und ein ... jeweils geleast, gekauft, verkauft oder eingetauscht. Es wurden laufend Autos angeschafft und veräussert. Die Autos wurden in der Regel den Anschaffungskosten belastet und abgeschrieben. Für die Vermögenssteuer wurde in Code 840 der Steuererklärung 1995/96 ein ..., ein ... und ein ... deklariert. Die Pflichtigen besassen somit zeitweise drei Autos gleichzeitig. Es können jedoch lediglich die Kosten für ein Auto zum Abzug gebracht werden. Bei den übrigen Autos ist davon auszugehen, dass sie zu Privatzwecken gehalten wurden und nicht geschäftsmässig begründet waren. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Ein Arbeitsrapport, aus welchem die Kundenbesuche ersichtlich sind, oder sonstige Aufzeichnungen liegen nicht vor. Die geschäftliche Begründetheit der Fahrkosten ist nicht nachgewiesen, bzw. es ist anhand der vorliegenden Unterlagen unmöglich, Geschäftsaufwand von Privataufwand zu unterscheiden. Die geltend gemachten Fahrzeugkosten sind zu hoch, da sie Abschreibungen und übrige Fahrzeugaufwendungen für privat genutzte Autos enthielten.

In Bezug auf die geltend gemachten Spesen fällt auf, dass viele Belege Samstage und Sonntage betreffen. Die Belege stammen von Gastwirtschaften und Hotels aus den unterschiedlichsten Regionen der

Schweiz und des benachbarten Auslands, obwohl davon auszugehen ist, dass der Pflichtige als Versicherungsvertreter nur für ein bestimmtes Gebiet zuständig ist. So finden sich in den Unterlagen Belege von Gaststätten und Hotels aus dem Tessin, Zürich, Ausserschwyz und Vorarlberg. Es gibt auf den Belegen keine Hinweise auf die Geschäftsanlässe und es liegen auch keine Arbeitsrapporte vor, welche Kundenbesuche dokumentieren und die geschäftsmässige Begründetheit nachweisen würden. Auch auf den Belegen für Blumen ist kein Hinweis auf den Geschäftsanlass ersichtlich.

Da vorliegend private Lebenshaltungskosten und geschäftlich begründeter Aufwand nicht klar abgegrenzt sind, muss davon ausgegangen werden, dass es sich bei einem grossen Teil der geltend gemachten Kosten um Lebenshaltungskosten der Pflichtigen handelt. Die eingereichten Aufstellungen und Belege genügen keinesfalls den Anforderungen, um die effektiven Gewinnungskosten anstelle der bereits grosszügig bemessenen Pauschale zu gewähren. Zudem wurden dem Pflichtigen Spesen in Höhe von Fr. 15 996.-- (1993) bzw. Fr. 13 781.-- (1994) durch den Arbeitgeber ausgerichtet. Damit wurde ein Teil der Kosten des Steuerpflichtigen durch den Arbeitgeber abgegolten.

4. Zusammenfassend kann lediglich die Pauschale zum Abzug gebracht werden. Diese Pauschale berechnet sich wie folgt:

1993			1994	
Fr.	86 241.--	Bruttolohn	Fr.	59 453.--
			Fr.	7 500.--
			Fr.	66 953.--
		./. Dienstaltersgeschenk	Fr.	1 000.--
			Fr.	65 953.--
Fr.	15 996.--	plus Spesen	Fr.	13 781.--
Fr.	102 237.--		Fr.	79 734.--
Fr.	16 000.--	20 % bis Fr. 80 000.--	Fr.	15 946.--

Fr.	3 000.--	15 % bis Fr. 100 000.--	Fr.	-.--
Fr.	223.--	10 % über Fr. 100 000.--	Fr.	-.--
Fr.	19 223.--		Fr.	15 946.--

5. (Kosten)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. Mai 2000
i.S. S. (VGE 605/00)

Liegenschaftsunterhaltskosten: kein Pauschalabzug bei Liegenschaften des Privatvermögens, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden (§ 22 Abs. 1 lit. e StG; § 32 VVStG; Art. 32 Abs. 2 und 4 DBG; Art. 2 ff. Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24.8.1992)

Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Ein Pauschalabzug kommt nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden. Die Nutzung eines ehemaligen Gastgewerbes/Hotelbetriebes als Asylantenunterkunft stellt eine solche Nutzung dar. Daran ändert der Umstand nichts, dass die geschäftliche Nutzung in Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe erfolgt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Verfügung vom 5. Mai 1999 wurde S. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (kantonal) bzw. von Fr. ... (direkte Bundessteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... veranlagt. Die Veranlagungsverfügung war mit dem Vermerk „Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen wegen Nichtbeibringung der eingeforderten Unterlagen“ versehen. Die

Ermessensveranlagung bezog sich indessen ausschliesslich auf die Unterhaltskosten für die Liegenschaft GB ... Der Steuerpflichtige verlangte für diese Liegenschaft den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskostenpauschale im Umfang von Fr. ... bzw. Fr. ... pro Jahr. Der Veranlagungsbeamte gewährte lediglich die effektiven Unterhaltskosten, wobei er diese, da der Steuerpflichtige sie trotz entsprechender Aufforderung nicht ausgewiesen hatte, ermessensweise auf Fr. ... pro Jahr festsetzte.

Dagegen liess S. Einsprache erheben mit dem Antrag, der Liegenschaftsunterhalt sei gemäss Wegleitung als Pauschalunterhalt mit 20 % in Abzug zu bringen.

Mit Einspracheentscheid vom 10. Januar 2000 wies die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache ab.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob S. mit Eingabe vom 7. Februar 2000 fristgerecht Beschwerde mit dem sinngemässen Antrag, der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer sei aufzuheben und die Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuordnen und der Abzug der Unterhaltskosten sei entweder pauschal mit 20 % oder auf Grund der effektiven Kosten zu gewähren. Der Ertrag der Liegenschaft sei als privater Vermögensertrag anzuerkennen. Dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde vollumfänglich ab.

Erwägungen

1. Gemäss Mietvertrag vom ..., abgeschlossen zwischen dem Kanton Schwyz und der damaligen Eigentümerin dieser Liegenschaft, wurde die gesamte Liegenschaft (...) dem Kanton Schwyz vermietet. ... Es wurde eine feste und unkündbare Mietdauer von 10 Jahren abgeschlossen. Dieser Mietvertrag löste frühere Mietverträge mit dem gleichen Mieter ab. Hinsichtlich der Benutzung wurde festgehalten:

„Das Gebäude wird während der Mietdauer vom Kanton Schwyz als Durchgangsheim für Asylbewerber oder ausländische Staatsangehörige mit ähnlichem Aufenthaltsstatus (z.B. Kontingentsflüchtlinge, Gewaltflüchtlinge, vorläufig Aufgenommene usw.) verwendet. Die Leitung des Durchgangsheimes und die Betreuung der Asylbewerber werden durch den Kanton Schwyz sichergestellt und sind nicht Inhalt dieses Vertrages." (...)

Der Mietzins wurde auf Fr. ... im Jahr festgesetzt (Ziff. 5 des Mietvertrages), wobei im Mietzins verschiedene Nebenkosten mitenthalten sind (vgl. Art. 6 Mietvertrag).

2. Die Abgrenzung von Geschäftsvermögen und Privatvermögen setzt, abgesehen vom hier nicht weiter interessierenden Vorgang des durch Erbgang erworbenen Geschäftsvermögens (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N 52 zu § 18) voraus, dass der Steuerpflichtige selbstständigerwerbend ist. Wer nicht selbstständigerwerbend ist, ist (abgesehen vom Sonderfall des durch Erbgang erworbenen Geschäftsvermögens) zum Vorneherein nur Eigentümer von Privatvermögen. Der Beschwerdeführer ist Geschäftsleiter in der X. AG und somit unselbstständig erwerbstätig. ... Schon deshalb, weil der Beschwerdeführer keine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, kann die von ihm am ... käuflich erworbene Liegenschaft kein Geschäftsvermögen sein und zwar

unabhängig darum, wie der Mieter der Liegenschaft (Kanton Schwyz) diese nutzt. ...

3. a) Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG). **Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Der Bundesrat regelt diesen Pauschalabzug** (Art. 32 Abs. 4 DBG).

Gestützt auf Art. 32 DBG hat der Bundesrat die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 erlassen (SR 642.116). In Art. 2 dieser Verordnung wird die Höhe des Pauschalabzuges geregelt (10 % vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert bei neuen Gebäuden; 20 %, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode älter als 10 Jahre ist). Nach Art. 3 der Verordnung kann der Steuerpflichtige für jede Liegenschaft in jeder Steuerperiode zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen (sog. Wechselpauschale). Unter der Marginale **„Ausschluss des Pauschalabzuges“** wird in Art. 4 der Verordnung ausgeführt: **„Ein Pauschalabzug kommt nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden“.**

b) Kantonalrechtlich präsentieren sich die gesetzlichen Grundlagen wie folgt: Nach § 22 Abs. 1 lit. e des kantonalen Steuergesetzes (StG, SRSZ 172.100) werden bei Liegenschaften im Privatvermögen vom rohen Einkommen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kos-

ten der Verwaltung durch Dritte abgezogen. Im Gegensatz zum DBG enthält das StG keinen Hinweis auf das System des effektiven Abzugs und des Pauschalabzugs und auf die Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen. In § 32 der regierungsrätlichen Vollzugsverordnung zum StG (StGV, SRSZ 172.111) heisst es, dass sich die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen des Privatvermögens nach den Ausführungsvorschriften des Bundessteuerrechts richtet. Mit diesem Verweis wird Deckungsgleichheit zwischen dem kantonalen Steuerrecht und dem DBG angestrebt.

4. Der Beschwerdeführer führt zutreffend aus, dass die Liegenschaft als Gesamtobjekt an den Kanton vermietet sei. Der Kanton nutze die Liegenschaft als Durchgangsheim für ausländische Staatsangehörige und Asylanten. Den Entscheid, dass das Mietobjekt als Asylantenheim durch einen Leiter geführt werde, habe der Kanton getroffen. Er als Vermieter hätte auf diesen Entscheid keinen Einfluss. Das Objekt sei seit dem Kauf Privatvermögen und habe keinen Bezug zu geschäftlichen Tätigkeiten.

Dass die Liegenschaft zum Privatvermögen des Beschwerdeführers gehört, wurde bereits in Erwägung 1 bestätigt. Für die Frage, ob der Beschwerdeführer für die Unterhaltskosten den Pauschalabzug anstelle der effektiven Unterhaltskosten beanspruchen kann, ist diese Zuweisung zum Privatvermögen jedoch - wie nachstehend dargelegt - nicht von Bedeutung.

Massgebend für die Zubilligung oder Verweigerung des Pauschalabzuges ist vielmehr die Beantwortung der beiden folgenden Fragen:

- Handelt es sich bei der vom Mieter betriebenen Nutzung der Liegenschaft um eine geschäftliche Nutzung?

- Sofern die erste Frage bejaht wird, stellt sich anschliessend die Frage: Ist Art. 4 der bundesrätlichen Vollziehungsverordnung gesetzeskonform?

5. Unter vorwiegend geschäftlicher Nutzung sind alle Nutzungsarten zu verstehen, die nicht dem privaten Wohnen dienen (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Ergänzungsband zum Kommentar zum DBG, S. 114, 9 a). Dass als Gegenbegriff zur geschäftlichen Nutzung die Nutzung zu Wohnzwecken gemeint ist, kommt beispielsweise in Art. 44 Abs. 4 des St. Galler Steuergesetzes zum Ausdruck. Wird ein ehemaliger Gastgewerbe-/Hotelbetrieb als Asylantenunterkunft genutzt, so handelt es sich dabei um eine geschäftliche Nutzung, welche sich vom privaten Wohnen dadurch unterscheidet, dass der Dritte den Bewohnern weitere Dienstleistungen zur Verfügung stellt wie Betreuung, Verpflegung, Sozialhilfe usw. Somit ist festzuhalten, dass der Kanton die Liegenschaft geschäftlich nutzt. Daran ändert der Umstand nichts, dass die geschäftliche Nutzung in Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe erfolgt (vgl. das Beispiel auf S. 114 Ergänzungsband zum DBG; Vermietung an die Kantonspolizei).

6. a) Schwieriger zu beantworten ist die sich im Anschluss stellende Frage der Gesetzeskonformität von Art. 4 der bundesrätlichen Verordnung vom 24. August 1992. Fraglos hat der Bundesrat die Kompetenz zum Erlass einer Vollziehungsverordnung zu den Liegenschaftsunterhaltskosten, zumal die sich aus der Verfassung ergebende Vollzugskompetenz in Bezug auf den Pauschalabzug ausdrücklich in Art. 32 Abs. 4 DBG wiederholt wird (Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, S. 27, Rz 110).

Ausführungsvorschriften sollen Gesetzesbestimmungen verdeutlichen, soweit nötig das Verfahren regeln und (echte) Lücken ausfüllen. Sie dürfen

nicht im Vergleich zum Gesetz zusätzliche Beschränkungen auferlegen, selbst wenn diese mit dem Gesetzeszweck im Einklang stehen. Ansprüche, die aus dem Gesetz hervorgehen, kann eine Vollzugsverordnung nicht beseitigen oder einschränken (Häfelin/Müller, a.a.O., Rz 109; Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 93 f. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; BGE 105/98 vom 29. Juni 1999 i.S. A., E. 7 b).

b) Das Zürcher Steuergesetz enthält in § 30 Abs. 5 eine inhaltlich mit Art. 32 Abs. 4 DBG übereinstimmende Bestimmung. Nach dem Kommentar Richner/Frei/Weber, N 19 zu § 30 gilt indessen auch dort, gestützt auf eine Regelung der Finanzdirektion die Wahlmöglichkeit zwischen effektiven Unterhaltskosten und Pauschalbetrag nur, sofern das Grundstück dem Privatvermögen zuzurechnen ist und privaten Zwecken dient. In einem staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren entschied das Bundesgericht am 1. März 1983, es sei nicht willkürlich, die Unterhaltskostenpauschale nur für private Wohnhäuser, nicht auch für vermietete Geschäftsimmobilien zu gewähren. Es könne ohne Willkür davon ausgegangen werden, dass zwischen der Vermietung privater Wohnliegenschaften einerseits und der Vermietung oder Verpachtung von Geschäftsliegenschaften und gewerblich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens anderseits ein sachlicher Unterschied bestehe, der die Pauschalierung der Unterhaltsaufwendungen allein im ersten Fall zu begründen vermöge. Es dürfte nach der allgemeinen Lebenserfahrung häufiger vorkommen, dass private Eigentümer von Wohnliegenschaften sich über den Ertrag ihrer Mietobjekte keinen kaufmännischen Überblick verschafften, die Aufwendungen nicht systematisch verbuchten und Belege dafür nicht vollständig sammelten, während dies bei privaten Eigentümern von Geschäftshäusern eher der Fall sei; dies schon allein wegen der Beschaffenheit und Benutzungsart der Mietobjekte sowie der Art der Mieter. Das Verhältnis zwischen Eigentümern und Mie-

tern von Geschäftsräumen werde - vom Fall verwandtschaftlicher Beziehungen abgesehen - regelmässig geschäftlichen Charakter haben, während dies beim Verhältnis zwischen Eigentümern und Wohnungsmietern keineswegs der Fall zu sein brauche. Zudem gibt es laut Bundesgericht andere sachliche Unterschiede, welche die differenzierte Behandlung rechtfertigen (ASA 53, 582, bes. 590 E. 6).

c) In Ziff. 175 der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz (einem regierungsrätlichen Vollzugsbeschluss) wird ausgeführt, dass dann, wenn die Liegenschaft von Dritten (Mietern) vorwiegend geschäftlich genutzt werde, nur die tatsächlich ausgewiesenen Kosten in Abzug gebracht werden könnten (vgl. Steuerbuch, Nr. 89). Da in § 22 Abs. 1 lit. e StG nicht generell die Möglichkeit der Wahl des Pauschalabzuges für Liegenschaften des Privatvermögens stipuliert wird und § 32 der StGV auf das Ausführungsrecht des Bundes verweist, wird die bundesrätliche Verordnung vom 24. August 1992 mithin zu kantonalem Ausführungsrecht, welches durchaus gesetzeskonform das kantonale Steuergesetz in Bezug auf den Unterhaltskostenabzug näher ausführt. In Bezug auf das kantonale Recht ist deshalb die vorinstanzliche Praxis durchaus rechtens. Demzufolge ist die Beschwerde in Bezug auf die kantonalen Steuern unbegründet, zumal es sachliche Gründe gibt, für geschäftlich genutzte Liegenschaften (auch wenn sie im Privatvermögen stehen) nur die effektiven Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Neben den unter Erwägung b vorstehend erwähnten Gründen fällt insbesondere auch in Betracht, dass bei geschäftlich genutzten Liegenschaften häufig der Mieter sich vertraglich verpflichtet, einen Teil oder alle Kosten des gewöhnlichen Unterhaltes zu tragen. Es ist deshalb mit dem Sinn des Unterhaltsabzuges besser vereinbar, wenn bei geschäftlich genutzten Privatliegenschaften nur die effektiven, vom Eigentümer getragenen Unterhaltsaufwendungen zum Abzug zu-

gelassen werden, weil andernfalls die Gefahr besteht, dass der nämliche Unterhalt zweimal abgezogen werden könnte (beim Mieter als Geschäftsaufwand und beim Vermieter über die Unterhaltskostenpauschale).

d) Folgt man streng dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 4 DBG, so hat jeder Steuerpflichtige für alle Grundstücke des Privatvermögens, unabhängig davon, ob diese der privaten Wohnnutzung oder einer geschäftlichen Nutzung dienen, die Wahlmöglichkeit zwischen dem tatsächlichen Unterhaltskostenabzug und dem Pauschalabzug. Bei dieser wortgetreuen Auslegung von Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG müsste mithin Art. 4 der bundesrätlichen Verordnung als die gesetzlichen Rechte des Steuerpflichtigen einschränkend und damit als gesetzwidrig bezeichnet werden.

Anderseits ist aber bei der Gesetzesauslegung und -anwendung auch Art. 32 Abs. 2 (recte: Abs. 4) Satz 2 heranzuziehen. Wenn es lediglich darum ginge, eine bundesrätliche Kompetenz zum Erlass von Ausführungsvorschriften und Detailvorschriften zum unbestimmten Begriff „Pauschalabzug“ zu erlassen, dann wäre dieser zweite Satz überflüssig; denn diese Kompetenz ergibt sich bereits aus Art. 102 Ziff. 5 der alten Bundesverfassung (alte BV; analog Art. 182 i.V.m. Art. 174 der neuen, ab dem 1.1.2000 geltenden Bundesverfassung). Misst man Art. 32 Abs. 4 Satz 2 aber eine umfassendere Bedeutung bei, so lässt sich darunter auch die Kompetenz an den Verordnungsgeber subsumieren, bestimmte Fälle von Privatvermögen vom Pauschalabzug auszuschliessen. Dieser Auslegung ist namentlich auch deshalb den Vorzug zu geben, weil nur diese Lösung dem verfassungsrechtlichen Gebot der Steuerharmonisierung Art. 42^{quinquies} alte BV (bzw. Art. 129 neue BV) gerecht wird. Es liegt letztlich auch nicht im Interesse der Steuerpflichtigen, wenn ihnen bei der direkten Bundessteuer der Pauschalabzug gewährt würde, sie aber

dennoch für die kantonale Besteuerung die effektiven, von ihnen getragenen Unterhaltskosten nachweisen müssten. Schliesslich ist auch zu beachten, dass - wie dargelegt - für geschäftlich genutzte Liegenschaften die alleinige Zulassung der effektiven Unterhaltskosten die sachlich weitaus überzeugendere Lösung ist.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 13. Juni 2000 i.S. Ehegatten Q. (StKE 89/98)

Internationale Doppelbesteuerung: Verluste aus einer Liegenschaft in Spanien (§ 13 Abs. 3 StG; Art. 6 Abs. 3 DBG; Art. 46 Abs. 2 aBV; Art. 23 Abs. 1 DBA-E)

Verluste aus ausländischen Liegenschaften sind nur beim satzbestimmenden, nicht aber beim steuerbaren Einkommen zu berücksichtigen. Weder aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 aBV noch aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien noch aus dem internen Recht kann eine Pflicht zur Übernahme des Verlustes aus der ausländischen Liegenschaft abgeleitet werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtigen Q. sind Eigentümer von Liegenschaften in der Schweiz und in Spanien. In der Veranlagungsverfügung 1997/98 wurde der Verlust aus der Liegenschaft in Spanien nur beim satzbestimmenden, nicht aber beim steuerbaren Einkommen berücksichtigt. In der gegen die Veranlagungsverfügung erhobenen Einsprache machten die Steuerpflichtigen im Wesentlichen geltend, die Verluste aus der Liegenschaft in Spanien seien von der Schweiz zu übernehmen. Die Kantonale

Steuerkommission/ Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wiesen die Einsprache ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. a) Gemäss § 13 Abs. 3 StG und Art. 6 Abs. 3 DBG hat die Steuerausscheidung gegenüber dem Ausland nach dem Bundesrecht über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen. Im interkantonalen Steuerrecht kommt die unbedingte Befreiung mit Progressionsvorbehalt zur Anwendung. Dies bedeutet, dass der nicht berechtigte Hoheitsträger die dem anderen zugewiesenen Objekte nicht seiner eigenen Besteuerung unterwerfen darf, jedoch befugt ist, sie satzbestimmend zu berücksichtigen, damit kein Progressionsvorteil entsteht (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, S. 27 ff.).

Es stellt sich die Frage, ob aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 46 Abs. 2 aBV (neu: Art. 127 Abs. 3 BV) etwas zu Gunsten der Steuerpflichtigen abgeleitet werden kann. Aus Art. 46 Abs. 2 aBV hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung für das internationale Verhältnis lediglich den Grundsatz abgeleitet, dass eine in der Schweiz steuerpflichtige Person für ihre im Ausland gelegenen und dort tatsächlich zur Steuer herangezogenen Grundstücke nicht auch noch in der Schweiz besteuert werden darf (vgl. BGE 86 I, S. 13; BGE 73 I, S. 199). Die Kantone sind ansonsten nicht verpflichtet, die vom Bundesgericht entwickelten Regeln des interkantonalen Steuerrechts auf interna-

tionale Steuerfälle anzuwenden (Höhn [Hrsg.], Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern 1993, S. 271, Fn 243). Massnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung müssen daher ausdrücklich im internen Recht vorgesehen sein oder aber staatsvertraglich getroffen werden (vgl. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 50). Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung kann somit lediglich eine Pflicht der Schweiz zur Befreiung von der Einkommens- und Vermögenssteuer, nicht aber eine Pflicht zur Verlustübernahme abgeleitet werden.

b) Weiter ist zu prüfen, ob im Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/ Spanien eine Berücksichtigung von ausländischen Liegenschaftenverlusten vorgeschrieben wird. Unbewegliches Privat- und Geschäftsvermögen, der Ertrag daraus und die Gewinne aus dessen Veräusserung können nach allen Abkommen im Belegenheitsstaat besteuert werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 930). Dies gilt auch für das spanisch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Art. 6 und Art. 22 Abs. 1 DBA-E). Bezüglich der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ordnet das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/Spanien ausdrücklich die Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt an. Das heisst, die Schweiz kann zwar nur die auf die Schweiz entfallenden Vermögen und Einkünfte besteuern, aber zu dem Steuersatz, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte voll in der Schweiz steuerbar wären (vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA-E). Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten jedoch keine Regeln darüber, wie der von der schweizerischen Steuer zu befreiende Betrag des Einkommens, Veräusserungsgewinns oder Vermögens festzusetzen ist. Dies entspricht der allgemeinen Struktur der

Doppelbesteuerungsabkommen. Denn die Zuteilungsnormen bestimmen nur die Steuerhoheit eines Vertragsstaates, besagen aber in der Regel nichts darüber, wie das in einem Vertragsstaat steuerbare Einkommen oder Vermögen zu ermitteln und zu besteuern ist. Allfällige Probleme können daher nach dem internen Recht entschieden werden. Dies entspricht nicht nur der Praxis in der Schweiz und in anderen Staaten, sondern wird auch von der OECD bestätigt. Weil in der Schweiz die Schulden im interkantonalen Verhältnis nach Lage der Aktiven (proportional und nicht objektmässig) verlegt werden, kommt diese Methode ebenso im internationalen Verhältnis zur Anwendung, was vom Bundesgericht geschützt worden ist (vgl. Locher, a.a.O., S. 470). In anderen Staaten wird der Schuldzinsenabzug nach anderen Kriterien zugelassen. Diese unterschiedliche Berücksichtigung der Schuldzinsen in den Vertragsstaaten kann eine Doppelbesteuerung oder Doppelfreistellung zur Folge haben, verstösst jedoch nicht gegen das jeweilige DBA (vgl. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, München 1990, S. 333, mit Hinweis auf BGE 62 I, 91). Unterhaltskosten werden objektmässig dem Ort der gelegenen Sache zugeordnet (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 287; vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 930). Aus dem Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/Spanien kann somit ebenfalls keine Pflicht zur Verlustübernahme durch die Schweiz abgeleitet werden.

c) Im internen Recht bestimmt der Gesetzgeber bezüglich der Übernahme von ausländischen Verlusten ausdrücklich, dass ausländische Betriebsstätteverluste mit inländischen Gewinnen (provisorisch) verrechnet werden können. In allen übrigen Fällen seien Auslandverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen. Vorbehalten blieben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (vgl. § 13 Abs. 6 letzter Satz StG; Art. 6 Abs. 3 letzter Satz DBG). Der Gesetzgeber wollte somit

zwar, dass im Grundsatz die Methoden der interkantonalen Steuerausscheidung angewendet werden (vgl. E. 2 a), machte aber in Bezug auf die Auslandverluste explizit eine Ausnahme. Nach klarem Wortlaut des Gesetzes können nur Betriebsstätteverluste, nicht aber Verluste aus ausländischen Liegenschaften in der Schweiz berücksichtigt werden.

3. Zusammenfassend kann weder aus der Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 aBV, noch aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien, noch aus dem internen Recht eine Pflicht zur Übernahme des Verlustes aus der ausländischen Liegenschaft abgeleitet werden. Die Einsprache ist abzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind den Einsprechern die Kosten des kantonalen Verfahrens aufzuerlegen (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG). Das Verfahren ist in Bezug auf die direkte Bundessteuer kostenfrei (Art. 135 Abs. 3 DBG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 14. Februar 2000 i.S. Konsortium T. (StKE 1/99)

Grundstückgewinnsteuer: Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten; Mehrwertsteuer bei Grundstücken (Entstehung und Abzugsfähigkeit); Doppelbesteuerungsproblematik bei Grundstückgewinnsteuer und Mehrwertsteuer (§ 51 StG; Art. 4, 8 Abs. 2 Bst. a, 26 Abs. 3 Bst. b MWStV)

Die Mehrwertsteuerbelastung für Eigenverbrauch bei Erstellung von Bauten fällt nicht unter die Kosten, die mit dem Verkauf der Liegenschaft unmittelbar zusammenhängen und kann nicht vom Verkaufspreis abgezogen werden, da die Mehrwertsteuer mit der Erstellung der Wohnhäuser und nicht mit deren Verkauf ausgelöst wird. Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer und der Mehrwertsteuer stellen keine unzulässige Doppelbesteuerung dar. Mit der Mehrwertsteuer wird der Verbrauch (Umsatz und Einfuhren) und mit der Grundstückgewinnsteuer der Gewinn, d.h. der Wertzuwachs besteuert.

Sachverhalt (gekürzt)

1996 erwarb das Konsortium T. die Liegenschaft mit der KTN ... und überbaute sie mit einem Einfamilienhaus. 1998 veräusserte das Konsor-

tium die überbaute Liegenschaft KTN ... für Fr. ... an die Ehegatten Z. Am 21. Januar 1999 veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz den steuerpflichtigen Grundstückgewinn auf Fr. ... und setzte den Steuerbetrag auf Fr. ... fest. Zur Begründung wurde unter anderem angeführt, dass die auf dem Gewinn bezahlte und geltend gemachte Mehrwertsteuer von Fr. ... nicht abzugsfähig sei.

Mit Schreiben vom 8. Februar 1999 liess das Konsortium T. Einsprache erheben mit dem Antrag, der steuerpflichtige Grundstückgewinn sei auf Fr. ... festzulegen und der zu bezahlende Steuerbetrag sei entsprechend zu reduzieren. Zur Begründung führt der Vertreter der Einsprecher im Wesentlichen aus, die Mehrwertsteuer auf dem Gewinn in Höhe von Fr. ... sei von der Steuerverwaltung aufgerechnet und damit als nicht abzugsfähig beurteilt worden. Die Einsprecher seien jedoch der Meinung, die Mehrwertsteuer gehöre zu den Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhingen und deshalb vom Verkaufspreis abgezogen werden könnten.

Vernehmlassend beantragt die Veranlagungsbehörde die Abweisung der Einsprache mit der Begründung, dass die Mehrwertsteuer, die im Zusammenhang mit anrechenbaren Aufwendungen (auf Fremd- und Eigenleistungen) bezahlt werden müsse, auch dann anrechenbar sei, wenn sie vom Steuerpflichtigen als Vorsteuer abgezogen werden konnte. Einzig die Mehrwertsteuer, die wie im vorliegenden Fall als Eigenverbrauchssteuer vor dem Verkauf eines Grundstücks an einen nicht mehrwertsteuerpflichtigen Erwerber durch den mehrwertsteuerpflichtigen Veräusserer zu entrichten sei, könne nicht in Abzug gebracht werden.

Die Kantonale Steuerkommission wies die Einsprache ab.

Aus den Erwägungen

1. ...

2. Gegenstand des vorliegenden Einspracheverfahrens bildet die Frage, ob bei der Berechnung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns die auf dem Gewinn bezahlte Mehrwertsteuer abzugsfähig im Sinne von § 51 Abs. 1 StG ist.

3. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf dem Gewinn erhoben, der bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken erzielt wird (§ 47 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG). Die explizite Aufzählung der Kosten ist gemäss Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz (VGE 310/90 vom 27.9.1990, in: StPS 1/1991, S. 43) nicht zwingend als abschliessend zu qualifizieren. Es sind aber nicht schlechthin alle mit dem Grundstück in irgend einem Zusammenhang stehenden Kosten und Aufwendungen abzugsfähig, sondern nur die unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten.

4. Gemäss Art. 4 MWStV (Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994) unterliegen der Mehrwertsteuer die im Inland gegen Ent-

gelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, der Eigenverbrauch und der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland. Die Branchenbroschüre Nr. 610.507-4 der EStV für das Baugewerbe vom Dezember 1994 erklärt unter Ziff. 2, dass steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75 000.-- übersteigen. Dabei kommen gemäss Ziff. 2.2 auch einfache Gesellschaften (Arbeits- und Handwerkergemeinschaften, Konsortien und Ähnliches) für die Steuerpflicht in Betracht. Unmassgeblich ist, ob die einzelnen Gesellschafter/Partner bereits bei der EStV als Steuerpflichtige eingetragen sind.

Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Steuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWStV). Die Eigenverbrauchsteuer bei unbeweglichen Gegenständen bei eigener Herstellung ergibt sich aus dem Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 26 Abs. 3 Bst. b MWStV). So wird sichergestellt, dass Gebäude und Gebäudeteile, die in einem Unternehmen hergestellt werden, sowie Grundstücke, die für den Verkauf, für die Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung verwendet werden, in gleichem Masse steuerlich belastet werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen würden (vgl. Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995 N 222). Mit dem Eigenverbrauchstatbestand wird eine Korrektur des Vorsteuerabzuges herbeigeführt, wenn es sich bei Unternehmen um einen Endverbraucher

handelt, bzw. wenn ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand, für den er den Vorsteuerabzug beansprucht hat, einem nicht steuerbaren Zweck zuführt (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., N 198).

Bei schlüsselfertigen Bauten ist gemäss Branchenbroschüre für das Baugewerbe unter Ziff. 1 S. 14 für die Unterscheidung, ob diese als für fremde Rechnung (Lieferung) oder aber für eigene Rechnung (Eigenverbrauch) erstellt gelten, auf die Verhältnisse vor Baubeginn abzustellen. Eine Baute gilt als für fremde Rechnung erstellt, wenn der Unternehmer zur Übertragung des Eigentums vor Baubeginn Dritten gegenüber Verpflichtungen eingeht, andernfalls gilt die Baute für eigene Rechnung erstellt. Dies gilt selbst dann, wenn späteren Käufern die Kosten für zusätzliche Ausbauwünsche separat in Rechnung gestellt werden (vgl. Branchenbroschüre für das Baugewerbe, a.a.O., Ziff. 1.2 S. 14).

5. Die Einsprecher haben ... 1996 das Grundstück KTN ... zusammen mit den Grundstücken KTN ..., ... und ... erworben. In der Folge wurden diese Grundstücke von den Einsprechern schlüsselfertig überbaut und an diverse Käufer veräussert. Die Erstellung der Wohnhäuser löste für die Einsprecher gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWStV die Mehrwertsteuerpflicht aus. Art. 26 Abs. 3 Bst. b MWStV bestimmt als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer in den Fällen von Art. 8 Abs. 2 MWStV den Preis (ohne den Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde. Sowohl für den Eigenverbrauch als auch für die Veräusserung an Dritte wird auf das Entgelt, das ein Dritter für die Veräusserung erbringt oder erbringen müsste, abgestellt. Massgeblich für die Berechnung der Mehrwertsteuer ist demnach die Gesamt- oder Bruttoeinnahme, die der Steuerpflichtige für seine Veräusserung erhält und die seinen Umsatz darstellt. Damit wird auch die Wert-

schöpfung des Herstellers Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. auch Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, Art. 26 Abs. 2 und 3).

6. Der Vertreter der Einsprecher bringt vor, dass die Mehrwertsteuer entstehe, weil ein Gewinn erzielt worden sei. Die Handänderungssteuer, deren Abzugsfähigkeit ausser Frage stehe, entstehe zumindest der Höhe nach auch, weil Gewinn erzielt worden sei. Soweit die Handänderungssteuer in Prozenten des Verkaufspreises berechnet werde, beschlage sie immer auch den Gewinn. Nicht anders verhalte es sich bei der Mehrwertsteuer. Die Unterscheidung in diesem Zusammenhang sei nicht nachvollziehbar.

Die Mehrwertsteuer entsteht, wie unter Ziff. 3 aufgeführt, durch die Erzielung von Einnahmen, die mit einer selbstständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit zusammenhängen, und zwar selbst dann, wenn die Gewinnabsicht fehlt (vgl. auch Broschüre für das Baugewerbe Ziff. 2.1 S. 7). Dass auch der Veräusserungsgewinn mehrwertsteuerbelastet wird, ergibt sich (wie unter Ziff. 5 ausgeführt) auf Grund der Bemessungsgrundlage von Art. 26 Abs. 3 Bst. b MWStV und gilt sowohl für den Eigenverbrauch als auch für die Veräusserung an Dritte. Mit der Veräusserung eines Grundstückes wird die Mehrwertsteuerbelastung des Veräusserungsgewinns nicht ausgelöst. Der Grund für diese Mehrwertsteuerbelastung liegt in der Erstellung des Grundstückes. Die Steuer wird sowohl bei Liegenschaften für den Eigenverbrauch als auch bei Liegenschaften für die Veräusserung an Dritte schon bei der Erstellung fällig. Die Mehrwertsteuerbelastung des Gewinns fällt deshalb nicht unter die Kosten, die mit dem Verkauf der Liegenschaft unmittelbar zusammenhängen, und kann somit nicht vom Verkaufspreis abgezogen

werden. Zudem ist die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken gemäss Art. 14 Ziff. 16 MWStV von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, sodass auch deshalb bei der Veräusserung von Grundstücken keine Mehrwertsteuerverpflichtung entsteht.

...

7. Im Weiteren führt der Vertreter der Einsprecher aus, dass dadurch, dass die Mehrwertsteuer bei der Berechnung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns nicht zum Abzug zugelassen werde, eine effektive Doppelbesteuerung erfolge. Auf dem Gewinn sei nicht nur eine Mehrwertsteuer, sondern auch eine Grundstückgewinnsteuer abzuliefern. Vom System her würden beide Steuerarten auf das gleiche Substrat, nämlich auf einem „Gewinn“ bzw. einen „Mehrwert“ greifen.

Die unzulässige Doppelbesteuerung im engeren Sinn wurde vom Bundesgericht umschrieben als „Besteuerung der gleichen Person für das gleiche Objekt und die gleiche Zeitperiode mit gleichen (oder ähnlichen) Steuern durch zwei oder mehrere Kantone“ (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. vollständig überarbeitete Auflage, § 4 N 5). Die Mehrwertsteuer ist eine Allphasensteuer, was bedeutet, dass die Steuer auf jeder Stufe der Leistungserbringung durch Steuerpflichtige erhoben wird, wobei die auf der vorangegangenen Stufe bezahlte Steuer von der Steuerschuld in Abzug gebracht werden kann (sog. Vorsteuerabzug; Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, Grundlagen-Grundbegriffe-Steuerarten, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 24 N 10). Systemgemäss soll mit der Mehrwertsteuer der Verbrauch besteuert werden, wobei zwei Hauptarten unterschieden werden: die Steuer auf dem Umsatz im Inland (MWStV Art. 4-

64) und die Steuer auf den Einfuhren (MWStV Art. 65-80) (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 24 N 11). Demgegenüber ist die Grundstückgewinnsteuer eine direkte Steuer, die auf den Gewinnen, d.h. dem Wertzuwachs, der auf Grundstücken erzielt wird, erhoben wird. Steuerobjekt ist der Gewinn, der auch die Berechnungsgrundlage darstellt; die Grundstückgewinnsteuer ist eine Spezialeinkommenssteuer (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N 7). Aus dem Gesagten geht hervor, dass die Mehrwertsteuer und die Grundstückgewinnsteuer zwei verschiedene Steuern sind, die keine Ähnlichkeit aufweisen. Es fehlt das gleiche Steuerobjekt - die Mehrwertsteuer besteuert die Leistungserbringung (Umsatz), die Grundstückgewinnsteuer wird auf dem Gewinn aus Grundstückveräusserungen erzielt - und ebenso fehlt es am Erfordernis der gleichen Person, die steuerbelastet wird. Die Mehrwertsteuer belastet den Endverbraucher (den Eigentümer der Liegenschaft), die Grundstückgewinnsteuer wird beim Liegenschaftsveräusserer erhoben. Da es sowohl an der Identität der Person als auch des Objekts der Besteuerung fehlt, liegt keine Doppelbesteuerung vor.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Berufsauslagen
– Nachweis von die Pauschale übersteigenden effektiven Kosten **2000,** 112

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54

Beweislast
– für der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen **2000,** 31
– für steueramtliche Zustellungen **2000,** 64

Bodenrecht, bäuerliches
– und kantonales Liegenschaftsschätzungsrecht **2000,** 48

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103

Doppelbesteuerung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

Erbteilung
– Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts **2000,** 39

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99
– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– Berufsauslagen, Pauschalen für Versicherungsagenten **2000,** 112
– Abgrenzung zum steuerfreien privaten Kapitalgewinn **2000,** 39

European Kings Club (EKC)
– Ertrag aus Letters **2000,** 18

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund, **1999,** 99

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103

Genossamen und Korporationen
– Bundessteuerpflicht **2000,** 80

Geschäftsübergang

– Kapitalgewinn bei Erbteilung mit Gewinnbeteiligungsrecht **2000,** 39

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften **2000,** 94, 104
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35
– Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten **2000,** 112

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Grundsatz der Verhältnismässigkeit
– der Steuerbelastung **2000,** 48

Grundstückgewinnsteuer
– Abzugsfähigkeit der mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten
– – Mehrwertsteuer **2000,** 133
– Verhältnis zur Mehrwertsteuer **2000,** 133

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Kapitalgewinn, privater
– Beweislast **2000,** 31

Landwirtschaftsbetrieb
– Präponderanzmethode, massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– – Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts **2000,** 48
– – Massgeblichkeit der geltenden Nutzungsplanung **2000,** 48
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74

– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37; **2000,** 48
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28
– kein Pauschalabzug bei von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften des Privatvermögens **2000,** 118

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113
– Voraussetzungen **2000,** 64

Präponderanzmethode
– bei Landwirtschaftsbetrieben
– – massgebende Berechnungsmethode **2000,** 94, 104
– – Liegenschaftenertrag, Berechnung **2000,** 104
– – Betriebseinkommen, Definition **2000,** 94
– – Grundstückschätzung, Umfang der Bindung **2000,** 94
– periodenübergreifende Betrachtung **2000,** 94, 104

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118

Steuerausscheidung
– internationale
– – Verluste aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128

Steuerbefreiung juristischer Personen
– teilweise **2000,** 8
– Gemeinnützigkeit **2000,** 8
– Verfolgung von Unterrichtszwecken **2000,** 8
– Gebietskörperschaften **2000,** 80

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113
– – Fristerstreckung **2000,** 64

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Verluste
– aus einer ausländischen Liegenschaft **2000,** 128

Vermögensertrag
– Abgrenzung zu privatem Kapitalgewinn **2000,** 18
– Zeitpunkt der Realisation **2000,** 18

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86
– Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit **2000,** 39

Inhalt	Seite

Mitteilung der Steuerverwaltung

– Veranlagungspraxis bei Wertpapierhandel 5

Justizentscheide

– Steuerbefreiung von juristischen Personen: Unterrichtszweck; unmittelbares/mittelbares Dienen; teilweise Steuerbefreiung 8

– Vermögensertrag: Abgrenzung von Vermögensertrag zu Kapitalgewinn, EKC-Letters, Realisierung durch Zinsgutschrift 18

– Einkommen, Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht: Beweislast für das Vorliegen eines sämtlicher Lebenserfahrung widersprechenden privaten Kapitalgewinns 31

– Liquidationsgewinn: Realisation stiller Reserven infolge Erbteilung, Gewinnanteilsrecht der Miterben; Zwischenveranlagung, Aufgabe selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit 39

– Liegenschaftenschätzung: landwirtschaftlich genutzte und nicht in den Schutzbereich des BGBB fallende Grundstücke; Ausgleich von Planungsmehrwerten bei Vermögenssteuer, Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit 48

– Ordnungsbusse: Nichteinreichung der Steuererklärung einer GmbH nach Abweisung eines Fristerstreckungsgesuches, besonders begründeter Härtefall 64

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Gewerbsmässiger Wertpapierhandel

Am Steuerseminar für Treuhänder/Steuerberater vom 21. Oktober 1997 hat die Schwyzer Steuerverwaltung ihre Praxis zum gewerbsmässigen Wertpapierhandel ausführlich dargelegt. Trotzdem waren ständig Anfragen besorgter Anleger zu diesem Thema zu verzeichnen. Seit das Zürcher Steueramt bekannt gegeben hat, dass es von seiner restriktiven Praxis i.S. gewerbsmässigem Wertpapierhandel (vgl. StE 1994 ZH B 23.1 Nr. 28 Erw. 2b) zu Gunsten der bundesgerichtlichen Praxis (vgl. BGE 122 II 446 Erw. 3b) abweiche, haben diese Anfragen erneut zugenommen. Es rechtfertigt sich deshalb, die geltende Schwyzer Praxis zum gewerbsmässigen Wertpapierhandel an dieser Stelle kurz darzulegen.

Bundesgerichtspraxis

Auf Grund der massgebenden Bundesgerichtsentscheide ist gewerbsmässiger Wertpapierhandel nach der Gesamtheit der Umstände anhand der folgenden Kriterien zu beurteilen:

- Systematisches und planmässiges Vorgehen
- Ausnützen der Entwicklung des Marktes zur Gewinnerzielung
- Enger Zusammenhang mit beruflicher Tätigkeit des Steuerpflichtigen
- Häufigkeit der Geschäfte bzw. Vielzahl von Transaktionen
- Kurze Besitzesdauer
- Spezielle Fachkenntnisse zur Ausnützung der Marktentwicklung

- Einsatz von erheblichen Fremdmitteln
- Wiederanlage des Verkaufserlöses in gleichartigen Vermögensgegenständen
- Einsatz von Derivaten, sofern diese über eine blosse Absicherung des Depots hinaus gehen

Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfalle jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit ausreichen.

Einige dieser Kriterien sind stark auslegungsbedürftig. Auch sind nicht alle gleich geeignet, private Vermögensverwaltung von der selbstständigen Erwerbstätigkeit abzugrenzen. So muss heute z.B. systematisches und planmässiges Vorgehen auch bei der schlichten Vermögensverwaltung als üblich gelten.

Praxis Kanton Schwyz

Um sowohl auf Seiten der steuerpflichtigen Anleger wie auch auf Seiten der Veranlagungsbehörde bestmögliche Transparenz und Rechtssicherheit herzustellen, legt die Steuerverwaltung Schwyz für die Prüfung des gewerbsmässigen Wertpapierhandels das Hauptgewicht auf zwei transparente, kontrollierbare Kriterien: Grundsätzlich liegt in allen Fällen, in denen mittels Kredit - sei dies ein **Lombardkredit oder die Aufnahme bzw. Aufstockung einer Hypothek** - Wertschriften gekauft werden, gewerbsmässiger Wertpapierhandel vor. Die Höhe des Kredites ist nicht massgebend. Be-

steuert werden alle Wertschriftengewinne, nicht nur diejenigen, die durch die Kreditaufnahme ermöglicht werden. Ebenfalls gewerbsmässiger Wertpapierhandel liegt vor beim **Einsatz von Derivaten, der über die Depotabsicherung hinausgeht**. Die zwei vorgenannten Kriterien genügen für sich allein, müssen also nicht kumulativ vorliegen. Vorbehalten bleiben selbstverständlich Fälle von Steuerumgehung (z.B. zwecks Verlustverrechnung). Die übrigen bundesgerichtlichen Kriterien treten demgegenüber in den Hintergrund.

Diese einfache und transparente Regel beruht auf dem Grundgedanken, dass auch nach modernem Verständnis beim Kauf und Verkauf von fremdfinanzierten Wertschriften bzw. von spekulativen Derivaten in der Regel nicht mehr von blosser Vermögensverwaltung gesprochen werden kann. Die daraus resultierende Praxis darf als restriktiv bezeichnet werden. Sie bietet hohe Rechtssicherheit und Gleichbehandlung für alle Steuerpflichtigen und gilt sowohl für die kantonalen Steuern als auch die direkte Bundessteuer.

Kantonale Steuerverwaltung

Schwyz, im Mai 2000

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 19. August 1999 i.S. Stiftung X. (StKE 246/97)

Steuerbefreiung von juristischen Personen: Unterrichtszweck; unmittelbares/mittelbares Dienen; teilweise Steuerbefreiung (§ 5 lit d StG; Art. 56 DBG)

Die kantonale Regelung von § 5 lit. d StG, wonach ausdrücklich „unmittelbares“ Dienen als Voraussetzung zur Steuerbefreiung genannt wird, unterscheidet sich materiell nicht von der Regelung bei der direkten Bundessteuer (Art. 56 DBG). Die Steuerbefreiung kann nicht gewährt werden, wenn die Steuerpflichtige mit ihrer Tätigkeit im wirtschaftlichen Wettbewerb stehende Dritte konkurrenziert. Liegt ein kaufmännisch geführter Betrieb vor und sind die Entgelte zum grössten Teil marktüblich, findet eine Vermengung von wirtschaftlicher Tätigkeit und gemeinnütziger Zweckverfolgung statt. Die wirtschaftliche Betätigung hat ein massives Übergewicht im Verhältnis zu denjenigen Leistungen, welche allenfalls als „Unterricht“ angesehen werden können. Die Erwerbstätigkeit hat dabei nicht lediglich eine untergeordnete Bedeutung als Hilfsbetrieb und ist nicht bloss „Mittel zum Zweck“, sondern stellt vielmehr den eigentlichen Zweck dar. Eine teilweise Steuerbefreiung kann nur gewährt werden, wenn die Institution organisatorisch und rechnungsmässig eine klare Trennung zwischen ihren gemeinnützigen und ihren anderen Aktivitäten vornimmt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Stiftung X. stellt dem Verein L. mietweise eine Liegenschaft zur Verfügung. Der Verein L. weist ein umfassendes Kurs- und Seminarangebot auf. Weiter werden u.a. erhebliche Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen angeboten. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Stiftung X. Einsprache mit dem Antrag auf Steuerbefreiung. Zur Begründung wurde u.a. angeführt, der Verein L. verfolge einen Unterrichtszweck und sei bis anhin steuerbefreit gewesen. Die Veranlagungsbehörde führte in ihrer Stellungnahme bezüglich der kantonalen Steuern u.a. aus, die Stiftung X. stelle dem Verein L. die Liegenschaft zur Verfügung. Eine solche mittelbare Zweckverwirklichung sei gemäss § 5 lit. d StG nicht steuerbefreit. Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wiesen die Einsprache ab.

Aus den Erwägungen

2. Durch die Vorinstanz wird u.a. vorgebracht, die Steuerbefreiung könne nicht gewährt werden, weil die Liegenschaft nicht unmittelbar einem gemeinnützigen Zweck diene. Das Erfordernis der „Unmittelbarkeit" des gemeinnützigen Dienens wird nur im kantonalen Recht ausdrücklich erwähnt (vgl. § 5 lit. d StG). Es liegt auf der Hand, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit nicht überdehnt werden darf, ansonsten hinter jeder wirtschaftlichen Tätigkeit durch die Steuerpflichtigen eine irgendwie geartete Gemeinnützigkeit erblickt und geltend gemacht wird. Von daher er-

gibt sich von selbst, dass auch ohne ausdrückliche gesetzliche Erwähnung bei der direkten Bundessteuer in der Regel nur bei unmittelbarem Dienen Gemeinnützigkeit gegeben ist. Vom Sinngehalt des Gesetzes her ergibt sich also kein Unterschied zwischen den kantonalen Steuern und den direkten Bundessteuern.

Die Einsprecherin X. stellt ihre Liegenschaften ausschliesslich dem Verein L. zur Verfügung, welcher angeblich gemeinnützige Leistungen erbringt. Gemäss § 2 der Statuten der Einsprecherin besteht ihr einziger Zweck in der finanziellen Förderung und Unterstützung des Vereins L. Bei einem allfälligen Auszug des Vereins L. aus den Liegenschaften der Einsprecherin oder bei dessen Liquidation würde die Einsprecherin ihres statutarischen Zweckes verlustig gehen. Die Einsprecherin ist insofern vollkommen von den Tätigkeiten des Vereins L. abhängig. Die beiden Gesellschaften können als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden. In diesem Sinne ist im vorliegenden Fall Unmittelbarkeit gegeben. Die Steuerbefreiung der Stiftung X. hängt somit davon ab, ob der Verein L. eine steuerbefreite juristische Person ist.

3. (Es folgt eine ausführliche Analyse und Auflistung der einzelnen Tätigkeiten und Erträge des Vereins L.)

4. Bezüglich der kantonalen Steuern sind die im Kanton domizilierten Körperschaften, Anstalten und Vereine mit nicht wirtschaftlichen Zwecken für das Vermögen und Einkommen, das unmittelbar Kultus- und Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder anderen ausschliesslich gemeinnützigen oder ideellen Zwecken dient, von der Steuerpflicht befreit (§ 5 lit. d StG). Gemäss Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10. Oktober 1980 verfolgen Körperschaften

und Anstalten einen ausschliesslich gemeinnützigen Zweck, soweit sie an eine unbeschränkte Zahl Dritter zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt uneigennützig und ohne Verfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfezwecken auf die Dauer Opfer bringen. Vereine sind steuerpflichtig, sofern sie ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (DA Ziff. 26 und 27).

Bezüglich der direkten Bundessteuern sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig (Art. 56 lit. g DBG). Juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, sind für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, ebenfalls von der Steuerpflicht befreit (Art. 56 lit. h DBG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die allgemeinen Prinzipien und Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung in ihrem Kreisschreiben Nr. 12 vom 8.7.1994 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 lit. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 lit. h DBG) verfolgen, umschrieben.

5. Gemeinnützigkeit setzt eine Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit und die Uneigennützigkeit der Tätigkeit voraus. Die Verfolgung des Allgemeininteresses ist grundlegend für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. So kann das Gemeinwohl gefördert werden durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen beispielsweise die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Hei-

mat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe. Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung. Ein Allgemeininteresse wird regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes) schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus (vgl. KS Nr. 12, a.a.O., Ziff. II 3.a). Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst neben dem objektiven Element des Allgemeininteresses auch das subjektive Element der Uneigennützigkeit, d.h. des altruistischen Handelns. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne liegt jeweils nur vor, wenn die Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern wenn ihr auch der Gemeinsinn zugrunde liegt. Der Begriff der „ausschliesslichen Gemeinnützigkeit“ setzt daher voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person einerseits im Interesse der Allgemeinheit liegt und andererseits auch uneigennützig ist, d.h., dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten - unter Hintansetzung der eigenen Interessen - Opfer erbracht werden (KS Nr. 12, a.a.O., Ziff. II 3.b; vgl. ASA 19, S. 328 und ASA 59, S. 468). Neben den oben genannten Voraussetzungen muss die vorgegebene Zwecksetzung auch tatsächlich verwirklicht werden. Die blosse statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht (vgl. KS Nr. 12, a.a.O., Ziff. II 2.d).

6. Im Recht der direkten Bundessteuer wird die Verfolgung von Unterrichtszwecken, im Gegensatz zum kantonalen Recht, nicht ausdrücklich als steuerbefreiender Tatbestand aufgeführt. Der Betrieb von Schulen und

die Förderung der Aus- und Weiterbildung liegt wohl im Interesse der Allgemeinheit und hat daher in objektiver Hinsicht den Charakter der Gemeinnützigkeit (Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in: ASA 58, S. 478). Bei der Betrachtung des Kursangebots könnte im vorliegenden Fall allenfalls eine gemeinnützige Tätigkeit in Form von Unterricht erblickt werden. Der Unterrichtszweck wird aber dadurch relativiert, als nur zu einem kleinen Teil ein Unterricht im eigentlichen Sinne stattfindet. Bei einem grossen Teil der angebotenen Kurse handelt es sich um Ferienkurse oder Kurse im Bereich Esoterik und Selbstfindung. Es werden keine beruflichen oder schulischen Fähigkeiten vermittelt. Die Gestaltung von Freizeitaktivitäten, Lebensberatung und psychologische Beratung steht im Vordergrund. Des Weiteren zeigt die Analyse der Bereichs-Erträge (E. 3), dass nur ein kleiner Teil der Umsätze effektiv aus Schulungen erzielt wird. Bei den ... und „Aktivferien" handelt es sich eindeutig nicht um Unterricht. Es können allenfalls einzelne Kurse aus den Bereichen ... als Unterricht im eigentlichen Sinne bezeichnet werden. Diese Erträge machen nur ca. 3 % bis 4 % der Gesamterträge von Fr. ... aus.

8. Zur Gewährung der Steuerfreiheit muss stets verlangt werden, dass keine eigenen Interessen verfolgt werden. Selbsthilfevereinigungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten fehlt diese uneigennützige (altruistische) Zwecksetzung. Voraussetzung für eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ist weiter das Fehlen von Erwerbs- oder Selbsthilfezwecken. Erwerbszwecke liegen vor, wenn eine juristische Person im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung mit dem Zweck der Gewinnerzielung Kapital und Arbeit einsetzt und dabei für ihre Leistungen insgesamt ein Entgelt fordert, wie es im Wirtschaftsleben üblicherweise bezahlt wird. Nicht jede Erwerbstätigkeit führt indessen zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung.

Wo eine Erwerbstätigkeit besteht, darf sie allerdings nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Sie darf höchstens ein Mittel zum Zweck sein und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellen. Unter Umständen ist eine wirtschaftliche Betätigung sogar unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zweckes. Ein Erziehungsheim erfordert beispielsweise einen Landwirtschaftsbetrieb und eine Lehrwerkstätte. Hält sich eine solche wirtschaftliche Betätigung in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit, so schliesst sie eine Steuerbefreiung nicht aus (KS Nr. 12, a.a.O., Ziff. II 3.b). Vorausgesetzt wird, dass der Erwerbszweck in einem angemessenen Verhältnis zu der ideellen Zweckverfolgung steht. Dem Geschäftsbetrieb darf nur eine untergeordnete Bedeutung als blosser Hilfsbetrieb zukommen (Reich, a.a.O., S. 474). Vereine sind steuerpflichtig, sofern sie ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (DA Ziff. 27). Wenn eine juristische Person mit der Verfolgung von Unterrichtszwecken gleichzeitig wirtschaftliche Interessen verfolgt, liegt keine Uneigennützigkeit des Handelns vor, was die Steuerbefreiung ausschliesst (Reich, a.a.O., S. 478 f.; Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Basel 1997, N 24 zu Art. 23 StHG; StKE vom 28.8.1996 i.S. X.-Verband, in: StPS 1/97, S. 3 ff.).

Wie oben stehend aus der Erwägung 3 ersichtlich ist, werden erhebliche Umsätze im Bereich Unterkunft und Verpflegung erzielt. ... Es werden Seminarhotels, ... konkurrenziert. Die Entgelte sind zum grossen Teil marktüblich. Der Verein L. führt einen kaufmännisch geführten Betrieb. Dass Verluste eingefahren werden und Kapital nachgeschossen werden muss, ist im Gast- und Hotelgewerbe sehr häufig und für sich alleine kein Grund für eine Steuerbefreiung. Es findet eine Vermengung von wirtschaft-

licher Tätigkeit und allenfalls gemeinnütziger Zweckverfolgung statt. Zudem hat die wirtschaftliche Betätigung in Form von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen, ... ein massives Übergewicht im Verhältnis zu denjenigen Leistungen, welche allenfalls als „Unterricht“ angesehen werden können. Es kann nicht gesagt werden, der Erwerbstätigkeit komme lediglich eine untergeordnete Bedeutung als Hilfsbetrieb zu. Bei Betrachtung der gesamten Umstände stellt sich die Erwerbstätigkeit als der eigentliche Zweck dar und ist nicht bloss „Mittel zum Zweck“. Die Steuerbefreiung kann dafür nicht gewährt werden.

9. Es stellt sich weiter die Frage, ob allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung gewährt werden kann. Die teilweise Steuerbefreiung wird in Doktrin und Praxis für zulässig erachtet. Wenn nur ein Teil des Gewinnes oder des Kapitals einer Institution gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist, wird die Steuerbefreiung nicht subjektiv, sondern lediglich objektbezogen gewährt. Verlangt wird, dass die Institution organisatorisch und rechnungsmässig eine klare Trennung zwischen ihren gemeinnützigen und ihren anderen Aktivitäten vornimmt (Reich, a.a.O., S. 479 f.). Die Ausscheidung zwischen den steuerbegünstigten und steuerbaren Teilen des Vermögens und Einkommens erfolgt nach dem Verhältnis der Aktiven und Erträge zu den Gesamtaktiven und Gesamterträgen. Dabei sind die Passiven im Verhältnis zu den Aktiven zu verteilen (vgl. § 5 lit. d StG). Bei sehr grosszügiger Qualifizierung der Kurse in den Bereichen „Meditation“, „Lebenshilfe“,... als „Unterricht“ machen vorliegend die Erträge aus diesem „Unterricht“ ca. 3 % bis 4 % des Gesamtertrages aus (vgl. E. 6). Doch auch in diesen Bereichen ist bei den einzelnen Kursen die organisatorisch und rechnungsmässig klare Abgrenzung zur organisierten Freizeitgestaltung und Lebensberatung schwierig, wenn nicht gar unmöglich. ... Ob der Kursbereich „Meditation“ als gemeinnütziger

„Unterricht“ bezeichnet werden kann, ist an sich bereits fraglich. Die tatsächlichen Erträge aus steuerbefreitem Unterricht sind schlussendlich nur sehr marginal. Sie sind zudem dermassen schlecht abgrenzbar von der steuerbaren Tätigkeit, dass eine teilweise Steuerbefreiung schlicht keinen Sinn macht. Insbesondere wurden auch für die zu beurteilende Steuerperiode keine separaten Rechnungen geführt, was Mindestvoraussetzung für eine teilweise Steuerbefreiung gewesen wäre.

Unter dem Vermögen, das ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient, ist nicht das reine Vermögen - das Eigenkapital - der Körperschaft zu verstehen; vielmehr sind es die einzelnen Sachen oder Rechte, die sog. Aktiven der juristischen Person (Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, N 16 zu Art. 16 Ziff. 3 BdBSt). Bezüglich dem Vermögen könnten allenfalls die Schulungsräume dem steuerfreien Bereich zugeordnet werden. Jedoch wird die Zuordnung dadurch erschwert, dass auch Dritte, wie bei einem Seminarhotel, die Räume und dazugehörenden Geräte mieten können. Auch eine Abgrenzung des Vermögens wäre schwierig. Zudem bestimmt Art. 56 lit. g DBG, dass der Gewinn und das Kapital ausschliesslich dem gemeinnützigen Zweck zugeordnet werden müssen. Dies ist bei den Schulungsräumen jedoch nicht der Fall. Eine teilweise Steuerbefreiung kann somit weder in Bezug auf das Vermögen bzw. Kapital noch auf das Einkommen bzw. den Ertrag gewährt werden.

10. Zu erwähnen bleibt schlussendlich noch, dass auch bei einer allfälligen teilweisen Steuerbefreiung Spenden von Gönnern wohl kaum zum Abzug zugelassen werden könnten. Für die einzelnen Zwecke müssen in der Regel getrennte Rechtsträger geschaffen oder dann ausnahmsweise mindestens klar getrennte Rechnungen mit eigenem Einzahlungskonto ge-

führt werden. Der Spender, der den Abzug seiner Zuwendung an eine solche juristische Person geltend machen will, hat zu beweisen, dass die Zuwendung unmissverständlich auf das Konto des gemeinnützigen Teils geleistet wurde. Erbringt er diesen Beweis, so ist die Zuwendung im Umfang der gesetzlichen Regelung zum Abzug zuzulassen. Wird dieser Beweis nicht oder nicht genügend erbracht, so ist die Zuwendung nicht zum Abzug zuzulassen (KS Nr. 12, a.a.O., Ziff. IV 2.). Diese Bedingungen wären wohl bei einer teilweisen Steuerbefreiung im vorliegenden Fall schwierig zu erfüllen, da ein Spender wohl kaum einzelne Kurse begünstigen wollte. Genau dies müsste aber eigentlich bei einer teilweisen Steuerbefreiung gemacht werden. Dies ist ein weiterer Grund, weshalb auch eine teilweise Steuerbefreiung keinen Sinn macht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. Dezember 1999 i.S. V. (VGE 612/98)

Vermögensertrag: Abgrenzung von Vermögensertrag zu (privatem) Kapitalgewinn, Letters des European Kings Club (EKC), Realisierung durch Zinsgutschrift (§ 19 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 lit. g StG; Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie 20 Abs. 1 DBG)

Nach dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung gilt jeder Ertrag aus beweglichem Vermögen als steuerbares Einkommen. Ertrag aus beweglichem Vermögen ist das Entgelt, welches der Vermögensinhaber (Eigentümer/Nutzniesser) dafür erhält, dass er solches Vermögen einer anderen Person zur Nutzung überlässt. Demgegenüber bildet ein Wertzufluss, der nicht auf die Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten, sondern auf deren Veräusserung zurückzuführen ist, keinen Vermögensertrag. Es handelt sich dabei vielmehr um eine Einlagerückzahlung mit allfälligem Kapitalgewinn/-verlust. Hat der Vermögensinhaber an den von dieser anderen Person getroffenen Vermögensdispositionen weder rechtlich noch wirtschaftlich einen individualisierten Anspruch, sondern besteht der Anspruch einzig in einer Forderung gegenüber dieser Person, stellen die Gutschriften, soweit damit nicht die Einlage zurückgezahlt wird, keinen Kapitalgewinn, sondern Vermögensertrag dar. Einkommen gilt grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufliessen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird grundsätzlich auf den Zeitpunkt der

Fälligkeit der Leistung abgestellt. Gutgeschriebene Zinsen stellen steuerbares Einkommen dar, unabhängig davon, ob sie effektiv bezogen, nur in Rechnung gestellt oder reinvestiert wurden. Trotz erfolgter Zinsgutschrift ist von der Aufrechnung als Vermögensertrag abzusehen, wenn sich die Realisierung bereits im Zeitpunkt der Gutschrift als ungewiss erweist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Veranlagungsverfügung 1995/96 wurde V. kantonal und bundessteuerlich gemäss Meldung der schweizerischen Bundespolizei ein Ertrag aus EKC-Letters als Einkommen aufgerechnet. Mit Entscheid vom 24. April 1998 wies die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die dagegen erhobene Einsprache ab. Daraufhin reichte V. beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit dem sinngemässen Begehren, es sei auf die Aufrechnung der EKC-Erträge zu verzichten. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde teilweise gut.

Erwägungen

1. a) Im Juli 1991 wurde in Deutschland der German Kings Club gegründet. Nach ersten Schwierigkeiten mit den deutschen Strafuntersuchungsbehörden wechselte der Club in die Schweiz. Am 27. Juli 1992 wurde der European Kings Club (EKC) unter dem Namen Kings Club als

Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB mit Sitz in Basel gegründet. Später wurde der Sitz von Basel nach Stansstad verlegt.

Gemäss Art. 13 der Statuten bestanden die finanziellen Mittel des Vereins aus den ordentlichen Mitgliederbeiträgen von Fr. 100.--, den Aufnahmegebühren von Fr. 1 200.--, den Verwaltungsgebühren von Fr. 200.-- sowie aus freiwilligen Beiträgen. Als Beitragsbestätigung erhielt jedes Mitglied einen sogenannten „Letter of European Kings Club". Gegen Bezahlung von Fr. 1 200.-- zuzüglich Fr. 200.-- konnten weitere solche „Letters" erworben werden (vgl. BGE 2A.324/1993 vom 2. März 1994 i.S. Kings Club gegen Eidg. Bankenkommission betr. unerlaubte Bankentätigkeit, Ingress A; vgl. auch BGE 121 IV 224 f., Ingress A).

Nachdem die Eidg. Bankenkommission dem EKC die Herausgabe von „Letters" wegen unerlaubter Banktätigkeit verboten hatte, wurden die „Letters" von der EKC-Re-Insurance Ltd. Dublin ausgegeben (vgl. Bericht der EStV vom 12.7.1995 über den EKC, S. 2; in der Folge ist der Einfachheit halber jeweils vom EKC die Rede, und zwar ungeachtet dessen, ob es sich um den genannten Verein oder die EKC-Re-Insurance Ltd. handelt).

b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten und aktenmässig belegt, dass V. in den Bemessungsjahren 1993/94 Geld „in Letters angelegt hatte" bzw. Gutschriften aus „Letters" in neue „Letters" reinvestierte. Streitig ist im Wesentlichen, ob und inwiefern diese „Geldanlagen in Letters" in der Veranlagung 1995/96 einkommensmässig zu erfassen sind.

2. a) Der Gesetzgeber hat in Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) „alle wiederkehrenden und einmaligen

Einkünfte“ für steuerbar erklärt. Er hat damit - wie bereits in Art. 21 Abs. 1 Ingress BdBSt, der ebenfalls das „gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen“ als steuerbar qualifizierte - den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt (vgl. BGE vom 8. Januar 1999, publ. in ASA 67/1999, S. 651, Erw. 4 a bzw. StE 1999 B 23.1 Nr. 41). Steuerfrei sind hingegen nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Damit wird im Gesetz ausdrücklich festgehalten, was schon unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) Gültigkeit hatte. Die hauptsächlichen steuerbaren Einkünfte sind in den Art. 17 bis 23 DBG näher umschrieben. Art. 20 Abs. 1 DBG bestimmt, dass die **Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar** sind, insbesondere Zinsen aus Guthaben (lit. a) sowie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (lit. c). Analog normiert § 19 Abs. 1 lit. c des kantonalen Steuergesetzes (StG), dass u.a. Vermögensertrag, wozu jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen gehört, als steuerbares Einkommen gilt.

b) **Ertrag aus beweglichem Vermögen** ist das Entgelt, welches der Vermögensinhaber (Eigentümer, Nutzniesser) dafür erhält, dass er solches bewegliches Vermögen einer andern Person zur Nutzung überlässt. Hingegen kann die Rückzahlung einer (einer andern Person zur Nutzung überlassenen) Kapitaleinlage nicht Ertrag darstellen (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Auflage, Bern 1999, § 30 N 12, S. 6; vgl. auch Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 7 StHG N 39, wonach steuerrechtlicher Vermögensertrag das Resultat der Nutzungsüberlassung ist). Als steuerbarer Ertrag aus Guthaben und Forderungen gelten alle geldwerten Vorteile, die dem Gläubiger aus dem Forderungsverhältnis zu-

kommen und die nicht rechtlich zur Tilgung der Kapitalschuld führen (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Auflage, S. 106; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, Ziff. 11 zu Art. 20 DBG). Steuerbar sind neben den periodischen auch einmalige, neben ausbezahlten **auch reinvestierte Erträge** (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 30 N 12, S. 6).

c) Bei der Einkommensermittlung im Bereich des Privatvermögens ist **die Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn** (Vermögensgewinn) vor allem wegen der Nichtberücksichtigung der Kapitalgewinne und -verluste von grosser Bedeutung (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG und § 19 Abs. 3 lit. g StG). Zur Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn ist grundsätzlich auf die **wirtschaftliche Verursachung** eines Wertzuflusses abzustellen. Ein Wertzufluss, der nicht auf die **Nutzungsüberlassung** von Vermögenswerten, sondern auf deren **Veräusserung** zurückzuführen ist, bildet keinen Vermögensertrag (vgl. Reich, a.a.O., Art. 7 StHG N 48 mit zahlreichen Hinweisen, u.a. auf Höhn, Steuerrecht, S. 304; ASA 50 477, 479). Anlässlich der Veräusserung wird die Substanz nicht „ausgeliehen", sondern „eingetauscht" in einen anderen Vermögenswert. Bei der Veräusserung wird der einkommenssteuerlich bis anhin unbeachtliche Mehrwert eines Vermögenswertes durch dessen Umwandlung in ein anderes Vermögensrecht realisiert. Die Substanz wird ganz oder teilweise weggegeben, und an ihre Stelle fliesst das Entgelt zu, das seiner Form und seinem wirtschaftlichen Gehalt nach ein anderes Vermögensrecht darstellt (vgl. Reich, a.a.O., Art. 7 StHG N 48).

Nach Höhn/Waldburger (a.a.O., § 30 N 14) ist Vermögensertrag das Entgelt aus dem Rechtsverhältnis zwischen Anleger und Schuldner bzw. Emittent, das ersterer über seinen Kapitaleinsatz hinaus für die Zurverfü-

gungstellung des Kapitals von letzterem bezieht. Kapitalgewinn ist der Überschuss des Erlöses aus der Veräusserung von Kapitalvermögen über den bei dessen Erwerb getätigten Kapitaleinsatz hinaus.

3. a) Die vorliegend zu beurteilenden „Letters“ kosteten wie bereits erwähnt grundsätzlich (pro Einheit) Fr. 1 400.-- (inkl. Fr. 200.-- als Verwaltungsgebühr; allerdings konnte ein „Letter“ auch mehrere Einheiten enthalten). Beim „Letter“ handelte es sich um ein **schriftliches Zahlungsversprechen**, wonach der Inhaber des Papiers zwölf monatliche Auszahlungen à Fr. 200.--, somit insgesamt Fr. 2 400.-- pro „Letter“ erhielt. Die erste Monatszahlung erfolgte zu Beginn des zweiten Monats nach dem Kauf des „Letters“.

Gemäss den Zeichnungsbestimmungen wurden alle Zahlungen zunächst zur Tilgung der Kapitalsumme verwendet, die weiteren Zahlungen wurden „für die Zinsen verwendet“. Daraus folgerte die Eidg. Steuerverwaltung in ihrem Bericht vom 12. Juli 1995 zum EKC (S. 2) u.a.,

- dass bei den monatlichen Raten von je Fr. 200.-- zwischen dem zurückbezahlten Kapitalanteil und dem steuerbaren Zinsanteil zu unterscheiden ist,
- dass demgemäss mit den sieben ersten Monatsraten das Kapital (7 x 200 = 1400) zurückbezahlt wurde,
- dass die fünf weiteren Monatszahlungen den Zinsanteil beinhalteten,
- und dass mithin der steuerbare Vermögensertrag pro „Letter“ bei voller Rückzahlung gesamthaft Fr. 1 000.-- betrug.

b) Dieser soeben dargelegten Beurteilung, welche im angefochtenen Einspracheentscheid übernommen wurde, ist beizupflichten. Der Beschwerdeführer als Erwerber (Inhaber) von solchen „Letters“ stellte dem EKC Geld zur Verfügung (und zwar Fr. 1 400.-- pro erworbene „Letter“-Einheit) und erhielt im Gegenzug einen Anspruch auf 12 Monatsraten à Fr. 200.-- (mit erster Monatszahlung zu Beginn des zweiten Monats nach dem „Letter-Kauf“). Auf die vom EKC mit der Geldeinlage gegebenenfalls getroffenen Dispositionen (z.B. Erwerb von Börsenpapieren usw., soweit dies überhaupt vorkam) hatte der Beschwerdeführer weder rechtlich noch wirtschaftlich einen individualisierten Anspruch. Bestand infolgedessen der Anspruch des Beschwerdeführers einzig in Forderungen gegenüber dem EKC entsprechend Zeitpunkt und Zahl der erworbenen „Letters“ (und nicht auf einzelne Titel oder auf eine ihrer Einlage entsprechende Quote an den vom EKC erworbenen Vermögenswerten), so erweisen sich die Gutschriften des EKC - soweit sie nicht in der Rückzahlung der Einlage bestanden - **nicht als Kapitalgewinne**. Denn diese gutgeschriebenen Werte flossen dem Beschwerdeführer nicht als Folge des rechtlichen oder wirtschaftlichen Ausscheidens von Vermögensrechten aus dem Vermögen des Beschwerdeführers zu (vgl. dazu VGE-ZH vom 7. Dezember 1994 betreffend Anlage in einer Vermögensverwaltungsgesellschaft, publ. in: ZStP 1/1995, S. 53). Die dem Beschwerdeführer vom EKC gutgeschriebenen Werte hatten ihren Grund vielmehr in den rechtlich und wirtschaftlich unveränderten Forderungen des „Letter-Inhabers“ gegenüber dem EKC auf Rückzahlung der dem EKC überlassenen, d.h. hinterlegten Geldbeträge (in 7 Monatsraten à Fr. 200.--) zuzüglich eines Zinses (5 Monatsraten à Fr. 200.-- pro „Letter-Einheit“).

Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass die Veranlagungsbehörden und die Vorinstanzen pro „Letter“ hinsichtlich der ersten sieben

Monatsraten von einer steuerfreien Kapitalrückzahlung ausgingen und **die fünf weiteren Monatsraten** (Gutschriften der Monate acht bis zwölf) **als steuerbares Einkommen im Sinne von Vermögensertrag qualifizierten**. Dies steht im Übrigen im Einklang mit der Rechtsprechung anderer Kantone und des Bundesgerichts (vgl. dazu StE 1998 B 21.1 Nr. 1 = Urteil des Obergerichtes Uri vom 7. November 1997, Erw. 10; vgl. auch ASA 66, S. 380, wonach im Zusammenhang mit Einlagen in eine anlagefondsähnliche Gesellschaft, bei welchen den Anlegern regelmässig bestimmte Prozentsätze ihrer Anlage als Rendite ausbezahlt oder gutgeschrieben wurden, es sich bei diesen Gewinnausschüttungen bzw. Gewinngutschriften, welche hauptsächlich nach dem „Schneeballsystem" aus Einzahlungen anderer Einleger stammten, nicht um Gewinne aus der Veräusserung von den Anlegern individuell zustehenden Vermögenswerten handelt, sondern um Gewinnanteile aus Guthaben, die als Einkommen aus beweglichem Vermögen nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt steuerbar sind).

c) Was die Höhe des steuerbaren Vermögensertrages im Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer erworbenen „Letters" anbelangt, ist auf das Datenblatt hinzuweisen, welches von der Schweizerischen Bundespolizei für jeden im Kanton domizilierten Steuerpflichtigen, der Letters gekauft hatte, erstellt wurde. Aus diesem Datenblatt sind die Anzahl der gekauften Letters, die monatlichen Kapitalrückzahlungen (nach Massgabe der ersten sieben Monatsraten pro „Letter") sowie die Vermögenserträge (nach Massgabe der Monatsraten acht bis zwölf pro „Letter") zu entnehmen.

Das Gericht hat keinen Anlass, an den Angaben in diesem erwähnten Datenblatt zu zweifeln. Solange nicht konkrete und klare Indizien gegen die Zuverlässigkeit von Polizeiangaben sprechen, darf der Richter ohne

weiteres darauf abstellen (vgl. VGE 871/99 vom 29. Oktober 1999, Erw. 2 c mit Hinweisen). Hier fällt ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer im Verfahren vor Verwaltungsgericht keine Einwände gegen die von der Bundespolizei gemeldeten und ihm mitgeteilten Angaben betreffend Anzahl der durch den Beschwerdeführer erworbenen „Letters“ sowie betreffend Höhe der monatlichen Gutschriften erhebt. Mithin verhält es sich gemäss dem unbestrittenen Datenblatt der Bundespolizei so, dass V. im Oktober 1993 ... Letters gekauft hatte und ihm ab Dezember 1993 erste Monatsraten von insgesamt Fr. ... (Letteranzahl x 200.--) gutgeschrieben wurden, welche er in der Folge in neue „Letters“ reinvestierte. In Anbetracht dessen, dass die ersten sieben Monatsraten Kapitalrückzahlungscharakter aufwiesen, resultierte erstmals im Juli 1994 (= 8. Auszahlungsmonat für die im Oktober 1993 erworbenen Letters) eine als Vermögensertrag zu qualifizierende Gutschrift von Fr. ... Dieser dem Beschwerdeführer gutgeschriebene Vermögensertrag erhöhte sich bis Oktober 1994 auf insgesamt Fr. ...

4. a) Die Hauptkritik des Beschwerdeführers geht dahin, dass ihm sinngemäss die vorerwähnten Gutschriften gar nie ausbezahlt wurden. In der Folge ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer die betreffenden Einkommensbestandteile in der Bemessungsperiode 1993/94 realisiert hat.

b) Einkommen gilt in der Bemessungsperiode grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufliessen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. In der Regel wird bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheint. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird grundsätzlich auf den Zeitpunkt der

Fälligkeit der Leistung abgestellt (vgl. ASA 66, S. 382 f. mit zahlreichen Hinweisen, u.a. auf BGE 105 Ib 238, Erw. 4 a; BGE 113 Ib 23, Erw. 2 e, S. 26; ASA 61, S. 666; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, S. 238 f.; Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage 1982, N 9 zu Art. 21; StE 1998 B 21.1 Nr. 6, Erw. 11 a mit weiteren Hinweisen).

c) Die Vorinstanzen stützen sich bei der Besteuerung der „Letter-Gutschriften“, welche den Charakter von Vermögensertrag aufweisen, auf den Bericht der Eidg. Steuerverwaltung vom 12. Juli 1995 ab. Danach hat der EKC seine Zahlungen nach Oktober 1994 eingestellt, sodass diejenigen Steuerpflichtigen keiner Besteuerung von EKC-Erträgen unterliegen, die erstmals im Februar 1994 „Letters“ erworben hatten. Es ist somit wichtig, in jedem Einzelfall die Zahlungsdaten der „Letters“ und die zurückbezahlten Monatsraten festzustellen. So kann der steuerbare Vermögensertrag jener „Letters“ bestimmt werden, die vor dem Monat Februar 1994 gekauft worden sind. Bei den gutgeschriebenen Zinsen handelt es sich um steuerbares Einkommen, unabhängig davon, ob sie effektiv bezogen, nur in Rechnung gestellt oder gemäss dem durch den EKC vorgeschlagenen System reinvestiert worden sind. Die wieder investierten Gewinne sind somit als Einkommen steuerbar; selbst dann, wenn sie nur in den Konten beim EKC realisiert worden sind. Die Anleger hatten nämlich gemäss den Bestimmungen der „Letters“ jederzeit die Möglichkeit, die Gewinne auch in bar zu beziehen.

Demgegenüber führte das Obergericht Uri in seinem Entscheid vom 7. November 1997 u.a. aus, der die urnerischen EKC-Fälle untersuchende Verhörrichter habe bestätigt, „dass bis Ende August 1994 und September 1994 (teilweise) Zahlungen an alle Anleger gemäss der entsprechen-

den Fälligkeit und vorbehältlich einer Reinvestition tatsächlich ausbezahlt worden sind“. Bis Dezember 1994 hätten noch verschiedene Anleger Auszahlungen auf entsprechenden Druck erwirken können. Ein Steuerpflichtiger habe angegeben, regelmässig bis Oktober 1994 Barauszahlungen aus „Letters“ erhalten zu haben. In einem Einzelfall seien sogar bis März 1995 regelmässige Barauszahlungen erfolgt. Daraus folgerte das Obergericht Uri im Ergebnis, die Veranlagungsbehörde habe das ihr zustehende Ermessen nicht überschritten oder missbraucht, wenn sie in Anbetracht der dargelegten Umstände den Zeitpunkt, an dem der Beschwerdeführer über die fällig werdenden Erträge aus den „Letters“ nicht mehr verfügen konnte, auf November 1994 geschätzt habe (vgl. StE 1998 B 21.1 Nr. 6 Erw. 11 d).

Was die Verhältnisse im Kanton Schwyz anbelangt, ist dem Schlussbericht des zuständigen Untersuchungsrichters vom 4. November 1997 zu entnehmen, „dass im September/Oktober 1994 der Zusammenbruch des EKC erfolgte und ab diesem Datum nur noch teilweise Auszahlungen erfolgten“.

d) Der genaue Zeitpunkt, an dem die Erträge aus den Letters in concreto wahrscheinlich nicht mehr realisierbar waren, lässt sich nicht genau feststellen. Verbleibt nach pflichtgemässer Prüfung der Verhältnisse eine Unsicherheit des Sachverhalts, so haben die Steuerbehörden eine ermessensweise Schätzung vorzunehmen, die darauf gerichtet sein muss, den wirklichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen (§ 59 a Abs. 3 StG). Es handelt sich dabei um eine Ermessensbetätigung, die allerdings nicht im Sinne der üblichen Verwaltungsrechtslehre als Rechtsfolgeermessen zu verstehen ist, sondern als pflichtgemässes Ermessen bei der Beweiswürdigung bzw. als Sachverhaltsermessen. Der Natur der Sache entsprechend

sind wie bei der Beweiswürdigung innerhalb gewisser Grenzen verschiedene Schätzungsergebnisse denkbar. Die sich im Bereich dieses Spielraumes ergebende Entscheidungsfreiheit ist das Ermessen der Veranlagungsbehörde (vgl. M. Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, S. 131 f.). Das Verwaltungsgericht hat im Steuerbeschwerdeverfahren freie Kognition, inkl. Ermessensüberprüfung (§ 78 Abs. 3 i.V.m. § 76 StG und § 55 Abs. 2 VRP sowie Art. 142 Abs. 4 DBG). Auch bei umfassender Kognition hat das Gericht die von der Verwaltung vorgenommene Sachverhaltswürdigung, u.a. wegen der geringeren Sachverhaltsnähe, aber auch weil das Gericht nicht einfach seine Ermessensbetätigung bzw. Beweiswürdigung tel quel an die Stelle jener der Verwaltung setzen soll, mit einer gewissen Zurückhaltung zu prüfen (Zweifel, a.a.O., Fn 496; Kölz/ Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, N 269, 276 f.). Zu prüfen hat das Gericht insbesondere, ob die möglichen und zumutbaren Abklärungen getroffen worden sind und ob die Schätzung den Beurteilungsfaktoren in vernünftiger Weise Rechnung trägt (vgl. ASA 50, S. 305, Erw. 3 a mit Hinweisen).

e) Im Lichte dieser Grundsätze ist festzuhalten, dass die Entscheidung des Beschwerdeführers, die betreffenden Gutschriften (welche nicht Kapitalrückzahlungs-, sondern Vermögensertragscharakter aufweisen) sich nicht auszahlen zu lassen, sondern in neue „Letters“ zu reinvestieren, frei war. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil der Beschwerdeführer - wie die Vorinstanz zutreffend ausführt - nicht geltend macht, er hätte vergeblich versucht, sich die fraglichen Zinsanteile (ab Juli 1994 bis zum Zusammenbruch) bar auszahlen zu lassen und der EKC habe sich geweigert, die Auszahlungen vorzunehmen. Allerdings ist gestützt auf die aktenkundigen Feststellungen des für den Kanton Schwyz zuständigen Untersuchungsrichters davon auszugehen, dass im Bereich des Kantons Schwyz

bereits „im September/Oktober 1994 der Zusammenbruch des EKC erfolgte“ (vgl. zit. Bericht vom 4. November 1997 an das Kantonale Strafgericht, S. 16, Ziff. 1.3). Von daher geht es zu weit, die beim EKC für den Beschwerdeführer vorgenommenen (aber nicht ausbezahlten) Gutschriften für September und Oktober 1994 ebenfalls als steuerbaren Vermögensertrag aufzurechnen, da in diesem Zeitraum das „EKC-Letter-System“ am Zusammenbrechen war, deswegen Auszahlungen nur mehr zum Teil erfolgten und insofern die Realisierung der damaligen Gutschriften ungewiss war. An diesem Ergebnis ändert sich grundsätzlich nichts, wenn andernorts teilweise etwas länger noch EKC-Auszahlungen erfolgten. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich zusammenfassend, die vorinstanzlichen Aufrechnungen auf die betreffenden Gutschriften bis und mit 31. August 1994 zu beschränken. An dieser Aufrechnung vermag schliesslich die Tatsache nichts zu ändern, dass später und auch heute mit der Rückzahlung des investierten Kapitals und der reinvestierten Zinsen nicht mehr gerechnet werden kann. Dies stellt einen Verlust auf Privatvermögen dar, der nicht als einkommensmindernd berücksichtigt werden kann (vgl. ASA 66, S. 383, Erw. 4 d; StE 1998 B 21.1 Nr. 6, Erw. 11 f.).

5. Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde insoweit teilweise gutzuheissen, als die vorinstanzliche Aufrechnung von Fr. ... Vermögensertrag im Jahre 1994 auf Fr. ... herabgesetzt wird. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 5. Februar 1998
i.S. A. (VGE 642/97)

Einkommen, Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht: Beweislast für das Vorliegen eines sämtlicher Lebenserfahrung widersprechenden privaten Kapitalgewinns (§§ 19 Abs. 1 und Abs. 3 lit. d und 59 a StG; Art. 21 Abs. 1 und Abs. 3, 89 Abs. 2 und 92 Abs. 1 BdBSt)

Bestehen nicht zu beseitigende Unklarheiten im Sachverhalt spielt auch die Lebenserfahrung bei der Beweislastverteilung eine Rolle. Wird ein von der Lebenserfahrung erheblich abweichender besonderer Verlauf behauptet, trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast für seine gemäss sämtlichen Lebenserfahrungen unwahrscheinliche Behauptung. Wer einen sämtlichen Lebenserfahrungen widersprechenden Vermögenswertzuwachs aus Beteiligungsrechten als privaten Kapitalgewinn deklariert, trägt die Folgen der Beweislosigkeit somit nicht nur auf Grund der für steueraufhebende Tatsachen geltenden allgemeinen Beweislastregel.

Sachverhalt (zusammengefasst)

A. deklarierte in der Steuererklärung 1987/88 erstmals den Besitz von 13 Aktien der Capital Growth Fund Ltd., London, zu einem Steuerwert von Fr. 154.--. Der Kaufpreis einer Aktie wurde mit £ 5.-- beziffert. In der Steuererklärung 1989/90 wurde der Wert der 13 Aktien mit Fr. 149 500.-

- und in der Steuererklärung 1991/92 mit Fr. 126 360.-- deklariert. Am 15. April 1991 verkaufte A. gemäss Steuerdeklaration die 13 Aktien der Capital Growth Ltd. zu einem Preis von £ 52 000.-- an die Companies Pool S.A., Luxemburg.

Mit Veranlagungsverfügung 1993/94 wurde der durch den Verkauf der 13 Aktien der Capital Growth Ltd. realisierte Vermögenszuwachs im Umfang von Fr. 126 164.-- dem Einkommen zugerechnet. Dagegen liess A. Einsprache erheben mit dem Antrag, es sei auf die Aufrechnung des Verkaufserlöses der 13 Aktien der Capital Growth Ltd. als Einkommen zu verzichten. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es sich dabei um einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn handle.

Mit Einspracheentscheid vom 20. Oktober 1997 wies die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1993/94 ab.

Gegen diesen Einspracheentscheid liess A. fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit folgenden Anträgen:

„ 1. Es sei der Entscheid Nr. ... der Kantonalen Steuerkommission Schwyz und der Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 20. Oktober 1997 (St.R.Nr. ...) betreffend Veranlagungsverfügung 1993/94 aufzuheben.

2. Es sei auf die Aufrechnung des privaten Kapitalgewinns aus dem Aktienverkauf von 13 Aktien der Capital Growth Fund Ltd. („Wertzuwachs“) von Fr. 126 164.-- zum steuerbaren Einkommen zu verzichten und für die Veranlagungsperiode 1993/94 das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers für die kantonalen Steuern auf Fr. ... und für die Bundessteuer auf Fr. ... festzulegen.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.“

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde vollumfänglich ab.

Aus den Erwägungen

1. a) Gemäss dem in der vorliegend fraglichen Veranlagungsperiode 1993/94 bundessteuerrechtlich massgebenden Art. 21 Abs. 1 BdBSt fällt in die Steuerberechnung das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, ausser die massgebenden Bestimmungen sehen eine Ausnahme vor. Aus Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt ergibt sich, dass Gewinne aus beweglichem Privatvermögen grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen sind. Die Regelung im kantonalen Steuerrecht lehnt sich an die bundessteuerrechtliche Regelung an. Gemäss § 19 Abs. 1 StG gelten als Einkommen die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen. Private Kapitalgewinne sind demgegenüber ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen (§ 19 Abs. 3 lit. g StG).

b) Es ist vorliegend unbestritten, dass der Beschwerdeführer - aus welchen Gründen auch immer - im Zusammenhang mit den 13 deklarierten Aktien der Capital Growth Ltd. einen Vermögenszuwachs in Höhe von mindestens Fr. 126 164.-- realisiert hat. Umstritten ist jedoch, ob es sich dabei um steuerbefreiten privaten Kapitalgewinn oder um steuerbares Einkommen handelt. Die Vorinstanzen halten im angefochtenen Entscheid fest, dass dem Steuerpflichtigen die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen obliege, weshalb vorliegend der Beschwerdeführer den Nachweis zu erbringen habe, dass es sich beim deklarierten Vermögenszuwachs um einen privaten Kapitalgewinn handle. Dieser Nachweis vermöge der Beschwerdeführer in casu jedoch nicht zu erbringen, da er

insbesondere keinen Nachweis für den Kauf der Aktien darzutun vermöge und die Realisierung eines Kapitalgewinns im Umfang von 27 000 % (im Zeitraum zwischen 1987 und 1988) sämtlichen Lebenserfahrungen widerspreche.

Der Beschwerdeführer ist demgegenüber der Ansicht, dass ihm nicht zugemutet werden könne, den von den Vorinstanzen verlangten Beweis für den Erwerb der Aktien zu einem Kaufpreis von weniger als Fr. 200.-- zu erbringen, da bei einem Kauf zu einem solchen Betrag regelmässig weder ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen noch ein Beleg ausgehändigt werde. Im Übrigen ergebe sich aus dem Aktionärsbuch, dass er Aktionär war und der Wert der Aktie im Zeitpunkt des Kaufes ergebe sich aus dem Shareholder-letter des Jahres 1987 (£ 4.50). Mit der Einreichung einer Bestätigung der Companies Pool S.A. bezüglich der Bezahlung von £ 52 000.-- für den Kauf von 13 Aktien vermöge er auch den Grund für den fraglichen Vermögenszuwachs darzulegen, weshalb er den Nachweis des Vorliegens eines privaten Kapitalgewinnes rechtsgenüglich zu erbringen vermöge.

c) Obwohl im Steuerveranlagungsverfahren grundsätzlich die Untersuchungsmaxime herrscht, stellt sich auch hier die Frage der Beweislastverteilung, wenn der für die Steuerveranlagung massgebende Tatbestand mit zumutbarem Aufwand der Steuerbehörden sich nicht abklären lässt und nach Abschluss der Untersuchung eine nicht zu beseitigende Ungewissheit des Tatbestandes bleibt. Von den Fällen abgesehen, in welchen die Steuergesetze die Beweislastverteilung speziell ordnen, gilt als Regel, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis derjenigen Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufhe-

ben (ASA 55, S. 627 mit Hinweisen; Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, S. 110). Der Steuerbehörde obliegt damit der Nachweis der die grundsätzliche Steuerpflicht begründenden Tatsachen (Wohnsitz, Sitz), der Einkünfte bzw. des Gewinns und des Vermögens, während der Steuerpflichtige für die Abzüge, die Schulden, die steuerfreien Einkünfte und für die Herkunft der Mittel bei der Aufwandeinschätzung nachweispflichtig ist (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, § 75 Rz 34; Zweifel, a.a.O., S. 110). Des Weiteren spielen auch gesetzliche oder natürliche Vermutungen und die Lebenserfahrung bei der Beweislastverteilung eine Rolle (vgl. Zweifel, a.a.O., S. 111 und 25). Insbesondere wenn der Steuerpflichtige einen von den Lebenserfahrungen erheblich abweichenden besonderen Verlauf behauptet, wird ihm die Beweislast für seine gemäss sämtlichen Lebenserfahrungen unwahrscheinliche Behauptung zugeschoben (vgl. Reimann/ Zuppinger/Schärrer, a.a.O., § 75 Rz 33). Im Übrigen schlägt eine nicht zu beseitigende Unklarheit im Sachverhalt zum Nachteil der beweisbelasteten Partei aus (Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, § 75 Rz 20).

Vorliegend ist - wie bereits erwähnt - unbestritten, dass im Zusammenhang mit den Aktien der Capital Growth Ltd. zwischen dem 1.1.1987 und dem 1.1.1989 gemäss Deklaration in der Steuererklärung ein Vermögenszuwachs von mehr als Fr. 149 000.-- eintrat, welcher sich bis zum Verkauf der Aktien am 15.4.1991 auf ca. Fr. 126 000.-- reduzierte. Es wurde bereits dargelegt, dass sowohl gemäss Bundessteuerrecht als auch gemäss kantonalem Steuerrecht das **gesamte** Einkommen der Besteuerung unterliegt, sofern es sich nicht um einen privaten Kapitalgewinn aus beweglichem Vermögen handelt oder auf Grund anderer ausdrücklicher

gesetzlicher Bestimmungen von der Besteuerung ausgenommen ist. Bei der Qualifizierung eines Einkommensbestandteils bzw. Vermögenswertzuwachses aus Beteiligungsrechten als privaten Kapitalgewinn geht es um eine steueraufhebende Tatsache, welche - wie die Vorinstanz richtig festhält - vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist bzw. deren fehlender Nachweis dem Steuerpflichtigen anzulasten ist.

Der Nachweis dafür, dass es sich bei dem im Zusammenhang mit den Anteilsscheinen der Capital Growth Ltd. erzielten Einkommen um privaten Kapitalgewinn handelt, ist jedoch auch deshalb dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen, weil der geltend gemachte Gewinn angeblich durch eine Wertsteigerung der Titel realisiert wurde, die sämtlichen Lebenserfahrungen widerspricht. Der Wert der Aktien stieg gemäss Deklaration des Beschwerdeführers zwischen dem 1.1.1987 und dem 1.1.1989 von Fr. 154.-- auf Fr. 149 500.--, d.h. um ca. 97 000 %. Per 1.1.1991 reduzierte sich der Wert der Aktien auf Fr. 126 360.--, was immer noch eine Wertsteigerung von ca. 82 000 % innerhalb von 4 Jahren ergibt. Eine Wertsteigerung der Anteile einer Gesellschaft in einem solchen Ausmass und in derart kurzer Zeit widerspricht sämtlichen Lebenserfahrungen, insbesondere auch in Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich offenbar um Anteile einer Finanzgesellschaft handelt, welche offenbar nur einen relativ geringen Betrag an Eigenkapital zur Verfügung hatte, was nachfolgend näher ausgeführt wird.

Zusammenfassend ist infolgedessen nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die Beweislast für das Vorliegen eines Kapitalgewinns aus beweglichem Vermögen hinsichtlich des im Zusammenhang mit den Anteilen an der Capital Growth Ltd. realisierten Vermögenszuwachses dem

Beschwerdeführer auferlegten. Es stellt sich nachfolgend die Frage, ob der Beschwerdeführer den erforderlichen Nachweis zu erbringen vermag.

2. (Es folgen Ausführungen, in denen sich das Verwaltungsgericht eingehend mit den Vorbringen des Beschwerdeführers auseinandersetzt. Es führt u.a. aus, dass eine Gewinnsteigerung von 27 000 % innert Jahresfrist selbst bei riskanten Finanzgeschäften nicht glaubhaft sei, das Aktienkapital der Gesellschaft von £ 10 000.-- angesichts der sehr weiten Zweckumschreibung äusserst gering sei, das Eigenkapital der Gesellschaft im Zeitpunkt des Aktienkaufes kein Ausmass gehabt habe, welches umfangreiche Anlagegeschäfte im weit gefassten Tätigkeitsbereich und Gewinne im Umfang von mehreren Tausend Prozent pro Jahr als wahrscheinlich erscheinen lasse, keine Dokumente über den behaupteten Aktienkaufpreis von £ 5.-- und keinerlei Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Gesellschaft, mit welchen sich die aussergewöhnlichen Gewinne belegen oder auch nur zu erklären vermöchten, hätten beigebracht werden können. Schliesslich war für das Verwaltungsgericht nicht nachvollziehbar, weshalb die Beteiligung an einer derart gewinnträchtigen Gesellschaft durch den Beschwerdeführer vollumfänglich veräussert worden sei. Weiter sei auffällig, dass die Gesellschaft bereits relativ kurze Zeit nach der Veräusserung der Aktien aufgelöst worden sei.)

In Berücksichtigung dieser Umstände erscheint es als nicht glaubhaft dargetan, dass es sich bei dem im Zusammenhang mit den 13 Aktien der Capital Growth Ltd. deklarierten Vermögenszuwachs um privaten Kapitalgewinn handelt. Zumindest bestehen nicht zu beseitigende Unklarheiten im Sachverhalt, welche zum Nachteil des beweisbelasteten Beschwerdeführers ausschlagen. Die angefochtene Verfügung und der angefochtene Entscheid sind deshalb zu bestätigen und zwar auch bezüglich der ermes-

sensweisen Festsetzung der Höhe des dem Einkommen aufzurechnenden und als Kapitalgewinn deklarierten Vermögenszuwachses. Insbesondere kann den Vorinstanzen die Berechnung des aufzurechnenden Einkommens anhand der Differenz zwischen dem vom Beschwerdeführer deklarierten Preis für den Erwerb der Aktien und dem Erlös aus dem Verkauf der Aktien nicht als Anerkennung des Vermögenszuwachses als Kapitalgewinn angerechnet werden. Die Vorinstanzen haben, da andere Anhaltspunkte fehlten, lediglich betragsmässig auf die Deklaration des Steuerpflichtigen abgestellt, ohne jedoch eine Qualifikation des in Frage stehenden Einkommens vorzunehmen.

Anmerkung der Redaktion

Die gegen diesen Entscheid erhobenen Beschwerden wurden vom Bundesgericht abgewiesen, soweit es darauf eintrat.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. November 1999 i.S. Ehegatten P. (VGE 615/99)

Liquidationsgewinn: Realisation stiller Reserven infolge Erbteilung, Gewinnanteilsrecht der Miterben; Zwischenveranlagung, Aufgabe selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit (Art. 10, 18, 45 und 47 DBG; Art. 619 aZGB; Art. 94 Abs. 3 BGBB)

Bei der Übernahme eines Grundstücks im Geschäftsvermögen zum Buchwert durch den das Geschäft weiterführenden Miterben und bei Vereinbarung eines Gewinnanteilsrechts nach Art. 619 aZGB im Erbvertrag liegt keine steuersystematische Realisierung vor. Die Besteuerung der stillen Reserven wird aufgeschoben. Die Erbengemeinschaft dauert in Bezug auf den bedingten Anspruch auf Gewinnbeteiligung fort und die übrigen Miterben sind insofern noch selbstständig nebenerwerbstätig. Erst mit dem Verkauf der Liegenschaft wird ein Gewinn erzielt und werden stille Reserven realisiert. Dabei ergibt sich für die übrigen Miterben ein Teilungsanspruch am Rest der Erbschaft in Form des Liquidationsgewinnes, für den sie steuerpflichtig sind. Dies führt jedoch nicht zu einer Zwischenveranlagung bei den übrigen Miterben, da die Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit in der Regel keinen Zwischenveranlagungsgrund bildet. Der Gewinnanteilsanspruch wird mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst.

Sachverhalt (zusammengefasst)

K. übernahm nach dem Tod seines Vaters im Jahre 1985 das gesamte Geschäft mit Aktiven und Passiven. Unter anderem wurde bezüglich der Liegenschaft im Geschäftsvermögen ein Gewinnanteilsrecht der Miterben nach Art. 619 aZGB für den Fall vereinbart, dass K. die Liegenschaft veräussert. 1996 verkaufte K. die Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 800 000.--. Aus diesem Verkauf resultierte ein teilungspflichtiger Gewinnanteilsanspruch der Miterben in Höhe von insgesamt Fr. 300 000.--, wovon Fr. 100 000.-- für die Steuerpflichtigen P. Diese Fr. 100 000.-- wurden den Steuerpflichtigen P. bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer zum ordentlichen Einkommen aufgerechnet. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die dagegen erhobene Einsprache ab. Dieser Entscheid wurde vom Verwaltungsgericht bestätigt.

Erwägungen

1. a) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Ver-

mögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

b) Die drei Realisationstatbestände (Veräusserung, Verwertung, buchmässige Aufwertung), die im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit einen steuerbaren Kapitalgewinn auslösen, entsprechen der bisherigen Ordnung von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt. Dementsprechend gilt die Praxis betreffend die Steueraufschubtatbestände (wie z.B. den erbrechtlichen Geschäftsübergang) weiterhin (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, N 2 f. zu Art. 18 DBG).

2. a) Gemäss Art. 10 DBG wird das Einkommen von Erbengemeinschaften den einzelnen Erben anteilsmässig zugerechnet. Die Erbengemeinschaft ist als Gemeinschaft zur gesamten Hand weder zivil- noch steuerrechtlich eine juristische Person. Demgemäss wird das Einkommen aus diesen Personengesamtheiten den einzelnen Erben zugerechnet. Steuerpflichtig sind die einzelnen Erben für ihre Anteile am Erbschaftsvermögen (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., S. 45; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, § 13 N 21).

b) Mit dem Tod des Unternehmers gehen die Aktiven und Passiven der Unternehmung als Geschäftsvermögen auf die Erben über. Bei mehreren Erben bleiben diese Werte einkommenssteuerrechtlich Geschäftsvermögen, sofern und solange die Erben die Unternehmung gemeinsam führen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, N 47 zu § 19 lit. b StG; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 1. Auflage 1994, a.a.O., N 37 zu § 19 lit. b StG). Beim erbrechtlichen Geschäftsübergang oder bei der Übertragung eines Betriebes auf Rechnung künftiger Erbschaft hat ordentlicher-

weise eine Besteuerung zu unterbleiben, wenn die Erben die Unternehmung als Ganzes zu den bisherigen Buchwerten übernehmen und sofern nicht durch eigentliche Veräusserung, Verwertung oder buchmässige Aufwertung die stillen Reserven ganz oder teilweise realisiert werden. Der Besteuerungsaufschub ist in derartigen Fällen sachlich begründet, solange einerseits die stillen Reserven weiterhin dem Geschäftsbetrieb verbleiben und wenn diese bei einer künftigen Realisation unvermindert als Kapitalgewinn erfasst werden können (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Auflage 1999, S. 99; ASA 56, S. 259, Erw. 3 d). Da jeder Erbe den seinem Erbteil entsprechenden Anteil am Geschäftsvermögen (inkl. aller stiller Reserven) in die Gesellschaft einbringt, liegt weder eine Veräusserung noch eine Verwertung von Geschäftsvermögen vor (Känzig, Wehrsteuer, 1. Teil, N 188 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

c) Mit der Erbteilung kann unter Umständen eine Realisation stiller Reserven verbunden sein (ASA 56, S. 259, Erw. 3 d). Erben, die aus der Erbengemeinschaft ausscheiden, geben ihre Beteiligung an einem geschäftlichen Betrieb auf und werden für die von ihnen erzielten Gewinne einschliesslich der Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven kapitalgewinnsteuerpflichtig (Känzig, a.a.O., N 188 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 401 f. zu § 19 lit. b StG). Dem erbrechtlichen Anteil am Reinvermögen des Geschäftsbetriebes entspricht die Abfindungssumme der Erben, die das Geschäft nicht weiterführen wollen. Die ausscheidenden Erben haben den ihnen gutgeschriebenen Anteil an den Reserven als Kapitalgewinn zu versteuern (vgl. Känzig, a.a.O., N 189 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; Weidmann/Grossmann/ Zigerlig, a.a.O., 6. Auflage 1999, S. 99). Bei Veräusserung des Geschäftes an einen Dritten ist jeder Erbe für den dabei

realisierten Liquidationsgewinn nach Massgabe seines Erbteiles steuerpflichtig (Reimann/Zuppinger/ Schärrer, a.a.O., N 401 f. zu § 19 lit. b StG).

d) Im Falle der Vereinbarung einer Gewinnbeteiligung der Miterben tritt eine Realisierung stiller Reserven erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung eines derartigen Gewinnes ein. Die Annahme einer steuertechnischen Realisierung stiller Reserven auf den landwirtschaftlichen Liegenschaften durch die Einräumung des Gewinnbeteiligungsrechts würde der Besteuerung fiktiver Gewinne gleichkommen und dem gesetzlichen Institut der Gewinnbeteiligung, das dem Interesse der Erhaltung landwirtschaftlicher Betriebe und der Verhinderung übermässiger Verschuldung dient, widersprechen (ASA 56, S. 259, Erw. 3 d).

3. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass P. 1985 aus der Erbengemeinschaft ausgeschieden gewesen sei, weil diese mit der Erbteilung aufgelöst worden und demzufolge die selbstständige Erwerbstätigkeit ab diesem Zeitpunkt aufgehoben worden sei. Da P. ab 1985 nicht mehr Mitglied der Erbengemeinschaft habe sein können, könne auch keine selbstständige Erwerbstätigkeit wegen Mitgliedschaft in der Erbengemeinschaft mehr vorliegen und der Gewinnanteil sei somit auch nicht kapitalsteuerpflichtig. Der Gewinnanteil sei vielmehr ein steuerfreier privater Vermögensertrag und es handle sich demzufolge um einen steuerfreien Kapitalgewinn aus Veräusserung von Privatvermögen.

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass die Steuerpflichtigen bis zur Erbteilung 1985 selbstständig nebenerwerbstätig waren, eine Besteuerung der stillen Reserven jedoch erst mit deren Realisierung erfolgte. Eine Rea-

lisierung stiller Reserven sei im Zeitpunkt der Veräusserung des entsprechenden Geschäftsaktivums, vorliegend 1996, eingetreten.

4. Unstreitig ist vorliegend, dass die Erben bis zur Erbteilung 1985 selbstständig nebenerwerbstätig waren und die verkaufte Liegenschaft zum Geschäftsvermögen gehörte.

a) Art. 619 aZGB wurde mit der Einführung des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) per 1. Januar 1994 aufgehoben. Ein bereits bestehender gesetzlicher oder vertraglicher Gewinnanspruch behält auch unter dem neuen Recht seine Gültigkeit (Art. 94 Abs. 3 BGBB).

Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid (Ziff. 5) wurde die Erbengemeinschaft mit dem Erbteilungsvertrag 1985 nicht vollständig aufgelöst. Vielmehr wird bei Vereinbarung eines Gewinnbeteiligungsrechts nach Art. 619 aZGB die Fortdauer der Erbengemeinschaft angenommen, deren Gegenstand nur mehr der bedingte Anspruch auf Gewinnbeteiligung bildet. Der Anspruch der Miterben gegenüber dem Übernehmer wird als ein Teilungsanspruch am Rest der Erbschaft bezeichnet, der sich in Zukunft in Gestalt eines erzielten Gewinnes ergeben kann (vgl. Escher, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, N 19 zu Art. 619 aZGB; Tuor/Picenoni, Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, N 18 f. zu Art. 619 aZGB). Hinsichtlich des Gewinnes bestand die Erbengemeinschaft somit bis zur Veräusserung des Grundstückes durch K. fort.

b) Wäre nicht ein Gewinnanteilsrecht nach Art. 619 aZGB vereinbart worden, hätte bereits der Erbteilungsvertrag und die Übernahme des Geschäftes durch K. (unter Beendigung der Erbengemeinschaft) zur Realisation der auf der Liegenschaft ruhenden stillen Reserven geführt, weil die

Miterben anteilsmässig hätten ausbezahlt werden müssen, wofür diese steuerpflichtig geworden wären. Da K. jedoch das Grundstück infolge der Vereinbarung des Gewinnanteilsrechts im Erbvertrag zum Buchwert übernahm, wurde die Besteuerung der stillen Reserven aufgeschoben. Erst mit dem Verkauf des Grundstückes wurde ein Gewinn erzielt und stille Reserven in der Höhe von Fr. 300 000.-- (nach Abzügen) realisiert, womit sich für den Beschwerdeführer ein Teilungsanspruch am Rest der Erbschaft (in Form des Liquidationsgewinnes) ergab.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht davon ausging, dass mit dem Verkauf der Liegenschaft stille Reserven realisiert wurden und die Beschwerdeführer für ihren Anteil am Liquidationsgewinn steuerpflichtig sind.

5. Im Eventualantrag bringen die Beschwerdeführer vor, es liege ein Zwischenveranlagungsgrund nach Art. 45 DBG vor, welcher zu einer Besteuerung im Sinne von Art. 47 DBG führen müsse. Als Begründung wird angeführt, die Vorinstanz selber habe die angefochtene Veranlagung als Zwischenveranlagung bezeichnet. Zudem stelle die Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit nur in der Regel keinen Zwischenveranlagungsgrund dar, in casu handle es sich jedoch um einen Fall, der gerade nicht der Regel entspreche. Da auf Grund der Auflösung der Erbengemeinschaft aus der selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit nie mehr Erträge zufliessen werden, handle es sich um eine dauernde, wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen.

a) Gemäss Art. 47 Abs. 1 DBG unterliegen die bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei einer Zwischenveranlagung nicht oder noch nicht für eine volle Steuerperiode als Einkommen besteuerten Kapitalgewinne

nach Art. 18 Abs. 2 für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, gesamthaft einer vollen Jahressteuer zu dem Satze, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Eine Zwischenveranlagung wird unter anderem bei dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen infolge Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder Berufswechsels (Art. 45 lit. b DBG) wie auch bei Vermögensanfall von Todes wegen (Art. 45 lit. c DBG) durchgeführt.

b) Die Gründe, die in Art. 45 DBG unter der Bezeichnung „sachliche Voraussetzungen" der Zwischenveranlagung angeführt werden, entsprechen den bisherigen Kriterien für die Zwischenveranlagung. Das hat zur Folge, dass die reiche bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den Art. 96 und 42 BdBSt auch für den neuen Art. 45 DBG weiterhin massgebend sein wird (vgl. Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N 2 zu Art. 45 DBG).

Der Aufgabe der Erwerbstätigkeit wird die Einstellung der Haupterwerbstätigkeit gleichgestellt (Känzig, a.a.O., N 13 zu Art. 42 BdBSt). Die Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit bildet in der Regel keinen Zwischenveranlagungsgrund. Eine Ausnahme kann bei Versiegen eines Nebeneinkommens vorliegen, das einen dauernden festumschriebenen Charakter aufwies und gemessen am Gesamteinkommen sich auf mindestens 25 % belief (Känzig, a.a.O., N 16 zu Art. 42 BdBSt).

c) Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit keinen Zwischenveranlagungsgrund darstellt. Die Nebenerwerbstätigkeit hatte auch keinen dauernden und festumschriebenen Charakter oder einen Anteil von 25 % gemessen am Gesamteinkommen der Beschwerdeführer, sodass keine dauernde und wesentliche Änderung

der Erwerbsgrundlagen vorliegt. Ferner liegt kein Vermögensanfall von Todes wegen vor (vgl. Känzig, a.a.O., N 31 zu Art. 42 BdBSt in fine).

Die sachlichen Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung sind demnach nicht gegeben.

Anmerkung der Redaktion

Jahreszahlen und Beträge sind fiktiv.

Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 13. Dezember 1999 i.S. T. (BGE 2P.270/1998)

Liegenschaftenschätzung: Geltungsbereich des BGBB, Massgeblichkeit der rechtskräftigen Nutzungsplanung; landwirtschaftlich genutzte und nicht in den Schutzbereich des BGBB fallende Grundstücke, Ausgleich von Planungsmehrwerten bei Vermögenssteuer durch Berücksichtigung des Verkehrswertes, Handels- und Gewerbefreiheit, Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (§ 28 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 StG; Art. 2 BGBB; Art 5 Abs. 1 RPG; Art. 31, 31^{octies} und 4 BV)

Ein landwirtschaftliches Gewerbe, welches im Ganzen in der Bauzone liegt, fällt nicht unter den Schutzbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB). Bei landwirtschaftlichen Gewerben mit Grundstücken sowohl in der Landwirtschafts- wie auch in der Bauzone, fallen nur solche in Bauzonen liegenden Grundstücke und Grundstücksteile unter den Schutz des BGBB, die landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen aufweisen. Von diesem in der Bauzone liegenden Teil des landwirtschaftlichen Gewerbes wird der Schutz des BGBB auf das Betriebszentrum mit den betrieblich notwendigen Wohn- und Ökonomiegebäuden beschränkt. Zusätzlich einbezogen wird sodann nur ein um die Gebäude und Anlagen liegender angemessener Umschwung, worunter bloss die eigentliche Hofparzelle mit den notwendigen Verkehrsflächen, dem Gemüsegarten und allenfalls dem aus tierschützerischen Gründen angemessenen Auslauf für die Tiere verstanden wird. Der über den angemessenen

Umschwung hinausgehende Teil fällt als ausgewiesenes Bauland nicht in den Schutzbereich des BGBB, ohne dass er als separates Grundstück abgetrennt zu werden braucht. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist beim Geltungsbereich des BGBB für die Zuordnung zu einer Zone auf den formell rechtskräftigen Nutzungsplan abzustellen. Unterstehen in der Bauzone liegende Grundstücke oder Grundstücksteile nicht dem Schutzbereich des BGBB, rechtfertigt sich bei der Liegenschaftenschätzung keine steuerliche Differenzierung zwischen solchen Grundstücken und Grundstücksteilen, die den Landwirtschaftsbetrieb ausmachen und übrigen landwirtschaftlich genutzten Grundstücken. Die Einstufung als Bauland erhöht den Verkehrswert eines Grundstückes in erheblichem Masse. Der raumplanungsrechtlich geforderte Ausgleich von Planungsmehrwerten kann über die Vermögenssteuer durch Ansatz eines den Verkehrswert berücksichtigenden Mischwertes erfolgen. Weil eine Überprüfung und Anpassung der Nutzungspläne grundsätzlich nur alle 15 Jahre vorgesehen ist, besteht aus Sicht der Handels- und Gewerbefreiheit kein Grund zur Vornahme einer vorzeitigen Nutzungsplanänderung. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird nicht verletzt, wenn freiwillig auf einen genügenden Ertrag verzichtet wird, indem die Grundstücksflächen landwirtschaftlich genutzt werden, anstatt sie wirtschaftlich vorteilhafter (etwa durch Überbauung oder Veräusserung als Bauland) zu verwerten.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Das Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 28. Oktober 1958 (StG) sieht eine Besteuerung des Reinvermögens vor (§§ 27 ff. StG), wobei sich

die Bewertung der Aktiven in der Regel nach deren Verkehrswert richtet (§ 27 Abs. 2 StG). Bei Grundstücken, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, und die nicht zur Kapitalanlage, zu Spekulationszwecken oder zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschliessung erworben wurden, ist gemäss § 28 Abs. 1 StG nur der Ertragswert massgebend; dies gilt auch mit Bezug auf die erforderlichen Gebäude, ausserdem für Grundstücke, die als Realersatz für der landwirtschaftlichen Nutzung entzogenen Boden erworben werden. Die übrigen Grundstücke werden unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet (§ 28 Abs. 2 StG).

Am 19. Mai 1988 wurde in § 28 StG folgender Abs. 3, der gemäss § 107a StG „erstmals auf die Steuern der Steuerperiode 1995/96 Anwendung findet", neu eingefügt:

„Den übrigen Grundstücken gleichgestellt sind unüberbaute Grundstücke in der Bauzone, wenn die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist."

Die Liegenschaften KTN 100 und KTN 101 befinden sich in der Wohnzone W2 und werden von T. landwirtschaftlich genutzt. Mit Verfügungen vom 1. Dezember 1994 legte das Kantonale Schätzungsamt Schwyz den Steuerwert für die Wiesfläche des Grundstückes KTN 100 (steueramtlich: 100.01) auf Fr. ... und des Grundstückes KTN 101 (steueramtlich: 101.01) auf Fr. ... fest; der Verkehrswert des Bodens wurde mit Fr. 400.--/m2, der Ertragswert mit Fr. null/m2 eingesetzt. Zur Begründung wurde angeführt: „Neuschätzung der Landparzellen in den Bauzonen per 1.1.1995 gemäss Paragraphen 28 Abs. 3 und 107 bis StG".

T. erhob gegen die Schätzungsverfügungen Einsprache an die Kantonale Steuerkommission und gegen deren ablehnenden Entscheid erfolglos Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Das Bundesgericht wies die staatsrechtliche Beschwerde, soweit es darauf eintrat, ab.

Aus den Erwägungen

3. Die materiellen Rügen des Beschwerdeführers richten sich gegen die Bestimmung des § 28 Abs. 3 StG, auf die sich die angefochtenen Schätzungsverfügungen stützen. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen Einzelakt kann auch die Verfassungswidrigkeit der zur Anwendung gebrachten kantonalen Normen gerügt werden (akzessorische Normenkontrolle). Das Bundesgericht prüft dabei aber die Verfassungsmässigkeit der beanstandeten Norm nicht auf alle möglichen Konstellationen hin, sondern nur unter dem Gesichtswinkel des konkreten Falles, und wenn sich die Rüge als begründet erweist, hebt es nicht die beanstandete Norm als solche, sondern lediglich den gestützt auf sie ergangenen Anwendungsakt auf (BGE 124 I 289 E. 2, S. 291, mit Hinweisen).

Mit der Regelung in § 28 Abs. 3 StG beabsichtigte der Kanton Schwyz, die Ziele der Raumplanung über eine Änderung des Steuergesetzes zu unterstützen; die höhere Vermögensbesteuerung soll u.a. dazu beitragen, dass die Hortung von eingezontem und erschlossenem Bauland unattraktiver wird (vgl. Abstimmungsvorlagen und Erläuterungen zur kantonalen Volksabstimmung vom 25. September 1988 und Protokoll des Regierungsrates des Kantons Schwyz vom 26. Januar 1988, Nr. 114). Ein Kanton darf solche Absichten im Steuerrecht verfolgen, muss sich aber an die verfassungsrechtlichen Grundsätze halten.

4. a) Der Beschwerdeführer macht geltend, § 28 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 StG widerspreche der Zielsetzung von Art. 31^{octies} BV sowie dem Sinn und Zweck des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) und verstosse dadurch gegen die derogatorische Kraft des Bundesrechts (Art. 2 ÜbBest. BV). Die von ihm (Beschwerdeführer) „im Rahmen seines Landwirtschaftsbetriebes landwirtschaftlich genutzten Grundstücke" befänden „sich im Geltungsbereich des BGBB (Art. 2 Abs. 2 lit. a, Art. 6 f. BGBB)". Eine mehrjährige Besteuerung nach dem gemäss § 28 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 StG ermittelten Wert würde ihn „faktisch zur Aufgabe seines Landwirtschaftsbetriebes zwingen".

b) Die aus Art. 2 ÜbBest. BV abgeleitete derogatorische Kraft des Bundesrechts ist ein verfassungsmässiges Individualrecht. Der Einzelne kann sich hierauf gestützt dagegen wehren, durch bundesrechtswidrige kantonale Erlasse beschwert zu werden (BGE 125 I 182 E. 2a, S. 184, mit Hinweisen). Dabei prüft das Bundesgericht frei, ob die beanstandete Norm mit dem Bundesrecht vereinbar ist. In Sachgebieten, welche die Bundesgesetzgebung abschliessend geregelt hat, schliesst Art. 2 ÜbBest. BV eine Rechtsetzung durch die Kantone aus; in Sachgebieten, die das Bundesrecht nicht abschliessend ordnet, dürfen die Kantone nur solche Vorschriften erlassen, die nicht gegen den Sinn und Geist des Bundesrechts verstossen und diesen Zweck nicht beeinträchtigen oder vereiteln (BGE 123 I 313 E. 2b, S. 316 f., mit Hinweisen).

c) Der am 9. Juni 1996 in Kraft getretene Art. 31^{octies} BV (AS 1996 2502) räumt dem Bund Kompetenzen im Bereich der Landwirtschaft ein. Verfassungsmässige Rechte des Einzelnen ergeben sich daraus jedoch nicht. Dies gilt auch mit Bezug auf die derogatorische Kraft des Bundes-

rechts. Die in der erwähnten Bestimmung vorgesehenen Massnahmen müssen zunächst auf Gesetzesstufe umgesetzt werden.

d) Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht bezweckt gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a BGBB, das bäuerliche Grundeigentum zu fördern und namentlich Familienbetriebe als Grundlage eines gesunden Bauernstandes und einer leistungsfähigen, auf eine nachhaltige Bodenbewirtschaftung ausgerichteten Landwirtschaft zu erhalten und ihre Struktur zu verbessern. Dazu regelt es den eigentums- und besitzmässigen Zugang zum Boden, indem es im Landwirtschaftsgebiet mittels Rechtsverkehrsvorschriften einen die bäuerliche Bevölkerung privilegierenden Bodenmarkt schafft.

Fraglich ist, ob die betroffenen Grundstücke überhaupt in den Schutzbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht fallen. Diese liegen seit Erlass des Zonenplanes der Gemeinde ... in der Bauzone. Im Zuge der Zonenplanrevision 1989 wurde für sie kein Auszonungsbegehren gestellt.

aa) Gemäss Art. 2 Abs. 1 BGBB gilt das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht grundsätzlich nur für „landwirtschaftliche Grundstücke, die ausserhalb einer Bauzone im Sinne des Raumplanungsgesetzes liegen“. Nach Art. 2 Abs. 2 BGBB wird es ferner erstreckt auf:

a. Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
b. Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
c. Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;

d. Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

Der Beschwerdeführer beruft sich ausdrücklich auf Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB. Die bundesrätliche Botschaft vom 19. Oktober 1988 hält zu dieser Bestimmung Folgendes fest (BBl 1988 III 975 f.):

„Der Geltungsbereich darf aber nicht bloss auf Grundstücke in der Landwirtschaftszone oder in einer Schutzzone beschränkt werden, er ist in besondern Fällen auch auf Grundstücke in der Bauzone auszudehnen (Abs. 2 Bst. a). Dies trifft zu, wo sich landwirtschaftliche Wohnhäuser und Oekonomiegebäude der herkömmlichen Siedlungsstruktur entsprechend im Dorfkern befinden. Würden solche Gewerbeteile in der Bauzone nicht dem Gesetz unterstellt, so bedeutete dies die rechtliche Auflösung eines grossen Teils aller landwirtschaftlichen Gewerbe. Dies würde aber dem Ziel der Gesetzesrevision klar zuwiderlaufen. Demnach muss das Gesetz auch für Wohn- und Oekonomiegebäude mit angemessenem Umschwung gelten, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören und in einer Bauzone liegen. Voraussetzung ist indessen, dass sich die übrigen zum Gewerbe gehörenden Grundstücke in der Landwirtschaftszone oder in einer Schutzzone befinden, welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässt. Für die ganz in der Bauzone liegenden Gewerbe sind die Würfel gefallen; diese können aufgelöst und einer andern Nutzung zugeführt werden. Gleiches gilt auch für landwirtschaftliche Grundstücke, die zum Gewerbe gehören, aber in der Bauzone liegen. Solche sind vom Geltungsbereich des Gesetzes ausgeschlossen.“

bb) Soweit der Beschwerdeführer ausführt, die betroffenen Grundstücke „machen gerade den Landwirtschaftsbetrieb des Beschwerdeführers aus“, klingt an, dass dessen landwirtschaftliches Gewerbe im Ganzen in der Bauzone liegt. Dies würde bedeuten, dass der gesamte Betrieb gemäss vorerwähnter Botschaft (BBl 1988 III 975 f.) aus dem Schutzbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliches Bodenrecht herausfällt (Art. 2 Abs. 1 BGBB e contrario; Yves Donzallaz, Commentaire de la Loi Fédérale du 4 octobre 1991 sur le nouveau Droit Foncier Rural, Sion 1993, N. 43 und 45 f. zu Art. 2 LDFR/BGBB; Meinrad Huser, Bäuerliches Bodenrecht und Raumplanung, in Blätter für Agrarrecht 1995, S. 117 ff., insbes. S. 131).

cc) Dessen ungeachtet geniessen gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB nur solche in Bauzonen liegende Grundstücke und Grundstückteile den Schutz dieses Gesetzes, die landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen aufweisen (François Zürcher, Aménagement du territoire et droit foncier rural: convergences et divergences, in Blätter für Agrarrecht 30/1996, S. 25 ff., insbes. S. 31; Yves Donzallaz, a.a.O., N. 46 zu Art. 2 LDFR/BGBB; derselbe, Pratique et jurisprudence de droit foncier rural (1994-1998), Sion 1999, S. 37 f., N. 20; Meinrad Huser, a.a.O.; vgl. auch Christoph Bandli, in Kommentar zum BGBB, Brugg 1995, N. 22 zu Art. 2 BGBB, der den Geltungsbereich der Ausnahme nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB gar auf das „Betriebszentrum mit den betrieblich notwendigen Wohn- und Ökonomiegebäuden“ beschränkt). Zusätzlich einbezogen wird dann nur ein um die Gebäude und Anlagen liegender angemessener Umschwung. Als solcher wird bloss die eigentliche Hofparzelle mit den notwendigen Verkehrsflächen, dem Gemüsegarten und allenfalls dem aus tierschützerischen Gründen angemessenen Auslauf für die Tiere verstanden (Christoph Bandli, a.a.O., N. 23 zu Art. 2). Gemäss den unbestrittenen Feststellungen des Verwaltungsgerichts beziehen sich die angefochtenen Schätzungsverfügungen ausschliesslich auf unüberbautes Wiesland. Dies findet auch in den Akten, namentlich in den Flächenverzeichnissen, seine Stütze; die Fläche eines Betriebsgebäudes mit Umschwung (gemäss Flächenverzeichnis ein Schopf mit 196 m2 Flächeninhalt und 80 m2 Hofraum, Garten und Anlagen) wurde hiervon ausgenommen. Der Beschwerdeführer hat nichts Gegenteiliges zum Sachverhalt ausgeführt. Damit fallen die betroffenen Flächen aus dem Anwendungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht heraus. Zwar geht Art. 2 BGBB prinzipiell vom „Grundstück“ im Sinne des Art. 655 ZGB als kleinster Einheit aus, die entweder ganz oder überhaupt nicht in den Geltungsbereich des bäuerlichen Bodenrechts fällt.

Grundstück ist gemäss Art. 655 Abs. 2 ZGB u.a. eine „Liegenschaft“, welche in Art. 3 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates vom 22. Februar 1910 betreffend das Grundbuch (SR 211.432.1) als „jede Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen“ umschrieben wird (vgl. BGE 123 III 233 E. 1, S. 234). Gerade bei Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB gilt indes die Ausnahme, dass auch nach Grundstücksteilen zu unterscheiden ist: Der über den angemessenen Umschwung hinausgehende Teil fällt als ausgewiesenes Bauland nicht in den Schutzbereich des Gesetzes, ohne dass er als separates Grundstück abgetrennt zu werden braucht (Eduard Hofer, in: Kommentar zum BGBB, a.a.O., N 1 zu Art. 6 BGBB).

dd) Der Beschwerdeführer beruft sich darauf, er habe auf eine entsprechende Aufforderung des Gemeinderates ... zu erklären, „ob die Bereitschaft vorliegt, das vorhandene und eingezonte Bauland für Überbauungen freizugeben“, das Gesuch gestellt, „die Liegenschaft KTN 100 und ein Teil von KTN 101 dem sogenannten Reservegebiet zuzuweisen. Eventualiter sei die Parzelle KTN 100 und ein Teil von KTN 101 der Landwirtschaftszone zuzuweisen (ca. 12 000 m2)“; darauf hatte der Gemeinderat ... geantwortet, „dass im Rahmen einer nächsten Zonenplanrevision vorgesehen ist, die beiden Grundstücke aus planungstechnischen und planungsrechtlichen Überlegungen voll ins Reservegebiet aufzunehmen. Vorbehältlich bleiben jedoch anderweitige Beurteilungskriterien, die im heutigen Zeitpunkt noch nicht bekannt sind sowie allfällige Einsprachen im Rahmen des dannzumaligen Auflageverfahrens“.

Der Gesetzgeber wollte beim Geltungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht aus Gründen der Rechtssicherheit für die Zuordnung zu einer Zone auf den formell rechtskräftigen Nutzungsplan abstellen (BBl 1988 III 974). Zwar findet sich in der Literatur die Meinung,

der Richter habe auch bei Anwendung des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht nötigenfalls vorfrageweise zu klären, ob der Zonenplan bundesrechtskonform sei (so Pierre Tschanen, Zweierlei Landwirtschaft, in ZSR 111/1992 I, S. 135 ff., insbes. S. 157 N. 49; a.A. Christoph Bandli, a.a.O., N. 7 zu Art. 2 BGBB). Dies widerspricht indes dem ausdrücklichen Willen des Bundesgesetzgebers, dem der Vorteil zukommt, dass dadurch eine klare Rechtslage erlangt wird. Das gilt erst recht im Hinblick darauf, dass der Grundeigentümer die Möglichkeit hat, im Rahmen der gesetzlichen Verfahrensvorschriften Rechtsmittel gegen den Nutzungsplan zu ergreifen. Unterlässt er dies und wird der Zonenplan formell rechtskräftig, müssen er und seine Rechtsnachfolger sich dabei behaften lassen. Die abweichende Literaturmeinung beruft sich insoweit auch nur auf Entscheide des Bundesgerichts, die die Rechtslage vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht betreffen, als die entsprechenden Regelungen noch nicht durchwegs ausdrücklich und einheitlich Bezug auf die Zonenordnung nahmen.

Zu einer anderen Beurteilung führt auch nicht die Antwort des Gemeinderates ... Abgesehen davon, dass dieser in seiner Mitteilung Vorbehalte gemacht hat, beschliesst nicht der Gemeinderat, sondern die Gemeindeversammlung über Nutzungspläne und dessen Änderungen (§ 27 des Planungs- und Baugesetzes des Kantons Schwyz vom 14. Mai 1987). Ergänzend sei bemerkt, dass der Beschwerdeführer selber wünscht, dass ein Teil des Grundstückes KTN 101 als Bauland erhalten bleibt.

e) Somit fallen die betroffenen Grundstücke nicht in den Schutzbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht. Die Rüge der Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundesrechts stösst daher ins Leere, und es kann offen gelassen werden, inwieweit das kantonale

Steuerrecht vom Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht beeinflusst wird.

5. Der Beschwerdeführer macht unter Berufung auf das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 4 BV) geltend, § 28 Abs. 3 StG sei auch insofern verfassungswidrig, als er landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der Bauzone, die - wie bei ihm - „wirtschaftlich und eigentumsrechtlich gerade den Landwirtschaftsbetrieb ausmachen, im Verhältnis zu den übrigen landwirtschaftlich genutzten Grundstücke in der Bauzone unbekümmert der damit verbundenen ungleichen Sach- und Rechtslage, gleich behandelt“. Die Zielsetzung des Art. 31^{octies} BV sowie Sinn und Zweck des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht würden eine Differenzierung notwendig machen.

Auch diese Rüge ist unbegründet. Wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (BBl 1988 III 975 f., in E. 3 wiedergegeben), wird gerade beim Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht bewusst keine Unterscheidung danach getroffen, ob die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke in der Bauzone den landwirtschaftlichen Betrieb ausmachen oder nicht. Abgesehen von den in Art. 2 Abs. 2 BGBB vorgesehenen Ausnahmen sind alle übrigen in der Bauzone liegenden Grundstücksteile vom Schutzbereich dieses Gesetzes ausgeschlossen. Nach dem Gesagten würde vielmehr umgekehrt die Folgerung naheliegen, dass dieses Gesetz die vom Beschwerdeführer geforderte steuerliche Differenzierung sogar verbietet. Aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers ist damit kein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot ersichtlich.

6. a) Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung der Handels- und Gewerbefreiheit (Art. 31 BV). Die Ausübung eines Landwirtschaftsbetriebes

werde durch die angefochtenen Bewertungen und die daraus resultierende höhere Besteuerung geradezu verunmöglicht. Die Regelung des § 28 Abs. 3 StG beruhe weder auf einem überwiegenden öffentlichen Interesse noch achte sie das Verhältnismässigkeitsprinzip. Es seien „auch entgegenstehende Interessen - wie in casu das öffentliche Interesse am Erhalt eines gesunden Bauernstandes (Art. 31^{octies} BV) und die (ebenfalls) raumplanerischen Interessen- und Planungsgrundsätze gemäss Art. 1 Abs. 2 lit. d und Art. 3 Abs. 2 lit. a RPG - sowie die wirtschaftspolitischen Folgewirkungen (in casu: Einstellung bzw. Aufgabe von Landwirtschaftsbetrieben zufolge prohibitiver Besteuerung) mitzuberücksichtigen". Es sei äusserst zweifelhaft, ob § 28 Abs. 3 StG „geeignet sei, seinen raumplanerischen Zweck (im Prinzip die effektive und rasche Nutzung des in der Bauzone liegenden Landes entsprechend dem Zonenzweck) zu erfüllen".

b) Das Bundesgericht prüft nur die rechtsgenügend vorgebrachten Beanstandungen, beschränkt auf den konkreten Fall des Beschwerdeführers. Wie erwähnt (E. 4c), ergeben sich aus Art. 31^{octies} BV keine verfassungsmässigen Rechte des Einzelnen; dessen Umsetzung auf Gesetzesstufe im Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht schliesst gerade die betroffenen Grundstücke vom Schutzbereich aus (siehe E. 4d). Nachdem das fragliche Land der Bauzone zugewiesen ist, ist die Berufung auf die genannten Bestimmungen des Raumplanungsgesetzes unbehelflich. Die landwirtschaftliche Nutzung ist nicht mehr zonenkonform. Dass die Einzonung als Bauland raumplanerisch in falscher Interessenabwägung erfolgt wäre, hat der Beschwerdeführer weder behauptet noch dargetan. Schliesslich will er selber eine Teilfläche als Bauland bewahren. Somit ist davon auszugehen, dass die betroffenen Flächen sowohl unter dem Blickwinkel des bäuerlichen Bodenrechts als auch des Raumplanungsrechts zur Über-

bauung bestimmt sind (so auch unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 1999 i.S. R.). Mit der Regelung in § 28 Abs. 3 StG will der Kanton Schwyz nicht nur die Hortung von Bauland vermeiden, sondern darüber hinaus dem Auftrag des Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG; SR 700) nachkommen (vgl. Protokoll des Regierungsrates des Kantons Schwyz, a.a.O.): Die Einstufung als Bauland erhöht den Verkehrswert eines Grundstückes in erheblichem Masse. Gemäss Art. 5 Abs. 1 RPG soll das kantonale Recht für einen angemessenen Ausgleich hinsichtlich solcher Vorteile sorgen. Der Bundesgesetzgeber hat keine bestimmte Verfahrensweise vorgeschrieben. Dieser Ausgleich ist unter anderem über die Vermögenssteuer durch Ansatz eines den Verkehrswert berücksichtigenden Mischwertes wie hier statthaft (vgl. BBl 1978 I 1016 f.; Empfehlungen zur Gestaltung des Vorteilsausgleichs nach Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung, Hrsg. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement - Bundesamt für Raumplanung, Bern 1986, S. 14-16; Danielle Yersin, La compensation selon l'article 5 de la Loi fédérale sur l'aménagement du territoire: le prélèvement de la plusvalue, in: habitation 3/1982, S. 9). Im Übrigen äussert sich der Beschwerdeführer überhaupt nicht dazu, warum er gerade auf die Wiesflächen im Baugebiet angewiesen ist und warum er nicht durch Veräusserung (zumindest eines Teils) des in der Bauzone liegenden Bodens Ersatzland in der Landwirtschaftszone erwerben oder anpachten könnte. Daher ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers keine Verletzung von Art. 31 BV.

c) Auch der Einwand des Beschwerdeführers, § 28 Abs. 3 StG sei im Hinblick darauf, dass er „rechtzeitig das entsprechende Um- und Auszonungsgesuch gestellt" habe, unverhältnismässig und undifferenziert, ist

unbehelflich. Die Regelung in § 28 Abs. 3 StG wurde bereits am 19. Mai 1988 eingefügt und in der Volksabstimmung vom 25. September 1988 bestätigt. Obwohl auch in der an die Haushaltungen verteilten Erläuterung zur Abstimmungsvorlage auf die Möglichkeit der Auszonung hingewiesen worden war, wurde trotzdem im Zuge der Zonenplanrevision 1989 noch kein Auszonungsbegehren gestellt, sondern erst 1991. Nachdem eine Überprüfung und Anpassung der Nutzungspläne grundsätzlich nur alle 15 Jahre vorgesehen ist (vgl. § 15 Abs. 2 Planungs- und Baugesetz des Kantons Schwyz vom 14. Mai 1987 und Art. 15 lit. b RPG), kann der Beschwerdeführer den Behörden kein Versäumnis anlasten und hieraus Rechtsfolgen zu seinen Gunsten ableiten, wenn diese nach der Revision von 1989 nicht vorzeitig eine Nutzungsplanänderung vornehmen.

7. Soweit der Beschwerdeführer schliesslich eine Verletzung der Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung geltend macht, ist hierauf mangels Substantiierung nicht einzutreten. Zweifelhaft ist auch, ob die Rüge der Verletzung des aus Art. 4 BV abgeleiteten Grundsatzes der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügt. Nach diesem Grundsatz müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten (BGE 122 I 101 E. 2b/aa, S. 103, mit Hinweisen). Dazu führt der Beschwerdeführer nur aus, sein Landwirtschaftsbetrieb sei „einfach von vorneherein nicht in der Lage, diese Steuerlast zu bewältigen“. Die Sachlage und die Leistungsfähigkeit präsentiere „sich im Verhältnis zu einem Landeigentümer, der seine in der Bauzone gelegene Parzelle - quasi fahrlässig, freiwillig und zweckfremd - an einen Landwirt zur

landwirtschaftlichen Nutzung verpachtet, als völlig unverhältnismässig". Insoweit fehlen bereits jegliche Angaben des Beschwerdeführers zu seinem Gesamtvermögen, seiner steuerlichen Belastung insgesamt und vor allem zum Ertrag seines Landwirtschaftsbetriebes. Der Beschwerdeführer stellt auch nicht den Unterschied in der Leistungsfähigkeit gegenüber dem verpachtenden Landeigentümer dar.

Selbst wenn es zutreffen würde, dass der Landwirtschaftsbetrieb des Beschwerdeführers die durch die Neuschätzungen nach § 28 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 StG entstehende Steuerlast nicht bewältigen kann, ginge diese Rüge fehl: Nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen des Verwaltungsgerichts kann bei Veräusserung der Flächen aus dem erzielten Erlös ein Ertrag erwirtschaftet werden, der die Bezahlung der Vermögenssteuer ohne Substanzverlust erlaubt. Der Beschwerdeführer verzichtet demnach freiwillig auf einen genügenden Ertrag, indem er die Flächen landwirtschaftlich nutzt, anstatt sie wirtschaftlich vorteilhafter (etwa durch Überbauung oder Veräusserung als Bauland) zu verwerten (vgl. BGE 106 Ia 342 E. 5c, S. 352). Das Bundesgericht hat bereits gutgeheissen, dass der durch die Nutzungsmöglichkeit als Bauland bedingte höhere Verkehrswert bei der Vermögensbesteuerung mitberücksichtigt wird (BGE 96 I 453 E. 2, S. 458 f.). Bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, deren Verwendung zu Bauzwecken möglich ist und die mindestens groberschlossen sind, liegen die tatsächlichen Verhältnisse anders als bei auf rein landwirtschaftliche Zwecke beschränkten, unerschlossenen Grundstücken. Zwar bedeutet die nicht mehr ausschliesslich auf den Ertragswert abstellende Einschätzung von Grundstücken eine Belastung für den Steuerpflichtigen. Auch wenn dies eine bauliche Nutzung oder eine Veräusserung des Bodens nahelegt, wird Art. 4 BV vorliegend dadurch noch nicht verletzt. Denn die Zwecksetzung der angefochtenen

Bestimmung des Art. 28 Abs. 3 StG (Enthortung von Bauland und Ausgleich nach Art. 5 RPG; vgl. E. 3 und 6b) erscheint nicht sinnlos (vgl. BGE 96 I 453 E. 2, S. 458; 72 I 212 E. 1, S. 216). Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführer selber zugibt, zumindest einen Teil als Bauland behalten zu wollen, diesen augenblicklich aber nicht entsprechend verwerten will. Ausserdem bestand zwischen der Einführung der strittigen Regelung und deren erstmaliger Anwendung eine hinreichende Übergangszeit (vgl. ...). Somit ist es gerechtfertigt, ab 1995 auch den sich aus der Baulandqualität ergebenden höheren Verkehrswert bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Zur Vermeidung etwaiger Härten werden die Steuerbehörden gegebenenfalls vorübergehend von der Möglichkeit der Stundung Gebrauch machen müssen.

Anmerkung der Redaktion

Grundstücksnummern sind fiktiv.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. November 1999 i.S. S. GmbH (VGE 610/99)

Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten: Nichteinreichung der Steuererklärung einer GmbH nach Abweisung eines erneuten Fristerstreckungsgesuches, da kein besonders begründeter Härtefall vorlag (§ 86 StG; § 13 Abs. 2 VVStG);

Fristverlängerungen über den 31. Dezember des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres für die Einreichung der ordentlichen Steuererklärung sind bei juristischen Personen nur in besonders begründeten Härtefällen zulässig. Was als „besonders begründeter Härtefall" gilt, beurteilt sich analog der Voraussetzungen zur Fristwiederherstellung. Eine solche wird nur bei erheblichen, schwerwiegenden Gründen gewährt. Erhebliche Hinderungsgründe für die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung liegen vor, wenn der Steuerpflichtige wider seinen Willen nicht in der Lage war, die Frist zu wahren. In Frage kommen auch weitere, in der Regel subjektive Gründe, welche eine objektiv zwar nicht unausweichliche Fristversäumnis aus anderen Gründen als entschuldbar erscheinen lassen. Als erhebliche subjektive Gründe kommen Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst in Frage. Die Krankheit muss dabei derart schwer sein, dass die Vornahme der geforderten Handlung und die Ermächtigung zur Vornahme durch einen vertraglichen Vertreter unmöglich ist. Weitere erhebliche Gründe entschuldigen nur dann, wenn sie derart schwer wiegen, dass die Verfahrenspflicht nicht erfüllt und auch kein Vertreter eingesetzt werden kann. Ungenügende Gründe sind Arbeitsüber-

lastung, Gesetzesunkenntnis, Unbeholfenheit, Unachtsamkeit, Rückstand in der Buchführung, Fehlen von Unterlagen und Beweismittel oder blosse Ortsabwesenheit. Keine Hinderungsgründe sind ferner starke berufliche Beanspruchung, Landesabwesenheit des Vertreters, Rechtsirrtum; Motivirrtum und Missachtung der Buchführungspflicht.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Schreiben vom 25. März 1998 ersuchte die S. GmbH die Kantonale Steuerverwaltung um eine Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung 1997 bis zum 31. Dezember 1998. Die Frist wurde am 30. März 1998 in der Folge antragsgemäss verlängert. Am 29. Dezember 1998 ersuchte die S. GmbH um eine erneute Fristerstreckung bis zum 31. Mai 1999 mit der Begründung, die geprüften Daten aus der Geschäftsbuchhaltung für die Erstellung der Steuererklärungen lägen insbesondere auf Grund unvorhergesehener Pendenzen und völliger Arbeitsüberlastung über den Jahreswechsel nicht vor. Diese erneute Fristerstreckung wurde von der Steuerverwaltung jedoch abgelehnt. Mit Schreiben vom 11. März 1999 stellte die Kantonale Steuerverwaltung der S. GmbH eine Mahnung zu, da diese innert der vorgeschriebenen Frist die Steuererklärung 1997 mit den erforderlichen Beilagen nicht eingereicht habe und setzte eine Nachfrist von 10 Tagen, um das Versäumte nachzuholen. Daraufhin teilte die S. GmbH mit Schreiben vom 19. März 1999 mit, sie habe die Steuerverwaltung am 29. Dezember 1998 mit Fristverlängerungsgesuch bis 31. Mai 1999 wissen lassen, dass die betreffenden Steuererklärungen nicht vor dem 31. Mai 1999 eingereicht werden könnten.

Mit Zwischenbescheid vom 31. März 1999 lehnte die Steuerverwaltung eine Fristerstreckung wiederum ab, da eine Fristverlängerung über den 31. Dezember 1998 bei juristischen Personen nur in besonders begründeten Härtefällen zulässig sei. Auf Grund der von der S. GmbH vorgebrachten Argumente liege jedoch kein begründeter Härtefall vor, daher könne keine weitere Fristerstreckung mehr gewährt werden. Die Steuerverwaltung forderte die S. GmbH auf, die Steuererklärungen samt Beilagen unverzüglich einzureichen. Am 8. April 1999 stellte die Steuerverwaltung der S. GmbH eine 2. Mahnung zu mit der Aufforderung, die Steuererklärung 1997 innert 8 Tagen einzureichen. Ausserdem machte sie darauf aufmerksam, dass eine Busse droht, falls der Mahnung nicht Folge geleistet würde.

Mit Schreiben vom 16. April 1999 teilte die S. GmbH wiederum mit, sie hätte rechtzeitig vor Fristablauf eine Fristerstreckung bis 31. Mai 1999 verlangt. Zudem machte sie das Vorliegen eines Härtefalls auf Grund fehlender Buchhaltungsunterlagen und hängiger Prozesse vor Kantonsgericht Schwyz geltend. Am 22. April 1999 lehnte die Steuerverwaltung erneut eine Fristerstreckung ab. Der von der S. GmbH erwähnte Prozess habe nichts mit der Einreichung der Steuererklärung zu tun. Die Steuerverwaltung wies darauf hin, dass die S. GmbH die Steuererklärung vor dem 5. Mai 1999 einzureichen habe, ansonsten eine Busse ausgefällt werde. Mit Schreiben vom 3. Mai 1999 machte die S. GmbH abermals geltend, am 29. Dezember 1998 rechtzeitig um eine Fristerstreckung ersucht zu haben.

Mit Verfügung vom 12. Mai 1999, zugestellt am 22. Mai 1999, auferlegte die Kantonale Steuerverwaltung der S. GmbH wegen Verletzung

von Verfahrenspflichten eine Ordnungsbusse von Fr. 50.-- mit der Begründung, die S. GmbH habe die Steuererklärung trotz Mahnung vom 8. April 1999 nicht eingereicht.

Am 29. Mai 1999 und 18. Juni 1999 wurden weitere Gesuche um Fristerstreckung bis zum 20. Juni bzw. 20. Juli 1999 eingereicht. Gegen die Ordnungsbussenverfügung erhob die S. GmbH beim Verwaltungsgericht ebenfalls am 18. Juni 1999 fristgerecht Beschwerde. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. a) Gemäss § 61 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I-105) hat jeder Steuerpflichtige innerhalb der vom Regierungsrat festgesetzten Frist eine Steuererklärung abzugeben. Hinsichtlich des Steuerjahres 1997 wurden die Steuerpflichtigen (juristische Personen) durch Amtsblattpublikation vom 27. Februar 1997 dazu aufgefordert, die entsprechende Steuererklärung bis zum 31. Juli 1998 einzureichen (Abl. Nr. 9 vom 27. Februar 1998, S. 282). Diese Frist zur Einreichung der Steuererklärung war auch auf dem den Pflichtigen abgegebenen Steuererklärungsformular enthalten.

b) Die Frist zur Einreichung der Steuererklärung und der Beilagen kann aus zureichenden Gründen erstreckt werden. Gesuche um Erstreckung der Frist sind **vor Ablauf der Frist mit schriftlicher Begründung der Amtsstelle zu unterbreiten,** der die Steuererklärung einzureichen ist. Die Fristerstreckung ist von der Amtsstelle schriftlich zu verfügen (§ 13

Abs. 1 VVStG). Fristverlängerungen für die Einreichung der ordentlichen Steuererklärung über den 30. September im zweiten Jahr der Veranlagungsperiode bei natürlichen Personen beziehungsweise **über den 31. Dezember des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres bei juristischen Personen sind nur in besonders begründeten Härtefällen zulässig** (§ 13 Abs. 2 VVStG).

c) Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung oder die Beilagen gemäss den §§ 62 und 63 StG nicht rechtzeitig einreichen, werden von der Amtsstelle, bei welcher die Steuererklärung einzureichen ist, vorerst mit uneingeschriebener Sendung gemahnt. Wird der Mahnung nicht Folge gegeben, so erfolgt unter Ansetzung einer Frist von acht Tagen und unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung eine weitere Mahnung, die mit eingeschriebener Sendung zuzustellen ist. Die Mahnfrist ist nicht erstreckbar (§ 14 Abs. 1 VVStG).

d) Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder einer Vollzugsverordnung oder einer auf Grund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht, wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu Fr. 500.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 5 000.-- (vgl. § 86 Abs. 1 und 2 StG).

Die Ausfällung einer Busse setzt somit nach kantonalem Recht voraus:

- dass der Steuerpflichtige schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) die Steuererklärung nicht eingereicht hat und
- dass der Steuerpflichtige zuvor schriftlich und persönlich gemahnt worden ist.

2. a) Es ist unbestritten, dass es die Beschwerdeführerin unterliess, innert der Frist bis zum 5. Mai 1999 die Steuererklärung einzureichen. Der Beschwerdeführerin wurde am 8. April 1999 die 2. Mahnung eingeschrieben zugestellt unter Androhung der Rechtsfolgen bei weiterer Missachtung der Verfahrenspflichten. Sodann wurde der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 22. April 1999 nochmals mitgeteilt, dass die Frist nicht erstreckt werden könne und eine Nachfrist zur Einreichung der Steuererklärung bis zum 5. Mai 1999 gesetzt. Von daher sind die Voraussetzungen für die Ausfällung einer Ordnungsbusse erfüllt.

b) Die Höhe der Ordnungsbusse selbst wird von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet. Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend:

- Die Vorinstanz habe die Mahnung vom 11. März 1999 ungerechtfertigt zugestellt, denn sie habe am 29. Dezember 1998 rechtzeitig vor Ablauf der erstreckten Frist, das Begehren um eine weitere Fristerstreckung gestellt, die Frist zur Einreichung der Steuererklärung sei daher immer noch offen.
- Vor den Mahnungen der Vorinstanz sei nie ein ablehnender Entscheid bezüglich Fristerstreckung ergangen. Erst am 11. April 1999 habe die Beschwerdeführerin ungerechtfertigterweise eine Mahnung erhalten.
- Das Fristerstreckungsgesuch vom 29. Dezember 1998 sei zwar nur summarisch begründet gewesen, doch sei dies einerseits bei Fristerstreckungsgesuchen so üblich, andererseits habe die Vorinstanz auch keine detailliertere Begründung verlangt, auf Verlangen wäre die Beschwerdeführerin hingegen sehr wohl bereit gewesen, über jedes Detail Auskunft zu geben.
- Nach Darstellung der Beschwerdeführerin sind und waren wichtige und zwingende Gründe, welche eine Fristerstreckung rechtfertig(t)en, vorhanden. Als wichtige Gründe macht die Beschwerdeführerin Kreditkündigungen ..., damit einhergehende Betreibungsbegehren auf Kreditrückzahlung sowie die gleichfalls gestellten Verwertungsbegehren geltend. Zudem würden parallel dazu rechtliche Auseinandersetzungen mit der betreffenden Bank stattfinden, die auch wichtige Belege der Buchhaltung zurückhalte.
- Die Kantonale Steuerverwaltung hätte bereits zum Zeitpunkt der Fristerstreckung vom 29. Dezember 1998 Kenntnis von diesen Tatsachen ge-

habt, welche eine Fristerstreckung rechtfertigten, und damit einhergehend auch vom Grund für die damals geltend gemachte Arbeitsüberlastung. ... Dies sei auch der Grund für die lediglich summarische Begründung des Gesuches gewesen.
- Zwischenzeitlich habe zudem mit Eingabe vom 18. Juni 1999 wegen immer noch fehlenden Buchhaltungsunterlagen und eines Spitalaufenthaltes fristgerecht eine weitere Fristverlängerung bis zum 20. Juli 1999 verlangt werden müssen.

3. a) Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch darauf, dass die Frist für die Einreichung der Steuererklärung beliebig oft erstreckt wird (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, N. 1 zu Art. 85 DBG). Einen solchen Anspruch hat er auch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige vorbringt, er habe noch keine absolute Klarheit über sein Einkommen oder Vermögen, z.B. zufolge Fehlens bestimmter Unterlagen. In einem solchen Fall ist die Steuererklärung so vollständig und so genau auszufüllen, wie es im Zeitpunkt der Einreichung nach dem dannzumaligen Wissensstand möglich ist. Andernfalls hätten es die Steuerpflichtigen in der Hand, die Einreichung von Steuererklärungen und Unterlagen auf unabsehbare Zeit hinauszuzögern (Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, N. 3 zu § 141; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 86 N. 5). Bleibt das Gesuch um Fristerstreckung unbeantwortet, darf der Steuerpflichtige annehmen, es sei ihm entsprochen worden (Känzig/Behnisch, a.a.O., N. 7 zu Art. 85 BdBSt). Gegen die Ablehnung eines Fristerstreckungsgesuches gibt es kein ordentliches Rechtsmittel (Baur, a.a.O., § 141 N. 3).

b) Währenddem die Frist zur Einreichung der Steuererklärung und der Beilagen **aus zureichenden Gründen** erstreckt werden kann, ist für eine Fristerstreckung über den 31. Dezember des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres bei juristischen Personen **ein besonders begründeter Härte-**

fall erforderlich (§ 13 Abs. 1 und 2 VVStG). Als **zureichende** Gründe gelten Krankheit, Fehlen von notwendigen Beilagen (z.B. Lohnausweis, Bankauszüge, Bescheinigungen aller Art. usw.), noch nicht fertiggestellte Bilanzen und Erfolgsrechnungen, Ortsabwesenheit, aber auch Arbeitsüberlastung (vgl. Baur, a.a.O., § 141 N. 3; vgl. auch § 125 Abs. 1 GO i.V.m. § 4 Abs. 1 VRP). Aus § 13 Abs. 2 VVStG geht hingegen nicht hervor, was als **„besonders begründeter Härtefall"** zu betrachten ist. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der die Voraussetzung einer weiteren Fristverlängerung in offener, unbestimmter Weise umschreibt und dessen Auslegung durch das Verwaltungsgericht überprüft werden kann (vgl. Häfelin/Müller, Grundriss des Verwaltungsrechts, N. 361 ff.). Zur Auslegung dieses Begriffes ist es gerechtfertigt, analog die Voraussetzungen heranzuziehen, welche eine Fristwiederherstellung (beispielsweise bei Versäumung von Rechtsmittelfristen) rechtfertigen. Für eine Fristwiederherstellung sind erhebliche, schwerwiegende Gründe erforderlich, was wegen der Ähnlichkeit der zu regelnden Verhältnisse sowie nach dem Grundgedanken und Sinn der Normen am ehesten auf besonders begründete Härtefälle zutrifft, wie sie von § 13 Abs. 2 VVStG gefordert werden.

c) Nach der Rechtsprechung liegen erhebliche Hinderungsgründe für die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung vor, wenn der Steuerpflichtige wider seinen Willen nicht in der Lage war, die Frist zu wahren. In Frage kommen auch weitere, in der Regel subjektive Gründe, welche eine objektiv zwar nicht unausweichliche Fristversäumnis aus anderen Gründen als entschuldbar erscheinen lassen (Baur, a.a.O., § 136 N. 7; AGVE 1982, S. 426). Zwischen dem Entschuldigungsgrund und der Verspätung der Einreichung muss ein Kausalzusammenhang bestehen (Känzig/Behnisch, a.a.O., N. 13 zu Art. 85 BdBSt). Als erhebliche Gründe

kommen jedenfalls Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst in Frage (Känzig/Behnisch, a.a.O., N. 9 zu Art. 85 BdBSt; Reimann/ Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 78 N. 26 ff.; Baur, a.a.O., § 136 N. 7 ff.; vgl. auch § 15 Abs. 1 VVStG, Wiederherstellung der Frist bei verspäteter Einreichung der Steuererklärung). Die Krankheit muss dabei derart schwer sein, dass die Vornahme der geforderten Handlung sowie die Ermächtigung zur Vornahme durch einen vertraglichen Vertreter unmöglich ist (Baur, a.a.O., § 136 N. 11). Weitere erhebliche Gründe entschuldigen nur dann, wenn sie derart schwer wiegen, dass die Verfahrenspflicht nicht erfüllt und auch kein Vertreter eingesetzt werden kann (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O., N. 12 zu Art. 85 BdBSt mit Hinweisen).

Ungenügende Gründe sind unter anderem: Arbeitsüberlastung, Gesetzesunkenntnis, Unbeholfenheit, Unachtsamkeit, Rückstand in der Buchführung, Fehlen von Unterlagen und Beweismitteln oder blosse Ortsabwesenheit (Baur, a.a.O., § 136 N. 13; AGVE 1984, S. 452 ff.; AGVE 1982, S. 426; Erwin Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 92). Auch starke berufliche Beanspruchung, Landesabwesenheit des Vertreters, Rechtsirrtum, Motivirrtum und Missachtung der Buchführungspflicht sind keine Hinderungsgründe (Känzig/Behnisch, a.a.O., N. 25 zu Art. 99 BdBSt; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 78 N. 29).

4. a) Da die erste Ablehnung der Fristerstreckung der Beschwerdeführerin nicht eingeschrieben zugestellt wurde, vermag die Vorinstanz die Zustellung nicht nachzuweisen. Der Beweis für die Zustellung einer Verfügung oder eines Entscheides und den Zeitpunkt der Zustellung obliegt jedoch der Steuerbehörde. Ist ein Nachweis nicht möglich, trägt sie die

Folgen der Beweislosigkeit, wenn der Steuerpflichtige vorbringt, er habe die Verfügung nicht erhalten (Baur, a.a.O., § 133 N. 19 ff.). Aktenkundig ist hingegen, dass die Vorinstanz das Fristerstreckungsgesuch der Beschwerdeführerin mit eingeschriebenem Zwischenbescheid vom 31. März 1999 ablehnte, nachdem die Beschwerdeführerin nach Erhalt der Mahnung der Vorinstanz vom 11. März 1999 in ihrem Schreiben vom 19. März 1999 geltend gemacht hatte, dass am 29. Dezember 1998 rechtzeitig vor Ablaufen der verlängerten Frist ein Fristerstreckungsgesuch beantragt worden sei. Ob die Beschwerdeführerin von der ersten Ablehnung der Fristerstreckung durch die Vorinstanz tatsächlich keine Kenntnis erhalten und deshalb darauf vertraut hat, die Frist sei bis zum 31. Mai 1999 erstreckt worden, kann dahingestellt bleiben. Die Vorinstanz befasste sich auf Grund des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 19. März 1999 mit dem Fristerstreckungsgesuch und lehnte dieses mit Zwischenbescheid vom 31. März 1999 ab. Spätestens zu diesem Zeitpunkt wusste die Beschwerdeführerin, dass die Frist zur Einreichung der Steuererklärung nicht erstreckt wurde bzw. auf Grund der von ihr vorgebrachten Begründungen kein Härtefall vorlag und entgegen ihrer Darstellung, die Frist nicht mehr „offen“ war. Demnach kann die 2. Mahnung der Vorinstanz vom 8. April 1999 nicht als ungerechtfertigt bezeichnet werden, nachdem die Beschwerdeführerin der Aufforderung im Zwischenbescheid, die Steuererklärung umgehend einzureichen, nicht nachgekommen war.

Erst im Schreiben vom 16. April 1999 brachte die Beschwerdeführerin erstmals Begründungen für ihr Begehren um Fristerstreckung vor, welche von ihr selbst als Härtefall bezeichnet wurden. Trotz vorangegangener Ablehnung einer Fristerstreckung und Hinweis auf § 14 Abs. 2 VVStG, wonach eine Mahnfrist nicht mehr erstreckt werden kann, setzte sich die Vor-

instanz mit diesen neu geltend gemachten Tatsachen auseinander und verneinte jedoch das Vorliegen eines Härtefalles. Insoweit die Beschwerdeführerin sinngemäss einwendet, sie habe nicht gewusst, dass ein weiteres Fristerstreckungsgesuch eingehend begründet werden müsse, muss ihr entgegengehalten werden, dass ihr dadurch einerseits kein Nachteil erwachsen ist, indem die Vorinstanz die nachträglich vorgebrachten Gründe dennoch geprüft hat, andererseits Gesetzesunkenntnis keinen Härtefall darstellt.

5. Zu prüfen bleibt mithin, ob die Vorinstanz das Vorliegen eines Härtefalles zu Recht verneinte.

a) Mit dem Gesuch vom 29. Dezember 1998 machte die Beschwerdeführerin keine Gründe geltend, welche die Erstreckung der Frist über den 31. Dezember hinaus gerechtfertigt hätten. Arbeitsüberlastung und Pendenzen über Jahreswechsel sind zwar zureichende Gründe für eine Erstreckung nach § 13 Abs. 1 VVStG, stellen jedoch keinen Härtefall im Sinne von § 13 Abs. 2 VVStG dar. Dies gibt die Beschwerdeführerin auch selbst zu, indem sie behauptet, sie hätte ihr Fristerstreckungsgesuch detaillierter begründet, wenn sie vom Erfordernis eines Härtefalles gewusst hätte.

Jedoch erfüllen auch die nachträglich, erstmals mit Schreiben vom 16. April 1999 vorgebrachten Tatsachen die Voraussetzungen eines Härtefalles nicht. Fehlende Buchhaltungsunterlagen und Beweise und Rückstand in der Buchführung werden nicht als schwerwiegende, erhebliche Gründe betrachtet. Selbst wenn tatsächlich wegen rechtlichen Auseinandersetzungen wichtige Belege der Buchhaltung fehlten, hätte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung - gegebenenfalls unvollständig - ein-

reichen müssen, da sie keinen Anspruch auf beliebig viele Fristerstreckungen hat. Ferner ist nicht ersichtlich, weshalb die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kreditkündigungen in ..., Betreibungen sowie die Verwertungsbegehren die Einreichung der Steuererklärung objektiv verunmöglicht hätten. Die Beschwerdeführerin vermag auch keinen subjektiven Grund darzulegen, welcher sie an der Erfüllung der Verfahrenspflicht gehindert hätte. Insoweit fehlt es bereits am Kausalzusammenhang zwischen den angeführten Gründen und der behaupteten Unmöglichkeit zur Einreichung der Steuererklärung.

Hinsichtlich der Bilanz bzw. Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin ist insbesondere festzuhalten, dass die Geschäftsführung einer GmbH verpflichtet ist, innert sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine ordentliche Generalversammlung einzuberufen (Art. 809 Abs. 1 OR), an welcher die Rechnung sowie die Bilanz des abgelaufenen Geschäftsjahres abzunehmen und über den Vorschlag der Geschäftsführung betreffend Verwendung des Geschäftsergebnisses zu befinden ist (Art. 810 Abs. 1 Ziff. 4 OR). Die Bilanz und Erfolgsrechnung des Jahres 1997 hätte demnach bereits Ende Juni 1998 vorliegen müssen.

Schliesslich hilft der Beschwerdeführerin auch nicht der Hinweis auf hängige Prozesse vor dem Kantonsgericht Schwyz, da sich in dieser Hinsicht nach Abklärungen durch die Vorinstanz ergeben hat, dass diese Verfahren in keinem Zusammenhang mit der Einreichung der Steuererklärung stehen, insbesondere weil keine Geschäftsunterlagen beim Gericht waren.

Da somit zu keinem Zeitpunkt Gründe vorlagen, welche im Sinne eines Härtefalles geeignet gewesen wären, eine weitere Fristerstreckung zu rechtfertigen, bleiben die - im Übrigen weder nachvollziehbaren noch be-

legten - Behauptungen, wonach die Steuerverwaltung bereits im Dezember 1998 Kenntnis von Tatsachen hatte, welche eine Fristerstreckung rechtfertigten, ohne Bedeutung. Ebenso wenig vermögen die nach Ausfällung der Ordnungsbusse eingereichten Fristerstreckungsgesuche an dieser Sachlage etwas zu ändern, da die Beschwerdeführerin, wie bereits dargelegt, ihre Verfahrenspflicht verletzt hat, indem sie die Steuererklärung nicht vor dem 5. Mai eingereicht hat.

6. Zusammenfassend lag weder bei Stellung des Gesuches vom 29. Dezember 1998 noch bei den späteren Gesuchen vom 16. April 1999, 19. März 1999 und 3. Mai 1999 ein Härtefall vor, der eine zusätzliche Fristerstreckung nach § 13 Abs. 2 VVStG gerechtfertigt hätte, sodass die Vorinstanz zu Recht das Gesuch um Fristerstreckung abgelehnt und die Ordnungsbusse ausgefällt hat.

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Transponierung: Übertragung einer Beteiligung in eine Holding-gesellschaft gegen Zuteilung von Holding-Aktien sowie gegen Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto bei der Holding 54

– Abgrenzung der freien Selbstvorsorge zur beruflichen Vorsorge und zur gebundenen Selbstvorsorge 64

– Abzug von Beiträgen für die gebundene Selbstvorsorge 70

– Liegenschaftenschätzung: Massgebender Schätzungszeitpunkt, Eigenmietwertermittlung nach Normmietwert-Methode, Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Rechtsgleichheit 74

– Grundstückgewinnsteuer: Verzugszinspflicht, Voraussetzungen und Beginn 92

– Verfahrensrecht: Revision, Wirkung eines Revisionsentscheides 92

– Verfahrensrecht: Zustellung an die Ehegatten anstatt an Vertreter, Nichtaufführen eines Vornamens auf Zustelladresse, Rechtswirkung bei fehlerhafter Zustellung, Wegfallen des Hinderungsgrundes, Voraussetzungen für Beginn einer neuen Einsprachefrist im Falle einer (irrtümlich) zweiten Zustellung 99

– Sachregister 109

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Mai 1999 i.S. Ehegatten X. (VGE 319/96)

Transponierung: Besteuerung der Übertragung einer Beteiligung in eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Holdinggesellschaft, Tilgung des Einbringungspreises durch Kapitalerhöhung der Holding und Zuteilung der neuen Aktien an den Steuerpflichtigen sowie Gutschrift auf dem Aktionärsdarlehenskonto bei der Holding (§ 19 Abs. 1 lit. c StG; Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Bringt ein Aktionär seine Beteiligungsrechte zu einem über ihrem Nominalwert liegenden Anrechnungswert in eine ihm gehörende Aktiengesellschaft gegen Aktien der übernehmenden Gesellschaft oder gegen Gutschrift auf einem Aktionärsdarlehenskonto ein, so erzielt er nach der Rechtsprechung keinen steuerfreien Veräusserungsgewinn auf seinem Privatvermögen. Die Übertragung auf die vom Aktionär beherrschte Aktiengesellschaft stellt wirtschaftlich betrachtet keine Veräusserung dar, bleibt diesem doch die wirtschaftliche Verfügungsmacht in Form der Beteiligung an der von ihm beherrschten Aktiengesellschaft erhalten. Der Vermögenszufluss ist kausal auf das Halten der Beteiligungsrechte und nicht auf die Veräusserung derselben zurückzuführen. Durch die Umgestaltung der Rechtsbeziehung zwischen dem Aktionär und seinen Gesellschaften wird die (latente) Ausschüttungssteuerlast aufgehoben: in der Beteiligung verkörperte Mittel, die dem Aktionär lediglich als Beteiligungsertrag zufliessen können, werden in den Bereich des steuerfrei rückzahlbaren Grundkapitals oder der steuerfrei rückzahlbaren Darlehensforderung übertragen.

Die übernehmende Gesellschaft erbringt dem Aktionär mit der Begründung einer Darlehensgutschrift oder der Zuteilung von neuen Aktien der Holding mit einem höheren Nennwert eine steuerbare geldwerte Leistung aus seinem Beteiligungsrecht. Würden solche Einkünfte nicht als geldwerte Leistungen aus Beteiligungen erfasst, wäre der Weg zur steuerfreien Ausschüttung von laufenden oder gespeicherten Gewinnen an den Aktionär offen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die von X. gegründete und mit einem Aktienkapital von Fr. 50 000.-- ausgestattete X.-Holding AG bezweckt die Übernahme und Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen sowie deren Finanzierung. X. ist Alleinaktionär der X.-Holding AG. Mit Kaufvertrag vom 1. Januar 1990 erwarb X. von Y. 120 Aktien (Nominalwert Fr. 100.-- pro Aktie) der K. Ltd. (= eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland) für insgesamt Fr. 1 200 000.--. Mit Sacheinlagevertrag vom 15. April 1990 brachte X. die 120 Aktien der K. Ltd. zum Einbringungswert/Preis von Fr. 1 200 000.-- in die X.-Holding AG ein. Der Übernahmepreis wurde dadurch getilgt, indem X. einerseits 450 Inhaberaktien (à nominal Fr. 1 000.--) der X.-Holding AG zuerkannt wurden. Mit dieser gleichzeitig vorgenommenen Kapitalerhöhung beträgt das Aktienkapital der X.-Holding AG neu Fr. 500 000.--. Andererseits wurden X. Fr. 750 000.-- auf dem Aktionärsdarlehenskonto der X.-Holding AG gutgeschrieben. Mit Veranlagungsverfügung 1991/92 wurden den Ehegatten X. beim steuerbaren Einkommen Fr. 1 188 000.-- (bzw. im Durchschnitt der Bemessungsperiode Fr. 594 000.--) als Beteiligungsertrag aus der Übertragung der 120 Aktien der K. Ltd.

(Differenz Einbringungswert ./. Nominalwert) aufgerechnet. Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die dagegen erhobene Einsprache ab. Dieser Einspracheentscheid wurde vom Verwaltungsgericht bestätigt.

Aus den Erwägungen

1. a) Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Gesetz vom 14. Dezember 1990 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (DBG) ist der Bundesbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) grundsätzlich aufgehoben (Art. 201 DBG). Für die vor dem 1. Januar 1995 geschuldeten Steuern gelten indessen die materiellrechtlichen Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses weiter (vgl. BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998, Erw. 1 mit Verweis auf Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, N 3 zu Art. 201 DBG). Da sich die tatsächlichen Voraussetzungen im vorliegenden Fall im Jahre 1990 verwirklicht haben, ist (einmal abgesehen vom kantonalen Steuerrecht) in materieller Hinsicht auf den Bundesbeschluss über die direkte Bundessteuer und die dazugehörende Praxis abzustellen.

2. a) Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwiefern dem Beschwerdeführer mit der (am 15. April 1990 vorgenommenen) Übereignung (Sacheinlage) der 120 (am 1. Januar 1990 erworbenen) Aktien der K. Ltd. an die von ihm beherrschte X.-Holding AG eine steuerbare Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG zugeflossen ist. Für die Überführung der erwähnten

120 Aktien an seine Holding liess sich der Beschwerdeführer unbestrittenermassen 450 zusätzliche Aktien der Holding à nominal Fr. 1 000.-- (Kapitalerhöhung) sowie eine Darlehensforderung (des Aktionärs/Beschwerdeführers gegenüber der Holding AG) von Fr. 750 000.-- gutschreiben.

b) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt fällt in die Steuerberechnung „jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen, Renten und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art sowie besondere Entgelte oder geldwerte Vorteile, die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden". Als Gewinnanteile aus Beteiligungen gelten nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt „alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen". Steuerbar in diesem Sinne sind nicht nur die ordentlichen und ausserordentlichen Dividenden, sondern auch alle wiederkehrenden und einmaligen Ausschüttungen aus dem Gewinn oder den Reserven, wie Barleistungen bei Fusionen, Hingabe von Geschäftsaktiven und Anteile am Erlös einer Teil- oder Totalliquidation (vgl. BGE 115 Ib 240, Erw. 2 a mit Hinweisen, u.a. auf ASA 42, S. 322; ASA 64, S. 643 f.).

Wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat, ist Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten, bei deren Auslegung nicht strikte von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen ist, die der Steuerpflichtige gewählt hat. Vielmehr haben die Steuerbehörden den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (vgl. BGE 115 Ib 241, Erw. 3 b mit Hinweisen). Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesgericht trotz verschiedentlicher Kritik in der Leh-

re mehrfach bestätigt (u.a. in BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998, Erw. 3 a mit Hinweisen auf ASA 59, S. 717, Erw. 4a, S. 720; ASA 60, S. 537, Erw. 5 a, S. 540 f.).

c) Wie im angefochtenen Entscheid zutreffend dargelegt wurde, lehnt sich das kantonale Steuerrecht hinsichtlich der vorliegenden Streitfragen an die bundessteuerliche Regelung an (vgl. VGE 355/89 vom 15. November 1991, Erw. 2, publ. in: StPS 1992, S. 3 ff.; vgl. auch VGE 307/95 vom 27. November 1995, Erw. 2 b).

d) Bringt ein Aktionär Beteiligungsrechte zu einem über ihrem Nominalwert liegenden Anrechnungswert in eine ihm gehörende Aktiengesellschaft gegen Aktien der übernehmenden Gesellschaft oder gegen eine Gutschrift auf einem Aktionärsdarlehenskonto ein, so erzielt er nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts keinen steuerfreien Veräusserungsgewinn auf seinem Privatvermögen. Die Übertragung auf die vom Aktionär beherrschte Aktiengesellschaft stellt wirtschaftlich betrachtet keine Veräusserung dar, bleibt diesem doch die wirtschaftliche Verfügungsmacht in Form der Beteiligung an der von ihm beherrschten Aktiengesellschaft erhalten (vgl. BGE 115 Ib 238, Erw. 3 c, S. 241). In diesem Falle ist der Vermögenszufluss kausal auf das Halten der Beteiligungsrechte und nicht auf die Veräusserung derselben zurückzuführen. Durch die Umgestaltung der Rechtsbeziehung zwischen dem Aktionär und seinen Gesellschaften wird die (latente) Ausschüttungssteuerlast aufgehoben: in der Beteiligung verkörperte Mittel, die dem Aktionär lediglich als Beteiligungsertrag zufliessen können, werden in den Bereich des steuerfrei rückzahlbaren Grundkapitals oder der steuerfrei rückzahlbaren Darlehensforderung übertragen (vgl. BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998, Erw. 3 b in fine mit Verweis auf BGE 115 Ib 242, Erw. 3 d).

e) Die übernehmende Gesellschaft erbringt dem Aktionär mit der Begründung einer Darlehensgutschrift oder der Zuteilung von neuen Aktien der Holding mit einem höheren Nennwert eine nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt steuerbare geldwerte Leistung aus seinem Beteiligungsrecht. Würden solche Einkünfte nicht als geldwerte Leistungen aus Beteiligungen erfasst, wäre der Weg zur steuerfreien Ausschüttung von laufenden oder gespeicherten Gewinnen an den Aktionär offen (vgl. BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998, Erw. 3 c mit Verweis auf BGE 115 Ib 238, Erw. 3 d, S. 242 mit Hinweisen).

3. a) Die Einwendungen der Beschwerdeführer beziehen sich zunächst darauf, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung die Rechtspersönlichkeit der erwerbenden Aktiengesellschaft schlichtweg verleugne. Wenn auf der einen Seite die Doppelbelastung bei Gewinnen der Aktiengesellschaft an ihren Aktionär gesetzlich gewollt sei und somit keine wirtschaftliche, sondern eine zivilrechtliche Betrachtungsweise Platz greife, stelle es einen (unzulässigen) Methodendualismus dar, im umgekehrten Fall, nämlich bei der Veräusserung von Beteiligungen durch den Aktionär an die Aktiengesellschaft, die wirtschaftliche Sichtweise des Vorgangs herauszustreichen.

Diese Argumentation übersieht, dass die Steuer- und die Steuerjustizbehörden nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gehalten sind, zur weitgehenden Sicherung der vom Gesetzgeber gewollten wirtschaftlichen Doppelbelastung von juristischen Personen und den Inhabern gesellschaftlicher Beteiligungsrechte den Beteiligungsertrag in Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt weit zu umschreiben (vgl. ASA 55, S. 212, Erw. 4 b in fine). Solange diese bundesgerichtliche Praxis Geltung beansprucht - gemäss

BGE 115 Ib 240 i.V.m. BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998 handelt es sich dabei um eine **gefestigte** Praxis - ist weiterhin davon auszugehen, dass bei der Übertragung von Beteiligungen durch den Aktionär an die von ihm beherrschte Aktiengesellschaft keine eigentliche Aktienveräusserung vorliegt. In diesem Sinne vermögen die erwähnten Einwendungen der Beschwerdeführer die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung, welche in solchen Fällen eine geldwerte Leistung der übernehmenden Gesellschaft an den Aktionär annimmt, nicht aus den Angeln zu heben.

Abgesehen davon hat das Bundesgericht im kürzlichen Präjudiz BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998 (Erw. 4 c/bb) den Einwand eines ungerechtfertigten Methodendualismus ausdrücklich verworfen mit der Argumentation, von einem widersprüchlichen Verhalten der Veranlagungsbehörde bzw. einer Verletzung des Verbots des Methodendualismus könne nur gesprochen werden, wenn in der gleichen Sache zwei sich ausschliessende Methoden bei der Sachverhaltsfeststellung oder der Gesetzesauslegung angewandt werden. Nicht zu verwechseln sei dabei die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Rahmen der Sachverhaltsbeurteilung mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungskriterium (vgl. zit. BGE, S. 11/12 mit Hinweisen, u.a. auf Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage 1995, S. 28, Fussnote 12). Im vorliegenden Fall erwarb der Beschwerdeführer die 120 Aktien der K. Ltd. Dieses Geschäft wurde mit Kaufvertrag vom 1. Januar 1990 vollzogen und ist sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich ein einheitlicher Vorgang, der keiner wirtschaftlichen Beurteilung zugänglich ist. Daneben brachte der Beschwerdeführer mit Sacheinlagevertrag vom 15. April 1990 die erwähnten 120 Aktien in seine Holdinggesellschaft ein. Bei diesem weiteren Schritt der Einbringung dieser Aktien in die eigene Holdinggesellschaft handelt es sich um eine Auslegungsfrage, bei der wie

dargelegt wirtschaftlich anzuknüpfen ist. Von einem nicht gerechtfertigten Methodendualismus kann deshalb keine Rede sein (vgl. zit. BGE, S. 12).

b) Für den Eventualfall, dass der Verkauf von Beteiligungen durch den Aktionär an seine Aktiengesellschaft als blosse Vermögensumstrukturierung betrachtet werde, wenden die Beschwerdeführer ein, dass hier das (das ganze Steuerrecht beherrschende) Realisationsprinzip verletzt werde. Anwartschaftliche, bedingte oder erst anwachsende geldwerte Vorteile seien nicht steuerbar. Vielmehr könnten sie erst besteuert werden, wenn sie realisiert seien.

Diesbezüglich wenden die Vorinstanzen zu Recht ein, dass hier eine steuersystematische Realisierung in Frage steht, weshalb die Besteuerung keines echten Realisationstatbestandes bedarf. Vielmehr war auch bei den vom Bundesgericht beurteilten Fällen im Zeitpunkt der Besteuerung noch kein eigentlicher Beteiligungsertrag geflossen (vgl. angefocht. Entscheid, S. 9 und Vernehmlassung, Ziff. 5; vgl. u.a. auch StE 1994, B 24.4 Nr. 35). Mit der dargelegten Rechtsprechung folgt das Bundesgericht auf Grund einer teleologisch-steuersystematischen Auslegung von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt einer objektmässigen Betrachtungsweise und einem formalisierten Vermögensertragsbegriff (vgl. ASA 55, S. 206., Erw. 4 b, S. 212). Diese Praxis führt zu einer Besteuerung aller Verschiebungen eines Vermögenswertes aus dem Bereich der nicht zum Grundkapital einer Gesellschaft gehörenden eigenen Mittel (Reserven, gespeicherte Gewinne) in den Bereich des Grundkapitals oder der Darlehensschulden. Die Besteuerung tritt somit nicht nur bei Realisierung eines zivilrechtlich oder wirtschaftlich als Dividende zu würdigenden Veräusserungsgewinns ein. Vielmehr gilt dies auch für jede geldwerte Leistung, die auf Grund einer Gutschrift oder der Zuteilung von neuen Aktien zu einer steuerbaren Leis-

tung aus Beteiligungsrechten führt (vgl. BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998, Erw. 4 a).

c) Was die weiteren Einwände der Beschwerdeführer anbelangt,

- dass auf den Einstandswert, d.h. auf den dreieinhalb Monate vor der Sacheinlage einem Dritten bezahlten Kaufpreis abgestellt wurde und somit weder ein Kapitalgewinn, noch das Vermögen der Steuerpflichtigen umgeschichtet bzw. transponiert wurden,

- dass für die Berufung auf die Rechtsprechung zur Transponierungstheorie bzw. Nennwerttheorie keine Rechtfertigung bestehe, da sich der vorliegende Sachverhalt wesentlich von den Präjudizien unterscheide,

- dass bei jenen Sachverhalten jeweils bereits seit längerer Zeit vom Einbringer gehaltene Aktien eingebracht und dabei Reserven und/oder thesaurierte Gewinne in Darlehensschulden transponiert worden seien, derweil hier die betreffende AG weder Reserven noch relevante thesaurierte Gewinne ausweise, sodass eine Vermögensumstrukturierung offensichtlich nicht vorliegen könne,

- und dass die Vorinstanzen zu Unrecht davon ausgingen, dass die Differenz zwischen Eigenkapital und Einbringungswert als in Zukunft erzielbarer Gewinn zu qualifizieren sei, hingegen solche künftigen anwartschaftlichen Gewinne - wenn überhaupt - erst in der Zukunft besteuert werden dürften,

drängen sich folgende Bemerkungen auf. Die Frage, wie lange der Aktionär die betreffende Beteiligung gehalten hat, bevor er sie in die eigene Holding eingebracht hat, ist nicht von Relevanz (vgl. BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998). **Massgebend ist vielmehr, ob dem Aktionär, obwohl er die Aktien wirtschaftlich nicht veräussert, die Differenz zwischen Nennwert und dem höheren Einbringungspreis über die erwerbende Gesellschaft steuerfrei zufliessen könnte** (vgl. StE 1994, B 24.4 Nr. 35, Erw. 5 a in fine). Dies träfe im konkreten Fall zu, wenn man der Auffassung der Beschwerdeführer folgen wollte. Abgesehen davon hat das

Bundesgericht im erwähnten Präjudiz BGE 2A.256/1996 vom 10. November 1998 die Transponierungspraxis angewendet, obwohl in jenem Fall der Erwerb der Aktien durch den einbringenden Aktionär deutlich weniger als sechs Monate vor der Einbringung erfolgt war.

Bei dieser Sachlage besteht zusammenfassend kein Anlass, im konkreten Fall von der Anwendung der Transponierungspraxis abzuweichen.

d) Im Eventualstandpunkt machen die Beschwerdeführer geltend, dass höchstens inskünftige Steuervorteile transponiert worden seien. Diese seien jedoch nach den Bewertungsregeln für Unternehmen zu bewerten, wobei im Ergebnis die Steuervorteile höchstens zur Hälfte berücksichtigt werden dürften. Mithin sei ein latenter Steuervorteil von ... aufrechenbar.

Ein solcher Eventualantrag wurde bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt. Diesbezüglich wurde im angefochtenen Entscheid zu Recht darauf hingewiesen, dass die „Bewertung zur Hälfte“ als „am wenigsten kritisierbare Lösung“ in der Kritik von P. Böckli („Die Transponierungstheorie - eine systemwidrige Rechtsfolge“, publ. in ASA 57, S. 241 ff., v.a. S. 250) vorgeschlagen wurde, indessen das Bundesgericht unter ausdrücklicher Bezugnahme u.a. auch auf diese Abhandlung von P. Böckli an seiner als „gefestigt“ bezeichneten Rechtsprechung festhielt (vgl. BGE 115 Ib 240 und 243). Bei dieser Sach- und Rechtslage besteht keine Veranlassung, von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abzuweichen.

Anmerkung der Redaktion

Daten und Zahlen sind fiktiv.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 9. März 1999 i.S. Ehegatten N. (StKE 42/98)

Abgrenzung der freien Selbstvorsorge zur beruflichen Vorsorge und zur gebundenen Selbstvorsorge (§ 22 Abs. 1 lit. h und m StG; Art. 33 Abs. 1 lit. d, e und g DBG; Art. 81 und 82 Abs. 1 BVG)

Wenn die Grundsätze der kollektiven Vorsorge für die 2. Säule oder die Grundsätze der gebundenen Selbstvorsorge Säule 3 a nicht verwirklicht sind, können Versicherungsprämien nur im Rahmen des allgemeinen Versicherungsabzugs vom Einkommen abgezogen werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

In der Veranlagungsverfügung 1997/98 wurden u.a. die unter Ziff. 7.3 der Steuererklärung (= Beiträge an 2. Säule) für die Jahre 1995 und 1996 geltend gemachten Abzüge in Höhe von Fr. 3 500.-- nicht anerkannt.

Die Steuerpflichtigen erhoben Einsprache und beantragten, der nicht zugelassene Abzug für die Altersvorsorge sei ihnen zu gewähren. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, bei der Übernahme des Arbeitgebers durch eine andere Gesellschaft hätten sich die Verhältnisse der Altersvorsorge geändert, indem die erforderliche Anzahl von

Beitragsjahren für die volle Rente von 30 auf 40 Jahre erhöht worden sei. Durch diese Reglementsanpassung seien die Leistungen für die Mitarbeiter des alten Arbeitgebers erheblich gekürzt worden. Um auch zukünftig die gleichen Leistungen wie vor dem Zusammenschluss zu erhalten, hätten sich die Mitarbeiter einkaufen müssen. Da der Einkaufsbeitrag zu hoch gewesen sei, habe sich der Steuerpflichtige entschlossen, eine Erwerbsunfähigkeitsversicherung und eine Todesfallversicherung bis zur Pensionierung bei der H.-Versicherungsgesellschaft abzuschliessen, damit im Ereignisfall seine Familie trotzdem die gleichen Leistungen wie vor dem Zusammenschluss beziehen könne. Da in den Beiträgen auch eine Prämie für das Risiko enthalten sei, müssten die Kosten für diese Versicherung unter der Ziff. 7.3 als Beiträge für die 2. Säule und nicht unter der Versicherungspauschale abgezogen werden können. Diese Risikoversicherung und das Kapital, welches bis zur Pensionierung angespart würde, bildeten den Ausgleich für die durch die Reglementsänderung verschlechterten Leistungen.

Die Steuerpflichtigen reichten des Weiteren eine Kopie der Police ein, woraus hervorgeht, dass es sich um eine einjährige Risiko-Lebensversicherung handelt, welche jederzeit gekündigt werden kann. Versichert wird der Todesfall (Fr. 250 000.--) und die Erwerbsunfähigkeit (Fr. 60 000.-- pro Jahr). Die Versicherung wurde mit der Vorsorgeeinrichtung des vorherigen Arbeitgebers abgeschlossen und mit allen Rechten und Pflichten an den neuen Versicherungsnehmer, den Steuerpflichtigen, abgetreten.

Aus den Erwägungen

2. Die Beiträge, welche zur Finanzierung der kollektiven beruflichen Vorsorge an Vorsorgeeinrichtungen geleistet werden, sind grundsätzlich in vollem Umfang steuerwirksam vom Einkommen bzw. Gewinn abziehbar (Art. 81 BVG). Der Abzug setzt jedoch voraus, dass die betreffende Vorsorge den Grundsätzen der kollektiven beruflichen Vorsorge entspricht, nämlich: Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung. Wenn die Grundsätze der kollektiven Vorsorge nicht verwirklicht sind, liegt eine individuelle Vorsorge vor. Die Beiträge für diese sind nur nach den für die (gebundene oder freie) Selbstvorsorge geltenden Regeln abziehbar (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, Bern 1999, S. 714). Im vorliegenden Fall ist also zu prüfen, ob die vom Steuerpflichtigen bezahlten Versicherungsprämien in Höhe von Fr. 3 500.-- in den Jahren 1995 und 1996 solche Beiträge für die kollektive berufliche Vorsorge sind (Säule 2), oder ob es sich um Prämien für eine private Lebensversicherung handelt (Säule 3 b), welche lediglich im Rahmen des allgemeinen Versicherungsabzuges (§ 22 Abs. 1 lit. m StG; Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG) vom Einkommen abgezogen werden können, oder ob diese Beiträge allenfalls als Prämien für die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3 a) qualifiziert und somit zum steuerlichen Abzug zugelassen werden können.

3. Steuerlich absetzbar sind nur Beiträge, die an steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen geleistet werden. Damit erhält auch die Frage der Steuerbefreiung solcher Einrichtungen Bedeutung. Sobald das Fehlen der Steuerbefreiungsvoraussetzungen einer Vorsorgeeinrichtung festgestellt wird, können auch an diese geleistete Beiträge und Zuwendungen nicht mehr steuerlich zum Abzug gelangen (vgl. Maute/Steiner, Steuern und Versicherung, Bern-Muri 1992, S. 89). Die mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vorsorgeeinrichtungen des privaten und des öffentlichen

Rechts sind von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und von Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden befreit, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen (Art. 80 Abs. 2 BVG).

Bei der H.-Versicherungsgesellschaft handelt es sich nicht um eine steuerbefreite Vorsorgeeinrichtung im Sinne der 2. Säule, da ihre Einkünfte und Vermögenswerte nicht ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen. An sie geleistete Beiträge können somit nicht steuerlich vom Einkommen abgezogen werden.

4. Die kollektive berufliche Vorsorge ist die Vorsorge für Erwerbstätige im Sinne der 2. Säule (sog. Personalvorsorge). Sie erfolgt durch den gesetzlich und reglementarisch vorgeschriebenen Anschluss der Arbeitnehmer an eine Vorsorgeeinrichtung, die vom Arbeitgeber zu organisieren (Art. 11 BVG) und mitzufinanzieren (Art. 66 BVG) ist (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 706). Die von den Arbeitnehmern an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge sind bei den direkten Steuern des Bundes und der Kantone abziehbar (Art. 81 Abs. 2 BVG).

Im vorliegenden Fall schloss die Vorsorgeeinrichtung des früheren Arbeitgebers den Versicherungsvertrag mit dem Versicherer ab und trat diesen an die Mitarbeiter ab. Der Anschluss war aber nicht gesetzlich oder reglementarisch vorgeschrieben, sondern erfolgte lediglich, um den Versicherungsschutz zu verbessern, namentlich bei Todesfall und bei Erwerbsunfähigkeit. Die Übernahme der Versicherung war zudem freiwillig. Auch wurden die Beiträge des Steuerpflichtigen nicht nach Gesetz oder

reglementarischen Bestimmungen geleistet, sondern auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen mit dem Versicherer.

5. Die Arbeitnehmerbeiträge sind abziehbar, sofern es sich um eine kollektive Vorsorge handelt, welche den Grundsätzen der Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung genügt (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 716). Die berufliche Vorsorge hat im Gegensatz zur individuellen privaten Vorsorge (Säule 3 a und b) stets kollektiv zu erfolgen. Dies bedeutet, dass stets sämtliche Arbeitnehmer eines Unternehmens in die berufliche Vorsorge einzubeziehen sind. Auf Grund des Grundsatzes der Kollektivität sind auf einzelne Personen zugeschnittene Sonderlösungen ausgeschlossen. Insbesondere sind Einzelabmachungen mit der Vorsorgeeinrichtung im Sinne von à la carte-Versicherungen nicht zulässig. Beispielsweise wäre es aus dieser Sicht nicht möglich, für einzelne Vorsorgenehmer den Beitritt zu einer Vorsorgeeinrichtung, insbesondere zu einer Kadervorsorge, als freiwillig zu erklären. Auch wäre es nicht möglich, den Vorsorgenehmern die Wahlmöglichkeit einzuräumen, nach welchen Versicherungsbedingungen sie sich im Rahmen der 2. Säule versichern lassen wollen (vgl. Maute/Steiner, a.a.O., S. 70).

Zwar organisierte die Vorsorgeeinrichtung des früheren Arbeitgebers die Versicherung, indem sie den Versicherungsvertrag mit dem Versicherer abschloss und diesen an die Mitarbeiter abtrat. Es war aber jedem Mitarbeiter freigestellt, ob und unter welchen Bedingungen er den Versicherungsvertrag übernehmen wollte. Der Beitritt erfolgte somit freiwillig und unter individuellen Bedingungen.

Auch wurden nur einzelne Ereignisse versichert, nämlich Todesfall und Erwerbsunfähigkeit. Insofern lässt sich diese Versicherung nicht einfach mit dem Einkauf von Beitragsjahren bei der bestehenden Vorsorgeeinrichtung vergleichen. Beim Einkauf von Beitragsjahren erhöhen sich nämlich alle Versicherungsleistungen, d.h. die Altersleistungen, die Hinterlassenenleistungen und die Invalidenleistungen (Art. 14 i.V.m. Art. 21 und 24 BVG). Es handelt sich bei vorliegender Lebensversicherung nicht um eine Versicherung im Sinne der kollektiven beruflichen Vorsorge (Säule 2), sondern um eine individuelle Vorsorge. Daran ändert auch nichts, dass die Versicherung ursprünglich auf Grund des Kollektivversicherungs-Vertrages mit der Vorsorgeeinrichtung des vorherigen Arbeitgebers abgeschlossen und anschliessend an den Steuerpflichtigen abgetreten wurde.

6. Auch handelt es sich bei der vorliegenden Lebensversicherung nicht um eine Säule 3 a-Versicherung, weil sie nicht ausschliesslich und unwiderruflich der beruflichen Vorsorge dient (Art. 82 Abs. 1 BVG). Vielmehr ist es eine einjährige Risiko-Lebensversicherung im Sinne der Säule 3 b, welche jederzeit gekündigt werden kann. Versichert wird der Todesfall (Fr. 250 000.--) und die Erwerbsunfähigkeit (Fr. 60 000.-- pro Jahr). Die Lebensversicherung der H.-Versicherungsgesellschaft ist weder auf der Liste der anerkannten Vorsorgeformen (Gebundene Selbstvorsorge; Säule 3 a) der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu finden noch liegen der Einsprache bzw. der Steuererklärung Säule 3 a - Bescheinigungen des Versicherers bei.

7. Zusammenfassend handelt es sich bei den bezahlten Versicherungsprämien weder um Beiträge für die kollektive berufliche Vorsorge (Säule 2) noch um Prämien für die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3 a),

sondern lediglich um Prämien für eine private Lebensversicherung. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1997/98 ist somit abzuweisen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 28. Juni 1999 i.S. Ehegatten H. (StKE 147/97)

Abzug von Beiträgen für die gebundene Selbstvorsorge Säule 3 a (§ 22 Abs. 1 lit. h StG; Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG; Art. 82 Abs. 1 BVG)

Überhöhte Beitragszahlungen für die Säule 3 a können nicht im Folgejahr zum Abzug gebracht werden, sondern die Vorsorgeeinrichtung muss den zu viel bezahlten Beitrag zurückerstatten.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Veranlagungsverfügung wurde den Steuerpflichtigen H. der für das Jahr 1995 beantragte Abzug für Beiträge der Ehefrau an die Säule 3 a dem Geschäftsergebnis entsprechend nicht vollumfänglich gewährt. Die Steuerpflichtigen erhoben Einsprache und beantragten, es seien die von der Ehefrau im Jahre 1995 geleisteten Beiträge in der Höhe von Fr. 15 587.-- in den Jahren 1995 und 1996 zum Abzug zuzulassen.

Aus den Erwägungen

2. Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge werden von den Einkünften abgezogen (§ 22 Abs. 1 lit. h StG; Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG; Art. 82 Abs. 1 BVG). Art. 7 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen vom 13.11.1985 (BVV 3) legt sowohl für Arbeitnehmer als auch für Selbstständigerwerbende die obere Grenze für die Abzugsberechtigung wie folgt fest:

[1]Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende können bei den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden ihre Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen in folgendem Umfang von ihrem Einkommen abziehen:
a. jährlich bis 8 Prozent des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG, wenn sie einer Vorsorgeeinrichtung nach Artikel 80 BVG angehören;
b. jährlich bis 20 Prozent des Erwerbseinkommens, jedoch höchstens bis 40 Prozent des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG, wenn sie keiner Vorsorgeeinrichtung nach Artikel 80 BVG angehören.
[2]Sind beide Ehegatten erwerbstätig und leisten sie Beiträge an eine anerkannte Vorsorgeform, so können beide diese Abzüge für sich beanspruchen.

Die in Art. 7 BVV 3 getroffene Regelung bezweckt zunächst eine gleichmässige Versicherung von Selbstständigerwerbenden und Arbeitnehmern dadurch, dass sie grundsätzlich sowohl in der 2. als auch in der Säule 3 a gleich behandelt werden. Sodann wird eine Überversicherung dadurch vermieden, dass eine volle Versicherung unter Gewährung des vollen Prämienabzuges in beiden Säulen, also in der 2. und der Säule 3 a ausgeschlossen ist. Wer in der 2. Säule versichert ist, hat in der Säule 3 a nur Anspruch auf den reduzierten Beitragsabzug (ASA 60, S. 325).

3. Die Abzüge stehen jedem erwerbstätigen Ehegatten einzeln zu, soweit er Beiträge an eine anerkannte Vorsorgeform leistet. Unerlässlich ist,

dass der entsprechende Vorsorgevertrag auf ihn als Vorsorgenehmer lautet. Der höchstzulässige Abzug richtet sich für jeden einzelnen Ehegatten danach, ob er selber in der 2. Säule versichert ist oder nicht. Voraussetzung für einen Abzug ist, dass in der Steuererklärung für den betreffenden Ehegatten ein Erwerbseinkommen ausgewiesen wird (ASA 54, S. 522). Diese Voraussetzungen sind bei der Steuerpflichtigen alle erfüllt.

4. (...) In diesem Sinne wurde das Einkommen der Steuerpflichtigen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ... festgesetzt. (...) Dies bedeutet, dass die Steuerpflichtige 1995 und 1996 vom steuerbaren Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit maximal 20 % oder Fr. 11 654.-- hätte abziehen können. 1995 wurden Fr. 15 587.-- und 1996 Fr. 5 587.-- einbezahlt. Es stellt sich nun die Frage, ob die zu viel bezahlten Beiträge für 1995 in Höhe von Fr. 3 933.-- im Jahre 1996 abgezogen werden können. Wenn die als Jahreseinlage in eine Säule 3 a nach Art. 7 Abs. 1 BVV 3 zulässige Höhe überschritten wird, so muss aus der anerkannten Vorsorgeform eine Rückzahlung erfolgen. Die Steuerbehörden bescheinigen zu diesem Zweck, in welchem Umfang überhöhte Beiträge geleistet worden sind. Die Tatsache einer überhöhten Beitragszahlung ergibt sich vor allem bei Vorsorgenehmern ohne 2. Säule mit relativ niedrigem Jahreseinkommen, bei denen die Beiträge an die 3. Säule a auf 20 % begrenzt sind. Insbesondere bei Selbstständigerwerbenden, die ihre Bücher auf Ende des Kalenderjahres abschliessen, lässt sich unter Umständen im Voraus nicht abschätzen, wie das Jahresergebnis aussehen wird. Die Gefahr einer überhöhten Beitragszahlung ist in diesen Fällen systemimmanent (vgl. Maute/ Steiner, Steuern und Versicherungen, Muri/Bern 1992, S. 130). Im vorliegenden Fall kann die zu viel bezahlte Prämie des Jahres 1995 nicht einfach als Abzug für das Jahr 1996 verwendet werden, sondern die Vorsorgeeinrichtung muss der

Steuerpflichtigen den 1995 zu viel bezahlten Beitrag zurückzahlen. Die Vorinstanz hat den Einsprechern diesbezüglich mit Schreiben vom 7.1.1998 eine Bescheinigung ausgestellt. (...) Das System wird z.B. von Maute/Steiner kritisiert (vgl. Maute/Steiner, a.a.O., S. 130). Solange der Gesetzgeber aber keine praktikablere Lösung gefunden hat, muss mit der bestehenden Regelung gelebt werden. Die Steuerpflichtigen haben sich die Tatsache, dass 1996 zu wenig Beiträge einbezahlt wurden, z.T. auch selber zuzuschreiben, ist doch gemäss ihrem Fax vom 8.1.1998 die Ergänzungszahlung für 1996 vergessen gegangen. Für das Jahr 1995 werden Fr. 11 654.-- und für das Jahr 1996 Fr. 5 587.--, im Durchschnitt Fr. 8 620.--, zum Abzug zugelassen. Die Einsprache wird bezüglich der Beiträge der Ehefrau an die Säule 3 a teilweise gutgeheissen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. August 1999
i.S. Ehegatten D. (VGE 622/98)

Liegenschaftenschätzung: Massgebender Schätzungszeitpunkt, Eigenmietwertermittlung nach Normmietwert-Methode, Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Rechtsgleichheit (Art. 4 BV, § 68 Abs. 3 und 5 StG, §§ 4 und 15 Abs. 2 SchätzV)

Massgebend für die Festlegung der Schätzungswerte ist der Zeitpunkt der Wertgültigkeit bzw. der Zeitpunkt, ab dem die Schätzung wirksam ist. Verstreicht zwischen dem Zeitpunkt der Wertgültigkeit (bzw. dem effektiven Beginn der Wirksamkeit der Schätzung) und der Schätzung ein längerer Zeitraum, so ist Änderungen, welche nach Beginn der Wirksamkeit der Schätzung bis zur Vornahme der Schätzung eintreten, Rechnung zu tragen.

Bestätigung der Eigenmietwertermittlung nach der Normmietwert-Methode. Die Entwicklung des gesamtschweizerischen Mietpreisindexes begründet einen Anhaltspunkt bezüglich der Entwicklung der Mietpreise auch in einzelnen Ortschaften. Die Mietpreis-Strukturerhebung 1996 des Bundesamtes für Statistik dokumentiert die Veränderungen der Mietpreise zwischen 1990 und 1996. Darin wird für den Kanton Schwyz mit 32.9 % eine überdurchschnittliche Erhöhung (gesamtschweizerische Erhöhung: 26.3 %) ausgewiesen, was begreiflich macht, dass sich der Normmietwert in einer schwyzerischen Ortschaft zwischen 1985 und 1993 stärker erhöhte als der schweizerische Mietpreisindex für den selben Zeitraum. Weil die

Mietpreis-Strukturerhebung 1996 weder die Einfamilienhäuser separat, noch die Grösse der Wohnräume, die Ausstattung oder die Wohnlage bzw. die unterschiedlichen Regionen berücksichtigt, ist sie für die Bemessung des Mietwertes im Einzelfall wenig aussagekräftig. Das Erstellungsjahr der für die Ermittlung des örtlichen Mietpreisniveaus einbezogenen Wohnungen (v.a. 1995 und später) wird bei der Normmietwertberechnung einkalkuliert, indem u.a. das Alter der Wohnung, aber auch die Ausstattung im Rahmen eines Korrekturfaktors berücksichtigt und auf einen normierten Stand gebracht werden. Weil für die Bemessung des örtlichen Mietpreisniveaus auf 3- und 4-Zimmerwohnungen abgestellt wird, ist nicht zu beanstanden, dass bei der Berechnung des Mietwertes für ein freistehendes Einfamilienhaus ein Zuschlag (20 % bei normalem Umschwung/Garten) angerechnet wird.

Trotz bestehender Ungleichheiten zwischen Alt- und Neuschätzungen, welche über das zulässige Mass hinaus gehen, besteht auch zwei Jahre nach der Annahme des neuen § 68 Abs. 5 StG noch kein Grund für den Richter, im Einzelfall korrigierend einzugreifen. Nur mit Aufhebung der im Einspracheverfahren neu festgelegten Schätzungswerte lässt sich der verfassungskonforme Zustand nicht wieder herstellen bzw. lassen sich die im ganzen Kanton herrschenden Unterschiede zwischen den Alt- und den Neuschätzungen nicht beheben. Eine Anpassung der Altschatzungen an die Neuschatzungen ist im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens nicht möglich. Umgekehrt würde die Anpassung der vorliegend zu beurteilenden Neuschatzung an die Altschatzungen zu neuen Rechtsungleichheiten zwischen den verschiedenen Eigentümern führen. Auch würden neue Rechtsungleichheiten geschaffen, indem Liegenschaftenbesitzer gegenüber Steuerpflichtigen, die als Mieter die ortsüblichen (hohen) Mietzinse bezahlen müssten, deswegen jedoch keinen Abzug vom

Einkommen für die aufgewendeten Mietzinse geltend machen können, begünstigt werden. Der Mietwertabzug von 30 % gemäss § 19 Abs. 1 lit. g StG ist für die Berechnung des Mietwertes zwar ohne Belang, muss bei der Beurteilung der Rechtsgleichheitsproblematik, welche nach Bundesgericht eine Besteuerung zu mindestens 60 % des effektiven Marktwertes verlangt, dennoch berücksichtigt werden.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Eheleute D. erstellten 1995 auf dem rund 900 m2 grossen Grundstück in Z. ein 6-Zimmer-Einfamilienhaus mit Doppelgarage. Mit Schätzungsverfügung vom 20. Mai 1996 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den Eigenmietwert des Einfamilienhauses mit Wertgültigkeit ab 1. Mai 1995 auf Fr. 42 900.-- fest. Dagegen liessen die Eheleute Einsprache erheben und sinngemäss beantragen, den Eigenmietwert auf Fr. 30 000.-- zu reduzieren. Die Einsprache wurde bezüglich der Raumeinheitenberechnung in geringem Umfange teilweise gutgeheissen, woraus eine entsprechende Reduktion des Eigenmietwertes auf Fr. 41 600.-- resultierte. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragten die Eheleute, der Eigenmietwert sei auf Fr. 31 400.-- festzulegen. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. Die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke werden gemäss § 28 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % geschätzt. Als Einkommen wird von der Einkommenssteuer auch der Ertrag der eigenen Wohnung im eigenen Haus erfasst. Für die selbstbewohnte Wohnung des Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz beträgt der steuerbare Mietwert **70 Prozent** des von der Güterschatzung ermittelten Bruttojahresertrages (vgl. § 19 Abs. 1 lit. g StG). Der für die Einkommensbesteuerung massgebende Eigenmietwert und der für die Vermögensbesteuerung erhebliche Steuerwert eines Grundstückes wird gemäss § 68 Abs. 3 StG losgelöst vom periodischen Steuerveranlagungsverfahren in einem Separatverfahren ermittelt, wobei die in der Schatzungsverfügung bzw. im Schatzungsprotokoll fixierten Ansätze rechtskräftig und unanfechtbar bleiben, solange nicht auf Grund einer Änderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird. Nach § 68 Abs. 5 StG in der Fassung vom 11. Dezember 1996 ordnete der Regierungsrat das Verfahren.

Am 8. Juni 1997 stimmte das Schwyzer Stimmvolk dem Initiativbegehren „für eine massvolle Besteuerung der Eigenmietwerte“ zu (vgl. ABl. 1997 S. 840). Die Vorlage hatte folgenden Wortlaut:

„Das geltende Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 28. Oktober 1958 (nGS 105) ist mit Wirkung ab 1. Januar 1997 im nachfolgenden Paragraph wie folgt zu ändern:

§ 68 Schätzung des Grundeigentums
Abs. 5
Der Kantonsrat legt in einer Verordnung die wesentlichen Schätzungsgrundlagen fest und ordnet das Verfahren. Insbesondere bestimmt er das Schätzungssystem, die Voraussetzung für individuelle Schätzungen und die Grundsätze über die Bewertung der

Grundstücke. Ferner beschliesst er über den Zeitpunkt und Ausmass von allgemeinen und periodischen Anpassungen. Verordnung und Beschlüsse unterliegen nach Massgabe von § 31 Kantonsverfassung der Volksabstimmung."
(vgl. ABl. SZ 1997, S. 488)

Anlässlich der Sitzungen vom 23. und 24. Juni 1999 hat der Kantonsrat eine Kommission für die Vorberatung der Neuregelung der Eigenmietwertbesteuerung und der Schätzungsverordnung gewählt (ABl. 1999 S. 971). Beschlüsse hat der Kantonsrat in dieser Materie bis anhin jedoch noch keine gefasst (...). Bis zur Inkraftsetzung einer entsprechenden kantonsrätlichen Verordnung ist deshalb gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes (vgl. VGE 605/98 vom 26.6.1998 i.S. K.) die vom Regierungsrat erlassene Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken vom 17. April 1984 (SchätzV, nGS 106) sowie das Schätzungsreglement über die steueramtliche Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken vom 17. April 1984 (Schätzungsreglement) grundsätzlich weiterhin anwendbar. Davon ausgenommen sind prinzipiell diejenigen Bestimmungen, welche den Regierungsrat bisher berechtigten bzw. verpflichteten, allgemeine oder prozentuale Anpassungen vorzunehmen (§ 5 SchätzV: „Eine allgemeine Anpassung der Schätzungen wird periodisch auf Anordnung des Regierungsrates durchgeführt"; § 6 SchätzV: Wenn der Wert des unbeweglichen Vermögens sich allgemein oder in einzelnen Gebieten ... wesentlich verändert, kann der Regierungsrat an Stelle einer allgemeinen Anpassung eine prozentuale Anpassung der Schätzungswerte anordnen".). Diesbezüglich ist nun ausschliesslich der Kantonsrat zuständig, eine entsprechende Regelung zu treffen, wobei er dies noch nicht getan hat.

2. Streitgegenstand ist vorliegend in erster Linie der Eigenmietwert. Der Steuerwert ist nur insoweit angefochten, als der Ertragswert, welcher

eine der beiden Bemessungskomponenten des Steuerwertes ist, seinerseits vom Mietwert des EFH abhängt.

Der Eigenmietwert bemisst sich nach § 15 Abs. 2 SchätzV wie folgt:

„[2]Der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Rohertrag (§ 19 Abs. 1 lit. g StG) entspricht dem im Zeitpunkt der Schätzung marktmässig erzielbaren Ertrag der Liegenschaft. Er wird aufgrund der individuellen Wohnqualität und des repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus berechnet (Norm-Mietwert).“

3. Die Beschwerdeführer machen in Bezug auf den **Zeitpunkt der Schätzung** geltend, dass dafür keineswegs der Verfügungszeitpunkt massgeblich sein dürfe. Vielmehr gelte als Zeitpunkt der Schätzung jener Tag, ab dem die Schätzung ihre Wirksamkeit entfalte, also der Tag, an dem die Selbstnutzung beginne oder das Eigenheim tatsächlich bezogen werde. Im vorliegenden Fall habe das Schätzungsamt den Augenschein erst am 3. April 1996 vorgenommen und die Schätzungsverfügung erst am 20. Mai 1996 erlassen, also mehr als ein Jahr nach dem Bezug des Eigenheimes (1. Mai 1995).

Das Schätzungsamt führt in seiner Stellungnahme vom 17. September 1998 diesbezüglich aus, dass die Schätzung nicht bereits am Einzugstag vorgenommen werden könne, weil in diesem Zeitpunkt die Baute noch nicht fertig erstellt sei (insbesondere Umgebungsarbeiten) und die Bauabrechnung regelmässig erst nach Ablauf eines halben Jahres erstellt sei. Mit der Schätzung einer Liegenschaft werde deshalb um mindestens ein halbes Jahr seit dem Bezug zugewartet. Diese kurze Zeitspanne zwischen dem Bezug einer Liegenschaft und dem Schätzungstag habe auf die Schätzung keinen Einfluss. Eine Ausnahme hierzu liege vor, wenn zwischen Bezug einer Liegenschaft und dem Schätzungstag Änderungen

eintreten (z.B. in Bezug auf das Mietpreisniveau oder den Hypothekarzinssatz).

In § 15 Abs. 2 wie auch in § 4 der SchätzV wird für die Eigenmietwertbemessung auf die Verhältnisse im **Zeitpunkt der Schätzung** verwiesen. Wenn zwischen dem Zeitpunkt der Wertgültigkeit (bzw. dem effektiven Beginn der Wirksamkeit der Schätzung) und der Schätzung ein längerer Zeitraum verstreicht, so kann ein Unterschied bestehen zwischen dem Wert im Zeitpunkt des effektiven Beginns der Wirksamkeit der Schätzung und dem Wert im Schätzungszeitpunkt. Das Schätzungsamt hält fest, dass solche Änderungen berücksichtigt werden. Dass vorliegend zwischen dem Zeitpunkt der Wertgültigkeit (1. Mai 1995) und dem Zeitpunkt der Schätzung (3. April 1996) Änderungen eingetreten sind, welche bei der Bemessung des Miet- oder Steuerwertes nicht beachtet wurden, wird vorliegend nicht geltend gemacht. In Bezug auf den der Ertragswertberechnung zu Grunde liegenden Kapitalisierungssatz hat die Vorinstanz auf den im Mai 1995 geltenden Hypothekarzinssatz der Schwyzer Kantonalbank abgestellt. Bezüglich dem Normmietwert bzw. dem örtlichen Mietpreisniveau wurde auf die Verhältnisse per 1. Januar 1993 abgestellt, welche auch 1996 noch massgeblich waren. Die angefochtene Verfügung ist bezüglich des Zeitpunkts der Schätzung nicht zu beanstanden.

4. Gemäss der in § 15 Abs. 2 SchätzV festgehaltenen Norm-Mietwertmethode, nach welcher bei der Eigenmietwertermittlung vorzugehen ist, wird der Mietwert gestützt auf Mietpreiserhebungen im ganzen Kanton (effektiv bezahlte Mietzinsen bei ca. 1000 Wohnungen insgesamt) und differenziert nach Ortschaft, Wohnungsgrösse, Ausbaustandard, Bauweise, Alter und Lage bemessen. Bei den Mietpreiserhebungen werden insbesondere 3- und 4-Zimmerwohnungen berücksichtigt, wobei in Berücksichti-

gung der erwähnten Unterscheidungselemente der Norm-Jahresmietwert je Raumeinheit für jede statistisch erfasste Wohnung berechnet und auf Grund der Gesamtheit der statistisch erfassten Wohnungen einer Ortschaft das (durchschnittliche) örtliche Mietpreisniveau pro Raumeinheit berechnet wird. Die so ermittelten Grundansätze in Franken pro Raumeinheit werden vom Regierungsrat in einem Beschluss periodisch festgelegt. Dabei sind die ermittelten Grundansätze um einen Pauschalabzug von 10 % zu kürzen und anschliessend zu runden (vgl. Schätzungsreglement Kap. 30, S. 15/16). Bei der nach § 15 Abs. 2 SchätzV vorzunehmenden Eigenmietwertermittlung handelt es sich somit nicht um eine direkte Vergleichsmethode. Gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (VGE 605/98 vom 26.6.1998, Erw. 1d; 329/94 vom 21.3.1995, Erw. 2b, Prot. 95) ist dies sachlich nicht zu beanstanden, zumal es bei selbstbenutzten Grundstücken, besonders ausgeprägt bei alleinstehenden Einfamilienhäusern, an einer hinreichenden Zahl von vermieteten Vergleichsobjekten fehlt. Eine zuverlässige Vergleichsmethode setzt indessen einen aussagekräftigen Wohnungsmarkt voraus (StE 1991 B 25.3 Nr. 9 Erw. 2b). Es kommt hinzu, dass ein objektiver Marktwert für einzelne Liegenschaften ohnehin nicht genau feststellbar ist, solange die Liegenschaft nicht verkauft oder vermietet wird. Zudem kann der Marktwert konjunkturbedingt relativ kurzfristig mehr oder weniger erheblich schwanken; er hängt auch sonst von zahlreichen Faktoren ab, die eine objektive Schätzung erschweren (BGE 124 I 197; 123 II 15).

Hinsichtlich des Norm-Mietwertes stützt sich die Vorinstanz auf das mit RRB vom 26. Januar 1993 für die Ortschaft Z. mit Wirkung ab 1. Januar 1993 festgelegte Mietpreisniveau von Fr. 1 840.-- pro Raumeinheit und Jahr (vgl. Schätzer-Handbuch, II. Teil, Erlass Nr. 23). Der erwähnte neue § 68 Abs. 5 StG verwehrt es dem Regierungsrat, die seit dem

1. Januar 1993 geltenden Ansätze des örtlichen Mietpreisniveaus selber zu ändern, schliesst es aber nach dem Gesagten grundsätzlich nicht aus, bis zum Inkrafttreten der vom Kantonsrat zu treffenden Regelung auf den bisherigen, seit dem 1. Januar 1993 geltenden Ansatz für Z. abzustellen (VGE 605/98 vom 26. Juni 1998, Erw. 1d).

a) Die Beschwerdeführer bringen vor, die im Kanton Schwyz zur Anwendung gelangende Norm-Mietwertmethode sei unhaltbar und führe zu völlig marktfremden und damit willkürlichen Resultaten. Zunächst verweisen sie darauf, dass der Regierungsrat anlässlich seines Berichtes zur Volksinitiative „für eine massvolle Besteuerung der Eigenmietwerte“ festgehalten habe, dass die letztmals 1984 durchgeführte generelle Neuschätzung **auf den Marktverhältnissen** vom 1. Januar 1985 basiere. Zwischenzeitlich habe der Regierungsrat in drei Schritten das örtliche Mietpreisniveau für die einzelnen Ortschaften angepasst. Für Z. sei das Mietpreisniveau von Fr. 1 050.-- (gültig ab 1.1.1985) auf Fr. 1 840.-- (gültig ab 1.1.1993) angehoben worden, mithin um über 75 % (innert 8 Jahren), was ausserhalb jedes vernünftigen Rahmens liege. Die Beschwerdeführer beanstanden insbesondere, dass diese Erhöhung um über 75 % bei den Neuschätzungen zu einer unhaltbaren Ungleichbehandlung der neu eingeschätzten Liegenschaftseigentümer gegenüber den Altschätzungen führe. Bei den sogenannten Altschätzungen (Schätzungen vor dem 1. Januar 1989 auf der Basis per 1. Januar 1985) sei das örtliche Mietpreisniveau für die gleiche Zeitspanne in der Ortschaft Z. um lediglich 30 % (d.h. von Fr. 1 050.--/RE auf Fr. 1 365.--/RE) erhöht worden (vgl. RRB vom 23.8.1994, Schätzer-Handbuch, II. Teil, Erlass Nr. 16). Prozentual würden die Neuschätzungen von den angepassten Altschätzungen um 34,8 % abweichen.

b) Das ermittelte Mietpreisniveau für Z. von Fr. 1 840.--/RE basiert auf den (in Anbetracht der Kleinheit der Ortschaft) repräsentativ erhobenen Daten von 13 Wohnungen in Z. (vgl. Stellungnahme Schätzungsamt vom 17.9.1998 S. 4 und ...). Solange § 15 Abs. 1 SchätzV anwendbar ist bzw. der Kantonsrat nach § 68 Abs. 5 StG kein anderes Schätzungsverfahren festlegt, findet der dargelegte, auf repräsentativen Erhebungen basierende Norm-Mietwert grundsätzlich weiterhin Anwendung. Mit den Beschwerdeführern ist zwar festzuhalten, dass die Steigerung des Normmietwertes zwischen 1985 und 1993 um 75 % ausgesprochen hoch erscheint; zu berücksichtigen gilt jedoch, dass gesamtschweizerisch der Mietpreisindex (Basis Dezember 1982 = 100) vom Januar 1985 von 105.3 bis im Januar 1993 auf 160.7 anstieg, mithin um ca. 53 % (vgl. Schätzerhandbuch, hrsg. SVKG, Schweiz. Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten, 1998, S. 202). Bis im Mai 1995 (Bezug des EFH) stieg der Mietpreisindex gar auf 166.4, d.h. um ca. 58 %. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer begründet der Mietpreisindex durchaus auch einen Anhaltspunkt bezüglich der Entwicklung der Mietpreise in der Ortschaft Z. Die von den Beschwerdeführern erwähnte Mietpreis-Strukturerhebung 1996 des Bundesamtes für Statistik bzw. die in der Tabelle 7.2 dieser Strukturerhebung aufgezeichneten Veränderungen der Mietpreise seit **1990** lassen demgegenüber insbesondere in Bezug auf die Entwicklung während der Hochkonjunktur bis zu Beginn der 90-er Jahre keinen Schluss zu. Die Tabelle 7.2 dokumentiert lediglich die Veränderungen zwischen 1990 und 1996 und zwar für den Kanton Schwyz eine Erhöhung um 32,9 % und gesamtschweizerisch eine Erhöhung um 26,3 %. Immerhin ergibt sich aus dieser Statistik, dass der Kanton Schwyz eine überdurchschnittliche Erhöhung der Mietpreise ausweist, was begreiflich macht, weshalb die Erhöhung des Normmietwertes in Z. zwischen 1985 und 1993 über der

Erhöhung des schweizerischen Mietpreisindexes im selben Zeitraum liegt. (...)

Das Schätzungsamt legt des Weiteren mit den per 1. Januar 1998 erhobenen Daten von 17 Objekten in der Ortschaft Z. dar, dass das per 1. Januar 1993 festgestellte Mietpeisniveau in Z. auch in Berücksichtigung der aktuellen Daten nicht als unhaltbar beurteilt werden kann. Gemäss den Erhebungen per 1. Januar 1998 beträgt der Normmietwert pro Raumeinheit Fr. 2 261.12/Jahr, d.h. der Normmietwert ist offenbar auch nach 1993 nochmals gestiegen. Dass es sich bei den erhobenen Wohnungen v.a. um Wohnungen handelt, welche 1995 und später erstellt wurden, wird bei der Normmietwertberechnung einkalkuliert, indem u.a. das Alter aber auch die Ausstattung im Rahmen eines Korrekturfaktors berücksichtigt und auf einen normierten Stand gebracht wird. Der so normierte Mietzins ergibt für die erfasste Durchschnittswohnung von ca. 7,1 RE oder ca. 100 m2 einen Mietzins von Fr. 16 053.-- im Jahr bzw. Fr. 1 337.-- im Monat (Norm-Jahresmietwert/RE Fr. 2 261.--, durchschnittliche Anzahl RE der erfassten Wohnungen: 7,1; 7,1 x Fr. 2 261.12 = Fr. 16 053.--), was objektiv für eine Wohnung dieser Grösse nicht als unangemessen hoch erscheint.

Andererseits weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass der gemäss der vom Bundesamt durchgeführten Mietpreis-Strukturerhebung durchschnittliche Mietpreis für eine (1- bis 10-jährige) 6-Zimmerwohnung im Kanton Schwyz von Fr. 2 411.-- (per 1996, bei einem Vertrauensintervall von +/- Fr. 474.--; vgl. Tabelle 1.4c) für die Bemessung des Mietwertes im konkreten Fall wenig aussagekräftig ist. Weder werden in dieser Statistik die Einfamilienhäuser separat berücksichtigt, noch werden die Grösse der Wohnräume, die Ausstattung oder die Wohnlage bzw. die unterschiedli-

chen Regionen berücksichtigt. Ein Abstellen auf diese wenig differenzierten Werte in der Statistik des Bundesamtes ist damit nicht gerechtfertigt.

c) Gemäss Ziff. 23.5.5 des Schätzungsreglementes erfolgen bei der Mietwertberechnung Zuschläge bzw. Abzüge vom Normmietwert für die Wohnlage, die Bauweise, das Alter des Gebäudes, den Ausbaustandard, die Anordnung und die Heizungsart. Vorliegend ist festzuhalten, dass die Anzahl Raumeinheiten, der Zuschlag zum Grundansatz des Normmietwertes von 47 % sowie die Bewertung der Garage grundsätzlich unbestritten sind. Die Beschwerdeführer verzichten ausdrücklich darauf, die Raumeinheitsberechnung sowie die Zuschläge in Frage zu stellen (Beschwerdeschrift Ziff. 2.4). Im Rahmen der Anfechtung der Norm-Mietwertmethode machen sie jedoch geltend, dass jeweils auf Mittelwerte für 3- und 4-Zimmerwohnungen abgestellt würde und relativ hohe Zuschläge (für Ausbau, Anordnung, Bauweise etc.) bei der Berechnung des Normmietwertes pro erfasstes Objekt berücksichtigt würden, was sich in einem relativ hohen örtlichen Mietpreisniveau zu Buche schlage. Andererseits würden zusätzlich zu dem hohen örtlichen Mietpreisniveau bei der Berechnung des Mietwertes im konkreten Fall massive Zuschläge aufgerechnet; insbesondere der Zuschlag von 20 % für freistehende Einfamilienhäuser sei marktfremd und sachlich nicht begründet.

Wie bereits erwähnt werden bei der Erfassung des örtlichen Mietpreisniveaus die Mietzinse der statistisch erfassten Objekte unter Berücksichtigung der tatsächlich ausgewiesenen Raumeinheiten und Beurteilungskriterien (wirtschaftliches Alter, Bauweise, Wohnlage, Stockwerklage, Ausbau, Anordnung, Heizungsart) auf einen im Voraus bestimmten Nenner bezogen und umgerechnet. Es sind jeweils aussagekräftige Objektgrössen heranzuziehen (Schätzungsreglement Ziff. 3.5.4.1).

Dass bei der Festlegung des örtlichen Mietpreisniveaus v.a. auf 3- und 4-Zimmerwohnungen abgestellt wird, rechtfertigt sich daraus, dass solche Wohnobjekte am häufigsten vorhanden sind und auch in kleineren Ortschaften eine repräsentative Anzahl davon erfasst werden kann (Anteil 3- und 4-Zimmerwohnung im Kanton Schwyz: 28,6 % und 37,6 %, insgesamt 66,2 %; vgl. Mietpreisstrukturerhebung 1996 Bundesamt für Statistik, S. 15). Die von der Vorinstanz eingereichten Erhebungen für die Region Z. per 1. Januar 1998 lassen erkennen, dass die erfassten Wohnungen nicht durch Zuschläge auf ein hohes Niveau normiert wurden. Zwei Wohnungen mit Baujahr 69 wurden geringfügig nach oben normiert. Die übrigen, relativ neu erstellten Wohnungen, wurden allesamt und teilweise durch erhebliche Abzüge nach unten normiert. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer wurden insbesondere bei den relativ neu erstellten Wohnungen hohe Zuschläge berücksichtigt (und bei der Normierung in Abzug gebracht). Da aussagekräftige Zahlen über Mietpreise von Einfamilienhäusern auch in grösseren Ortschaften regelmässig fehlen, weil solche Objekte kaum je zur Vermietung gelangen, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass bei der Festlegung des Normmietwertes vorwiegend auf 3- und 4-Zimmerwohnungen abgestellt wird.

Nachdem bei der Bemessung des örtlichen Mietpreisniveaus auf 3- und 4-Zimmerwohnungen abgestellt wird, ist auch nicht zu beanstanden, dass bei der Berechnung des Mietwertes von Einfamilienhäusern allein auf Grund des Umstandes, dass es sich um ein freistehendes Einfamilienhaus und damit eigenständiges Wohnobjekt handelt, ein Zuschlag angerechnet wird. Gemäss Ziff. 23.5.5.2 des Schätzungsreglementes wird bei einem freistehenden Einfamilienhaus mit normalem Umschwung/Garten ein Zuschlag von 20 % berücksichtigt. Gemäss dem von der Schweiz. Vereini-

gung kantonaler Grundstückbewertungsexperten herausgegebenen Schätzerhandbuch beträgt der Zuschlag vom Basismietwert bei freistehenden Einfamilienhäusern mit normalem Umschwung/Garten sogar 30 % (vgl. S. 198). Aus den bundesstatistischen Erhebungen, welche wie bereits erwähnt gerade keine Unterscheidung zwischen Wohnungen und Einfamilienhäusern vornehmen, kann nicht geschlossen werden, dass dieser Zuschlag marktfremd ist. Dass für ein freistehendes Einfamilienhaus mit Garten (in casu beträgt die Grundstückfläche rund 900 m2) ein erheblich höherer Mietwert erzielt werden kann als für eine Wohnung gleicher Grösse, ist offenkundig. Ein Zuschlag von 20 % kann nicht als unangemessen qualifiziert werden und führt im vorliegenden Fall auch nicht zu unangemessenen Ergebnissen. Im Übrigen weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass die Bemessung dieses Zuschlages von einer Arbeitsgruppe der Kantonalen Steuerverwaltung zusammen mit einer Delegation des Haus- und Grundeigentümerverbandes festgesetzt wurde (vgl. RRB Nr. 711 vom 6.5.1985).

d) In Bezug auf die gerügte Ungleichbehandlung der neu eingeschätzten Liegenschaften gegenüber den sogenannten „Altschätzungen“ hat das Verwaltungsgericht - wie die Beschwerdeführer auch selber festhalten - im Entscheid VGE 362/95 vom 17. Dezember 1996 ausgeführt:

„Grundeigentumsschätzungsverfügungen bleiben rechtskräftig und sind nicht mehr anfechtbar, solange nicht aufgrund einer Änderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird (vgl. § 68 Abs. 3 StG). Anderseits sind neuüberbaute Grundstücke jeweils aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung einzuschätzen (§ 4 SchätzV). In Zeiten, zu denen massgebende Faktoren wie Bodenpreise, Baukosten und Mietpreisindex erhebliche Änderungen erfahren, ist es aufgrund dieser Rechtslage systemimmanent, dass Liegenschaften, deren Schatzung länger zurückliegt, günstiger geschätzt sind als neuüberbaute Liegenschaften. Solche Abweichungen sind hinzunehmen und halten vor dem Rechtsgleichheitsgebot stand, wenn Anstrengungen unternommen werden, periodisch eine Gleichstellung wieder zu erreichen (vgl. BVR 1996, 516 ff.; VGE 324/91 vom 20.12.1991, StPS 1992, S. 39 ff.; und Prot. 1991 S. 538 E. 2; Steuer-Revue 1995 S. 339 ff.). Derartige periodische Anpassungen sind in § 68 Abs. 3

StG und in den §§ 4-6 SchätzV vorgesehen, wobei sie entweder in Form einer allgemeinen Neuschätzung oder in Form von prozentualen Anpassungen erfolgen können. Für die Mietwerte hat der Regierungsrat mit der Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte vom 23.8.1994 per 1. Januar 1995 eine prozentuale Erhöhung um 30 % bei Einfamilienhäusern bzw. 15 % bei Eigentumswohnungen vorgenommen (vgl. Schätzerhandbuch Nr. 16). Auf den 1.1.1999 ist eine Anpassung der Vermögenssteuerwerte durch individuelle Neuschätzung vorgesehen (vgl. RRB 728 vom 11.4.1995, S. 6; RRB 1556 vom 23.8.1994, S. 14). Im Hinblick auf diese Anstrengungen ist die zeitlich befristete Schlechterstellung von Neubauten gegenüber Altbauten hinzunehmen."

(vgl. zit. VGE 362/95 vom 17. Dezember 1996, Prot. 534, E. 3e)

Die letzte periodische Anpassung der Altschätzungen vermochte für die in der Ortschaft Z. gelegenen Liegenschaften keine umfassende Gleichstellung zu den Neuschätzungen herzustellen. Wie die Beschwerdeführer darlegen, wurde das für Neuschätzungen massgebliche örtliche Mietpreisniveau von Fr. 1 050.-- (gültig ab 1. Januar 1985) auf Fr. 1 840.-- (gültig ab 1. Januar 1993), d.h. um über 75 % heraufgesetzt. Die steuerlichen Eigenmietwerte von Einfamilienhäusern, die das letzte Mal per 1. Januar 1989 auf der Indexbasis 1985 geschätzt worden sind, wurden demgegenüber per 1. Januar 1995 mit einer prozentualen Erhöhung von 30 % an die veränderten Marktverhältnisse angepasst. Die Differenz zwischen den Altschätzungen und den Neuschätzungen beträgt damit nach der generellen Anpassung per 1. Januar 1995 für Einfamilienhäuser in Z. 34,8 % (Mietpreisniveau für Neuschätzungen ab 1. Januar 1993: Fr. 1 840.--/RE; Mietpreisniveau für Altschätzungen ab 1. Januar 1995 = 130 % von Fr. 1 050.-- = Fr. 1 365.--/RE). Den Beschwerdeführern ist damit zuzustimmen, dass zwischen den Alt- und Neuschätzungen Ungleichheiten bestehen, welche über das zulässige Mass hinausgehen.

Dennoch ist in Übereinstimmung mit VGE 605/98 vom 26. Juni 1998 (Erw. 2c) auch unter der Änderung der Zuständigkeit gemäss § 68 Abs. 5

StG in der Fassung vom 8. Juni 1997 an der obzitierten Rechtsprechung festzuhalten, mit der Ergänzung, dass es nunmehr Sache des Kantonsrates ist, über Zeitpunkt und Ausmass von allgemeinen und periodischen Anpassungen zu beschliessen. Bei solchen Anpassungen handelt es sich primär um eine Aufgabe des Gesetzgebers, und nicht um eine solche des Richters. Erst wenn der Gesetzgeber es auch innert angemessener Frist unterlässt, diesbezüglich tätig zu werden, drängt sich eine Korrektur durch den Richter auf (VGE 605/98 vom 26. Juni 1998 Erw. 2c). Dafür sind auch 2 Jahre nach der Annahme des neuen § 68 Abs. 5 StG die Voraussetzungen nicht gegeben, zumal der Kantonsrat zwischenzeitlich eine Kommission zur Erfüllung der in § 68 Abs. 5 StG ihm übertragenen Aufgabe gebildet hat. Es ist des Weiteren darauf hinzuweisen, dass die Unterschiede zwischen den Alt- und den Neuschätzungen nicht den zwingenden Schluss zulassen, dass die neu erstellten bzw. neu erworbenen Liegenschaften zu hoch veranlagt wurden. Vielmehr ist auf Grund der Erhebungen des örtlichen Mietpreisniveaus auf Grund von effektiv bezahlten Mietzinsen davon auszugehen, dass Altliegenschaften zu niedrig veranlagt sind. Der Umstand, dass Altliegenschaften zu niedrig veranlagt wurden, gibt dem Beschwerdeführer grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Das Bundesgericht hat wiederholt betont, dass der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vorgeht. Nur wenn die Behörde nicht bereit ist, auch die in den anderen Fällen geübte, als gesetzwidrig erkannte Praxis aufzugeben, besteht ein Anspruch des Einzelnen ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden (StE 1987 B 25.3 Nr. 4, Erw. 5 mit Hinweisen; StPS 1992, S. 45 f.).

Es kommt hinzu, dass die Gerichte gemäss anerkannter Lehre und Rechtsprechung im Rahmen der vorfrageweisen Normenkontrolle nicht befugt sind, eine als gesetzes- oder verfassungswidrig erkannte Vorschrift formell ausser Kraft zu setzen. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit hat nur zur Folge, dass die betreffende Vorschrift auf die Beschwerdeführer nicht angewandt und der gestützt auf sie ergangene Einzelakt aufgehoben wird (vgl. Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 3. A., Rz 1798). Bei Vorliegen besonderer Gründe kann dieser Grundsatz jedoch Ausnahmen erleiden. Dies ist unter anderem dann der Fall, wenn die ganze oder teilweise Streichung einer Bestimmung dazu führen würde, dass eine noch unbefriedigendere Regelung Geltung erlangen würde. Das Bundesgericht verzichtet auf die Nichtanwendung einer als verfassungswidrig qualifizierten Vorschrift, wenn sich die als gerecht betrachtete Ordnung durch die Nichtanwendung bzw. Aufhebung einer Norm nicht erreichen lässt und es dazu einer Gesetzesänderung bedarf (StE 1998 A 21.11 Nr. 42 Erw. 3a m.H.; Häfelin/Haller, a.a.O., Rz 1798a; BGE 110 Ia 7 ff.).

Es bestehen im vorliegenden Fall keine Zweifel, dass sich mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides die Wiederherstellung des verfassungskonformen Zustandes nicht erreichen lässt, bzw. sich die im ganzen Kanton herrschenden Unterschiede zwischen den Alt- und den Neuschätzungen nicht beheben lassen. Eine Anpassung der Altschatzungen an die Neuschatzungen ist im Rahmen dieses Verfahrens nicht möglich. Umgekehrt würde die Anpassung der vorliegend zu beurteilenden Neuschatzung an die Altschatzungen zu neuen Rechtsungleichheiten zwischen den verschiedenen Eigentümern führen. Ganz abgesehen davon würde im vorliegenden Fall die beantragte Bemessung des Mietwertes nach den Normmietwerten gültig ab 1. Januar 1985 (in Z. = Fr. 1 050.--/RE, RRB vom 17. April 1984) und erhöht um 30 % gemäss § 1 der Verordnung über die

prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte von Grundstücken (Schwyzer Schätzer-Handbuch, II. Teil, Erlass Nr. 16) wohl neue Rechtsungleichheiten schaffen, indem sie Liegenschaftenbesitzer gegenüber Steuerpflichtigen, die als Mieter die ortsüblichen (hohen) Mietzinse bezahlen müssen, deswegen jedoch keinen Abzug vom Einkommen für die aufgewendeten Mietzinse geltend machen können, begünstigt. Der Mietwert des neuerstellten 6-Zimmereinfamilienhauses mit Doppelgarage würde gemäss der beantragten Berechnung Fr. 31 400.--/Jahr oder Fr. 2 616.--/Mt. betragen. In Berücksichtigung des 30 %-Abzuges gemäss § 19 Abs. 1 lit. g StG, der für die Berechnung des Mietwertes zwar ohne Belang ist, bei der Beurteilung der Rechtsgleichheitsproblematik dennoch zu berücksichtigen ist, ergäbe dies einen steuerbaren Mietwert von Fr. 21 980.--/Jahr bzw. Fr. 1 831.--/Mt. Dieser Steuerwert für ein neuerstelltes, freistehendes Einfamilienhaus mit angemessenem Umschwung, Doppelgarage und einer Wohnfläche von über 220 m2 (plus verschiedene Nebenräume wie Fitnessraum, Spielzimmer, Estrich usw.) und einem Volumen von 1 500 m3 würde die vom Bundesgericht aufgestellte Limite von 60 % des effektiven Marktwertes, welche mit Art. 4 BV noch vereinbar ist, wahrscheinlich nicht erreichen (vgl. BGE 124 I 154 ff. Erw. 4).

Anmerkung der Redaktion

Gegen diesen Entscheid wurde eine staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht erhoben.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Juni 1999 i.S. M. in Nachlassliquidation (VGE 601/99)

Grundstückgewinnsteuer: Verzugszinspflicht, Voraussetzungen und Beginn (§ 9 Abs. 1 Verordnung betreffend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer vom 4.11.1997 bzw. § 5 Abs. 2 in der Fassung vom 15.12.1975 der Verordnung vom 20.5.1959); Verfahrensrecht: Revision, Wirkung eines Revisionsentscheids (§§ 61 ff. VRP, § 227 ZPO)

Das Verwaltungsgericht hatte sich im Zusammenhang mit der Erläuterung eines Revisionsentscheides über den Zeitpunkt der Wirksamkeit von Revisionsentscheiden auszusprechen. Nach Verwaltungsgericht ergibt sich aus dem Zweck der Revision offenkundig, dass der neue Entscheid den früheren rückwirkend ersetzt. Falls das Revisionsbegehren begründet ist, wird der ursprüngliche Entscheid samt Kosten- und Entschädigungsfolgen aufgehoben, womit der Prozess in den Stand zurückversetzt wird, in welchem er sich vor dem Endentscheid befunden hat. Die Aufhebung des ursprünglichen Entscheides beendet das Revisionsverfahren im engeren Sinne und öffnet rückwirkend (ex tunc) den Weg zu einer materiellen Neubeurteilung des Rechtsverhältnisses in der Weise, dass das frühere Verfahren wieder hängig ist. Erweist sich ein Revisionsbegehren als begründet und wird deswegen in der Sache neu entschieden, ist zusammenfassend die Sach- und Rechtslage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des ursprünglichen Entscheids bestand.

Die Verzugszinspflicht für die geschuldete Grundstückgewinnsteuer beginnt nach Ablauf von 30 Tagen seit dem Grundbucheintrag. Eine Verfügung hierüber ist nicht erforderlich.

Sachverhalt

Am 9. März 1999 reichten die Kantonale Steuerkommission sowie die Kantonale Finanzverwaltung dem Verwaltungsgericht folgendes **Erläuterungsbegehren** ein mit den Anträgen:

„1. Dispositiv-Ziff. 1 von VGE 320/95 vom 30. Oktober 1998 sei sinngemäss wie folgt zu ergänzen (Ergänzung kursiv):

„1. In Gutheissung des Revisionsbegehrens 320/95 wird der Verwaltungsgerichtsentscheid VGE 347/84 vom 25. April 1985 in Revision gezogen. Dispositiv-Ziff. 1 des VGE 347/84 vom 25. April 1985 wird aufgehoben und durch folgende Dispositiv-Ziff. 1 ersetzt:

'Die Beschwerde 347/84 wird abgewiesen und es wird festgestellt, dass der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Liegenschaften GB-Nr. ... und GB-Nr. ... von der Grundstückgewinnsteuer **nicht** befreit ist. *Die Verzugszinspflicht auf dem offenen Steuerbetrag beginnt mit dem 31. Tag nach dem jeweiligen Grundbucheintrag. Der Verzugszins richtet sich nach den vom Regierungsrat festgesetzten Zinssätzen.'*"

2. Unter Kostenfolge zu Lasten des Nachlasses M. in Liquidation, eventuell der Gerichtskasse."

Mit Eingabe vom 25. März 1999 beantragte die Liquidatorin der Nachlassmasse M., dem Erläuterungsgesuch sei keine Folge zu leisten (unter Kostenfolge zu Lasten der Gesuchstellerinnen). Eventualiter sei Dispositiv-Ziff. 1 von VGE 320/95 vom 30. Oktober 1998 sinngemäss wie folgt zu ergänzen (vgl. Hervorhebung):

„Die Beschwerde 347/84 wird abgewiesen und es wird festgestellt, dass der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Liegenschaften GB-Nr. ... und GB-Nr. ... von der Grundstückgewinnsteuer nicht befreit ist. **Die Verzugszinspflicht auf dem offenen Steuerbetrag beginnt mit dem 31. Tag nach Rechtskraft dieses Entscheides.“**

Aus den Erwägungen

1. Nach § 141 Abs. 1 der Gerichtsordnung vom 10. Mai 1974 (GO, nGS 145) i.V.m. § 4 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) hat das Gericht einen Entscheid, welcher unklar ist oder Widersprüche enthält, auf Antrag oder von Amtes wegen zu erläutern.

2. a) Mit Entscheid VGE 320/95 vom 30. Oktober 1998 hat das Verwaltungsgericht in Gutheissung eines entsprechenden Revisionsbegehrens der Kantonalen Steuerkommission/Steuerverwaltung den ursprünglichen Entscheid VGE 347/84 vom 25. April 1985 in Revision gezogen, Dispositiv-Ziffer 1 des Entscheides VGE 347/84 vom 25. April 1985 aufgehoben und durch folgende Dispositiv-Ziffer ersetzt:

„Die Beschwerde 347/84 wird abgewiesen und es wird festgestellt, dass der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Liegenschaften GB-Nr. ... und GB-Nr. ... von der Grundstückgewinnsteuer **nicht** befreit ist.“

Eine gegen diesen Revisionsentscheid 320/95 vom 30. Oktober 1998 erhobene staatsrechtliche Beschwerde wurde vom Schweizerischen Bundesgericht mit Urteil vom 23. April 1999 abgewiesen.

b) Die Parteien sind sich uneinig, **wann die Verzugszinspflicht** für die betreffenden Grundstückgewinnsteuern **zu laufen beginnt.** Sie erachten

diesbezüglich den Revisionsentscheid 320/95 als unklar und erläuterungsbedürftig.

Nach sinngemässer Auffassung der Gesuchstellerinnen wirkt der Revisionsentscheid **ex tunc,** weshalb (gestützt auf die anwendbare Verordnung betreffend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer) der Verzugszins auf dem offenen Steuerbetrag mit dem 31. Tag nach dem betreffenden Grundbucheintrag zu laufen begann, ohne dass eine solche Verzugszinspflicht separat verfügt werden musste. Demgegenüber vertritt der Gesuchsgegner den Standpunkt, dass sinngemäss der Revisionsentscheid lediglich **ex nunc** Wirkung entfalte und mithin die Verzugszinspflicht erst mit dem 31. Tag nach der Rechtskraft des Revisionsentscheides zu laufen beginne.

c) In den §§ 61 ff. VRP wird nicht explizit festgehalten, welche Wirkung ein Revisionsentscheid entfaltet. Nach § 63b VRP sind subsidiär die Bestimmungen der Zivilprozessordnung (ZPO) sinngemäss anwendbar. § 227 ZPO (nGS 211) lautet folgendermassen: Erweist sich das Revisionsbegehren nach Erhebung der Beweise als begründet, so ergänzt das Gericht soweit nötig das Verfahren in der Sache selbst, hebt den angefochtenen Entscheid auf und fällt einen neuen Entscheid.

Aus dem Zweck der Revision ergibt sich offenkundig, dass das neue Urteil das frühere **rückwirkend** ersetzt. Falls das Revisionsbegehren begründet ist, wird der ursprüngliche Entscheid samt Kosten- und Entschädigungsfolgen aufgehoben, **womit der Prozess in den Stand zurückversetzt wird,** in welchem er sich vor dem (ersten und nunmehr aufgehobenen) Endentscheid befunden hat (vgl. Frank/Sträuli/Messmer, Kommentar zur zürcherischen Zivilprozessordnung, 3. A., Zürich 1997, Rz 3 zu § 298

ZPO-ZH, wobei anzufügen ist, dass § 227 ZPO-SZ praktisch wortwörtlich mit § 298 ZPO-ZH übereinstimmt; vgl. auch Leuch/Marbach/Kellerhals, Die Zivilprozessordnung für den Kanton Bern, 4. A., N 1b zu Art. 373 ZPO-BE; vgl. auch Birchmeier, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, S. 497, wonach die Revision die Wiederaufnahme und neue Verhandlung eines durch rechtskräftiges Urteil erledigten Verfahrens, die Aufhebung des ersten Urteils und neue Entscheidung bezweckt, wobei es u.a. darum geht, eine Urteilsgrundlage zu berichtigen, die sich nach dem Sachstand bei Fällung des früheren Urteils als fehlerhaft erwiesen hat). Die Aufhebung des ursprünglichen Entscheides beendet das Revisionsverfahren im engeren Sinne und **öffnet rückwirkend (ex tunc) den Weg zu einer materiellen Neubeurteilung des Rechtsverhältnisses in der Weise, dass das frühere Verfahren wieder hängig ist** (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, Rz 2 zu Art. 99 mit Verweis auf BGE 120 V 157).

Erweist sich ein Revisionsbegehren als begründet und wird deswegen in der Sache neu entschieden, ist zusammenfassend **die Sach- und Rechtslage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des ursprünglichen Entscheids bestand;** dabei hat der neue Entscheid gemäss den verbesserten Kenntnissen zu erfolgen, welche im Zeitpunkt des Revisionsentscheides vorliegen (vgl. Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., Rz 752 mit Verweis auf Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, S. 166; vgl. ferner auch A. Marti, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton Schaffhausen, S. 297 mit weiteren Hinweisen; Geiser/Münch, Prozessieren vor Bundesgericht, S. 261, Rz 8.31; ZBl 1987, S. 493; ASA 61, S. 451, wonach dann, wenn die Voraussetzungen

einer Revision erfüllt sind, für den Erlass des neuen Entscheides die Grundsätze anwendbar sind, die für das entsprechende Verfahren gelten).

d) Im Einklang mit dieser dargelegten massgebenden Rechtsprechung und Lehre hat das Verwaltungsgericht - nachdem das Revisionsbegehren begründet war - im Revisionsentscheid 320/95 Dispositiv-Ziff. 1 des ursprünglichen Entscheides VGE 347/84 vom 25. April 1985 (ex tunc) aufgehoben und damit den Rechtsstreit zunächst in den Stand zurückversetzt, wie er bei Hängigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde 347/84 bestand. Damit hat das Verwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren 347/84 wieder aufgenommen und, da die im Zeitpunkt des Revisionsentscheides verbesserte Kenntnislage einen eindeutigen Aktivenüberschuss ergab und deswegen die Voraussetzung für eine Steuerbefreiung nach § 52 lit. b StG nicht erfüllt war, die damalige Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen. Diese Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde 347/84 hat zur Folge, dass der Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 16. Juli 1984 und auch die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen rückwirkend (von Anfang an) gelten. Nach dem Gesagten gilt hinsichtlich der Frage, wann die Verzugszinspflicht zu laufen beginnt, eindeutig die Rechtslage, welche im wieder aufgenommenen Beschwerdeverfahren 347/84 Bestand hatte (und weiterhin Bestand hat). Nach § 5 Abs. 4 der kantonalen Verordnung betreffend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer (in der Fassung vom 15. Dezember 1975, vgl. GS 16-735) ist, wenn der Steuerbetrag beim Grundbucheintrag nicht bezahlt oder bar hinterlegt wird, nach Ablauf von 30 Tagen seit dem Grundbucheintrag ein vom Regierungsrat festgesetzter Verzugszins zu bezahlen (dieser Beginn der Verzugszinspflicht gilt unverändert auch in der neuen Verordnung betreffend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer vom 4. November 1997, nGS 107, § 9 Abs. 1). Den Gesuchstellerinnen ist

beizupflichten, dass bei dieser Rechtslage eine Verzugszinspflicht für den geschuldeten Steuerbetrag nicht separat verfügt werden musste.

An diesem Ergebnis vermögen die Vorbringen des Gesuchsgegners nichts zu ändern. Unbehelflich ist namentlich der sinngemässe Einwand des Gesuchsgegners, wonach es stossend und wider Treu und Glauben sei, für einen Zeitraum Verzugszinsen zu verlangen, während welchem die Nachlassmasse M. rechtskräftig von der Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer befreit gewesen sei. Der Gesuchsgegner übersieht, dass mit dem rechtskräftigen Revisionsentscheid 320/95 die ursprüngliche Steuerbefreiung rückwirkend aufgehoben wurde und eine Steuerbefreiung gestützt auf die verbesserte Kenntnislage im Zeitpunkt des Revisionsentscheides 320/95 abgelehnt wurde. Wollte man der Argumentation des Gesuchsgegners folgen, wonach der Revisionsentscheid 320/95 lediglich ex nunc wirke (und mithin bis zum 30. Oktober 1998, als der Revisionsentscheid 320/95 gefällt wurde, von einer Steuerbefreiung auszugehen sei), müsste analog auch bei der revisionsweisen Aufhebung eines Strafurteils (Freispruch durch Revisionsentscheid) gelten, dass der „unschuldige Häftling“ nur für den Zeitraum nach dem Revisionsentscheid als freigesprochen gälte, derweil die (revisionsweise aufgehobene) Verurteilung für den Zeitraum vor der Ausfällung des Revisionsentscheides weiterhin auch Bestand hätte (was wiederum Auswirkungen auf Ansprüche aus Staatshaftung hätte usw.). Dass eine solche Argumentation unsinnig ist und nicht zu überzeugen vermag, bedarf keiner weiteren Begründung.

Im Übrigen richtet sich die Höhe des Verzugszinses nach den vom Regierungsrat festgesetzten Zinssätzen. Die Berechnung des Verzugszinses ist Sache der Verwaltung.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. März 1999
i.S. Ehegatten K. (VGE 636/98)

Verfahrensrecht: Zustellung an die Steuerpflichtigen anstatt an deren Vertreter, Nichtaufführen des Vornamens der Ehefrau auf der Zustelladresse, Rechtswirkung bei fehlerhafter Zustellung, wenn trotz Mangel der Zweck erreicht wird, Wegfallen des Hinderungsgrundes im Sinne von § 74 Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG nach Ablauf der ordentlichen 30-tägigen Frist, Voraussetzungen für Beginn einer neuen Einsprachefrist im Falle einer zweiten (grundsätzlich irrtümlichen) Zustellung (§§ 69 Abs. 1 und 69 a StG; Art. 113, 116 und 117 DBG)

Gemäss kantonalem Steuerrecht ist die Steuereinschätzung dem Steuerpflichtigen oder bei Vertretung dem gesetzlichen oder vertraglichen Vertreter unter Hinweis auf das Einspracherecht schriftlich zu eröffnen (§ 69 Abs. 1 StG). Bundessteuerrechtlich ist bezüglich der Frage der Vertretung im Steuerverfahren und der Eröffnung einer Veranlagungsverfügung das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) auch für materiellrechtlich nach dem Bundesratsbeschluss (BdBSt) zu beurteilende Steuerperioden anwendbar. Hat der Steuerpflichtige einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, ist die Sendung an den Vertreter zu eröffnen, tut die Steuerverwaltung dies nicht, ist die Eröffnung mangelhaft und es darf dem Steuerpflichtigen daraus kein Nachteil erwachsen. Das bedeutet nicht, dass eine Veranlagungsverfügung nicht rechtskräftig werden kann, solange sie nicht dem Rechtsvertreter zugestellt worden ist, doch kann die mangelhafte Eröffnung gegebenenfalls einen Hinderungsgrund im Sinne von § 74

Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG darstellen, der jedoch spätestens mit Ablauf der ordentlichen 30-tägigen Frist wegfällt. Dem beabsichtigten Rechtsschutz wird schon dann Genüge getan, wenn eine objektiv mangelhafte Verfügung trotz ihres Mangels ihren Zweck erreicht. Ob die betroffene Partei durch den Eröffnungsmangel tatsächlich irregeführt und dadurch benachteiligt worden ist, beurteilt sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben, an welchem die Berufung auf Formmängel in jedem Fall ihre Grenze findet. Nach Kenntnisnahme einer Veranlagungsverfügung dürfen die Steuerpflichtigen, auch wenn sie davon ausgehen, ihr Vertreter kenne die Veranlagungsverfügungen, die Einsprachefrist nicht tatenlos verstreichen lassen. Spätestens gegen Ablauf der Einsprachefrist müssen sich die Steuerpflichtigen vergewissern, dass dem Vertreter die Notwendigkeit der Einspracheerhebung nicht entgangen ist.

Die Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, erfolgen an die Ehegatten gemeinsam. Wegen Fehlens des Vornamens eines oder beider Ehegatten ist die Zustellung nicht als mangelhaft zu qualifizieren.

Nach der ersten rechtswirksamen Zustellung der Veranlagungsverfügung vermag die zweite (grundsätzlich irrtümliche) Zustellung die 30-tägige Einsprachefrist nur dann neu auszulösen, wenn der Vertrauensschutz dies gebietet. Sofern jedoch die Einsprachefrist bereits im Zeitpunkt der zweiten Zustellung beendet war, vermag der Vertrauensschutz nicht einzugreifen und die Frist beginnt nicht nochmals zu laufen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Rita und Josef K.-A. bezeichneten in der eingereichten Steuererklärung 1993/94 die Treuhand T. als Vertreterin. In der Steuererklärung 1995/96 wurde die X. AG als Vertreterin bezeichnet und die Vornahme einer Zwischenveranlagung per 1. Oktober 1994 beantragt. Die Zwischenveranlagungsverfügung vom 26. September 1996 wurde am 17. Oktober 1996 mittels Einschreiben an Herrn und Frau K. versandt und von der Post an Josef K. ausgehändigt.

Mit Schreiben vom 8. Januar 1997 an die Treuhand T. hielt die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer fest, die Zwischenveranlagung sei aus Versehen direkt an die Steuerpflichtigen (Herrn und Frau K.) zugestellt worden. Dem Schreiben wurde eine Kopie der Zwischenveranlagung beigelegt. Am 15. Januar 1997 teilte die X. AG der Kantonalen Steuerverwaltung mit, dass die Treuhand T. das Mandat gekündigt habe; die Steuerverwaltung wurde ersucht, sich künftig direkt mit Herrn und Frau K. in Verbindung zu setzen.

Mit Eingabe vom 21. Juli 1997 liessen Herr und Frau K. gegen die Zwischenveranlagungsverfügung Einsprache erheben. In formeller Hinsicht wurde u.a. festgehalten, sie hätten die Veranlagungsverfügung nicht erhalten und davon erstmals mit der Sendung vom 19. Juni 1997 Kenntnis genommen.

Mit Entscheid vom 19. November 1998 trat die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf die Einsprache wegen Fristversäumnis nicht ein. Gegen diesen Einspracheent-

scheid liessen die Pflichtigen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. a) Wer seine Steuerveranlagung nicht anerkennt, kann binnen dreissig Tagen von ihrer schriftlichen Mitteilung an bei der Kantonalen Steuerkommission schriftlich Einsprache erheben (§ 73 Abs. 1 StG). Analoges gilt im Recht der direkten Bundessteuer, wonach gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach der Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erhoben werden kann (Art. 132 Abs. 1 DBG, für das alte Recht: Art. 99 Abs. 1 BdBSt).

Auf verspätete Einsprachen kann nur eingetreten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (§ 74 Abs. 3 StG, analog Art. 133 Abs. 3 DBG, Art. 99 Abs. 4 BdBSt).

b) Gemäss kantonalem Steuerrecht ist die Steuereinschätzung dem Steuerpflichtigen oder bei Vertretung dem gesetzlichen oder vertraglichen Vertreter unter Hinweis auf das Einspracherecht schriftlich zu eröffnen (§ 69 Abs. 1 StG). Bundessteuerrechtlich ist bezüglich der Frage der Vertretung im Steuerverfahren und der Eröffnung einer Veranlagungsverfügung das DBG anwendbar. In Bezug auf die bei Inkrafttreten des DBG am 1. Januar 1995 noch nicht oder noch nicht

rechtskräftig veranlagten Steuern früherer Jahre gelten zwar die materiellrechtlichen Bestimmungen des BdBSt weiter. Hingegen gelangen ab diesem Datum grundsätzlich die Verfahrensvorschriften des neuen Rechts zur Anwendung, soweit diese für die Steuerpflichtigen nicht ungünstiger sind (vgl. Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, S. 661; Agner/Jung/Steinmann; Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, S. 515).

Gemäss Art. 116 Abs. 1 DBG werden Verfügungen und Entscheide dem Steuerpflichtigen schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten. Der Steuerpflichtige kann sich vor den mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist (Art. 117 Abs. 1 DBG). Im Beschluss über die direkte Bundessteuer finden sich analoge Regelungen (Art. 74 Abs. 1, 95 BdBSt, wobei die Möglichkeit der vertraglichen Vertretung nicht ausdrücklich statuiert, von der Praxis jedoch anerkannt wurde; vgl. Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, Art. 74 Rz 5; ASA 67 S. 394).

Hat der Steuerpflichtige einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, ist die Sendung an den Vertreter zu eröffnen, tut die Steuerverwaltung dies nicht, ist die Eröffnung mangelhaft und es darf dem Steuerpflichtigen daraus kein Nachteil erwachsen (ASA 95 S. 202 f.; Känzig/Behnisch, a.a.O., Art. 74 Rz 6). Das bedeutet nicht, dass eine Veranlagung nicht rechtskräftig werden kann, solange sie nicht dem Rechtsvertreter zugestellt worden ist, doch kann die mangelhafte Eröffnung gegebenenfalls einen Hinderungsgrund im Sinne von § 74 Abs. 4 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG (analog Art. 99 Abs. 3 BdBSt) darstellen (ASA 67 S. 395). Dem beabsichtigten Rechtsschutz wird schon dann Genüge getan, wenn eine objektiv man-

gelhafte Verfügung trotz ihres Mangels ihren Zweck erreicht. Es ist jeweils nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu prüfen, ob die betroffene Partei durch den Eröffnungsmangel tatsächlich irregeführt und dadurch benachteiligt worden ist. Richtschnur für die Beurteilung dieser Frage ist der auch in diesem prozessualen Bereich geltende Grundsatz von Treu und Glauben, an welchem die Berufung auf Formmängel in jedem Fall ihre Grenze findet (Praxis 80 Nr. 195).

2. Es ist vorliegend unbestritten, dass die Zustellung der Veranlagungsverfügung vom 26. September 1996 direkt an die Beschwerdeführer fehlerhaft war, da die Beschwerdeführer auf der Steuererklärung ein Vertretungsverhältnis deklarierten und gegenüber der Steuerverwaltung eine Vollmachtserklärung abgaben. Die Steuerverwaltung erkannte einige Monate später den Mangel und wiederholte die Zustellung.

a) Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass bereits die erste Zustellung der Veranlagungsverfügung an die Beschwerdeführer selber trotz Fehlerhaftigkeit Rechtswirkung entfaltet hat. Der Beschwerdeführer hat die Zwischenveranlagungsverfügung 1993/94 vom 26. September 1996 (mit Versand am 17. Oktober 1996) - wie sich aus dem PTT-Nachforschungsbegehren ergibt - am 22. Oktober 1996 persönlich entgegengenommen. Die Beschwerdeführer haben die Veranlagungsverfügung damit mit der Entgegennahme am 22. Oktober 1996 zur Kenntnis genommen.

Durch eine persönliche Zustellung erwächst den Betroffenen etwa dann ein Nachteil, wenn die Zustellung während ihrer Abwesenheit erfolgte oder sie wegen eines Fehlers einer in ihrem Geschäft oder Haushalt mit der Entgegennahme betrauten Person von der Zustellung keine Kenntnis er-

hielten (ASA 59 S. 420). Das war vorliegend klarerweise nicht der Fall. (...) Der Grundsatz von Treu und Glauben verlangt zwar, dass dem Steuerpflichtigen aus Fehlern der Steuerbehörden keine Nachteile erwachsen dürfen. Er gibt ihm aber keinen Anspruch, aus solchen Fehlern sachlich nicht begründbare Vorteile zu ziehen und er entbindet ihn nicht von Sorgfalt und Mitwirkung im Verfahren. Insbesondere ist es ihm zumutbar, nach Kenntnisnahme der ihn betreffenden Verfügung, sich innert Frist über die Ergreifung eines Rechtsmittels zu entschliessen (vgl. BGE 102 Ib 94; StE 1998 B 93.6 Nr. 17). Nach Kenntnisnahme einer Veranlagungsverfügung dürfen die Steuerpflichtigen auch dann, wenn sie davon ausgehen, ihr Vertreter kenne die Veranlagungen, die Einsprachefrist nicht tatenlos verstreichen lassen. Spätestens gegen Ablauf der Einsprachefrist müssen sich die Steuerpflichtigen, wenn sie bis dahin von ihrem Vertreter nichts gehört haben, somit vergewissern, dass diesem die Notwendigkeit der Einspracheerhebung nicht entgangen ist (StE 1998 B 93.6 Nr. 7 mit Hinweisen).

Daraus ergibt sich, dass die vorliegend fehlerhafte Zustellung direkt an die Beschwerdeführer allenfalls einen Hinderungsgrund im Sinne von § 74 Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG darstellte, dieser jedoch spätestens mit Ablauf der ordentlichen dreissigtägigen Frist weggefallen ist. Die dreissigtägige Einsprachefrist begann spätestens von diesem Zeitpunkt an effektiv zu laufen und war daher im Juli 1997 längstens abgelaufen. Der Umstand, dass sich die Beschwerdeführer heute offenbar nicht mehr an die persönliche Zustellung der Zwischenveranlagung im Oktober 1996 zu erinnern vermögen, vermag daran nichts zu ändern.

b) Aus dem Umstand, dass die Zwischenveranlagung vom 26. September 1996 mit „Herr und Frau K.-A. Josef“ adressiert war,

ergibt sich nicht, dass gegenüber der Beschwerdeführerin eine rechtsgültige Eröffnung der Veranlagung bis anhin unterblieb. Sowohl nach kantonalem Recht wie auch nach Bundesrecht sind Ehegatten, die in ungetrennter Ehe leben, gemeinsam steuerpflichtig (vgl. § 16 Abs. 2 StG, Art. 9 Abs. 1 DBG). Die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten üben die Ehegatten gemeinsam aus (Art. 113 Abs. 1 DBG, § 69 a StG). Daraus folgt, dass die Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, an die Ehegatten gemeinsam erfolgen (ausdrücklich: Art. 113 Abs. 4 DBG). Es wäre dabei zwar wünschenswert, wenn auf den Verfügungen jeweils auch der Vorname der Ehefrau aufgeführt würde. Das Fehlen des Vornamens der Ehefrau hat im vorliegenden Fall jedoch klarerweise nicht zur Folge, dass die Zustellung als mangelhaft zu qualifizieren wäre, zumal auch der Vorname des Ehemannes nicht zwingend anzubringen wäre. Nachdem die Verfügung mit „Herrn und Frau“ adressiert ist und des Weiteren auch der ledige Name der Ehefrau angeführt ist, musste es den Beschwerdeführern klar sein, dass sich die Verfügung an beide Ehepartner richtet.

c) Wie bereits erwähnt, hat die Steuerverwaltung die Zwischenveranlagung 1993/94 im Januar 1997 ein zweites Mal zugestellt, und zwar an die Treuhand T., welche in der Steuererklärung 1993/94 als vertragliche Vertreterin der Beschwerdeführer aufgeführt wurde. Es stellt sich die Frage, ob mit der zweiten Eröffnung die Frist nochmals zu laufen begann. Diese Frage kann grundsätzlich offen gelassen werden, da die Beschwerdeführer geltend machen, diese zweite Zustellung sei gar nicht an ihren vertraglichen Vertreter erfolgt und sie bzw. ihr rechtmässiger vertraglicher Vertreter habe von der Verfügung im Rahmen der zweiten Zustellung gar keine Kenntnis nehmen können. Die Zustellung sei nicht an

die vertragliche Vertreterin, die X. AG, erfolgt, sondern offenbar an einen Praktikanten der Treuhand T. (mit gleicher Adresse). Herr O. von der Treuhand T. bestätigt in einem von den Beschwerdeführern eingereichten Schreiben, dass man von der Steuerverwaltung am 9. Januar 1997 eine Postsendung in der Steuerangelegenheit der Eheleute K. erhalten habe; da zu diesem Zeitpunkt kein Mandat mehr bestanden habe, habe man aber von weiteren Vorkehrungen abgesehen; ebenso habe man auf eine Weiterleitung an die X. AG verzichtet.

Nach der ersten rechtswirksamen Zustellung der Veranlagungsverfügung vermöchte die zweite (grundsätzlich irrtümliche) Zustellung die dreissigtägige Einsprachefrist nur dann neu auszulösen, wenn der Vertrauensschutz dies gebieten würde. Gemäss dem Vertrauensschutzprinzip darf einer Partei aus einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung kein Nachteil erwachsen (BGE 115 Ia 18 f. mit Hinweisen). Eine fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung vermag jedoch nur dann einen Nachteil zu bewirken, wenn sie von den Betroffenen auch wahrgenommen wird. Nachdem die Rechtsmittelbelehrung auf der im Januar 1997 an die Treuhand T. zugestellten Zwischenveranlagungsverfügung weder von den Beschwerdeführern selber noch - wie sie geltend machen - von ihrem vertraglichen Vertreter zur Kenntnis genommen wurde, begann mit der zweiten Zustellung der Fristenlauf nicht erneut. Des Weiteren ist fraglich, ob eine zweite Zustellung *nach Ablauf* der Einsprachefrist, welche als Verwirkungsfrist zu qualifizieren ist (vgl. Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 91/B/IV), den Fristenlauf neu in Gang zu bringen vermag. Mit Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist geht das Einspracherecht unter. Verwirkungsfristen können grundsätzlich weder gehemmt oder unterbrochen noch erstreckt werden und sie gelten im Versäumnisfall gemeinhin als nicht wiederherstellbar, vorbehältlich

anderslautender gesetzlicher Regelungen (Gadola, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, AJP 1995, S. 56). Sofern eine Behörde *noch vor Ablauf der Frist* eine zweite Zustellung vornimmt, so läuft gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Rechtsmittelfrist ab dem Zeitpunkt der Inempfangnahme der zweiten Sendung, falls der spätere Versand eine vorbehaltlose Rechtsmittelbelehrung enthält (BGE 115 Ia 19 f.). Sofern jedoch die (Einsprache-)Frist, die bereits im Rahmen der ersten Zustellung zu laufen begann, im Zeitpunkt der zweiten Zustellung längst beendet war, vermag gemäss der Rechtsprechung der Vertrauensschutz nicht einzugreifen und die Frist beginnt nicht nochmals zu laufen. Denn eine nachträgliche falsche behördliche Auskunft bzw. Zusicherung sei nie geeignet, eine bereits abgelaufene Frist wieder aufleben zu lassen (StE 1992 B 93.6 Nr. 11).

Es ist damit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen auf die Einsprache vom 21. Juli 1997 gegen die Zwischenveranlagung 1993/94 vom 26. September 1996 nicht eingetreten sind und die Beschwerde ist demgemäss abzuweisen.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76
– Kinderbetreuungskosten **1999,** 35
– freie Selbstvorsorge **1999,** 64
– gebundene Selbstvorsorge, überhöhe Beiträge **1999,** 70

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129

Beteiligung
– Ertrag, Transponierung **1999,** 54

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103

Ehegatten
– gemeinsame Zustelladresse, Anforderungen **1999,** 99
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113

Einsprache
– irrtümlich wiederholte Zustellung, neue Einsprachefrist **1999,** 99

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62

Eröffnung
– fehlerhafte, Rechtswirkung **1999,** 99
– irrtümlich wiederholte, Vertrauensprinzip **1999,** 99

– Zustelladresse bei ungetrennt lebenden Ehegatten **1999,** 99

Ersatzbeschaffung
– Ersatzbeschaffungsrücklage **1999,** 22
– Vorausbeschaffung, Verbuchung **1999,** 22

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93; **1999,** 5
– Berufsauslagen, Kinderbetreuungskosten **1999,** 35

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Fristwiederherstellung
– Nichtzustellung an Vertreter, Wegfall Hinderungsgrund **1999,** 99

Gegenwartsbemessung
– erworbener Goodwill, Abschreibung **1999,** 39

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103

Geschäftsvermögen
– Betriebsleiterwohnung, Restaurationsbetrieb **1999,** 13
– Liegenschaften, Reserveflächen für Parkplätze **1999,** 13
– Ersatzbeschaffung, Vorausbeschaffung **1999,** 22

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Gewinnungskosten
– Drittbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit **1999,** 35

Goodwill
– erworbener, Gegenwartsbemessung **1999,** 39

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Liegenschaftenschätzung
– Eigenmietwert, Normmietwert-Methode **1999,** 74
– Schätzungszeitpunkt **1999,** 74
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone

– – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
– – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
Liegenschaftenschätzung (Fortsetzung)
– Rechtsgleichheit
– – zwischen Altschätzungen und Neuschätzungen **1999,** 74
– – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
– – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Liegenschaftenunterhalt
– Denkmalpflege **1999,** 28

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113

Revision
– Wirkung eines Revisionsentscheids **1999,** 92

Selbstvorsorge
– freie, Abgrenzung zu beruflicher Vorsorge/gebundener Selbstvorsorge **1999,** 64

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
– – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
– – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113

Stundung
– Rechtsmittelweg **1999,** 46
– Mitwirkungspflicht **1999,** 46

Transponierung
– Zuteilung von Aktien an übernehmender Gesellschaft **1999,** 54
– Gutschrift auf Aktionärsdarlehenskonto **1999,** 54

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118

Verhandlung, öffentliche

– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129

Verzugszins
– Grundstückgewinnsteuer, Voraussetzungen und Beginn **1999,** 92

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Abgrenzung der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit 5

– Geschäftsvermögen: Betriebsleiterwohnung auf Liegenschaft mit Restaurationsbetrieb, Liegenschaft als Parkplatzreservefläche 13

– Ersatzbeschaffung: Bildung einer Ersatzbeschaffungsrücklage, Verbuchung bei Vorausbeschaffung 22

– Abzug für Liegenschaftskosten denkmalpflegerischer Art 28

– Gewinnungskosten Erwerbstätiger: Kinderbetreuungskosten 35

– Gegenwartsbemessung: Erworbener Goodwill, Mehreinkünfte infolge Einkaufs in Praxisgemeinschaft 39

– Steuerstundung: Rechtsmittelweg, Mitwirkungspflicht 46

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 17. September 1998 i.S. M. (StKE 83/96)

Abgrenzung der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit (§§ 22, 22 a und 22 b StG; Art. 26 und 27 DBG)

Bei der Frage, ob eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist nicht alleine auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abzustellen. Es muss vielmehr auf die gesamten Umstände des Einzelfalles, vor allem auf das Mass an persönlicher und wirtschaftlicher Selbstständigkeit abgestellt werden. Das Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrages gemäss Art. 319 ff. OR deutet nicht ohne weiteres darauf hin, das erzielte Einkommen beruhe auf selbstständiger Erwerbstätigkeit. Liegt kein als solcher bezeichneter Arbeitsvertrag vor, muss abgeklärt werden, ob das erzielte Einkommen nach den gesamten Umständen durch Auslegung nicht doch aus Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. OR stammt.

Sachverhalt

In seiner Steuererklärung 1995/96 deklarierte M. u.a. ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 43 588.-- (1993) bzw. Fr. 62 494.-- (1994). Diese Beträge entsprechen dem Saldo zweier der

Steuererklärung beigelegter Erfolgsrechnungen. Wie weitere Abklärungen des Revisors ergaben, stammte das Gros der Einnahmen von der XY-AG.

Mit Veranlagungsverfügung 1995/96 vom 7.11.1996 setzte der Revisor das steuerbare Einkommen für M. kantonal auf Fr. 63 700.-- und bundessteuerlich auf Fr. 71 400.-- fest. Dabei akzeptierte er die Einkommensberechnung von M. nicht. Insbesondere qualifizierte er dessen Erwerbseinkommen nicht als Einkünfte aus selbstständiger, sondern als solche aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. So legte er der Veranlagung die Provisionseinnahmen von der XY-AG gemäss deren Buchhaltung im Betrage von Fr. 66 155.-- (1993) bzw. Fr. 94 466.-- (1994) zu Grunde und liess die „sonstigen Provisionserträge" von Fr. 3 389.85 (1993) gemäss Schreiben der Steuervertreterin vom 18.7.1996 (S. 3) unbeachtet. Auch rechnete er einen Teil der geltend gemachten Gewinnungskosten auf. Dafür liess der Veranlagungsbeamte die allgemeine Berufsauslagenpauschale von Fr. 6 000.-- zum Abzug zu. Zudem wurden die AHV-Beiträge gemäss Kassa-Einschätzung berücksichtigt.

Am 6.12.1996 liess der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung 1995/96 mit folgenden Anträgen Einsprache erheben:

„ a) M. ist grundsätzlich Selbständigerwerbender und sei auch als solcher zu besteuern.

b) Die der Steuerverwaltung eingereichten Einkommensberechnungen seien korrekt in die Veranlagung zu übernehmen. Die eingereichte Steuererklärung sei als Grundlage massgebend.

c) Die Veranlagung sei nochmals im Zusammenhang mit dem Wechsel von unselbständiger zu selbständiger Erwerbstätigkeit zu prüfen."

Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, der Pflichtige sei offensichtlich ab 1.7.1992 Selbstständigerwerbender und damit auch als solcher zu veranlagen. Die Veranlagung 1995/96 beinhalte als Einkommen

sämtliche Einnahmen ohne Berücksichtigung der in den Einkommensberechnungen geltend gemachten Aufwendungen. Dafür sei ein Berufsauslagenabzug von Fr. 6 000.-- gewährt worden. Mit einer solchen Veranlagung könne sich der Einsprecher in keiner Weise einverstanden erklären.

Mit Schreiben vom 2.5.1997 eröffnete der Revisor der Steuervertreterin, dass er der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer beantrage, die Veranlagung sei in dem Sinne neu vorzunehmen, dass die sonstigen Provisionserträge im Betrage von Fr. 3 389.85 (1993) als Nebenerwerbseinkommen unter gleichzeitiger Gewährung eines Pauschalabzuges für die Nebenerwerbsauslagen aufzurechnen seien. Die erst in den Folgejahren 1995/96 bezahlten AHV-Beiträge pro 1993 und 1994 seien ebenfalls aufzurechnen. Im Weiteren seien Ausbildungskosten von durchschnittlich Fr. 100.-- (nach Abzug des Selbstbehaltes von Fr. 400.--) zum Abzug zuzulassen. Die Steuervertreterin erhielt Gelegenheit, zur angedrohten reformatio in peius bis zum 16.5.1997 Stellung zu nehmen, wovon diese jedoch keinen Gebrauch machte.

Aus den Erwägungen

2. a) Vorliegendenfalls ist umstritten, auf welcher Basis das Erwerbseinkommen zu berechnen ist. Der Pflichtige reichte mit seiner Steuererklärung zwei Erfolgsrechnungen ein und deklarierte den entsprechenden Gewinn unter der Rubrik „Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit“. Demgegenüber ist der Revisor der Ansicht, der Pflichtige sei steuerlich wie ein Arbeitnehmer zu behandeln.

b) Nach § 19 StG und Art. 16 DBG sind die gesamten Einkünfte steuerbar, so u.a. jedes Einkommen sowohl aus einer selbstständigen als auch aus einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 17 f. DBG). Indes erfahren die Geschäftseinkünfte verglichen mit dem Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit eine besondere steuerliche Behandlung, wie dies insbesondere bei den Bestimmungen über die Gewinnungskosten zum Ausdruck kommt (vgl. § 22 StG; Art. 25 ff. DBG; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, S. 345 f.). Für die Veranlagung des in Frage stehenden Erwerbseinkommens ist daher von Bedeutung, ob die Erwerbstätigkeit als eine selbstständige oder unselbstständige zu qualifizieren ist.

c) In Lehre und Praxis wird eine Erwerbstätigkeit als selbstständig betrachtet, wenn sie sich nach einer frei gewählten, eigenen Organisation vollzieht, die nach aussen in Erscheinung tritt und auf eigene Rechnung und Gefahr erfolgt. Die selbstständige Erwerbstätigkeit kennzeichnet sich dadurch, dass eine natürliche Person Kapital und Arbeit planmässig und nachhaltig einsetzt, in der Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit bei jeder sich bietenden Gelegenheit gewinnbringend auszuüben (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, N 17 ff. zu § 1). Unselbstständig erwerbstätig ist, wer auf Grund eines privatrechtlichen Arbeitsvertrages (Art. 319 ff. OR) oder eines öffentlichrechtlichen Dienstverhältnisses entgeltliche Arbeit leistet. Die Arbeitsleistung erfolgt nach Zeit und verlangt eine gewisse Unterordnung des Arbeitnehmers (Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 16 und 23 zu Art. 21 BdBSt).

d) Gemäss herrschender Lehre kann bei der Frage, ob eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht alleine auf

die zivilrechtlichen Verhältnisse abgestellt werden. Es muss vielmehr auf die gesamten Umstände des Einzelfalles, vor allem auf das Mass an persönlicher und wirtschaftlicher Selbstständigkeit abgestellt werden. Dies bedeutet, dass das Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrages gemäss Art. 319 ff. OR nicht ohne weiteres darauf hindeutet, das erzielte Einkommen beruhe auf selbstständiger Erwerbstätigkeit. Bei Nichtvorliegen eines als solchen bezeichneten Arbeitsvertrages muss u.a. abgeklärt werden, ob das erzielte Einkommen nach obiger Betrachtungsweise durch Auslegung nicht doch aus Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. OR resultiert (Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt am Main 1992, S. 2 f.).

e) Den Akten lässt sich entnehmen, dass vorliegendenfalls ein spezifisches Unternehmerrisiko des Einsprechers nicht gegeben ist. Ein schriftlicher Vertrag mit der XY-AG liegt nicht vor. Indes steht fest, dass gegenüber den Kunden, für welche die Arbeiten vom Pflichtigen erbracht wurden, einzig die XY-AG vertraglich berechtigt und verpflichtet war. Hinsichtlich der Tätigkeit für die XY-AG fehlen Anhaltspunkte für die Annahme eines erheblichen Unternehmerrisikos. Es wird weder dargetan noch geht aus den Akten hervor, dass der Pflichtige einen massgeblichen Kapitaleinsatz und eigene Investitionen tätigen musste, Unkosten für Personal und Miete zu tragen hatte oder eigenes Personal bei der XY-AG einsetzte. Bei der als Aufwand aufgeführten „Miete Büro“ handelt es sich um einen Anteil an der Wohnungs- und Garagenmiete. Demgegenüber ergibt sich indirekt aus den eingereichten Erfolgsrechnungen, dass die XY-AG die Infrastruktur zur Verfügung stellte, um die in Frage stehenden Arbeiten (Montage von ...) durchführen zu können. So enthalten die eingereichten Erfolgsrechnungen keine Kosten für Werkzeuge und Material; auch muss

davon ausgegangen werden, dass die XY-AG dem Pflichtigen zwecks Montage von ... ein taugliches Fahrzeug zur Verfügung stellte, zumal die geltend gemachten Autokosten ein Fahrzeug betreffen, das zum Transport von ... ungeeignet ist. Kommt hinzu, dass der Steuerpflichtige, wie seinen Rechnungen an die XY-AG entnommen werden kann, offenbar gehalten war, dieser Gesellschaft Stundenrapporte einzureichen, wie dies bei Arbeitsverhältnissen üblich, jedoch bei werkvertraglichen Verrichtungen nur ausnahmsweise der Fall ist. Dies lässt den Schluss zu, dass ein allgemeines Weisungsrecht der XY-AG gegenüber dem Pflichtigen bestand. Dafür spricht im Übrigen auch die Tatsache, dass der Einsprecher während des Militärdienstes des Geschäftsführers der XY-AG verpflichtet wurde, für diesen die Büroarbeiten zu besorgen (vgl. Rechnung vom 11.5.1994). Es ergibt sich somit, dass das Erwerbseinkommen des Einsprechers grundsätzlich nach den Vorschriften über die Berechnung des steuerbaren Einkommens für Unselbstständigerwerbende festzusetzen ist.

3. a) Da das Erwerbseinkommen des Pflichtigen - wie bereits erwähnt - aus einer unselbstständigen Tätigkeit stammt, ist nicht auf die eingereichten Erfolgsrechnungen abzustellen. Vielmehr sind dafür die als „Rechnung“ bezeichneten Stundenabrechnungen heranzuziehen.

b) Die von der XY-AG bezogenen „Provisionen“ belaufen sich auf Fr. 66 155.15 (1993) bzw. auf Fr. 94 466.50 (1994). Diese Beträge entsprechen dem Bruttolohn des Pflichtigen. Davon sind die bezahlten AHV-Beiträge von Fr. 4 257.-- (pro 1993) bzw. von Fr. 6 105.-- (pro 1994) abzuziehen, wenngleich diese erst später bezahlt wurden. Diese wurden auf den als unselbstständiges Erwerbseinkommen zu betrachtenden „Provisionen“ berechnet und mindern somit das Erwerbseinkommen der hier massgebenden Bemessungsjahre. Die von den Firmen A und B im Jahre

1993 erhaltenen Zahlungen im Gesamtbetrage von Fr. 3 389.85 (gemäss Schreiben der Steuervertreterin vom 18.7.1996 [S. 3]) sind in Übereinstimmung mit dem Revisor als Nebenerwerbseinkommen zu qualifizieren. Als Gewinnungskosten sind dem Steuerpflichtigen die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung von durchschnittlich Fr. 2 400.-- (vgl. § 22 a Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG i.V.m. § 39 Abs. 1 VVStG und Art. 26 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG i.V.m. Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer, Anhang [Änderung vom 29.6.1994]) sowie der allgemeine Pauschalabzug von Fr. 6 000.-- (vgl. § 22 b StG) bzw. von 3 % des Nettolohnes (vgl. oben erwähnte Verordnung betreffend Berufskosten) in Abzug zu bringen. In Bezug auf die Nebenerwerbstätigkeit ist bundessteuerlich ein Pauschalabzug von 20 % der Nettoeinkünfte, mindestens Fr. 700.--, höchstens Fr. 2 200.-- im Jahr, zum Abzug zuzulassen (vgl. oben erwähnte Verordnung betreffend Berufskosten). Aus Gründen der Praktikabilität rechtfertigt es sich in casu, einen analogen Abzug bei den kantonalen Steuern vorzunehmen. Sodann können die Kosten für den in den Jahren 1994/95 besuchten PC-Anwender-Kurs (teilweise) in Abzug gebracht werden (vgl. § 22 Abs. 1 lit. l StG; Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Im Gegensatz zum Revisor sind darin nicht Ausbildungs-, sondern auch bei der direkten Bundessteuer abzugsfähige Weiterbildungskosten zu erblicken, hatte doch der Pflichtige u.a. Büroarbeiten bei der XY-AG zu verrichten, wozu PC-Kenntnisse nur von Nutzen sein können. Die Auslagen dafür betrugen im Jahre 1994 Fr. 1 000.--. Mithin berechnet sich das steuerbare Einkommen des Pflichtigen neu wie folgt:

	kantonale Steuern		direkte Bundessteuer	
	1993	1994	1993	1994
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Einkünfte aus unselbstst. Erwerbstätigkeit (brutto)	66 155	94 466	66 155	94 466
AHV	- 4257	- 6 105	- 4 257	- 6 105
Einkünfte aus unselbstst. Erwerbstätigkeit (netto)	61 898	88 361	61 898	88 361
Mehrkosten auswärtige Verpflegung	- 2 400	- 2 400	- 2 400	- 2 400
Allg. Berufsauslagen	- 6 000	- 6 000	- 1 857	- 2 650
Nebenerwerbseinkünfte	3 389		3 389	
Berufsauslagen Nebenerwerb	- 700		- 700	
Weiterbildungskosten	- 200		- 1 000	
Versicherungs- und Sparabzug	- 3 000	- 3 000	- 1 300	- 1 300
Reineinkommen	53 187	76 761	59 030	81 011
Reineinkommen Durchschnitt	64 974		70 020	
Sozialabzug	- 2 400			
steuerbares Einkommen (gerundet)	62 500		70 000	

4. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Einsprache teilweise gutzuheissen und das steuerbare Einkommen neu kantonal auf Fr. 62 500.-- und bundessteuerlich auf Fr. 70 000.-- festzusetzen ist. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Einsprecher neun Zehntel der kantonalen Kosten zu tragen (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG). Bundessteuerlich ist das vorliegende Verfahren kostenlos (Art. 135 Abs. 3 DBG).

Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 2. September 1998 i.S. H. (BGE 2A.391/1995)

Geschäftsvermögen: Betriebsleiterwohnung auf Liegenschaft mit Restaurationsbetrieb, Liegenschaft als Parkplatzreservefläche (Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt)

Damit die Wohnung auf der Betriebsliegenschaft als Geschäftsvermögen gilt, ist es ausreichend, dass das Zusammenfallen von Wohn- und Arbeitsort den Geschäftsinteressen des Gastgewerbebetriebs dient und dessen Führung wesentlich erleichtert. Erfahrungsgemäss haben Restaurationsbetriebe sehr lange geöffnet, und die Arbeitseinsätze sowie die Ruhezeiten von Geschäftsführer und Personal sind durch den Wechsel von intensiven Hochbetriebsphasen mit Phasen geringeren Gästeaufkommens bestimmt. Das Wohnen in der Betriebsliegenschaft erleichtert dem Wirt eine den jeweiligen Betriebsbedürfnissen angepasste, flexible Handhabung seiner Arbeits- und Ruhephasen. In der Regel steht der Wohnraum auch für das Erledigen administrativer Arbeit, wie Warenbestellungen, Personaladministration sowie Kassaabrechnungen, zur Verfügung. Die Intensität, mit welcher Landflächen im Einzelnen tatsächlich für den Gastgewerbebetrieb genutzt wurden und wie häufig sie dementsprechend auch der privaten Nutzung offen standen, ist nicht von Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr, dass sie entsprechend den je nach Anzahl der Gäste schwankenden Bedürfnissen des Gastwirtschaftsbetriebs diesem jederzeit vollumfänglich zur Verfügung standen. Auf Grund dieser

Nutzbarhaltung für geschäftliche Zwecke sind solche Landflächen dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

H. gab seine Tätigkeit als selbstständiger Wirt auf. In der Folge wurde wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit bzw. Berufswechsels eine Zwischenveranlagung vorgenommen und für die direkte Bundessteuer auf Grund des angefallenen Liquidationsgewinns eine Jahressteuer veranlagt. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die dagegen erhobene Einsprache ab und erhöhte dabei den steuerbaren Liquidationsgewinn. Begründet wurde dies damit, die mit der Aufgabe des Gastgewerbebetriebs ebenfalls veräusserten Liegenschaften hätten wie die erst in diesem Zeitpunkt ins Privatvermögen überführte Gastgewerbeliegenschaft zum Geschäftsvermögen gehört. Auch sei eine Wertzerlegung in Bezug auf die Wohnung auf der Gastgewerbeliegenschaft nicht angezeigt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz bestätigte diesen Entscheid. Die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde vom Bundesgericht ebenfalls abgewiesen.

Aus den Erwägungen

1. a) ...

b) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch

des Ermessens, sowie die unrichtige und unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts, nicht jedoch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG, Art. 104 lit. c OG e contrario).

Da mit dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, soweit der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen). Entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers bestehen vorliegend keine Anhaltspunkte für eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsermittlung der Vorinstanz. Namentlich kann nicht gesagt werden, deren Feststellung, wonach der Nutzung des Baulandes zu betrieblichen Zwecken (Existenzgrundlage) gegenüber derjenigen aus privaten Gründen (Pferdehaltung) der Vorrang zugekommen sei, sei unhaltbar. Umso mehr, als die im Streit liegende Landfläche gemäss den bei den Akten liegenden Luftaufnahmen gekiest war und damit, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht festhält, ein massiver Eingriff bezüglich alternativer Nutzungsmöglichkeiten vorlag.

Die Anwendung des Bundesrechts kontrolliert das Bundesgericht von Amtes wegen; in der vorliegenden Abgabestreitigkeit ist es weder an die Parteibegehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG).

2. Gemäss Art. 43 Abs. 1 BdBSt ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt zu dem Steuersatze geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt (vgl. auch Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 1 zu Art. 43 BdBSt). In die Berechnung der Jahressteuer fallen somit insbesondere Kapitalgewinne, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie namentlich Liegenschaftsgewinne oder Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Voraussetzung für die bundessteuerliche Erfassung dieser Gewinne ist somit, dass das veräusserte Gut zum Geschäftsvermögen des buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen gehört hat. Als Verwertung im Sinne der genannten Bestimmung gilt auch die Überführung von Vermögenswerten aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen des Pflichtigen (sogenannte Privatentnahme; vgl. BGE 110 Ib 121 E. 2 S. 123; 112 Ib 79 E. 3 S. 82; ASA 28, 451 E. 1 S. 451 und 503 E. 1 S. 505; ASA 41, 450 E. 3a S. 452; ASA 56, 251 E. 3a S. 256).

Der Beschwerdeführer gab seine selbstständige Erwerbstätigkeit als Wirt des Gastgewerbebetriebs XY per ... auf. In diesem Zusammenhang liess er bereits zuvor von der ihm gehörenden Liegenschaft A (Wohnhaus mit Restaurant und Schopf, Gaden mit Überbau) mittels Parzellierung die Grundstücke B (Wohnhaus, Restaurant) und C (Hofraum und Platz) abtrennen (vgl. Grundbuchanmeldung vom ...) und verkaufte sie ... (vgl. Kaufverträge vom ...). Die Liegenschaft A verblieb weiterhin in seinem

Eigentum. Streitig ist vorliegend, ob bzw. inwieweit die Grundstücke A, B und C während der Wirtetätigkeit des Beschwerdeführers zu dessen Geschäftsvermögen gehörten und ob dementsprechend mit der Geschäftsaufgabe bzw. den damit zusammenhängenden Liegenschaftstransaktionen der Jahressteuer unterliegende Kapitalgewinne angefallen sind. Die damalige Buchführungspflicht des Beschwerdeführers ist unbestritten.

3. a) Die Zugehörigkeit eines Vermögensobjektes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen kann sich unter Umständen - im Bereich des notwendigen Geschäfts- oder notwendigen Privatvermögens - auf Grund seiner äusseren Beschaffenheit ergeben. Schwierigkeiten bereitet mitunter aber die Zuteilung von Vermögenswerten, die sowohl mit einem vom Steuerpflichtigen betriebenen Geschäft im Zusammenhang stehen als auch ausschliesslich für die private Verwendung geeignet sein können. Für die Bestimmung, ob solche sogenannte alternative Wirtschaftsgüter, zu denen auch Liegenschaften zählen, dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen sind, ist auf die Gesamtheit der objektiv feststellbaren tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Massgebend ist insbesondere die technisch-wirtschaftliche Funktion eines Vermögenswertes, d.h. ob dieser tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f., mit Hinweisen; StR 49 (1994) 575 E. 3a S. 577; BGE 112 Ib 79 E. 3a S. 82 f.; 94 I 464 E. 1 S. 466; Markus Reich, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, in: SJZ 80 (1984) S. 221 ff.). Weitere Indizien für die aktuelle Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes sind namentlich die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse (vgl. BGE 110 Ib 121 E. 2b S. 124; ASA 56, 251 E. 2b S. 254) sowie die buchmässige Behandlung eines Vermögenswertes, welche auf den Willen des Steuerpflichtigen hinweist, diesen für

geschäftliche bzw. private Zwecke einzusetzen (vgl. ASA 63, 37 E. 5a S. 41 f.; 62, 409 E. 3a S. 412; 49, 72 E. 1 S. 74; StR 39 (1984) 13 E. 5b S. 20; StR 49 (1994) 575 E. 3b S. 577; BGE 94 I 464 E. 2 S. 467).

Wird eine Liegenschaft sowohl geschäftlich als auch privat genutzt, ist nach der langjährigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer eine Wertzerlegung vorzunehmen. Nur der auf den geschäftlichen Teil entfallende Gewinn bildet die Grundlage für die Ermittlung des nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt steuerbaren Kapitalgewinns (vgl. StR 49 (1994) 575 E. 3c S. 577). Die Zuweisung der gesamten Liegenschaft (inklusive des zu privaten Wohnzwecken benutzten Teils) zum Geschäftsvermögen, erfolgt nur ausnahmsweise, wenn der Steuerpflichtige aus geschäftlichen Gründen in besonderem Masse daran interessiert ist, mithin das Wohnen im Geschäftsgebäude eine rationelle Geschäftsführung erst ermöglicht oder wesentlich fördert (ASA 57, 271 E. 3a S. 274; BGE 92 I 49 E. 1 S. 52 f.; Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1982, N 157 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

b) aa) Der Beschwerdeführer hat die Liegenschaft A, welche bis zur Parzellierung auch die Bereiche B und C umfasste, anerkanntermassen sowohl geschäftlich als auch privat genutzt. Unbestritten ist insbesondere, dass er die Zweizimmerwohnung mit Kochnische in der Liegenschaft des Restaurants (Grundstück B) selber bewohnte. Der Beschwerdeführer macht indessen geltend, die Wohnung sei dem Privatvermögen zuzurechnen, da es bei einem Restaurant für die Betriebsführung unerheblich sei, ob sich die Wohnräume des Wirtes in der gleichen Liegenschaft befänden; das Entfallen eines Arbeitsweges erleichtere die Arbeit nicht. Wohl mag es keine unabdingbare Voraussetzung für das

Führen eines Restaurationsbetriebes sein, dass der Wirt in der gleichen Liegenschaft wohnt, doch lässt sich nicht ernstlich in Abrede stellen, dass das Zusammenfallen von Wohn- und Arbeitsort den Geschäftsinteressen eines solchen Betriebes dient und dessen Führung wesentlich erleichtert. Erfahrungsgemäss haben Restaurationsbetriebe sehr lange geöffnet, beim Beschwerdeführer war dies offenbar jeweils ab acht Uhr der Fall, und die Arbeitseinsätze sowie die Ruhezeiten von Geschäftsführer und Personal sind durch den Wechsel von intensiven Hochbetriebsphasen mit Phasen geringeren Gästeaufkommens bestimmt. Das Wohnen in der Betriebsliegenschaft erleichtert dem Wirt eine den jeweiligen Betriebsbedürfnissen angepasste, flexible Handhabung seiner Arbeits- und Ruhephasen; zudem steht der Wohnraum in der Regel auch für das Erledigen administrativer Arbeit, wie Warenbestellungen, Personaladministration sowie Kassaabrechnungen, zur Verfügung. Die besondere Arbeitssituation in Gastronomiebetrieben lässt sich, entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, nicht mit derjenigen eines Landarztes vergleichen. Aus dem von ihm diesbezüglich angeführten Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 12./21. Dezember 1984 (StE 1985 B 23.2 Nr. 2), welches ohnehin kantonales Steuerrecht betrifft, ergibt sich daher nichts zu seinen Gunsten. Die Zuweisung der in der Praxisliegenschaft gelegenen Privatwohnung eines Landarztes zum Geschäftsvermögen wurde gerade deshalb als nicht mehr gerechtfertigt erachtet, weil sich die Situation der Berufsausübung bei Landärzten grundlegend verändert habe, namentlich sei die Arbeitszeit im Wesentlichen auf die Besuchs- und Sprechstundenzeit beschränkt, für akute Krankheitsfälle bestehe ein Pikettdienst von Notfallärzten, und es werde auf eine Trennung der Wohn- und Praxisräume geachtet. Insgesamt ist somit vorliegend nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Liegenschaft B ungeteilt dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers

zugewiesen und die Erfassung des mit dem Verkauf der Liegenschaft erzielten Gewinns mit der Jahressteuer bestätigt hat.

bb) Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, das Bauland (Grundstück C), welches nach dem Verkauf überbaut worden sei, sowie ein Teil des Grundstückes A seien zu Unrecht als dem Restaurationsbetrieb zugehörig und damit als Geschäftsvermögen qualifiziert worden. Wenngleich diese Landteile in erster Linie der privaten Kapitalanlage gedient hätten, seien sie teilweise im Zusammenhang mit der privaten Nutzung und teilweise als Parkplatz für die Restaurantbesucher benützt worden; dies jedoch lediglich im Sinne einer untergeordneten Nebennutzung mit sowohl privatem wie betrieblichem Charakter, welche denn auch nach der Überbauung des Grundstückes ohne weiteres dahingefallen sei.

Der Beschwerdeführer war im Zusammenhang mit der Führung des Restaurants anerkanntermassen Mitglied der Vereinigung „Les Routiers Suisses“ bzw. „Relais des Routiers Suisses“ und hatte damit einen gegenüber andern Restaurantbetrieben erhöhten Parkplatzbedarf, welchen er allein mit der Restaurantliegenschaft B nicht zu decken vermochte. Er machte deshalb zusätzlich einen bestimmten Teil des Grundstücks A sowie das Grundstück C seinem Geschäftsbetrieb dienstbar (vgl. die Swissair-Luftaufnahmen aus dem Jahre ... sowie den Kaufvertrag vom ... betreffend das Grundstück B). Das Bauland war demnach in diesem Umfang Teil der beruflichen Existenzgrundlage des Beschwerdeführers und wurde von ihm unmittelbar zur Erzielung von Erwerbseinkommen genutzt. Dies wird im Übrigen auch durch die Angaben der Kantonalen Steuerverwaltung bestätigt, wonach sich die Einschränkung der verfügbaren Parkplatzfläche durch die Überbauung der Liegenschaft C für den Nachfolger des Beschwerdeführers auf dem Restaurantbetrieb existenzbedrohend

ausgewirkt haben soll. Von durch Erbschaft erworbenem Bauland als einer blossen privaten Kapitalanlage kann demnach, entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers, nicht die Rede sein. Dass mit der Veräusserung des Grundstücks C ein respektabler Gewinn erzielt werden konnte, reduziert dessen effektiven Nutzen für den Gastwirtschaftsbetrieb nicht zu einem bloss untergeordneten Nebenzweck der Liegenschaft. Nicht von Bedeutung ist, mit welcher Intensität die streitigen Flächen im Einzelnen tatsächlich für das Restaurant genutzt wurden (auf der Luftaufnahme ist lediglich ein Lastwagen mit Anhänger abgebildet) und wie häufig sie dementsprechend auch der privaten Nutzung offen standen. Entscheidend ist vielmehr, dass sie entsprechend den je nach Anzahl der Gäste schwankenden Bedürfnissen des Gastwirtschaftsbetriebes diesem jederzeit vollumfänglich zur Verfügung standen. Damit ist aber auch eine Wertzerlegung, wie sie der Beschwerdeführer für das Grundstück C vorschlägt, ausgeschlossen. Sowohl die gesamte Liegenschaft C als auch der streitige Teil des Grundstücks A dienten demnach dem Gastwirtschaftsbetrieb des Beschwerdeführers, weshalb ihre Zuordnung zu seinem Geschäftsvermögen nicht zu beanstanden ist. Der mit der Veräusserung der Liegenschaft C sowie der mit der Überführung des streitigen Teils der Liegenschaft A in das Privatvermögen des Beschwerdeführers realisierte Gewinn wurde somit zu Recht in die Berechnung der Jahressteuer einbezogen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 31. August 1998 i.S. K. (StKE 226/97)

Ersatzbeschaffung: Bildung einer Ersatzbeschaffungsrücklage, Verbuchung bei Vorausbeschaffung (§ 19 Abs. 1 lit. d und e StG i.d.F. vom 11.12.1964; Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt)

Eine Ersatzbeschaffungsrücklage ist nur dann zu bilden, wenn die Ersatzbeschaffung erst in einer späteren Periode erfolgt. Nur so bleibt dem Fiskus der Zugriff auf die stillen Reserven erhalten, falls später keine Ersatzbeschaffung erfolgen sollte. Wird das Ersatzgut jedoch in der gleichen Periode beschafft oder befindet es sich im Falle einer Vorausbeschaffung bereits im Besitz des Unternehmens, genügt es, wenn die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Buchwert des veräusserten Gutes unverzüglich zur Abschreibung des Ersatzgutes verwendet wird.

Sachverhalt (zusammengefasst)

K. gründete Ende 1994 die XY-Transport GmbH und brachte die bisher von ihm geführte Einzelfirma per 1.1.1995 in die Gesellschaft ein (vgl. Sachübernahmevertrag vom ...). Dies löste eine Jahressteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen aus. Mit Verfügung vom 12.12.1996 setzte der Revisor den entsprechenden Gewinn auf Fr. 168 500.-- (kantonal) bzw.

Fr. 170 500.-- (direkte Bundessteuer) fest. Der bei der Veranlagung herangezogene Liquidationsgewinn setzt sich wie folgt zusammen:

Erlös aus Verkauf von abgeschriebenen Fahrzeugen	Fr.	160 000.--
abzüglich Instandstellungskosten zulasten des Verkäufers	- Fr.	25 000.--
Unterbewertung der Debitoren per 31.12.1992	Fr.	54 076.--
Total	Fr.	189 076.--

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 12.12.1996 betreffend Jahressteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen liess K. mit Schreiben vom 8.1.1997 Einsprache erheben. Er beantragt, der veranlagte Liquidationsgewinn sei sowohl beim Kanton als auch bei der direkten Bundessteuer um Fr. 120 000.-- zu reduzieren. Zur Begründung wird im Wesentlichen angeführt, am 14.10.1993 sei ein neues Fahrzeug gekauft worden. K. habe dafür am 19.10.1993 eine Teilzahlung im Betrage von Fr. 100 000.-- geleistet. Die Restzahlung sei nach dem Verkauf des aus dem Verkehr genommenen Occasionslastwagens S. (alt), der jedoch vorerst habe in Stand gestellt und vorgeführt werden müssen, fällig geworden. Zufolge eines Missverständnisses sei beim Verbuchen der Teilzahlung vom 19.10.1993 ein Eintauschgeschäft angenommen und eine entsprechende Aufwertung verbucht worden. Dies habe zur bestrittenen Veranlagung eines entsprechenden Kapitalgewinnes in der Höhe von Fr. 120 000.-- geführt. Das Occasionsfahrzeug habe K. sodann am 8.6.1994 zum Preis von Fr. 145 000.-- (Occasionswert vor Revision Fr. 120 000.-- plus Instandstellungskosten Fr. 25 000.--) verkauft. Der Verkaufserlös in der Höhe von Fr. 120 000.-- sei direkt für die Ersatzbeschaffung eingesetzt worden und stelle daher keinen Liquidationsgewinn dar. Das im Jahre 1993 neu angeschaffte Fahrzeug sei als Folge der konsequent angewandten Direktabschreibung zum Bucherinnerungswert von Fr. 1.-- an die GmbH übertragen worden, womit diese eine latente Steuerlast übernommen habe.

Aus den Erwägungen

3. a) Gemäss § 26 Abs. 4 StG wird bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. d und e StG zu dem Steuersatz geschuldet, der sich für diese Gewinne unter Berücksichtigung eines allgemeinen Abzuges von Fr. 2 000.-- allein ergibt. Steuerbare Kapitalgewinne sind Gewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens oder bei andern Buchführenden bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken oder bei Übernahme in das Privatvermögen oder bei Ausscheiden eines Kollektiv- oder Kommanditgesellschafters erzielt werden (vgl. § 19 Abs. 1 lit. e StG). Wertvermehrungen im oben erwähnten Sinn liegen vor, wenn sie im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens oder bei andern Buchführenden eingetreten und verbucht worden sind (vgl. § 19 Abs. 1 lit. d StG).

Für die direkte Bundessteuer gilt Gleiches, wobei jedoch in Abweichung zum kantonalen Recht ein zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtetes Unternehmen vorausgesetzt wird (vgl. Art. 43 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt).

b) Fällt der Zeitpunkt des Zwischenveranlagungsgrundes auf das Ende einer Veranlagungsperiode, so ist keine Zwischenveranlagung im eigentlichen Sinn vorzunehmen. Vielmehr ist das von der Änderung betroffene

Einkommen bei der folgenden (ordentlichen) Veranlagung in der Gegenwart zu bemessen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Voraussetzungen einer Jahressteuer im Sinne von § 26 Abs. 4 StG bzw. Art. 43 BdBSt diesbezüglich gegeben sind.

4. a) In casu ist unbestritten, dass die Voraussetzungen zur Erhebung einer besonderen Jahressteuer gemäss § 26 Abs. 4 StG und Art. 43 BdBSt vorliegen. Streitig ist indes, ob der Erlös aus dem Verkauf des Occasions-Lastwagens S. im Betrage von Fr. 120 000.-- der Berechnung des steuerbaren Liquidationsgewinnes zu Grunde zu legen ist oder nicht. Der Steuervertreter ist sinngemäss der Ansicht, die Fr. 120 000.-- seien nicht zu besteuern, da der Verkaufserlös in dieser Höhe direkt für die Ersatzbeschaffung des neuen Lastwagens eingesetzt worden sei. Der Revisor der Steuerverwaltung stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass nur dann eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung vorliege, wenn diese in der Buchhaltung offen gelegt werde, was in casu nicht der Fall gewesen sei.

b) Den Ausführungen des Revisors ist insoweit zuzustimmen, dass bei Verbuchung ohne Ersatzbeschaffung der Kauf des neuen Lastwagens im Geschäftsjahr 1993 im Umfange von Fr. 220 000.-- (Nettokaufpreis) hätte aktiviert werden müssen. Sodann wäre eine Sofortabschreibung um diesen Betrag zulässig gewesen. Da der Steuervertreter den Lastwagen jedoch nur mit Fr. 100 000.-- aktivierte und folglich lediglich eine Abschreibung von Fr. 100 000.-- vornahm, hätte sich bei korrekter Verbuchung der ausgewiesene Gewinn um den Betrag von Fr. 120 000.-- reduziert. Im Jahre 1994 wurde der alte Lastwagen unter Erzielung eines Kapitalgewinnes von Fr. 120 000.-- verkauft. Eine Sofortabschreibung auf dem Konto Fahrzeuge wäre sodann nicht mehr möglich gewesen, da die

Motorfahrzeuge bereits per 31.12.1993 auf Fr. 1.-- abgeschrieben hätten werden müssen.

Der Revisor rechtfertigt seine Aufrechnung damit, dass nur dann eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden könne, wenn diese in der Buchhaltung offen gelegt worden sei. Wegen des Massgeblichkeitsprinzips sei eine Ersatzbeschaffung nur insoweit steuerneutral, als der bei der Veräusserung des zu ersetzenden Wirtschaftsgutes realisierte Ertrag durch entsprechenden Aufwand neutralisiert werde. Die durch den Verkauf an die Stelle des Occasions-Lastwagens tretenden flüssigen Mittel, welche zur Beschaffung des neuen Lastwagens bestimmt gewesen seien, hätte die Unternehmung nicht einem Ertrags-, sondern einem Ersatzbeschaffungskonto gutschreiben müssen. Nur wenn der Kapitalgewinn und die Ersatzbeschaffung in der gleichen Rechnungsperiode erfolgt wären, hätte auf die Eröffnung des Ersatzbeschaffungskontos verzichtet und Buchgewinn und Abschreibung des Ersatzobjektes auf den ursprünglichen Buchwert über bestehende Erfolgskonti verbucht werden können.

c) Die Ausführungen des Revisors sind zwar richtig; indes kann der für den vorliegenden Fall daraus abgeleiteten Schlussfolgerung nicht zugestimmt werden. So gilt zu beachten, dass eine Ersatzbeschaffungsrücklage nur dann zu bilden ist, wenn die Ersatzbeschaffung erst in einer späteren Periode erfolgt. Nur so bleibt dem Fiskus der Zugriff auf die stillen Reserven erhalten, falls später keine Ersatzbeschaffung erfolgen sollte. Wenn jedoch das Ersatzgut in der gleichen Periode beschafft wird oder sich, wie vorliegendenfalls, bei Vorausbeschaffung bereits im Besitz des Unternehmens befindet, genügt es, wenn die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Buchwert des veräusserten Gutes unverzüglich zur Ab-

schreibung des Ersatzgutes verwendet wird, wie dies in casu der Fall war (vgl. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/ Frankfurt am Main 1996, S. 65; derselbe in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 8 StHG, N 81; so zum Teil auch der Revisor in seinen theoretischen Ausführungen, vgl. oben Erw. 4b in fine). Der Steuervertreter verbuchte den realisierten Mehrwert (Fr. 120 000.--) nicht erfolgswirksam, sondern schrieb das Ersatzobjekt im Ausmass des erzielten Kapitalgewinnes ab. Der neue Lastwagen wurde dementsprechend im Jahre 1993 mit lediglich Fr. 100 000.-- eingebucht und in diesem Umfang auf Fr. 1.-- abgeschrieben. Zwar sind nicht alle Buchungstexte auf dem Konto Motorfahrzeuge im Geschäftsjahr 1993 präzis formuliert, wie dies auch der Steuervertreter zugibt (vgl. Einspracheschrift vom 8.1.1997); die Buchungen an und für sich sind indes nicht zu beanstanden. Entscheidend ist, dass der neue Lastwagen lediglich mit einem Buchwert von Fr. 100 000.-- in die Bilanz Eingang fand, sodass nur um diesen Betrag abgeschrieben werden konnte. Indem nämlich der Steuervertreter die in Frage stehenden Kaufs- und Verkaufsgeschäfte als Tausch und nur den Nettozugang verbuchte, also den Buchwert des hingegebenen Lastwagens weiterführte, ohne eine Gewinnrealisierung anzunehmen, erwirkte er damit nichts anderes als die Verbuchung einer Ersatzbeschaffung. Wie bereits erwähnt, bedurfte es hierzu keines speziellen Ersatzbeschaffungskontos, da die Ersatzbeschaffung nicht in einer späteren Periode erfolgte, sondern sich bereits im Besitze des Unternehmens befand.

Es ist abschliessend noch darauf hinzuweisen, dass mit diesem Ausgang des Verfahrens das Massgeblichkeitsprinzip nicht verletzt wird. Die Einsprecher werden auch damit an ihren Berechnungen behaftet. Allein der Umstand, dass im Buchungstext das Wort „Ersatzbeschaffung“ fehlt,

darf ihnen nicht zum Nachteil gereichen. Wie bereits erwähnt, sind die Buchungen an und für sich korrekt; insbesondere war es in casu nicht erforderlich, ein Ersatzbeschaffungskonto zu errichten, befand sich doch das Ersatzgut in der massgeblichen Geschäftsperiode bereits im Besitz des Unternehmens (sog. Vorausbeschaffung).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Dezember 1998 i.S. Ehegatten P. (VGE 629/98)

Abzug für Liegenschaftskosten denkmalpflegerischer Art (§ 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 32 Abs. 3 DBG)

Für die Abzugsfähigkeit von denkmalpflegerischen Arbeiten, die im Einvernehmen mit den Behörden durchgeführt wurden, muss verlangt werden, dass sich die Behörden bei ihrem Einvernehmen mit der steuerpflichtigen Person auf eine rechtliche Grundlage abstützen können, welche die denkmalpflegerische Arbeit vorschreibt. Dies ist auch im Sinne der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen erforderlich, da es ansonsten ins nicht überprüfbare Belieben der für die Denkmalpflege zuständigen Behörde fallen würde, ob Aufwendungen für ein Haus als „denkmalpflegerische Arbeiten" steuerrechtlich abzugsfähig sind. Die Voraussetzung der rechtlichen Durchsetzbarkeit ist nicht gegeben, wenn bloss fachtechnische Hinweise des kantonalen Denkmalpflegers befolgt werden, in der Hoffnung, dadurch einen Kostenbeitrag des Kantons zu erwirken. Weil der Begriff des Kulturdenkmals im Bundesrecht nicht näher umschrieben wird, ist es Sache der Kantone, den Denkmalbegriff zu bestimmen. Nach schwyzerischem Recht bezieht sich der Denkmalbegriff nur auf Objekte mit historischem Wert; einer Rekonstruktion kommt wesensgemäss kein historischer Wert zu. Rekonstruktionen können jedoch aus denkmalpflegerischer Sicht zur Erhaltung des Ortsbildes erforderlich sein. Denkmalpflegerische Arbeiten sind auch abzugsfähig, wenn ihnen wertvermehrender Charakter zukommt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten P. sind Eigentümer eines Wohnhauses, welches als Gebäude von regionaler Bedeutung im Kantonalen Inventar geschützter Bauten und Objekte (KIGBO) aufgeführt war. Das Wohnhaus brannte gänzlich nieder. Die Ehegatten P. beschlossen in der Folge, das Wohnhaus zu rekonstruieren. In der Steuererklärung 1995/96 machten sie sowohl bundessteuerlich als auch für die kantonalen Steuern einen Abzug für denkmalpflegerische Arbeiten geltend. Gemäss Veranlagungsverfügung wurde der begehrte Abzug für denkmalpflegerische Arbeiten nicht zugelassen. Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die dagegen erhobene Einsprache mit Bezug auf den Abzug für denkmalpflegerische Arbeiten ab. Dieser Einspracheentscheid wurde vom Verwaltungsgericht bestätigt.

Aus den Erwägungen

1. Gemäss § 22 Abs. 1 lit. e StG werden die Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen vom rohen Einkommen abgezogen. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Abziehbar sind ferner die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die der Steuerpflichtige auf Grund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind. Für die direkte

Bundessteuer sieht Art. 32 Abs. 3 DBG übereinstimmend vor, dass die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die der Steuerpflichtige auf Grund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, abziehbar sind, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind. Ein Abzug ist somit nur zulässig, wenn:

– die denkmalpflegerischen Arbeiten auf Grund gesetzlicher Vorschriften erforderlich waren,

– die Arbeiten im Einvernehmen mit den Behörden oder auf Grund deren Anordung hin erfolgten,

– die Kosten nicht durch Subventionen gedeckt sind. Nur die ungedeckten und von den Steuerpflichtigen selbst getragenen Kosten sind abziehbar (vgl. auch Weisungen der Steuerverwaltung Luzern zum StG, Ziff. 4.7).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Bei denkmalpflegerischen Arbeiten, die „in Einvernehmen mit den Behörden“ durchgeführt wurden, muss verlangt werden, dass sich die Behörde bei ihrem Einvernehmen mit der steuerpflichtigen Person auf eine rechtliche Grundlage abstützen können, welche die denkmalpflegerische Arbeit vorschreibt (Zwahlen, Privatvermögen, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, in: Höhn/Athanas, Hrsg., Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, S. 94; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 8. Auflage, § 14 Rz 91). Dies ist auch im Sinne der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen erforderlich, da es ansonsten ins nicht überprüfbare Belieben der für die Denkmalpflege zuständigen Behörde fallen würde, ob Aufwendungen für ein Haus als „denkmalpflegerische Arbeiten“ steuerrechtlich abzugsfähig sind.

a) Die Vorinstanz begründet die Verweigerung des deklarierten Abzuges für denkmalpflegerische Arbeiten damit, dass das im KIGBO aufgeführte und schützenswerte Objekt vollständig abgebrannt sei. Zu einem originalgetreuen Wiederaufbau seien die Eigentümer weder gesetzlich verpflichtet gewesen noch hätten sie dies auf Grund einer behördlichen Anordnung tun müssen. Weder vom Kantonalen Amt für Kulturpflege noch seitens der Bauverwaltung ... seien irgendwelche Auflagen oder sonstige Anweisungen denkmalpflegerischer Art auferlegt worden. Seit der Zerstörung durch Brand sei das Objekt nicht mehr im KIGBO aufgeführt. Damit habe das Objekt aus denkmalpflegerischer Sicht jegliche Schutz- und Erhaltungswürdigkeit verloren. Dies zeige sich auch darin, dass der Regierungsrat die Subventionszusicherung an die vormals geplante Gesamtrestaurierung widerrufen habe.

Die Beschwerdeführer sind demgegenüber der Auffassung, dass als Denkmäler nicht nur die originalen Objekte, sondern auch deren (originalgetreue) Rekonstruktion gelten könnten. Die wenigsten geschützten Objekte bestünden heute noch ausschliesslich aus „originaler“ Bausubstanz. Trotz des Brandes hätten verschiedene Teile des Hauses gerettet werden können (Türbänder, Beschläge, Schlösser und verschiedene Holzteile) und sie seien bei der Rekonstruktion wieder verwendet worden. Im Übrigen sei die Rekonstruktion „im Einvernehmen“ mit den Behörden erfolgt. Der Kantonale Denkmalpfleger ... habe den Wiederaufbau beratend begleitet. Er habe auf die Wahl der Holzbaufirma, die Ausarbeitung der Holzbau-Arbeiten und die Farbgestaltung der Fassade entscheidend Einfluss genommen. Man habe sich an die Anweisungen des Denkmalpflegers einerseits wegen dessen fachlicher Autorität gehalten, andererseits aber auch deshalb, weil er erklärt habe, dass die Chance auf einen Subventionsbeitrag des Kantons am ehesten bestehe, wenn möglichst originalgetreu und unter

Verwendung der geretteten Teile wieder aufgebaut würde. Ein Steuerabzug werde nicht für die gesamten Bauarbeiten geltend gemacht, sondern lediglich für die Mehrkosten, die durch die Mitwirkung des Denkmalpflegers entstanden seien.

b) Es stellt sich vorliegend die Frage, ob die denkmalpflegerischen Arbeiten auf Grund gesetzlicher Vorschriften erforderlich waren und vorliegend gesagt werden kann, dass die denkmalpflegerischen Arbeiten „im Einvernehmen mit den Behörden“ vorgenommen wurden und ob die Rekonstruktion eines zerstörten Objektes überhaupt eine denkmalpflegerische Arbeit im Sinne des Gesetzes (DBG und StG) darstellt.

aa) Dass die Rekonstruktion weder auf Grund gesetzlicher Vorschriften noch auf behördliche Anordnung hin vorgenommen werden musste, ist grundsätzlich unbestritten. Die Abklärungen der Vorinstanz bei der Baubewilligungsbehörde ergaben, dass die Liegenschaft nach dem Brand hätte (innerhalb der Bauvorschriften) beliebig überbaut werden können. Beim Wiederaufbau stand dann zwar der kantonale Denkmalpfleger beratend zur Seite, ohne dass er jedoch verbindliche Anordnungen geben konnte, was im Übrigen auch von den Beschwerdeführern nicht geltend gemacht wird; sie halten vielmehr fest, dass sie sich an die fachtechnischen Hinweise des Denkmalpflegers nicht zuletzt deshalb gehalten hätten, da sie hofften, dadurch einen Kostenbeitrag des Kantons zu erhalten. Die für den Abzug erforderliche Voraussetzung, dass die denkmalpflegerischen Arbeiten auf Grund gesetzlicher Vorschriften vorgenommen wurden (Art. 32 Abs. 3 DBG, § 22 Abs. 1 lit. e StG), ist vorliegend nicht gegeben, weshalb der Abzug schon aus diesem Grunde zu Recht nicht zugelassen wurde.

bb) Im Übrigen ist in casu auch das Vorliegen von denkmalpflegerischen Arbeiten im Sinne von Art. 32 Abs. 3 DBG und § 22 Abs. 1 lit. e StG zu verneinen. Die Denkmalpflege obliegt hinsichtlich der Baudenkmäler regionaler und lokaler Bedeutung ausschliesslich den Kantonen. Diese haben die für die Erhaltung solcher schutzwürdiger Objekte notwendigen Rechtsgrundlagen zu schaffen und über die Unterschutzstellung im Einzelfall zu befinden. Der Begriff des Kulturdenkmals wird auch im eidgenössischen Raumplanungsrecht nicht näher umschrieben. Insofern ist es Sache der Kantone, den Denkmalbegriff zu bestimmen (vgl. Meyer, Denkmalpflege und Raumplanung, Baurecht 1989, S. 6; BGE 121 II 15). Der Denkmalbegriff ergibt sich im kantonalen Recht aus § 6 der Verordnung betreffend den Natur- und Heimatschutz und die Erhaltung von Altertümern und Kunstdenkmälern (NHV, nGS 740). Danach ist es untersagt, **Bauwerke, an die sich wichtige geschichtliche Ereignisse knüpfen oder denen ein erheblicher kunsthistorischer Wert zukommt,** zu verunstalten, in ihrer Wirkung zu beeinträchtigen, der Allgemeinheit zu entziehen oder ohne Bewilligung des Regierungsrates zu beseitigen. Der Denkmalbegriff bezieht sich damit klarerweise nur auf Objekte mit **historischem** Wert; einer Rekonstruktion kommt demgegenüber wesensgemäss kein historischer Wert zu. Sie stellt grundsätzlich kein Zeitzeugnis mehr dar. Gemäss den Richtlinien für den Natur-, Landschafts- und Denkmalschutz des Justizdepartementes des Kantons Schwyz gelten denn auch Rekonstruktionen nicht als erstrebenswerte denkmalpflegerische Unternehmen. Ihnen kommt höchstens als Hilfsmittel zur Erhaltung eines schützenswerten Ortsbildes eine gewisse Bedeutung zu (im Sinne von ortsbildgerechtem Bauen; vgl. Justizdepartement des Kantons Schwyz, Richtlinien für den Natur-, Landschafts- und Denkmalschutz, 1989, S. 51). Im vorliegenden Fall war jedoch eine Rekonstruktion aus denkmalpflegerischer Sicht offenbar auch

nicht zur Erhaltung des Ortsbildes erforderlich. Ausgehend vom Denkmalbegriff ist ein Abzug für denkmalpflegerische Arbeiten im Rahmen der Rekonstruktion der zu beurteilenden und praktisch vollständig zerstörten Baute somit nicht gerechtfertigt. Es wäre im Übrigen auch kaum möglich, die sich rein aus „denkmalpflegerischen Arbeiten“ ergebenden Kosten von den gesamten (und auch bei der Erstellung eines normalen Wohnhauses anfallenden) Wiederaufbaukosten zu extrahieren und zu bemessen. Der von den Beschwerdeführern geltend gemachte Aufwand für „denkmalpflegerische Arbeiten“ ist denn auch nicht weiter belegt.

Des Weiteren ist für die Qualifikation von denkmalpflegerischen Arbeiten gemäss Gesetzestexten zwar unerheblich, ob sie reinen Unterhaltscharakter haben oder ob ihnen auch ein wertvermehrender Anteil zukommt. Für denkmalpflegerische Arbeiten ist ein Abzug grundsätzlich unabhängig von den allfälligen Auswirkungen auf den Marktwert der Liegenschaft möglich (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 104). Nicht zu übersehen ist jedoch, dass in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von der Gesetzessystematik und vom Wortlaut her grundsätzlich von Arbeiten an einer **bestehenden Liegenschaft im Privatvermögen** ausgegangen wird. Bei Neuerstellung einer Baute fallen einzig Anlagekosten an. Mit ihnen soll ein Nutzungswert erst geschaffen werden. Ein objektiver Nutzungswert, dem abzugsfähige Kosten zugerechnet werden könnten, liegt gar nicht vor. Auch von daher erscheint es als ungerechtfertigt, die allein Anlagekosten darstellenden Baukosten zum Abzug zuzulassen, auch wenn nur der Abzug eines Teils der Baukosten verlangt wird.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Aufrechnung des in der Steuererklärung deklarierten Abzuges für denkmalpflegerische Arbeiten nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde erweist sich von daher als unbegründet und ist abzuweisen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 5. Oktober 1998 i.S. Q. (StKE 18/97)

Gewinnungskosten Erwerbstätiger: Kinderbetreuungskosten (§ 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 26 Abs. 1 DBG)

Ausgaben, die einer erwerbstätigen Person im Zusammenhang mit der Kinderbetreuung entstehen, stellen nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar. Fremdbetreuungskosten sind nur abzugsfähig, soweit hierfür eine besondere gesetzliche Grundlage besteht. Dies ist weder im Bundessteuerrecht noch im schwyzerischen Steuerrecht der Fall.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtige Q. wurde mit Veranlagungsverfügung 1997/98 veranlagt. In Abweichung zu den Selbstangaben wurden die Betreuungskosten für die drei Kinder (Tagesmutter) im Umfang von Fr. 8 800.-- pro Jahr nicht zum Abzug zugelassen. Dagegen erhob die Steuerpflichtige durch ihre Vertreterin Einsprache mit dem Antrag, in der Veranlagung der direkten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer sei der Abzug der Tagesmutter von Fr. 8 800.-- als berufsbezogene Gewinnungskosten zuzulassen. Als Begründung wurde im Wesentlichen ange-

führt, der Steuerpflichtigen sei es nur dank der Tagesmutter für ihre Kinder möglich, einer Arbeitstätigkeit nachzugehen.

Aus den Erwägungen

2. a) Gewinnungskosten werden definiert als Aufwendungen, welche unmittelbar zur Erzielung des steuerbaren Einkommens und zur Erhaltung der Einkommensquelle dienen. Abzugsfähig sind somit Ausgaben, die durch eine berufliche Tätigkeit entstehen und mit deren Ausübung notwendigerweise verknüpft sind (vgl. Art. 26 Abs. 1 DBG; § 22 Abs. 1 lit. a StG). Die abzugsfähigen Gewinnungskosten sind in erster Linie von den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung abzugrenzen. Lebenshaltungskosten sind all jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zwecke der Einkommenserzielung getätigt werden. Sie dienen der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse des Menschen und bilden bei den meisten Personen den Anlass zur Einkommenserzielung. Wenn sie auch eine unerlässliche Voraussetzung für die Erwerbstätigkeit sind, so handelt es sich dennoch nicht um Gewinnungskosten für das Erwerbseinkommen, weil diese Ausgaben nicht speziell nur zum Zwecke der Einkommenserzielung aufgewendet werden (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band 1, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 14 Rn 83). Als berufsnotwendig erscheint daher nicht jede Auslage, welche im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis hat. Verlangt wird darüber hinaus ein qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits (Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen - Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, in: ASA 58, 305 ff.). Daher sind Ausgaben, welche in bloss allgemeiner Weise mit der Berufsausübung

zusammenhängen, auch wenn sie eine Erwerbstätigkeit erst ermöglichen oder hierzu befähigen, mangels qualifiziert engem, wesentlichem Zusammenhang zu einer bestimmten beruflichen Tätigkeit keine Berufsauslagen im Sinne des Gesetzes, sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten.

b) Die Betreuung von Familienmitgliedern - z.B. des kranken Ehepartners, von Kindern oder von pflegebedürftigen Eltern - ist als solche wesensgemäss dem privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Aufwendungen, die diesem dadurch erwachsen, dass er Dritte mit der Wahrnehmung einer derartigen Aufgabe beauftragt, sind infolgedessen Kosten der privaten Lebenshaltung. An dieser Würdigung ändert sich nichts, wenn die Ausgaben für die Betreuung von Familienmitgliedern durch Drittpersonen dem Steuerpflichtigen ermöglichen sollen, einer unselbstständigen oder selbstständigen Erwerbstätigkeit nachzugehen. Anders zu entscheiden hiesse, den Begriff der Berufsauslagen bis zur Konturlosigkeit so auszuweiten, dass jede mit der Erwerbstätigkeit in natürlichem Kausalzusammenhang als Ursache oder Wirkung stehende Aufwendung zum Abzug zuzulassen wäre. Das Verwaltungsgericht Zürich hat mit Urteil vom 8.3.1995 festgehalten, Betreuungskosten für Kinder seien (unabhängig der Familienform) Lebenshaltungskosten. In jenem Entscheid wird ausgeführt, gesellschaftspolitische Gründe könnten für (aber auch gegen) die einkommenssteuerliche Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten sprechen. Die Schaffung einer entsprechenden gesetzlichen Abzugsmöglichkeit aus sozialpolitischen Gründen wäre indessen Sache des hierfür zuständigen Gesetzgebers. Dieser Auffassung pflichtete das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz in seinem Entscheid vom 15.12.1997 (VGE 611/97) vollumfänglich bei, worin erwähnt wurde, dass alle Kantone, die den Betreuungskosten durch einen mehr oder weniger

differenzierten pauschalen Abzug Rechnung tragen (AR, AI, BS, JU, NE, SG, SO, TG) oder die effektiven Betreuungskosten zum Abzug zulassen (einzig OW), eine gesetzliche Grundlage hierfür geschaffen haben (vgl. StE 1995 B 22.3 Nr. 57, Erw. c und f).

c) Im Lichte der dargelegten Grundsätze erweisen sich die im Streit liegenden Ausgaben für die Betreuung der drei Kinder der Steuerpflichtigen während deren arbeitsbedingter Abwesenheit - im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts und des Bundesgerichts (Entscheid vom 30.10.1991, publiziert in StR 48, 181 f.) - als Lebenshaltungskosten und nicht als Berufsauslagen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 19. November 1998 i.S. W. (StKE 228/97)

Gegenwartsbemessung: Erworbener Goodwill und Mehreinkünfte infolge Einkaufs in Praxisgemeinschaft (§ 8 Abs. 3 und 4, § 71 Abs. 1 StG; Art. 41 Abs. 4 BdBSt)

Die Aufwendungen zum Erwerb von Goodwill stellen im Falle der Gegenwartsbemessung ausserordentlichen Aufwand dar. Derivativ erworbener Goodwill schwindet in der Regel und muss allenfalls durch selbstgeschaffenen Goodwill ersetzt werden, welcher selbst nicht aktivierungsfähig ist, obwohl auch für seine Schaffung Aufwendungen erforderlich sind. Insofern weist auch die Normalabschreibung von 20 % auf derivativ erworbenem Goodwill regelmässig einmaligen und damit ausserordentlichen Charakter auf. Eine Goodwill-Zahlung, welche ausserordentlichen Charakter aufweist, wird durch Entrichtung von fünf jährlichen Raten nicht zu ordentlichem Aufwand. Die Frage des Zahlungsmodus hat mit dem Charakter des Goodwills als ausserordentlicher Aufwand nichts zu tun. Die steuerrechtliche Qualifikation bestimmter Aufwendungen und Erträge als ordentlich oder ausserordentlich ist für jeden einzelnen Aufwand- und Ertragsposten getrennt vorzunehmen. Die bei einem Einkauf in eine Praxisgemeinschaft gegenüber dem Fall einer Praxisneugründung allfällig resultierenden Mehreinkünfte sind auf die konkrete Ausübung der selbstständigen Tätigkeit zurückzuführen, weshalb es sich dabei in steuerrechtlicher Hinsicht um ordentliche Erträge handelt.

Sachverhalt (zusammengefasst)

W. war bisher als Angestellter in der Dienstleistungsbranche tätig. Es bot sich ihm die Möglichkeit, sich an einem Dienstleistungsunternehmen zu beteiligen. Hiefür entrichtete er u.a. eine Goodwill-Zahlung. Im ersten Geschäftsabschluss weist W. eine erste von fünf Abschreibungsraten auf dem Goodwill aus. In Abweichung zu den Selbstangaben wurde diese Goodwill-Abschreibung mit der Begründung, es handle sich um ausserordentlichen Aufwand, welcher erst in der Folgeperiode zur Hälfte berücksichtigt werden könne, aufgerechnet. Die Kantonale Steuerkommission/ Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die dagegen erhobene Einsprache ab.

Aus den Erwägungen

2. a) Gemäss § 8 Abs. 1 StG sowie Art. 41 Abs. 1 BdBSt wird das Einkommen natürlicher Personen in der Regel nach dem Jahresdurchschnitt des Einkommens in den zwei der Veranlagungsperiode vorangehenden Kalenderjahren berechnet, d.h. bei einem Selbstständigerwerbstätigen nach dem Ergebnis der zwei Geschäftsjahre, die mit den beiden der Veranlagungsperiode vorangegangenen, die Berechnungsperiode bildenden Kalenderjahren zusammenfallen oder in der Berechnungsperiode abgeschlossen wurden. Als steuerbares Einkommen gilt dabei der Durchschnitt der Ergebnisse der in die Berechnungsperiode fallenden Geschäftsjahre. Schwankungen des

Einkommens wirken sich in der folgenden Steuerperiode aus und gleichen sich in dieser Weise auf die Dauer aus (vgl. StE 1994, B 62.22 Nr. 4).

Von der dargelegten Berechnungsweise wird in zwei Fällen abgewichen: Einmal, wenn die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht erst nach Beginn der Veranlagungsperiode eingetreten sind (§ 8 Abs. 3 StG; Art. 41 Abs. 4 BdBSt); sodann, wenn sich das Einkommen des Steuerpflichtigen wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels, Vermögensanfall von Todes wegen, Scheidung oder Trennung der Ehe im Laufe der Veranlagungsperiode (§ 70 Abs. 1 StG; Art. 96 Abs. 1 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 BdBSt) oder während der Berechnungsperiode (§ 8 Abs. 4 StG; Art. 42 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 BdBSt) dauernd verändert hat. In beiden Fällen ist der Steuer grundsätzlich das nach Eintritt der Voraussetzungen erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zu Grunde zu legen (§ 71 Abs. 1 StG; Art. 41 Abs. 4 BdBSt). Dies führt dazu, dass die von der Veränderung betroffenen Einkommensteile zweimal in die Steuerbemessung einbezogen werden: Einmal in der Periode, in der die Änderung eingetreten ist zufolge der eintretenden Gegenwartsbemessung und das zweite Mal in der darauf folgenden Periode infolge des Überganges zur ordentlichen Regel der Vergangenheitsbemessung (vgl. StR 1996, S. 329 ff.).

b) Mit Partnerschaftsvertrag vom ... wechselte der Pflichtige von unselbstständiger zu selbstständiger Erwerbstätigkeit (Partner im ...büro „XY“), weshalb auf diesen Zeitpunkt hin und zu Recht eine Gegenwartsbemessung vorgenommen wurde. Die Einsprache richtet sich denn auch nicht gegen die Vornahme der Gegenwartsbemessung, sondern gegen die Aufrechnung der Goodwill-Zahlung im Umfang von Fr. 25 000.--, die gemäss Ziff. 7 des erwähnten Partnerschaftsvertrages während einer Dauer

von fünf Jahren jährlich zu bezahlen ist. Genannter Betrag war gemäss Vertrag erstmals Ende ... geschuldet. Unbestritten ist in diesem Zusammenhang, dass die jährlich geschuldeten Fr. 25 000.-- zur Abgeltung des Goodwills bestimmt waren bzw. sind. Der Einsprecher konnte durch das Erlangen der Partnerschaft die im Angestelltenverhältnis betreute Kundschaft sowie auch die durch ihn bearbeiteten Fälle übernehmen. Zudem sei gemäss Angaben des Einsprechers im Betrag die Benützung der ganzen Infrastruktur des vorbestehenden ...büros miteinbezogen.

3. Vorab ist festzuhalten, dass die Mitbenutzung der Infrastruktur durch den von jedem Partner übernommenen Anteil der Unkosten genügend abgegolten ist (vgl. Ziff. 3 des Partnerschaftsvertrages). Durch diesen „Anteil nach Köpfen“ werden u.a. die Kosten für Betriebsunterhalt und Reparaturen, Miete plus Nebenkosten, Verwaltungskosten, Büromaterial, Bibliothek und Büroanschaffungen, Kosten für Telefon, Telefax und Fotokopierer sowie Anschaffungen wie Computer, Kopierer und Telefax gedeckt. Daraus ergibt sich - entgegen der Ausführungen des Einsprechers - mit genügender Deutlichkeit, dass im über fünf Jahre geschuldeten Betrag von jeweils Fr. ... die Entschädigung für die Infrastruktur nicht inbegriffen ist. Etwas anderes ist aus dem genannten Partnerschaftsvertrag auch nicht ersichtlich.

4. a) Die sich aus § 8 StG und Art. 41 BdBSt ergebende Folge, wonach ein und derselbe Bemessungszeitraum (ganz oder teilweise) Grundlage für mehrere Veranlagungsperioden bildet, gibt nicht Anlass zu Bedenken, wenn und soweit die jährlichen Gewinne in Herkunft und Umfang nicht erheblich voneinander abweichen. Im Hinblick auf die Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen können dagegen Unzulänglichkeiten entstehen, wenn der Ertrag während des Zeit-

raumes, der wiederholt der Steuerbemessung zu Grunde gelegt wird, durch ausserordentliche Gewinne oder Aufwendungen erhöht oder vermindert wird. Würden solche Gewinn- und Aufwandposten für mehr als nur eine Veranlagungsperiode in Rechnung gestellt, könnte der Steuerpflichtige - unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit und der Steuergerechtigkeit - über Gebühr benachteiligt oder begünstigt werden (StR 1996, S. 329 ff.). Das Bundesgericht hat daher in ständiger Praxis bei der Auslegung von Art. 41 Abs. 4, Art. 42 und Art. 96 BdBSt die wiederholte Berücksichtigung ausserordentlicher Wertzuflüsse oder -abgänge, wo sie zu derart stossenden Ergebnissen führen würden, dass ihre wiederholte Anrechnung dem Sinn des BdBSt widerspräche, nicht als zulässig erachtet (BGE 94 I 381; 102 Ia 220; ASA 58, 157 mit Hinweisen). So sind Abschreibungen auf Goodwill einmalige Aufwendungen und damit ausserordentlicher Natur (BGE vom 26.11.1993, publ. in: StE 1994 B 62.22 Nr. 4; Urteil der Steuerrekurskommission Thurgau vom 9./17.12.1997, publ. in: Tax Prax 1998, S. 503 ff.). Solche ausserordentlichen Positionen sind entsprechend nur für eine Veranlagungsperiode in Rechnung zu stellen, wobei diese Erfassung in der zweiten Periode, welche zwei volle Jahre umfasst, zu erfolgen hat (VGE 355/81 vom 21.9.1982, publ. in: StPS 1983, Heft 1, S. 21; VGE 312/83 vom 10.6.1983, publ. in: StPS 1983, Heft 4, S. 31; DA zum Steuergesetz vom 10.10.1980, Rz 45; vgl. Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, 1984, S. 223). Mithin sind vorliegend die ausserordentlichen Aufwendungen („Goodwill“) des mehrmals Bemessungsgrundlage bildenden Geschäftsjahres ... nur einmal und zudem in der nachfolgenden Steuerperiode zu berücksichtigen. Dieser Schluss ist gemäss ständiger Praxis auch für die kantonalen Steuern zu ziehen.

b) Dagegen ist auch nicht mit dem Einwand aufzukommen, der käuflich erworbene Goodwill sei keine fiktive Zahlung (Abschreibung etc.), sondern eine effektive. Dieser Einwand berücksichtigt zu wenig, dass solcher Goodwill in der Regel schwindet; er muss allenfalls durch selbstgeschaffenen Goodwill ersetzt werden, der aber nicht aktivierungsfähig ist, obwohl auch für seine Schaffung Aufwendungen erforderlich sind. Insofern weist auch die Normalabschreibung von 20 % auf derivativ erworbenem Goodwill eben doch regelmässig einmaligen und damit ausserordentlichen Charakter auf. Auch wenn es nicht ausgeschlossen ist, dass eine Unternehmung mehr als einmalig Goodwill entgeltlich erwirbt und dieses Aktivum in der Folge abschreibt, so handelt es sich doch dabei stets um Aufwand, der nicht mit der ordentlichen Betriebstätigkeit zusammenhängt (StR 1988, S. 406 ff.). Unerheblich ist dabei, dass die Goodwill-Zahlung auf einen Zeitraum von fünf Jahren in dem Sinne verteilt wird, dass in jedem Jahre mindestens der entsprechende Bruchteil als Ausgabe verrechnet wird. Es kann nicht sein, dass eine Goodwill-Zahlung, welcher ausserordentlicher Charakter zukommt, durch Entrichtung von fünf jährlichen Raten zu ordentlichem Aufwand wird. Dies ist eine Frage des Zahlungsmodus, hat jedoch mit dem Wesen des „Goodwills“ als ausserordentlicher Aufwand nichts zu tun.

c) Im Weiteren bringt der Einsprecher vor, dass, wenn die Bezahlung der Goodwill-Leistung als ausserordentlich eingestuft werde, dies konsequenterweise auch für die daraus resultierenden (Mehr-) Einkünfte gelten müsste. Der Einsprecher versucht einen Zusammenhang zwischen der vorgenommenen Goodwill-Abschreibung und den als ausserordentlich bezeichneten Honorareinnahmen herzustellen; dies überzeugt jedoch nicht. Die steuerrechtliche Qualifikation bestimmter Aufwendungen und Erträge als ordentlich oder ausserordentlich ist für jeden einzelnen Aufwand- und

Ertragsposten getrennt vorzunehmen. Die Quelle der - gegenüber dem Fall einer Geschäftsneugründung - höheren Einnahmen, welche der Einsprecher erzielt hat, ist dessen Tätigkeit im ...büro; es handelt sich damit in steuerrechtlicher Hinsicht um ordentliche Erträge. Nur nebenbei sei festgehalten, dass die Argumentation des Steuerpflichtigen in der Praxis zu kaum zu bewältigenden Problemen führen würde. Es müssten einerseits die „ordentlichen“ Erträge, welche nicht durch den Goodwill-Erwerb und die anschliessende Abschreibung auf den Goodwill verursacht sind, und andererseits die als Folge des Goodwill-Erwerbs entstandenen „ausserordentlichen“ Erträge ausgeschieden werden. Die Durchführung einer solchen Ausscheidung dürfte praktisch nicht möglich sein. Die Betrachtungsweise des Einsprechers steht überdies im Widerspruch zu verschiedenen steuerrechtlichen Grundsätzen, so insbesondere zu dem Grundsatz, wonach Aufwände und Erträge nicht gegeneinander verrechnet werden dürfen. Die steuerrechtliche Würdigung verschiedener Erträge und Aufwände verlangt indessen, dass unterschiedliche Ertrags- und Aufwandpositionen wirklich unabhängig voneinander bewertet werden (BGE vom 26.11.1993, a.a.O.). Im Übrigen unterliegt der Steuerpflichtige im System der Besteuerung des Gesamteinkommens grundsätzlich mit seinen gesamten Einkünften abzüglich der gesamten Aufwendungen - soweit diese nicht Einkommensverwendung darstellen - der Besteuerung. Es fallen alle Arten von Abzügen in Betracht und sie werden grundsätzlich vom Gesamteinkommen und nicht etwa von dessen Einzelbestandteilen abgezogen (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zürich 1992, S. 199).

5. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass es sich bei den Goodwill-Zahlungen um ausserordentlichen Aufwand handelt. Es ist deshalb eine Aufrechnung dieses Aufwandes in der Gegenwart vorzunehmen. ... Die ausserordentlichen Aufwendungen des Einsprechers wer-

den erst in der Folgeperiode zum Abzug zugelassen. Die Einsprache ist deshalb als unbegründet abzuweisen. ...

Beschluss des Regierungsrats vom 5. Januar 1999
i.S. T. (RRB Nr. 12/1999)

Steuerstundung: Rechtsmittelweg, Mitwirkungspflicht (§ 100 StG, § 4 Einzugsverordnung i.V.m. § 31 Abs. 1 GOG, §§ 19, 27 und 45 Abs. 1 VRP)

Die vom Gemeinderat mit dem Steuereinzug betraute Amtsstelle ist in diesem Zusammenhang auch zum Erlass hoheitlicher Anordnungen befugt. Gegen solche Anordnungen ist Verwaltungsbeschwerde beim Gemeinderat zu erheben. Bei Stundungsgesuchen muss die steuerpflichtige Person glaubhaft machen, dass besondere Umstände vorliegen, die die rechtzeitige Bezahlung der Steuern verunmöglichen. Für die Beurteilung eines Stundungsgesuches sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person heranzuziehen. Diese hat hiezu entsprechende Unterlagen über ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse einzureichen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Schreiben vom 8. Juni 1998 wurde T. vom Gemeindekassieramt ... aufgefordert, ab Juni 1998 den noch geschuldeten Steuerbetrag aus den Jahren 1995, 1996 und 1997 von total Fr. 4 230.10 in monatlichen Raten von mindestens Fr. 500.-- zu begleichen. T. informierte das Gemein-

dekassieramt mit eingeschriebenem Brief vom 13. Juni 1998, es sei ihr auf Grund ihrer finanziellen Lage nicht möglich, vor September 1998 mehr als Fr. 50.-- an die Steuern zu bezahlen. Am 17. Juni 1998 teilte das Gemeindekassieramt T. mit, dass es auf ihre Argumente nicht eingehen könne und auf den monatlichen Ratenzahlungen von Fr. 500.-- ab Juni 1998 beharre.

T. gelangte mit Schreiben vom 6. Juli 1998 an den Regierungsrat und führte aus, dass sie nicht in der Lage sei, an die ausstehenden Steuerschulden monatlich Fr. 500.-- zu bezahlen. In Berücksichtigung ihres Nettoeinkommens von monatlich Fr. 2 700.-- sei sie jedoch gewillt und bereit, bis Oktober 1998 eine monatliche Zahlung von Fr. 100.-- und danach etwas mehr zu leisten.

In der Vernehmlassung vom 27. August 1998 beantragte der Gemeinderat ... die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 24. November 1998 ersuchte die Sachbearbeiterin des mit der Verfahrensinstruktion beauftragten Justizdepartementes den Gemeinderat ... um Einreichung des entsprechenden Beschlusses des Gemeinderates, wonach das Gemeindekassieramt mit dem Steuereinzug beauftragt worden sei, sowie des Pflichtenheftes des Gemeindekassiers. Am 22. Dezember 1998 reichte der Gemeinderat ... das Pflichtenheft des Gemeindekassiers ein.

Aus den Erwägungen

1. Vor Erlass eines Entscheides prüft die Behörde von Amtes wegen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. Sie prüft unter anderem die Zuständigkeit (§ 27 Abs. 1 lit. a Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Juni 1974, VRP, nGS II-225). Ist eine Sachentscheidsvoraussetzung nicht gegeben, trifft die Behörde einen Nichteintretensentscheid (§ 27 Abs. 2 VRP).

1.1 Hoheitliche Anordnungen in den Gemeinden werden in erster Linie vom Gemeinderat erlassen (§ 31 Abs. 1 Gesetz über die Organisation der Gemeinden und Bezirke vom 29. Oktober 1969 [GOG, nGS I-65]). Abweichende Regelungen und insbesondere eine Übertragung dieser Kompetenz auf Kommissionen und Verwaltungsabteilungen müssen gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein (vgl. Fritz Huwyler, Das Gemeindeorganisationsgesetz, vervielf. Referat 1977, S. 46). Nach § 4 der Verordnung über den Einzug der Steuern vom 21. Oktober 1968 (nGS I-109) bezeichnet der Gemeinderat die Amtsstelle, welche den Steuereinzug besorgt. Dies ist vorliegend offenbar gemäss §§ 3 und 11 des Pflichtenheftes für das Gemeindekassieramt der Gemeindekassier. Entsprechend kann dieser auch die rechtlich verbindlichen Schritte im Zusammenhang mit dem Einzug von Steuern einleiten. Dabei wird es in aller Regel nicht darum gehen, hoheitliche Anordnungen zu treffen. Ausgeschlossen ist dies allerdings nicht (vgl. RRB Nr. 1098 vom 20. Juni 1995). Gegen solche Anordnungen eines kommunalen Steueramtes ist nun aber gemäss § 45 Abs. 1 lit. a VRP Verwaltungsbeschwerde beim Gemeinderat zu erheben. Der Regierungsrat ist daher funktionell zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde nicht zuständig, weshalb auf sie nicht einzutreten ist.

1.2 Kann auf eine Beschwerde mangels Zuständigkeit nicht eingetreten werden, so ist die Eingabe an die zuständige Instanz weiterzuleiten (§ 10 Abs. 2 VRP).

2. In materieller Hinsicht ist immerhin Folgendes festzuhalten:

2.1 Den Steuerpflichtigen, die in Not geraten oder aus anderen Gründen in eine Lage versetzt worden sind, in der die Bezahlung der Steuer für sie zur grossen Härte würde, können die geschuldeten Beiträge ganz oder teilweise gestundet oder erlassen werden. Das Gesuch um Erlass ist mit schriftlicher Begründung und unter Beilage der nötigen Beweismittel der kantonalen Steuerkommission einzureichen. Stundungsgesuche sind bei der Steuerbezugsinstanz einzureichen. Über die Gesuche entscheidet die Behörde jenes Gemeinwesens, dem der Bezug der zu stundenden Steuern obliegt (§ 100 Steuergesetz vom 28. Oktober 1958, nGS I-105). Bei Stundungsgesuchen muss der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass besondere Umstände vorliegen, die die rechtzeitige Bezahlung der Steuern verunmöglichen. Die Stundung wird nur vorübergehend, d.h. in der Regel nicht länger als für ein Jahr, bewilligt. Allenfalls kann die Abtragung des ausstehenden Steuerbetrages durch gleichmässige Ratenzahlungen erfolgen. Stundung oder Ratenzahlung sind so festzusetzen, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen. Für die Beurteilung eines Stundungsgesuches sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Gesuchstellers heranzuziehen. Dabei ist neben der Höhe des Einkommens insbesondere auch die Vermögenslage von Bedeutung (RRB Nr. 353 vom 27. Februar 1996).

2.2 Mit Schreiben vom 13. Juni 1998 wandte sich die Beschwerdeführerin an das Steueramt der Gemeinde ... und ersuchte dieses sinngemäss um Steuerstundung für den noch ausstehenden Steuerbetrag. Sie

begründete ihr Gesuch kurz, reichte jedoch keinerlei Beweismittel, die ihre behauptete schwierige wirtschaftliche Situation hätten belegen können, ein. In der Folge teilte das Gemeindekassieramt der Beschwerdeführerin mit, dass es auf monatlichen Ratenzahlungen von Fr. 500.-- bestehe.

2.3 Ohne entsprechende Unterlagen ist es einer (Rechtsmittel-)Behörde nicht möglich, zu prüfen, ob sich der Steuerpflichtige in einer Notlage befindet, in der die Bezahlung der Steuern eine zu grosse Härte bedeuten würde. Die Einforderung zusätzlicher Unterlagen unter Hinweis auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (§ 19 VRP) durch das Gemeindekassieramt oder den Gemeinderat ... wird deshalb nötig sein.

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Unterhaltsleistung i.S. von Art. 151 Abs. 1 ZGB in Form einer Kapitalabfindung; Frage der Abzugsfähigkeit 76

– Zwischenveranlagung: Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung in den Erwerbsgrundlagen 86

– Abgrenzung der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit 93

– Geldwerte Leistungen: Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften 103

– Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten: Nichteinreichung der Steuererklärung bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten, Einreichungspflicht trotz Ungewissheit über einzelne Faktoren, Entschuldigungsgründe für Verletzung der Mitwirkungspflicht 113

– Sicherstellungsverfügung: Formelle Anforderungen (Begründung und Unterschrift); Gründe, welche eine Steuerforderung als gefährdet erscheinen lassen 118

– Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis im Beschwerdeverfahren bei getrennt lebenden Ehegatten für Veranlagungen betreffend die gemeinsame Steuerpflicht 129

– Sachregister 136

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht. Die Entscheide wurden der neuen Rechtschreibung angepasst.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. April 1998
i.S. K. (VGE 658/97)

Unterhaltsleistung i.S. von Art. 151 Abs. 1 ZGB in Form einer Kapitalabfindung; Frage der Abzugsfähigkeit (§ 22 Abs. 1 lit. d StG in der Fassung vom 4.7.1978; Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt)

Wiederkehrende Unterhaltsbeiträge (Alimente) an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sind zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen. Nicht abzugsfähig ist jedoch die anstelle von Alimenten dem geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten ausgerichtete Kapitalabfindung, selbst wenn sie gemäss Ehescheidungsurteil in jährlichen Raten bezahlt wird. Als Gegenstück hiezu ist die Kapitalleistung beim Empfänger steuerfrei.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Urteil des Bezirksgerichtes A. vom ... wurde die Ehe von K. geschieden. Die vom Gericht genehmigte Scheidungsvereinbarung der Parteien enthielt unter Ziff. 5 was folgt:

„Der Beklagte verpflichtet sich, der Klägerin anstelle einer befristeten Unterhaltsrente, gestützt auf Art. 151 Abs. 1 ZGB, eine einmalige Entschädigung von Fr. 50 000.-- zu bezahlen, fällig und zahlbar mit Rechtskraft des Scheidungsurteils des Bezirksgerichts A.“

K. brachte in seiner Steuererklärung 1991/92 diese Zahlung an seine geschiedene Frau vom steuerbaren Einkommen in Abzug. In der Veranlagungsverfügung vom 15.1.1996 wurde dieser Abzug jedoch aufgerechnet, wogegen K. in der Folge erfolglos Einsprache erhob.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 1997 liess K. gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde einreichen mit den Anträgen:

„ 1. Die Unterhaltsrente von Fr. 50 000.-- gemäss Ziff. 5 des Urteils vom ... des Bezirksgerichtes A. sei am Einkommen für die kantonalen Steuern und am Einkommen für die direkte Bundessteuer abzuziehen.

...

2. Eventualiter sei die Unterhaltsrente von Fr. 50 000.-- gemäss Ziff. 5 des Urteils vom ... des Bezirksgerichtes A. in zehn Jahresraten zu Fr. 5 000.--, erstmals im Einkommensjahr 1990, letztmals 1999, aufzuteilen und am Einkommen für die kantonalen Steuern und am Einkommen für die direkte Bundessteuer abzuziehen.

...

3. ...“

Aus den Erwägungen

1. Werden durch die Scheidung die Vermögensrechte oder die Anwartschaften für den schuldlosen Ehegatten beeinträchtigt, so hat ihm der schuldige Ehegatte eine angemessene Entschädigung zu entrichten (Art. 151 Abs. 1 ZGB). Unbestritten ist, dass es sich bei der einmaligen Leistung gemäss Ziff. 5 der Scheidungsvereinbarung um eine Entschädigung im Sinne von Art. 151 Abs. 1, nicht um eine solche im Sinne von Art. 152 ZGB (Unterhaltsleistung an den schuldlosen bedürftigen Ehegat-

ten) handelte. In der Lehre und Rechtsprechung werden die Leistungen nach Art. 151 Abs. 1 ZGB als Schadenersatz bzw. als Unterhaltsersatz (Art. 163 f. ZGB) bezeichnet (Lüchinger/Geiser, in: Basler Kommentar, N 9 zu Art. 151 ZGB; BGE 117 II 211; Cyrill Hegnauer, Grundriss des Eherechts, 81). Das Gesetz bestimmt nicht, in welcher Form eine solche Entschädigung zu leisten ist. Aus Art. 153 ZGB ergibt sich, dass es sich um eine Kapitalabfindung oder um eine (lebenslange oder befristete) Rente handeln kann. Die Parteien können in der Scheidungskonvention das eine oder das andere vorsehen (Lüchinger/Geiser, a.a.O., N 7 zu Art. 151 ZGB). Vorliegend wurde in der gerichtlich genehmigten Scheidungsvereinbarung eine Kapitalabfindung vereinbart, wobei im Hinblick auf die Formulierung „anstelle einer befristeten Unterhaltsrente“ davon auszugehen ist, dass es sich um eine Unterhaltsersatzleistung handelte. Von dieser Tatsache ist im Hinblick auf die steuerlichen Folgen auszugehen und es ist zu prüfen, ob de lege lata die Kapitalabfindung beim leistenden Beschwerdeführer vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden kann oder nicht.

2. Kantonale Besteuerung

a) Die für die Beurteilung dieser Frage massgebliche steuerrechtliche Bestimmung von § 22 Abs. 1 lit. d Steuergesetz (StG, nGS 105) in der für die Steuerperiode 1991/92 massgebenden Fassung vom 4.7.1978 lautet:

„Vom rohen Einkommen werden abgezogen:
die in der Berechnungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen, die Renten und dauernden Lasten, die auf besondern gesetzlichen, vertraglichen oder durch letztwillige Verfügung begründeten Verpflichtungen beruhen sowie Alimente, die dem geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten ausgerichtet werden. Leistungen, die der Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht dienen, dürfen nicht abgezogen werden.“

Die massgebende Dienstanleitung zum StG gibt folgende Richtlinien zur Behandlung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten: „Zum Abzug zugelassen sind wiederkehrende Unterhaltsbeiträge (Alimente) an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, nicht aber Alimente an Kinder (Ziff. 169). Nicht abzugsfähig ist die anstelle von Alimenten dem geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten ausgerichtete Kapitalabfindung (Ziff. 170). Bei dem die Leistung empfangenden geschiedenen Ehegatten ist die Rentenleistung als spiegelbildliches Gegenstück zur Behandlung beim Leistenden steuerbar, während die Kapitalleistung beim Empfänger steuerfrei ist“ (§ 19 Abs. 3 lit. c und h StG; Ziff. 114 lit. c DA; Alois Camenzind, Steuerliche Probleme bei einer Scheidung oder Trennung nach schwyzerischem und Bundessteuerrecht, StPS 1983, Heft 3, S. 11 ff., bes. Übersicht S. 15).

b) Die Abzugsfähigkeit der Kapitalleistung wäre nur dann gesetzeskonform, wenn sie unter den Begriff der Alimente zu subsumieren wäre. Nach allgemeinem Sprachgebrauch und Steuerrechtslehre sind Alimente Unterhaltsleistungen, Unterhaltsbeiträge und Unterstützungen, die ihrer Natur nach zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers bestimmt sind, weshalb sie während der Dauer der Unterhaltspflicht wiederkehrend erbracht werden und dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen. Die periodische Leistungserbringung ist ein Charakteristikum der Alimente (vgl. StE 1988 B 27.2 Nr. 7; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkommentar StG-ZH, 1994, N 1 ff. zu § 19 h, S. 153 und N 29 zu § 24, S. 173; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum StG-Zürich, N 3 zu § 19 lit. h).

Die für die Steuerverwaltung verbindliche Dienstanleitung zum Steuergesetz, welche Alimente als wiederkehrende Unterhaltsbeiträge bezeichnet

und Kapitalzahlungen nicht als abzugsfähig erklärt, steht somit in Übereinstimmung mit Lehre und Praxis (neben der Zürcher Praxis vgl. auch die Hinweise in Känzig N 147 zu Art. 22 BdBSt auf die Praxis der Kantone Bern, Solothurn, Waadt, Genf, sowie ASA 63, 292 mit Hinweisen auf Fribourg und St. Gallen). Auf Grund der Ausführungen der Vorinstanz und der bis heute unveränderten Regelung in der Dienstanleitung vom 10.10.1980 (vgl. auch Aufsatz Camenzind) entspricht diese Regelung auch einer konstanten schwyzerischen Praxis. Etwas Gegenteiliges weist der Beschwerdeführer denn auch nicht nach. Nachdem diese konstante Praxis gesetzeskonform ist, sprechen Überlegungen der Rechtssicherheit und der Rechtsgleichheit gegen eine Änderung. Als Grund gegen die Abweichung von dieser Ordnung wird in der Rechtsprechung auch genannt, dass sich diese Ordnung widerspruchslos einfüge in das gesetzliche System der Einkommensbesteuerung, wonach Renten abzugsfähig sind, nicht aber die Tilgung von Kapitalschulden (**§ 23 StG;** StE 1988 B 27.2 Nr. 7 b/c).

c) Gegen die bisherige Praxis werden vom Beschwerdeführer im Wesentlichen folgende Einwendungen erhoben:

aa) Es mache zivilrechtlich keinen Unterschied aus, ob eine Kapital- oder eine Rentenleistung erbracht werde. In casu hätten die Parteien grundsätzlich eine befristete Rente vereinbart. Aus praktischen Gründen sei dann aber anstelle einer befristeten Unterhaltsrente die gesamte Leistung auf einmal (vereinbart) und geleistet worden. Diese Argumentation verkennt, dass zwischen der Rentenleistung nach Art. 151 und der Kapitalabfindung obligationenrechtlich und scheidungsrechtlich tief greifende Unterschiede bestehen. Werden Unterhaltsleistungen an die geschiedene Ehefrau in Form von Renten zugesprochen, so stehen dieser neben dem

Stammrecht (Rentenverpflichtung als solche) die Forderungen auf die einzelnen im Lauf der Zeit fällig werdenden Leistungen als blosse Anwartschaft zu. Einen festen Rechtsanspruch erwirbt sie erst mit deren Fälligkeit. Wird der durch die Scheidung dahingefallene Unterhaltsanspruch hingegen nicht durch Rente, sondern durch Kapitalabfindung abgegolten, so entsteht auf einmal und von allem Anfang an ein fester Rechtsanspruch. Scheidungsrechtlich bestehen zwischen den beiden Lösungsmöglichkeiten ebenfalls tief greifende Unterschiede: Während die Rente abänderlich, aktiv und passiv unvererblich ist und bei Wiederverheiratung der Berechtigten dahinfällt (Art. 153 ZGB), ist die Kapitalschuld unabänderlich, aktiv und passiv vererblich und wird von der Wiederverheiratung der Berechtigten nicht berührt (Bühler/Spühler, Berner Kommentar 1980, Art. 153, bes. N 6, 21, 25 und 27; Lüchinger/Geiser, a.a.O., N 7 zu Art. 151). Lediglich der gesetzliche Entstehungsgrund der beiden Ansprüche ist bei beiden Formen der gleiche. Darauf kommt es indessen steuerrechtlich nicht an (StE 1988 B 27.2 b). Die gegen die Steuerbehörden gerichtete Behauptung, es würden „Renten zu Kapitalleistungen umgedeutet“, verkennt die obligationenrechtlichen und scheidungsrechtlichen Unterschiede zwischen Rente und Kapitalleistung und ist rechtlich nicht haltbar.

bb) Von einem klaren Wortlaut, der gegen die in der Dienstanleitung gegebene Auslegung des Begriffs „Alimente“ spricht, kann nicht die Rede sein.

cc) Ebenso ist unzutreffend, dass die Abzugsfähigkeit der Kapitalabfindung einhergeht mit der Besteuerung auf Seiten der Empfängerin. Wohl werden in § 19 Abs. 1 lit. h StG Alimente der Besteuerung unterstellt. Hingegen wird in Ziff. 112 Dienstanleitung

präzisiert, dass sich dies auf die **laufenden** Beiträge beschränkt und in Ziff. 114 lit. c Abs. 2 wird ausgeführt:

„Eine Kapitalabfindung an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten für Unterhaltsansprüche gehört zu den steuerfreien Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten; die laufend ausbezahlten Alimente hingegen sind beim Empfänger steuerbar."

Dass in Abweichung dieser Richtlinien im Falle der geschiedenen Ehefrau oder in andern Fällen solche Kapitalleistungen bei der Empfängerin besteuert wurden, wird vom Beschwerdeführer weder geltend gemacht, noch nachgewiesen.

3. Direkte Bundessteuer

a) Nach Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt werden vom rohen Einkommen abgezogen:

„die in der Berechnungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen sowie die Renten und dauernden Lasten, die auf besondern gesetzlichen, vertraglichen oder durch letztwillige Verfügung begründeten Verpflichtungen beruhen; dienen die Renten der Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht, so dürfen sie nicht abgezogen werden."

Renten, die ein geschiedener Ehegatte dem andern gestützt auf Art. 151 ZGB zahlen muss, gehören nicht zu den „auf Familienrecht beruhenden Renten", weshalb sie beim Leistenden abziehbar, beim Empfänger steuerbar sind (Känzig, Wehrsteuer 1982, Ziff. 245 zu Art. 21 Abs. 3). Hingegen fehlt es für Kapitalleistungen nach Art. 151 Abs. 1 ZGB an einer gesetzlichen Grundlage, welche die Abzugsfähigkeit beim Leistenden erlauben würde. Ob Kapitalleistungen gemäss Art. 151 Abs. 1 beim Empfänger steuerfrei sind (Meinung Känzig, a.a.O., N 245, S. 459) oder ob diese beim Empfänger zu besteuern sind (Meinung Camenzind, a.a.O., S. 13 und 15) kann offen bleiben, da die Besteuerung der Leistungsempfängerin nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

b) Der Beschwerdeführer macht geltend, auch wenn es sich um eine Kapitalleistung handle, bedeute dies nicht, dass die Abzugsfähigkeit zu verneinen sei. Er beruft sich hierfür auf Känzig. Indessen wird im zitierten Kommentar unter Hinweis auf eine umfangreiche Judikatur in aller Klarheit festgehalten, dass der Abzug für Entschädigungen und Genugtuungen in Kapitalform ausgeschlossen ist (E. Känzig, a.a.O., N 146/147 zu Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt). Selbst dann, wenn ein Steuerpflichtiger die im Ehescheidungsurteil festgesetzte Kapitalabfindung in jährlichen Raten bezahlt, lässt die Praxis diese nicht als wiederkehrende Alimente zum Abzug zu (BVR 1978, S. 116 ff.). Wohl vertritt Känzig die Meinung, dass diese Lösung sachlich und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu befriedigen vermöge (a.a.O., N 147, S. 638). Indessen handelt es sich hiebei um eine Kritik an der Gesetzgebung, der auf dem Wege der Rechtsanwendung nicht Rechnung getragen werden kann (Zur Praxis, welche im Hinblick auf das DBG gelten soll vgl. Kreisschreiben der EStV Nr. 14 vom 29.7.1994, ASA 63, S. 291 f.).

Die Vorinstanzen weisen vernehmlassend zu Recht auch auf die Schwierigkeiten praktischer Natur hin, welche sich bei der Abzugsfähigkeit von Kapitalleistungen ergäben. So stellt sich die Frage, wie vorzugehen wäre, wenn die Kapitalleistung höher ist als das steuerbare Einkommen der entsprechenden Periode? Wäre dann analog wie bei der Verlustverrechnungsmöglichkeit bei Buchführenden die Kapitalabfindung teilweise in mehr als einer Steuerperiode zu berücksichtigen? Gerade auch dieser Exkurs zeigt zusätzlich, dass eine Änderung, sofern Veränderungsbedarf anerkannt wird, auf dem Wege der Gesetzgebung zu geschehen hätte.

c) Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, Grundgedanke des Gesetzes sei es, dass jene Leistungen nicht abziehbar seien, die auf familienrechtlichen Verpflichtungen beruhten; e contrario müssten die nicht auf Familienrecht beruhenden Leistungen abziehbar sein. Diese Argumentation übersieht, dass das Gesetz ausdrücklich nur Renten und dauernde Lasten zum Abzug zulässt und hievon eine Ausnahme macht für Renten, die der Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht basieren. Die Argumentation des Beschwerdeführers überstrapaziert das Legalitätsprinzip und übersieht, dass ein Abzug beim Leistenden nur in Frage kommt, wenn eine Besteuerung bei der Empfängerin erfolgt. Wo sich die Bestimmung findet, welche eine Besteuerung bei der Empfängerin zuliesse, ist indessen nicht ersichtlich.

d) Ins Leere stösst die Behauptung, eine unterschiedliche Behandlung einer Kapitalleistung und einer Rentenzahlung verstosse gegen die Steuergerechtigkeit und gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung. Diese Argumentation übersieht, dass Kapitalabfindung und Rente wohl den gleichen Rechtsgrund haben (können), dass zwischen den beiden Formen aber grosse obligationenrechtliche und scheidungsrechtliche Unterschiede bestehen und dass steuerrechtlich die Kapitalabfindung beim Leistenden Schuldentilgung, bei der Erwerberin Vermögenserwerb darstellt.

e) Eine Interpretation der Bestimmungen von Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG - wie vom Beschwerdeführer vorgeschlagen - verbietet sich, da das DBG keine Vorwirkungen zu entfalten vermag. Hinzu kommt, dass selbst unter der Geltung des DBG offen ist, ob Kapitalabfindungen inskünftig abziehbar sind (vgl. ASA 63, 291/2).

4. Die steuerliche Behandlung wie sie bei der Bundessteuer und im Kanton Schwyz auf Grund der vorstehenden Erwägungen praktiziert wird, wurde in verschiedenen Kantonen aufgegeben (P. Böckli, Eintracht und Hader mit Steuerfolgen in Eherecht in der praktischen Auswirkung, 1991, S. 114/115). Dabei ist allerdings zu beachten, dass in diesen Kantonen, soweit überprüft, eine gegenüber dem Schwyzer Recht abweichende gesetzliche Regelung besteht bzw. geschaffen wurde. So wird etwa in § 50 StG Basel-Stadt ausgeführt, dass Abfindungen beim Empfänger getrennt vom übrigen Einkommen und ohne Zusammenrechnung unter Ehegatten progressiv mit 3 - 8 % besteuert werden (vgl. auch § 43 StG-BS). Im Kommentar Baur/Klöti u.a. zum Aargauer Steuergesetz wird ausgeführt: „Als steuerbare Alimentenzahlungen gelten seit der Revision 1988 auch an die Stelle der laufenden Unterhaltsbeiträge tretende Kapitalzahlungen (anders noch AGVE 1971, S. 440)“. Bedeutsam ist auch hier, dass es zu dieser Praxisänderung einer Gesetzesänderung bedurfte. Nach § 24 lit. c Ziff. 2 StG-Aargau werden vom Roheinkommen abgezogen: „die Alimente, die dem geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten in laufenden Beiträgen **oder durch Kapitalzahlungen** nachgewiesenermassen ausgerichtet werden“. M. Reich führt im Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, N 100 zu Art. 7 StHG aus, ein gewisser Gestaltungsspielraum stehe den Kantonen offen bei der Definition der Unterhaltsbeiträge als lediglich periodisch wiederkehrende auf das Leben einer Person gestellte Zahlungen oder aber auch als Kapitalzahlungen. Beide Lösungen können gemäss diesem Autor mit guten Argumenten gerechtfertigt werden. Trotz des Harmonisierungsbedarfs in dieser Frage (Probleme bei interkantonalen Tatbeständen bei Kantonen mit verschiedenen Systemen) sind die Kantone frei darüber zu entscheiden, welcher Variante sie den Vorzug geben wollen. De lege ferenda wäre es sehr wünschenswert, wenn die Kantone hier eine einheitliche gesetzliche

Regelung finden würden, wobei in diese Koordination auch die direkte Bundessteuer miteinzubeziehen wäre. Dabei verkennt das Verwaltungsgericht nicht, dass es de lege ferenda auch gute Gründe gibt, Kapitalzahlungen als Alimente zu bezeichnen und diese beim Leistenden in Abzug zu bringen und sie spiegelbildlich beim Empfänger zu besteuern. Diese Änderung vorzunehmen ist aber auch deshalb Aufgabe des Gesetzgebers, weil sich aus Steuerprogressionsüberlegungen für die steuerliche Behandlung dieser Kapitalzahlungen wohl ein separater Steuersatz aufdrängen würde.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 17. März 1998
i.S. Ehegatten K. (StKE 183/96)

Zwischenveranlagung: Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung in den Erwerbsgrundlagen (§ 70 Abs. 1 lit. d StG; Art. 96 BdBSt)

Die Änderung der Erwerbsgrundlagen hat in jedem Fall von Dauer zu sein. Beim Wechseln von der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit und umgekehrt ist die blosse Absicht, dauerhaft der neuen Tätigkeit nachzugehen, nicht von Bedeutung. Die Dauerhaftigkeit beurteilt sich nach rein objektiven Kriterien. Bei einem Wechsel der Anstellung innerhalb der unselbstständigen Erwerbstätigkeit liegt trotz wesentlicher Lohneinbusse kein Grund zu einer Zwischenveranlagung vor, wenn die bisherigen Berufskenntnisse weiterhin fruchtbar gemacht werden können und sich die Einnahmenstruktur nicht dauerhaft verändert hat. Hält der Pflichtige an seiner neuen Arbeitgeberfirma eine massgebende Beteiligung, ist bei der Prüfung der veränderten Einnahmenstruktur zu berücksichtigen, dass der Pflichtige auf die Höhe und Art seiner Entlöhnung massgeblich Einfluss nehmen kann.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten K. beantragten die Vornahme von Zwischenveranlagungen per 1. Dezember 1992 und 1. Juli 1993. Als Grund wurde angefügt, der Ehemann habe im Dezember 1992 seine Anstellung aufgegeben und eine selbstständige Beratertätigkeit aufgenommen, welche er bereits im Juli 1993 zu Gunsten einer Anstellung bei einer von ihm selbst mitbegründeten Gesellschaft XY wieder einstellte. Die Veranlagungsbehörde lehnte das Zwischenveranlagungsgesuch ab mit der Begründung, die selbstständige Erwerbstätigkeit sei nicht von Dauer gewesen. Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die dagegen erhobene Einsprache ab, nachdem sie zusätzlich feststellte, dass die beiden Anstellungen sich auch inhaltlich nicht wesentlich voneinander unterschieden, weshalb in dieser Hinsicht ebenfalls kein Berufswechsel vorlag.

Aus den Erwägungen

3. a) Im Folgenden ist vorerst zu prüfen, ob für das erste Ereignis per 1.12.1992 ein Zwischenveranlagungsgrund vorlag oder nicht. Nach § 70 Abs. 1 lit. d StG und Art. 96 BdBSt ist eine Zwischenveranlagung u.a. bei dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Übernahme oder Aufgabe eines Geschäftes vorzunehmen. Auf den Zeitpunkt dieser Änderung erfolgt von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung. Die ZV-Gründe setzen eine tief greifende strukturelle Änderung der gesamten beruflichen Situation voraus, bei der sich die Aufrechterhaltung der ordentlichen Veranlagung im Rahmen der zweijährigen Veranlagungsperiode nicht mehr rechtfertigen

liesse (BGE 110 I b 316, E. 2a), wobei jedoch nur mit Zurückhaltung auf eine dauernde Veränderung der Veranlagungsgrundlagen geschlossen werden kann.

Unbestrittenermassen gab der Einsprecher per 30.11.1992 seine unselbstständige Erwerbstätigkeit auf und trat per 1.7.1993 wieder in ein Anstellungsverhältnis ein. Die Änderung der Erwerbsgrundlagen dauerte somit genau sieben Monate. Gesetz, Judikatur und Literatur verlangen übereinstimmend nebst einer strukturellen und wesentlichen Veränderung der Einkommensgrundlagen **kumulativ** eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen. Dabei wird für den Begriff „dauernd" stets (d.h. beim Bund sowie bei den Kantonen) eine zeitliche Mindestlimite angenommen. Während beim Bund und in diversen Kantonen eine Änderung von mindestens zwei Jahren verlangt wird, muss diese im Kanton Schwyz zwar nur, aber eben doch mindestens ein Jahr betragen (vgl. VGE 356/86 vom 31.10.1986; VGE 368/87 vom 15.4.1988 i.S. P. publ. in: StPS 1988 Heft 3, S. 166; wobei es im letzteren Fall um den Unterbruch einer Erwerbstätigkeit ging, der jedoch den gleichen Voraussetzungen unterliegt wie der Wechsel von einer unselbstständigen zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit). Zwar gelten Einkommensveränderungen als dauernd, wenn sie die finanziellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen auf unbestimmte und unabsehbare Zeit beeinflussen, die erwähnte Mindestdauer gilt jedoch in allen Fällen! Wenn nämlich in kurzen Abständen ein Steuerpflichtiger seine unselbstständige Erwerbstätigkeit aufgibt und nach einigen Monaten wieder eine solche aufnimmt, kann unabhängig von seiner ursprünglichen Absicht nicht von einer dauernden Veränderung des steuerbaren Einkommens die Rede sein. Grundsätzlich sollen Zwischenveranlagungen Ausnahmen bleiben (BGE 110 I b 314 f. E. 1; ASA 53, 189 f. E. 2 mit Hinweisen), um in einzelnen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen entste-

hende Härten etwas zu mildern (VGE 368/87, a.a.O., S. 165). Laut Einsprecher habe die Steuerverwaltung unrichtigerweise ex nunc betrachtet, wie lange die selbstständige Erwerbstätigkeit vom Zeitpunkt der Veranlagung aus gesehen gedauert habe, anstatt darauf abzustellen, dass die selbstständige Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt der Aufnahme für dauernd hätte angesehen werden müssen, woran kein vernünftiger Zweifel bestanden hätte. Abgesehen davon, dass der Einsprecher den Nachweis für seine Absicht, dauerhaft selbstständig erwerbstätig zu werden, schuldig blieb, welcher jedoch (auf Grund der nicht erfüllten Mindestdauer) am Resultat nichts hätte zu ändern vermögen, gehen die Überlegungen des Einsprechers offensichtlich fehl. Zum einen lassen sich die subjektiven Momente zu Beginn der neuen stark veränderten Einkommenssituation in der Regel und auch in casu nicht überprüfen. Zum andern würde die Bejahung eines ZV-Grundes der in der Rechtsprechung, wie erwähnt, breit abgestützten Mindestdauer der Änderung zuwiderlaufen, indem immer dann eine Zwischenveranlagung vorzunehmen wäre, wenn ein Pflichtiger vorbringt, es sei nun angeblich für unbestimmte Dauer eine wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen eingetroffen. Würde gestützt darauf jeweils eine Zwischenveranlagung gewährt, könnte schon nach kürzester Zeit mit demselben Argument wieder eine Zwischenveranlagung anbegehrt werden usw., was offensichtlich dem Sinn und Zweck des Instituts der Zwischenveranlagung widersprechen würde, welches explizit eine **dauernde,** tief greifende Änderung der Erwerbsstrukturen verlangt. Die siebenmonatige Änderung der Erwerbsgrundlagen ist vorliegend somit schon auf Grund der Mindestdauer zu kurz. Demnach sind die weiteren Elemente wie dasjenige des Berufswechsels vorliegend nicht zu prüfen. Die Zwischenveranlagung wurde somit auf Grund der zu kurzen Dauer der Änderung der Erwerbsgrundlagen zu Recht nicht gewährt.

b) Bislang wurde gestützt auf die Angaben des Einsprechers davon ausgegangen, in den sieben Monaten zwischen seinen beiden Anstellungsverhältnissen habe er eine selbstständige Erwerbs*tätigkeit* ausgeübt. Nebst der Dauer einer Tätigkeit erfordert die selbstständige Erwerbstätigkeit kumulativ eine frei gewählte Organisation, das Handeln auf eigene Rechnung, den Einsatz von Arbeit und Kapital, Gewinnabsicht sowie die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr durch ein Inerscheinungtreten nach aussen (Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, Bern 1993, 3. A., § 1 N 17 ff.). Vorliegend fehlte, abgesehen von der Dauerhaftigkeit, mindestens das letztgenannte Merkmal, weshalb i.c. die Voraussetzungen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht vorlagen. Auch nach zweimaliger Aufforderung (Schreiben vom 4.4. und 23.9.1997) gingen vom Einsprecher keine Nachweise ein, die eine selbstständige Erwerbs*tätigkeit,* mit welcher er nach aussen in Erscheinung trat, belegen. Für seine „Beratertätigkeit" besass der Einsprecher offenbar weder geschäftliches Briefpapier, noch Visitenkarten, er verfügte nicht einmal über einen eigenen Telefonanschluss/-eintrag (...)! Als „Geschäftsbuchhaltung" liegt lediglich eine handgeschriebene fotokopierte Aufstellung des Einsprechers zuhanden der Ausgleichskasse Schwyz vor, welche im Wesentlichen aus folgendem Inhalt besteht:

„- Einnahmen vom 1.12.92 bis zum 1.7.93		=	0.00
- Ausgaben	- Büromiete 7 Monate à 600.--	=	4 200.--
	- PC, Videotext, Kopierer, Fax, Büromaterial	=	10 000.--
	- Telefonspesen, weitere Spesen	=	5 000.--
- Gewinn/Verlust	- Nettoverlust	≅	- 19 200.--"

Wenn der Einsprecher nun während der gesamten Dauer seiner angeblich selbstständigen Erwerbs*tätigkeit(!)* trotz seiner Qualifikation und seines Fachwissens, welche ihm zuvor einen Lohn von über Fr. 370 000.--

einbrachten, angibt, überhaupt keine Einnahmen erzielt zu haben, und auch keine detaillierten Aufwendungen nachweisen kann, die ein zur Einkommenserzielung notwendiges Auftreten nach aussen erfordert hätten, fehlt es an der Ernsthaftigkeit seiner Bemühungen, tatsächlich die Absicht gehabt zu haben, *dauerhaft* und selbstständig erwerbs*tätig* zu sein. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass er (als nach seinen eigenen Angaben zweitgrösster Aktionär) diese Zeit in erster Linie für die wohl arbeits- und zeitintensiven Gründungsvorbereitungen der XY-Gesellschaft genutzt hat. Darin dürfte der wahre Grund für die ertragslose Zeit seiner angeblichen selbstständigen Erwerbstätigkeit liegen. Ob der Einsprecher während der Zeit vom 1.12.1992 bis 1.7.1993 einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachging oder ob ein schlichter Erwerbsunterbruch vorlag, welcher keinen Zwischenveranlagungsgrund darstellt, kann jedoch offen bleiben, da dieser, wie unter Ziff. 3 gesehen, nur von kurzer Dauer war. Die Einsprache hinsichtlich des mutmasslichen ersten ZV-Ereignisses ist daher auch aus diesem Grunde abzuweisen.

4. Die Einsprache richtet sich ferner gegen die Nichtgewährung einer Zwischenveranlagung per 1.7.1993. Da, wie vorgängig festgestellt, der Wechsel von der früheren Arbeitgeberfirma zur „selbstständigen Beratertätigkeit“ v.a. auf Grund der mangelnden Dauerhaftigkeit kein Zwischenveranlagungsgrund bildete, kann auch der Übertritt von der letzteren Tätigkeit zum Anstellungsverhältnis bei der XY-Gesellschaft aus demselben Grund keine ZV begründen. Zu prüfen bleibt somit lediglich, ob allenfalls mit dem Eintritt bei der XY-Gesellschaft ein ZV-Grund infolge Berufswechsels (gegenüber der früheren unselbstständigen Tätigkeit) vorlag.

Hier ist nochmals zu betonen, dass Zwischenveranlagungen nur ausnahmsweise gewährt werden in Fällen, bei denen eine ordentliche Veranla-

gung im Rahmen der zweijährigen Veranlagungsperiode zu nicht mehr zu rechtfertigenden Härten führen würde. Dazu kann ein Berufswechsel zählen, sofern der Steuerpflichtige **auf einem anderen Fachgebiet** tätig wird („umsattelt"), **auf dem er nicht mehr die im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse fruchtbar machen kann.** Eine berufliche Veränderung innerhalb desselben Fachgebiets kann nur ausnahmsweise zu einer Zwischenveranlagung führen, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit tief greifend umstellt und sich dadurch seine **Einnahmenstruktur** besonders einschneidend und **dauerhaft verändert.** Durch einen Stellenwechsel innerhalb desselben Tätigkeitsbereichs, den beruflichen Auf- und Abstieg, die Ausweitung oder Einengung einer Tätigkeit, die Aufnahme neuer oder die Aufgabe bisheriger Tätigkeiten und die Erweiterung oder Reduktion eines Geschäftsbereichs wird die berufliche Gesamtsituation in der Regel nicht tief greifend verändert und die Einnahmenstruktur bleibt in der Regel gleich. **Die damit üblicherweise verbundenen Einkommensschwankungen gleichen sich auf die Dauer aus und können in der ordentlichen Veranlagung hinreichend berücksichtigt werden, ohne dass eine Zwischentaxation erforderlich wäre** (vgl. BGE 115 I b 8 ff.).

Im vorliegenden Falle kann nicht von einem Berufswechsel gesprochen werden, weil der Einsprecher bei der XY-Gesellschaft einen vergleichbaren Tätigkeitsbereich übernahm, mindestens konnte er jedoch seine spezifischen Fachkenntnisse bei seiner neuen Tätigkeit zur Anwendung bringen. Hinsichtlich der veränderten Einnahmenstruktur ist bei einer neu gegründeten Gesellschaft zu erwarten, dass diese *lediglich vorerst* den bei ihr angestellten Partnern keinen adäquaten Lohn bezahlen kann. Überdies ist in casu davon auszugehen, dass der Einsprecher als Partner und zweitgrösster Aktionär der XY-Gesellschaft die Höhe und Art seiner Entlöhnung massgeblich mitbestimmen konnte. Aus diesen Gründen sind

die Voraussetzungen für einen Berufswechsel und damit für eine Zwischenveranlagung nicht erfüllt. Somit ist die Einsprache auch in Bezug auf das zweite behauptete Zwischenveranlagungsereignis abzuweisen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 5. Februar 1998 i.S. M. (VGE 638/97)

Abgrenzung der selbstständigen zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit (§§ 22, 22 a und 22 b StG; Art. 22 und 22bis BdBSt).

Selbstständigerwerbend ist, wer durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in einer frei gewählten Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeit. Demgegenüber gilt als unselbstständigerwerbend, wer zum Empfänger seiner Arbeitsleistung in einem Arbeitsverhältnis steht. Das Arbeitsverhältnis zeichnet sich durch die drei Elemente Arbeitsleistung auf Zeit, Entgeltlichkeit und Unterordnung unter die Weisung des Arbeitgebers aus. Monatliche Akontozahlungen aus einer eigenen Gesellschaft und das Fehlen einer Schlussabrechnung über diese Zahlungen sind als Lohnzahlungen an einen Unselbstständigerwerbenden zu qualifizieren. Ein eigenes unternehmerisches Risiko des Zahlungsempfängers ist dabei nicht ersichtlich. Für ein Anstellungsverhältnis spricht weiter die Nichtverbuchung von Fachverbandsbeiträgen und Ausgaben für entsprechende Fachliteratur in der Einzelfirma, was auf die Zurverfügungstellung der entsprechenden Infrastruktur durch die Gesellschaft hindeutet, sowie das für leitende Angestellte und Verwaltungsräte allgemein bestehende Verbot, ihre Arbeitgeberfirma unmittelbar zu konkurrenzieren.

Sachverhalt (zusammengefasst)

M. war in der massgebenden Bemessungsperiode beherrschender Aktionär der M. AG im Kanton L. Diese Gesellschaft bezweckte hauptsächlich Planung, Installation und Service für bestimmte technische Anlagen. Daneben führte der Pflichtige im Kanton Schwyz die Einzelfirma M. Consulting. In den Bemessungsjahren 1991 und 1992 erbrachte M. teilweise erhebliche Planungsaufträge für die M. AG. Streitig war, ob die Gegenleistung für die Planungsaufträge Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Einzelfirma M. darstellte oder ob die betreffenden Leistungen als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit bei der M. AG zu qualifizieren waren.

Aus den Erwägungen

2. a) Wie im angefochtenen Entscheid zutreffend dargelegt wurde, sind nach § 19 StG und Art. 21 BdBSt die gesamten Einkünfte steuerbar, so u.a. jedes Einkommen sowohl aus einer selbstständigen, als auch aus einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit. Die Unterscheidung ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil sich damit unterschiedliche Rechtslagen für die steuerliche Behandlung der Gewinnungskosten verbinden (vgl. §§ 22, 22bis und 22ter StG [Anmerkung Red.: heute §§ 22, 22 a und 22 b StG]; Art. 22 und 22bis BdBSt).

Gemäss Lehre und Praxis gelten jene natürlichen Personen als *selbstständigerwerbend,* die durch Einsatz von **Arbeitsleistung** und **Kapital** in frei gewählter Organisation, auf eigenes **Risiko, anhaltend, planmässig** und **nach aussen sichtbar** zum Zweck der **Gewinnerzielung** am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (vgl. Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 8 StHG N 13 mit Hinweisen, u.a. auf Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. A., S. 158 mit weiteren Verweisen; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, S. 53 f.). Ausschlaggebend bei der Frage, ob im konkreten Fall eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeiten. Es sind alle Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. Reich, a.a.O., Art. 8 StHG, N 15 mit Hinweisen).

Unselbstständigerwerbend ist, wer zum Empfänger seiner Arbeitsleistung in einem Arbeitsverhältnis steht. Durch das Arbeitsverhältnis ist der Unselbstständigerwerbende (Arbeitnehmer) verpflichtet, auf unbestimmte oder bestimmte **Zeit** für den Arbeitgeber gegen **Entgelt** Dienste (Arbeit) zu verrichten und sich dabei an seine **Weisungen** zu halten (somit gehören zu einem Arbeitsverhältnis drei Elemente: Arbeitsleistung auf Zeit, Entgeltlichkeit, Unterordnung unter die Weisungen des Arbeitgebers, vgl. E. Höhn, Steuerrecht, 7. A., S. 199, Rz. 1/2 zu § 14). Erwerbseinkommen aus *unselbstständiger Erwerbstätigkeit* bilden alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis; dazu gehören sämtliche Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Unerheblich ist, ob es sich um die Haupt- oder um eine Nebenerwerbstätigkeit handelt, ob das Arbeitsverhältnis nur kurze Zeit gedauert hat oder ob es von Dauer war (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 157 f.).

b) Die Vorinstanzen begründeten ihre Annahme, wonach die vom Beschwerdeführer für seine AG ausgeführten Planungsaufträge als unselbstständige Erwerbstätigkeit zu betrachten seien, mit hauptsächlich folgenden Ausführungen:

„Den Akten lässt sich entnehmen, dass vorliegendenfalls ein spezifisches Unternehmerrisiko des Einsprechers nicht gegeben ist. Seine Einnahmen erhielt er zur Hauptsache von der M. AG. Die Gesellschaft, deren Hauptaktionär und einziger Verwaltungsrat er ist, entrichtete dem Einsprecher 'Akontozahlungen' von monatlich Fr. 8 000.-- bzw. Fr. 9 000.--, wie sich dem Kontoblatt Konto-Nr. 6010 betreffend das Geschäftsjahr 1992 entnehmen lässt. In bezug auf das Geschäftsjahr 1991 ist keine Buchhaltung vorhanden bzw. wurde trotz Aufforderung keine solche eingereicht (vgl. Schreiben der Steuervertreterin vom 6.11.1995). Eine Schlussabrechnung über die 'Akontozahlungen' fand nicht statt. Hinsichtlich der Tätigkeit für die M. AG fehlen Anhaltspunkte für die Annahme eines erheblichen Unternehmerrisikos. Es wird weder dargetan noch geht aus den Akten hervor, dass der Pflichtige einen massgeblichen Kapitaleinsatz und erhebliche eigene Investitionen tätigen musste oder ins Gewicht fallende Unkosten für Personal und Miete zu tragen hatte oder eigenes Personal für die M. AG einsetzte. Die Investitionen erschöpfen sich in einem zu Hause eingerichteten Büro, wie es auch bei unselbständigerwerbenden Personen sehr oft anzutreffen ist, und einem Personenwagen. Die Lohnkosten für das Jahr 1992 belaufen sich auf Fr. 6 627.--. In welcher Funktion der oder die Arbeitnehmer/in tätig war, lässt sich aufgrund der vorliegenden Akten nicht feststellen. Indes steht fest, dass es sich in Anbetracht der geringen Lohnsumme lediglich um eine marginale Tätigkeit handeln konnte. Im weiteren lässt sich dem Konto 'Beiträge/Fachliteratur' entnehmen ('Tages-Anzeiger, Abo.', 'Ringier AG, Abo.', 'Bilanz, Abo.', Betti Bossi, Fachlit.', 'Samariterverein, Beitrag' usw.), dass der Pflichtige offenbar nicht darauf angewiesen war, 'echte' Fachliteratur zu erwerben und Beiträge an Berufsverbände zu entrichten. Es ist daher davon auszugehen, dem Einsprecher sei in dieser Hinsicht die Infrastruktur der M. AG zur Verfügung gestanden. Bemerkenswert sind auch die Konti 'Allgemeiner Betriebsaufwand' sowie 'Büro und Verwaltung'. Der 'Allgemeine Betriebsaufwand' betrifft zur Hauptsache Getränkelieferungen. Bei 'Büro und Verwaltung' dominieren Rechnungen der ... Versandhandel AG, wovon immerhin ein Teil als privat verbucht wurde. Was allenfalls als geschäftlicher Aufwand bezeichnet werden könnte, sind die Druckkosten für die Visitenkarten sowie die Leasingraten für den Telefax und die Kosten für den Erwerb eines Modems. Ein Aufwandposten, der ins Gewicht fällt, sind pauschal verbuchte Kundenspesen über Fr. 4 200.--. Auch hier ist die geschäftsmässige Begründetheit mehr als fraglich. Mithin vermögen der Umstand, dass die Ausgleichskasse des Kantons Schwyz offenbar von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgeht, wie der Einsprecher behauptet, und die Tatsache, dass sich der Steuerpflichtige ins Handelsregister eintragen liess, nichts daran zu ändern, dass die hier in Frage stehende Tätigkeit des Pflichtigen als eine unselbständige qualifiziert werden muss (...)."

(vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 3e, S. 6 f.)

c) Demgegenüber bringt der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht im Wesentlichen vor,

– dass die Einzelfirma M. seit ...1988 als Ingenieurbüro für ... (d.h. Planungsarbeiten) im Handelsregister L. und seit ...1990 im Handelsregister Schwyz eingetragen sei,

– dass die Einzelfirma seit jeher steuer- und sozialversicherungsrechtlich als Geschäftsbetrieb anerkannt und besteuert worden sei,

– dass die Einzelfirma seit dem 1. Januar 1995 unter der MWST-Nr. ... registriert sei,

– dass sie eigene Büroeinrichtungen habe und öffentlich als Unternehmung auftrete (Verweis auf Briefpapier/Couvert/Visitenkarte),

– dass die Einzelfirma am ...1996 im Handelsregister gelöscht worden sei, weil der Umsatz von Fr. 100 000.-- nicht mehr erreicht worden sei, indessen der Geschäftsbetrieb weiterhin bestehe,

– dass die M. AG lediglich Installations- und Servicearbeiten im Bereich der ...-technik, jedoch keinerlei Ingenieurplanungen ausgeführt habe,

– dass damit eine klare (örtliche und sachliche) Arbeitsteilung gegeben war, die dem Beschwerdeführer seinerzeit von der WUST-Verwaltung empfohlen worden sei,

– dass der Beschwerdeführer per anfangs März 1996 aus der M. AG ausschied und diese AG ... in Konkurs gefallen sei,

– dass in casu alle Indizien für eine selbstständige Geschäftstätigkeit sprechen würden,

– dass einspracheweise seitens des Steuerpflichtigen Privatanteile von insgesamt Fr. 6 800.-- akzeptiert worden seien, was nicht gegen die Firmentätigkeit spreche,

– dass - auch wenn der Beschwerdeführer teilweise erhebliche Planungsaufträge für die M. AG erbracht habe - deren Abrechnung zu einer korrekten Arbeitsabgrenzung gehöre (wie übrigens von der WUST-Verwaltung verlangt),

– dass nebst allgemeiner Tagesliteratur, die zur aktuellen Informationsbeschaffung eines ...-büros gehöre, die Einzelfirma über eine eigene Fachbibliothek verfüge,

– dass das Weiterbestehen der Einzelfirma nach dem Konkurs der AG noch verstärkt für eine Geschäftstätigkeit spreche,

– dass schliesslich die Qualifizierung der Beratungshonorare als Lohn und der Drittbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung unzulässig sei,

– und dass die vorinstanzlichen Bezifferungen selbst anhand der Akten im Einzelnen nicht nachvollziehbar seien, weshalb eine rechtsgenügliche Begründung fehle und die Sache schon deswegen an die Vorinstanzen zurückzuweisen sei.

d) Der Beschwerdeführer anerkannte im erstinstanzlichen Verfahren ausdrücklich, dass zwischen der M. AG und seiner Einzelfirma **keine schriftlichen Verträge** abgeschlossen wurden. Derartige Verträge werden denn auch vor Verwaltungsgericht nicht vorgebracht.

Die von den Vorinstanzen im angefochtenen Entscheid hervorgehobenen „Akontozahlungen“ der AG an ihren Hauptaktionär/einzigen Verwaltungsrat von monatlich Fr. 8 000.-- bzw. Fr. 9 000.-- werden vom Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht nicht substantiiert bestritten, ebenso wenig die vorinstanzliche Feststellung, wonach **keine Schlussabrechnung über die „Akontozahlungen“** erfolgte. Zudem brachte der Beschwerdeführer weder vor, im Geschäftsjahr 1991 seien keine vergleichbaren „Akontozahlungen“ erfolgt (die entsprechenden Unterlagen für das Jahr 1991 wurden vom Beschwerdeführer, trotz entsprechender Aufforderung, nicht eingereicht), noch präsentierte er entsprechende Schlussabrechnungen, in welchen die „Akontozahlungen“ für Planungsaufträge der AG abgerechnet wurden. Bei dieser Sachlage kommt den monatlichen Zahlungen der AG an den Beschwerdeführer im Umfange von mindestens Fr. 8 000.--

(Januar 1992) bzw. Fr. 9 000.-- grundsätzlich der Charakter einer Lohnzahlung an einen Unselbstständigerwerbenden zu. Diesbezüglich ist nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführer ein eigenes unternehmerisches Risiko tragen musste, wenn er - ungeachtet der im betreffenden Monat konkret für die AG geleisteten Planungsaufträge (einmal mehr, einmal etwas weniger) - und sogar während der Hauptferienzeit im Sommer (Juli/ August) **monatlich den gleichen Pauschalbetrag erhielt** (Fr. 9 000.-- ab Mai 1992) und **keine Schlussabrechnung erfolgte.**

Für die vorinstanzliche Argumentation spricht aber auch, dass auf dem Konto „Beiträge/Fachliteratur" der Einzelfirma im Wesentlichen allgemeiner Lebensaufwand (Tageszeitung, Beiträge für Samariterverein/Hauskrankenpflege, allgemeine Presseprodukte der Ringier AG, Betti-Bossi-Literatur (!) usw.) verbucht wurde, indessen **kein einziger Beitrag an einen Fachverband im Bereich ...,** noch **Ausgaben für entsprechende Fachliteratur** aus den genannten Bereichen ausgewiesen sind. Damit ist der vorinstanzlichen Schlussfolgerung beizupflichten, dass dem Beschwerdeführer hinsichtlich echter Fachliteratur und Mitwirkung an Berufsverbänden die entsprechende Infrastruktur der AG zur Verfügung stand. Daran vermag der Hinweis in der Beschwerde auf die eingelegten Fotos nichts zu ändern, zumal diese **im Rahmen der Einsprache vom 25. März 1996 eingereichten** Fotos **undatiert** sind und von daher aus diesen Fotos für die hier massgebenden Verhältnisse (Veranlagungsperiode 1993/94, Bemessungsjahre 1991 und 1992) nichts abgeleitet werden kann. Analog kann auch der in der Beschwerde offerierte Augenschein grundsätzlich nichts dazu beitragen, um die Verhältnisse in den Jahren 1991 und 1992 zu erhellen, weshalb von der Durchführung eines Augenscheines abzusehen ist. Abgesehen davon sprengen die auf den eingereichten Fotos ersichtlichen Verhältnisse nicht

den Rahmen eines in einer privaten Wohnung eingerichteten Büros, wie dies auch bei Unselbstständigerwerbenden (wie z.B. Lehrer) heutzutage anzutreffen ist.

e) Zu Ungunsten des Beschwerdeführers ist insbesondere aber auch die aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Frage der Treuepflicht des (einzigen) Verwaltungsrates/Geschäftsführers gegenüber seiner AG zu gewichten. Im Präjudiz 2A. 247/1996 vom **27. Oktober 1997*** (i.S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. AG und Verwaltungsgericht SZ) hat das Bundesgericht u.a. betont:

„Natürliche Personen können für eine Aktiengesellschaft insbesondere aufgrund eines Arbeitsvertrages, als Handlungsbevollmächtigte, Prokuristen, Direktoren oder Mitglieder des Verwaltungsrates tätig sein. In allen diesen Funktionen besteht eine Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft. Der Arbeitnehmer hat die berechtigten Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen zu wahren (Art. 321 a Abs. 1 OR). Er hat sich damit während der Dauer des Arbeitsvertrages Tätigkeiten zu enthalten, die den Arbeitgeber konkurrenzieren. Er hat den Arbeitgeber zudem über alles, was er bei seiner vertraglichen Tätigkeit von Dritten erhält, wie namentlich Geldbeträge, Rechenschaft abzulegen und ihm alles sofort herauszugeben (Art. 321 b Abs. 1 OR). (...) Schliesslich besteht **auch für die Mitglieder des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft eine Treuepflicht** (vgl. zum damals gültigen Aktienrecht Bürgi, Zürcher Kommentar, N 8 ff. zu Art. 722 a OR, vgl. neuerdings explizit Art. 717 Abs. 1 OR, wonach die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren müssen). **In allen diesen Funktionen hat sich die natürliche Person von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren.**

bb) Es ist davon auszugehen, dass eine Aktiengesellschaft, die wirtschaftliche Zwecke verfolgt (vgl. Art. 620 Abs. 3 OR), ihren Arbeitnehmern, Prokuristen, Handlungsbevollmächtigten, Direktoren **oder Mitgliedern des Verwaltungsrates die Ausübung konkurrenzierender Tätigkeiten im allgemeinen nicht gestattet.** Erlaubt sie es ihnen dennoch, bzw. verzichtet sie darauf, von ihnen Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, herauszuverlangen, erbringt sie ihnen eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht auf ihr von Gesetzes wegen zustehende Einnahmen im Beteiligungsverhältnis begründet ist. Das ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst, ist doch davon auszugehen, dass die Gesellschaft eine solche zu einer Gewinnvorwegnahme führende Tätigkeit einem Angestellten, der an ihr keine Anteilsrechte hat, nicht gestatten würde. (...)“

(vgl. zit. BGE vom 27. Oktober 1997, Versand am 5. Dezember 1997, Hervorhebungen nicht im Original)

* [= StE 1998 B 72.13.22, Nr. 37, vgl. auch Parallelfall 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997, in: StPS 1998, S. 16 ff.; Anmerkung der Redaktion]

Analog gilt gestützt auf die dargelegte Rechtsprechung auch für den konkreten Fall, dass die vorliegende Gestaltung der vom Beschwerdeführer erbrachten Arbeitsleistungen (einerseits „der AG zustehende Planungsaufträge via Einzelfirma erledigt und dafür monatliche Akontozahlungen der AG empfangen, ohne Schlussabrechnung“, anderseits „Drittaufträge, welche zum statutarischen Zweck der AG gehören, via Einzelfirma abgewickelt und diesbezüglich mindestens teilweise die Infrastruktur der AG mitbenützt“, vgl. die Ausführungen zur Fachliteratur, Beiträge an Fachverbände) sich vernünftig nur durch das bestehende Beteiligungsverhältnis erklären lässt. Es ist anzunehmen, dass die AG einem unbeteiligten Dritten eine vergleichbare Gestaltung der Geschäftsabwicklung **und damit eine sie selber unmittelbar konkurrenzierende Tätigkeit nicht gestattet hätte** (vgl. zit. BGE vom 27. Oktober 1997, Erw. 2 c, S. 8). Bei dieser Sach- und Rechtslage ist zusammenfassend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die vom Beschwerdeführer vorgebrachte und oben erläuterte Gestaltung seiner Arbeitsleistungen nicht tel quel akzeptiert, sondern hinsichtlich der Einnahmen aus Arbeiten für die AG von unselbstständiger Erwerbstätigkeit ausgegangen sind. Als Konsequenz daraus gilt im Einklang mit den Vorinstanzen, dass nur der Pauschalabzug für Berufsauslagen bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit von kantonal Fr. 6 000.-- und bundessteuerlich Fr. 1 700.-- zu gewähren war, was in der Tat auch erfolgt ist. Für die Gewährung von höheren Berufsauslagen verbleibt grundsätzlich kein Raum, zumal der Beschwerdeführer

diesbezüglich wenig Konkretes vorbringt und jedenfalls der Nachweis der beruflichen Notwendigkeit höherer Berufsauslagen nicht erbracht ist.

f) Am vorliegenden Ergebnis vermögen die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers grundsätzlich nichts zu ändern. Namentlich kann er weder aus dem nicht näher belegten Umstand, wonach ein Mitarbeiter der WUST-Verwaltung ihm zu diesem Vorgehen geraten habe, noch daraus, dass die Ausgleichskasse von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen sei, etwas zu seinen Gunsten ableiten, da die Vorinstanzen nicht an die geltend gemachte Beurteilung durch andere Organe gebunden sind (vgl. auch Zuppinger, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht, Festschrift 75 Jahre EVG, Bern 1992, S. 406, wonach sich auf Grund unterschiedlicher Gewichtung der Umstände des Einzelfalles abweichende Qualifikationen ergeben können). Ebenso wenig schliesst der Umstand, wonach die Steuerbehörden in der Vorperiode grundsätzlich auf die Selbstangaben des Pflichtigen abstellten, es aus, dass in der zu beurteilenden Veranlagungsperiode auf Grund einer näheren Untersuchung der Verhältnisse (Revisionsbericht) eine andere, auf dem Abklärungsergebnis basierende Veranlagung vorgenommen wurde. Wie schliesslich die Verhältnisse in der Folgeperiode (Veranlagungsperiode 1995/96) zu beurteilen sind, bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 13. März 1998
i.S. Z. AG (StKE 184/96)

Geldwerte Leistungen: Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften (§ 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Geschäftsvorfälle wie die Gewährung von Darlehen oder das Eingehen von Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften sind im Hinblick auf das Vorliegen geldwerter Leistungen auch bei bestehender enger wirtschaftlicher Verflechtung und Abhängigkeit einzig nach dem Drittvergleich zu beurteilen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Z. AG bezweckt den An- und Verkauf sowie die Erstellung, Finanzierung und Verwaltung von Liegenschaften. Ferner kann sie sich u.a. an gleichartigen oder anderen Unternehmungen aller Art aktiv oder still beteiligen und alle Massnahmen ergreifen und alle Geschäfte tätigen, die mit dem Gesellschaftszweck im Zusammenhang stehen oder demselben dienen. Im Jahre X (Bemessungsjahr 1) gewährte die Z. AG ihrer Schwestergesellschaft, welche sich in Liquiditätsschwierigkeiten befand, ein zinsloses Darlehen von Fr. 300 000.--. Rund ein Jahr später fiel die Schwester-

gesellschaft in Konkurs. Die Z. AG schrieb das Darlehen bereits in der Jahresrechnung X vollständig ab. Bei der Veranlagung der Z. AG wurde die Abschreibung auf dem Darlehen nicht anerkannt und als geldwerte Leistung aufgerechnet. Begründet wurde diese Aufrechnung damit, ein unabhängiger Dritter hätte der Schwestergesellschaft das Darlehen nicht ohne Sicherheiten gewährt. Im Einspracheverfahren machte die Pflichtige geltend, der Hauptteil des ordentlichen Geschäftsertrages (Liegenschaftsertrag) stamme grösstenteils von der Schwestergesellschaft. Die Nichtgewährung des Darlehens hätte zum Vornherein den Verzicht auf den Hauptertrag bedeutet. Mit Entscheid vom 13. März 1998 wurde die Einsprache abgewiesen. Dabei wurden die im Jahr X gebildeten Rückstellungen von Fr. 522 000.-- als zusätzliche geldwerte Leistungen aufgerechnet. Diesen Rückstellungen lagen Eventualverbindlichkeiten (Pfandbestellungen der Pflichtigen zu Gunsten der Schwestergesellschaft) ohne entsprechende Sicherheiten zu Grunde. Der Einspracheentscheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Aus den Erwägungen

2. Nach § 38 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt fallen für die Berechnung des steuerbaren Ertrages neben dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (lit. a) auch die verdeckten Gewinnausschüttungen in Betracht (vgl. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 24 zu Art. 49 BdBSt). Es handelt sich dabei u.a. um Zuwendungen der Gesellschaft an Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen, die ihren Grund ausschliesslich in der engen Beziehung zwischen Leistungsempfänger und

Gesellschaft haben und einem aussen stehenden Dritten nicht oder nicht im selben Umfange gewährt worden wären (sog. Drittvergleich). Auch juristische Personen können dem Gesellschafter nahe stehen, wie das dem Konzernverhältnis eigen ist (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, N 77 zu § 45). Eine geschäftsmässig nicht begründete Zuwendung erbringt eine Gesellschaft namentlich dann, wenn sie einer nahe stehenden Gesellschaft ein Darlehen ohne betrieblichen Grund gewährt im Bewusstsein, auf die Rückzahlung allenfalls verzichten zu müssen. Das trifft auch für ein Darlehen zu, welches ohne angemessene Sicherheit gewährt wird, oder wenn zwar ursprünglich eine Darlehensrückzahlung objektiv möglich und gewollt war, in der Folge jedoch auf die Rückzahlung verzichtet wird, weil der Haupt- oder Alleinaktionär zahlungsunfähig geworden ist (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 3.11.1988, Erw. 1 a mit weiteren Hinweisen, publ. in: StR 1989, S. 567 ff. = StE 1989, B 72.13.22, Nr. 14). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt ferner vor, wenn Rückstellungen gebildet werden müssen, weil im Interesse einer nahe stehenden Person ohne angemessene Sicherheiten gegenüber Dritten Eventualverbindlichkeiten eingegangen wurden. In Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen ist die steuerliche Gewinnkorrektur in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem sich der Vorgang auf die Erfolgsrechnung auswirkt (vgl. Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 1992, letzter Abschnitt in N 78 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt; StE 1989, B 72.13.22, Nr. 14, Erw. 2 b, unter Hinweis auf Rouiller, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen [ASA 55, 3 ff., insbesondere 7], Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 8.7.1983 [SB 17/1983] und Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen [ASA 54, 609 ff., insbesondere 612 und 621 f.]).

3. Die Pflichtige bestreitet zu Recht nicht, dass es sich bei der Schwestergesellschaft um eine ihr und ihren Gesellschaftern nahe stehende Person handelt (ASA 45, 595). Die Beteiligungsinhaber der Pflichtigen waren gleichzeitig einzige Aktionäre der Schwestergesellschaft. Im Jahre X gewährte die Pflichtige ihrer Schwestergesellschaft ein Darlehen über Fr. 300 000.--. Weil die Darlehensnehmerin im Jahr X+1 in Konkurs fiel, wurde noch in der Erfolgsrechnung für das Jahr X das Darlehen ganz abgeschrieben und weiter eine Rückstellung von Fr. 522 000.-- für zu Gunsten der Schwestergesellschaft eingegangene Eventualverbindlichkeiten gebildet. Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, sind bei der Bilanzierung dann zu berücksichtigen, wenn ihre Ursache vor dem Bilanzstichtag lag (vgl. Revisionshandbuch I S. 57, insbesondere 264 ff.; Käfer [Berner Kommentar], Bern 1980, N 320 ff. zu Art. 960 OR; Boemle, Der Jahresabschluss, 3. Auflage 1996, S. 379 ff.). In Übereinstimmung mit der Pflichtigen ist davon auszugehen, dass die Zahlungsschwierigkeiten der Schwestergesellschaft und damit das eigentliche Verlustrisiko für das Darlehen und die Gefahr der Inanspruchnahme der Eventualverbindlichkeiten bereits vor dem Bilanzstichtag im Jahre X bestanden. Die buchmässige Wertberichtigung von Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Lasten der Erfolgsrechnung für das Jahr X ist handelsrechtlich deshalb als zulässig zu betrachten, auch wenn der Konkurs der Schwestergesellschaft erst im Folgejahr eröffnet wurde und der definitive Verlust erst später feststand. Strittig ist indessen, ob die getätigten Wertberichtigungen auch steuerrechtlich anzuerkennen sind. Dies hängt davon ab, ob nicht schon die seinerzeitige Darlehensgewährung bzw. im Falle der Rückstellung das Eingehen der Eventualverbindlichkeit als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet werden muss (vgl. Känzig, a.a.O., N 93 zu Art. 49 BdBSt; StE 1989, B 72.13.22, Nr. 14, Erw. 2 a).

Mit nahe stehenden Personen abgeschlossene Rechtsgeschäfte müssen stets dem Drittvergleich standhalten. Angesichts der besonderen durch die Aktionäre bestehenden Beziehungen zwischen den Schwestergesellschaften ist dabei weniger die Frage massgebend, ob die Pflichtige einem unabhängigen Dritten unter den nämlichen Bedingungen ebenfalls zur selben Leistung bereit gewesen wäre. Massgebend ist vielmehr, ob die Vertragspartnerin der Pflichtigen zu den vereinbarten Konditionen auch von einem unabhängigen Dritten eine Leistung gleichen Umfangs erhalten hätte. Ist Letzteres auf Grund der Verhältnisse des Einzelfalles auszuschliessen, ist nach den Regeln über die Beweislastverteilung für steuermindernde Tatsachen, wie es bei der Erfolgsrechnung belastetem Geschäftsaufwand vorliegt, davon auszugehen, die erbrachte Leistung entspreche nicht einem betrieblichen Vorgang, sondern sei im Beteiligungsverhältnis begründet (vgl. hiezu auch StE 1989, B 72.13.22, Nr. 4, Erw. 2 b).

4. Rückstellung von Fr. 522 000.--

a) Gemäss Jahresrechnung X wurde eine Rückstellung von Fr. 522 000.-- für Eventualverbindlichkeiten, welche die Pflichtige für Kreditgewährungen Dritter an die Schwestergesellschaft einging, gebildet. Gemäss Angaben der Einsprecherin handelt es sich dabei um einen Kredit über Fr. 500 000.-- des Bankinstituts B. und von Fr. 22 000.-- der Gläubigerin C. Für die von der Pflichtigen eingegangenen Eventualverpflichtungen wurden seitens der Schwestergesellschaft keine Sicherheiten geleistet. Es bestehen offenbar auch keine Unterlagen darüber, ob und wie die Schwestergesellschaft im Falle der Inanspruchnahme der Pflichtigen durch die Kreditgeber ihren Verbindlichkeiten gegenüber der Pflichtigen nachzukommen habe. Soweit aus den eingereichten Unterlagen ersichtlich ist, ging die Pflichtige die

Eventualverpflichtungen durch Pfandbestellungen (Aushändigung von Inhaberschuldbriefen auf Geschäftsliegenschaften der Pflichtigen) im Dezember X-2 ein (so zumindest für den Kredit der Bank B.; vgl. Schreiben Bank B. vom ... und Faustpfandverschreibung vom ...). Für die Eventualverbindlichkeit gegenüber der Gläubigerin C. ist auf Grund der im Einsprachevorverfahren eingereichten Unterlagen nicht genau feststellbar, wann diese eingegangen wurde. In der Jahresrechnung X-1 werden gegenüber der Bank B. und der Gläubigerin C. Eventualverbindlichkeiten von Fr. 585 000.-- (Vorjahr X-2: keine Eventualverbindlichkeiten!) ausgewiesen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass eine solche gegenüber der Gläubigerin C. im Jahre X-1 eingegangen worden war (bereits nach alt OR Art. 670 Abs. 1 mussten Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zu Gunsten Dritter in der Bilanz oder in einer Beilage je in einer Gesamtsumme aufgeführt werden; vgl. auch Revisionshandbuch 1979 Teil 2.2 Y Ziff. 1).

b) Den jeweiligen Jahresrechnungen zufolge wies die Schwestergesellschaft im Jahr X-5 einen Betriebsverlust von Fr. 0.738 Mio., X-4 von Fr. 0.133 Mio., X-3 von Fr. 0.860 Mio., X-2 von Fr. 0.019 Mio. und X-1 von Fr. 0.964 Mio. auf. Das pro X-2 ausgewiesene geringe Betriebsdefizit erklärt sich durch einen ausserordentlichen Aufwertungsgewinn auf dem Waren-/Materiallager (vgl. JR X-2 und X-3: Waren-/Materialvorräte per 31.12.X-2 Fr. 4.486 Mio. ./. Fr. 1.415 Mio. [Bestand per 31.12.X-3] ./. Fr. 1.161 Mio. [Restbestand aus Wareneinkauf X-2] = Fr. 1.910 Mio.). Dieser ausserordentliche Aufwertungsgewinn im Jahr X-2 wurde nicht offen ausgewiesen. Wie eine Analyse der Jahresbilanzen der Schwestergesellschaft weiter zeigt, hätte diese ohne die im Jahre X-2 erfolgte Aufwertung eine Überschuldung aufgewiesen, womit der Gang zum Konkursrichter unausweichlich geworden wäre (Art. 725 Abs. 3 und 4

aOR). Weil offenbar keine weiteren stillen Reserven und somit kein Aufwertungssubstrat mehr vorhanden war, musste die Schwestergesellschaft bereits im Folgejahr eine echte Unterbilanz (Art. 725 Abs. 1 aOR) ausweisen. Das effektive Eigenkapital betrug per 31.12.X-1 weit weniger als die Hälfte des Aktienkapitals (...).

c) Den verantwortlichen Organen der Pflichtigen, welche mit denjenigen der Schwestergesellschaft praktisch identisch waren, musste bewusst gewesen sein, dass die Schwestergesellschaft über kein weiteres Aufwertungssubstrat und damit über keine weiteren stillen Reserven mehr verfügte. Auf Grund dieser finanziellen Situation und auch angesichts des sich weiter verschärfenden Konkurrenz- und Verdrängungskampfes in der ...-branche musste bereits im Zeitpunkt, als die Eventualverplichtungen eingegangen wurden, mit der Inanspruchnahme ernsthaft gerechnet werden. Dafür spricht auch der Bericht vom 17.9.X-1 der Kontrollstelle (...) der Schwestergesellschaft. Gemäss Angaben in der Einsprache werde darin ausgeführt, dass die Fortführung der Unternehmung wegen der bestehenden Liquiditätsschwierigkeiten und der ungenügenden Ertragslage ernsthaft gefährdet sei. Es wurde nachhaltig darauf aufmerksam gemacht, dass eine Sanierung zur Gesundung der Gesellschaft notwendig sei. Aus all diesem folgt, dass die Bonität der Schwestergesellschaft im fraglichen Zeitpunkt zweifelhaft war und im Falle der Inanspruchnahme der Eventualverbindlichkeiten mit einer Rückzahlung kurzfristig überhaupt nicht und längerfristig nur mit erheblichen Zweifeln gerechnet werden konnte. Angesichts der offenbar seit längerer Zeit schon bestehenden angespannten finanziellen Situation und des erbitterten Preiskampfes wäre ein unbeteiligter Dritter ohne angemessene Sicherheiten und ohne schriftliche Vereinbarung bezüglich aller Modalitäten keine Eventualverpflichtung zu Gunsten der

Schwestergesellschaft eingegangen. Objektiv betrachtet waren die Zukunftsaussichten der Schwestergesellschaft ungewiss, weshalb sich die Eventualverpflichtungen steuerlich auch nicht im Hinblick auf die damals teilweise bestehende wirtschaftliche Abhängigkeit der Pflichtigen von der Schwestergesellschaft begründen lassen. Allein der Teil der Eventualverpflichtungen, für die im Jahr X Rückstellungen gebildet werden mussten, entsprach rund dem Achteinhalbfachen der von der Schwestergesellschaft im Jahr X-2 und X-1 entrichteten Jahresmiete von Fr. 60 000.--. Dem finanziellen Engagement der Pflichtigen stand keine entsprechende Gegenleistung gegenüber. Dieses Verhalten hält dem Drittvergleich nicht stand und erklärt sich einzig aus dem Beteiligungsverhältnis heraus. Die gebildeten Rückstellungen sind daher aufzurechnen.

5. Darlehen von Fr. 300 000.--

a) Das zinslose Darlehen wurde am 31.7.X gewährt und war nach Ausführungen der Einsprecherin Bedingung für die vom Bankinstitut A. ausgearbeitete Neuordnung/Sanierung der wirtschaftlich schlecht dastehenden Schwestergesellschaft. Die Abzahlung bzw. Rückzahlung des Darlehens hätte gemäss Darlehensvertrag nach Verbesserung der Liquidität der Schwestergesellschaft erfolgen sollen. Die Gewährung des Darlehens sei zur Sicherung des Hauptertrages (Mieteinnahmen für ...) aus eigenem wirtschaftlichem Interesse erfolgt. Es sollte damit ein Leerstandsrisiko vermieden werden. Auch in Bezug auf die restlichen Erträge aus Warenhandel habe eine enge wirtschaftliche Abhängigkeit zur Schwestergesellschaft bestanden. Das Darlehen sei als Überbrückungskredit im Rahmen der Sanierung gewährt worden. Die geschäftsmässige Begründetheit sei darin zu sehen, dass als angemessene Gegenleistung von Seiten der Schwestergesellschaft die Sicherung der Mieterträge erwirkt werden konnte. Eine andere, für die Einsprecherin im

damaligen Zeitpunkt nicht nötige Sicherheit war die Schwestergesellschaft gar nicht imstande zu leisten. Die Bank A. habe alle noch möglichen Sicherheiten schon für sich beansprucht. Unter den damals herrschenden Umständen musste und konnte für das Darlehen keine Sicherheit geleistet werden.

b) Die Darlehensgewährung an eine Schwestergesellschaft kann nicht zum Vornherein als ungewöhnlich und sachwidrig gelten, da es der Pflichtigen als selbstständigem Rechtssubjekt grundsätzlich unbenommen ist, ihr frei verfügbares Eigenkapital statt bei einem Dritten direkt beim Aktionär oder einer diesem nahe stehenden Person anzulegen. Indessen muss das mit der Darlehensnehmerin geschlossene Rechtsgeschäft dem Drittvergleich standhalten. Die Schwestergesellschaft befand sich bereits längere Zeit vor der Darlehensgewährung in einer äusserst angespannten Finanz- und Liquiditätskrise (vgl. Erw. 4b oben). In dieser Zeit wurden durch die Treuhand- und Revisionsgesellschaft ... verschiedene Sanierungsmöglichkeiten entworfen, welche der Bank A. als Hauptbank der Schwestergesellschaft mit Schreiben vom 19.12.X unterbreitet wurden. Darin wird auch darauf hingewiesen, dass im Falle einer Liquidation mit einem erheblichen Verlust gerechnet werden müsste, welcher sich gemäss provisorischer Bilanz zu Liquidationswerten per 31. Oktober X auf rund 7.5 Mio. Franken belaufe. Daraus erhellt, dass sich die Darlehensnehmerin im Zeitpunkt der Darlehenseinräumung (...) in einer äusserst schwierigen finanziellen Situation befand und offensichtlich die akute Gefahr einer Überschuldung bestand. Der Konkurs stand somit bevor. Angesichts dieser Umstände muss die Frage, ob auch ein fern stehender Dritter der Schwestergesellschaft am ... noch ein ungesichertes Darlehen in der Höhe von Fr. 300 000.-- gewährt hätte, klar verneint werden. Es wäre Sache der Beteiligungsinhaber gewesen, einen

entsprechenden Sanierungsbeitrag direkt zu leisten. Wenn diese aus bestimmten Gründen hiezu nicht in der Lage gewesen sein sollten, kann eine indirekte Sanierung über eine andere Gesellschaft (Pflichtige) steuerlich trotzdem nicht anerkannt werden. Daran ändern auch die Hinweise auf die starke wirtschaftliche Verflechtung der Pflichtigen zur Darlehensnehmerin nichts. Ein fern stehender Dritter hätte sich bei der zweifelhaften Bonität der Schwestergesellschaft zu einer Darlehensgewährung nur dann bereit gefunden, wenn ihm dafür andere Aktiven oder Drittpersonen angemessene Sicherheit geleistet hätten. Dass unter „verbundenen“ Unternehmen möglicherweise Darlehen ohne besondere Sicherheiten gewährt werden, ist nicht massgebend. Für die steuerliche Anerkennung ist einzig der Drittvergleich entscheidend (vgl. Steuerpraxis Solothurn Nr. 21/1995 = StE 1996 B 72.13.22 Nr. 33). Im vorliegenden Fall spricht dieser klar dafür, dass der Grund der Darlehensgewährung ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis zu sehen ist. Dies gilt umso mehr, als die Pflichtige zu Gunsten ihrer Schwestergesellschaft bereits Eventualverpflichtungen von über Fr. 522 000.-- geleistet hatte, mit deren Inanspruchnahme ernsthaft gerechnet werden musste. Der Einwand der Pflichtigen, die Darlehensnehmerin hätte infolge bereits anderweitiger Beanspruchung durch die Bank A. keine Sicherheiten mehr leisten können, ist daher zum Vornherein unbehelflich. Für eine verdeckte Gewinnausschüttung spricht im Weitern, dass für die Rückzahlung des Darlehens, ausgenommen für den Fall der Kündigung, keine konkreten Abzahlungsmodalitäten vereinbart wurden. Die Bestimmung, die Abzahlung habe zu erfolgen, sobald sich die Liquidität bei der Darlehensnehmerin verbessert habe, ist hinsichtlich des massgebenden Zeitpunkts sowie hinsichtlich der Abzahlungshöhe völlig ungenügend. Auch einem solchen Vorgehen hätte ein aussen stehender Dritter in keiner

Weise zugestimmt. Die Aufrechnung der Darlehensabschreibung erfolgte daher zu Recht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 5. Februar 1998
i.S. Ehegatten P. (VGE 652/97)

Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten: Nichteinreichung der Steuererklärung bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten, Einreichungspflicht trotz Ungewissheit über einzelne Faktoren, Entschuldigungsgründe für Verletzung der Mitwirkungspflicht (§ 86 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 sowie § 69 a StG)

Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung und der Steuerpflichtige hat innerhalb der ordentlichen, allenfalls erstreckten Einreichungsfrist die in der Steuererklärung gestellten Fragen nach dem dannzumaligen Stand seines Wissens zu beantworten. Den Besteuerungstatbestand betreffende Unsicherheiten können beim Ausfüllen kenntlich gemacht oder es kann in einem Zusatzschreiben darauf hingewiesen werden. Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten üben die ihnen nach Gesetz zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Handlungen des einen Ehegatten wirken auch für den andern. Bleiben beide Eheleute untätig, machen sich beide einer Steuerwiderhandlung strafbar und sind mit einer Busse zu belegen. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, einen Vertreter zu bestellen, wenn er seinen Pflichten wegen körperlichen oder geistigen Gebrechen nicht nachkommen kann. Nur wenn die Krankheit derart schwer ist, dass die Vornahme der geforderten Handlung sowie die Ermächtigung zur Vornahme durch einen vertraglichen Vertreter unmöglich ist, gilt sie als Entschuldigungsgrund.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten P. wurden kantonal mit Fr. 200.-- gebüsst, weil sie trotz Mahnung die Steuererklärung 1997/98 nicht eingereicht haben. Gegen diese Ordnungsbussenverfügung liessen die Eheleute P. beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Verfügung sei aufzuheben. In der Beschwerde wurde vorgebracht, beide Ehegatten seien gesundheitlich nicht in der Lage gewesen, die Steuererklärung rechtzeitig einzureichen. Auf Grund eines vor dem Eidgenössischen Versicherungsgericht hängigen Verfahrens betreffend IV-Rente hätten für die vergangenen Jahre auch keine einigermassen verbindlichen und korrekten Angaben bezüglich der Einkommenshöhe gemacht werden können. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

2. Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder einer Vollzugsverordnung oder einer auf Grund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere **die Steuererklärung** oder die dazu verlangten Beilagen **nicht einreicht,** wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu Fr. 500.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 5 000.-- (vgl. § 86 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StG).

Die Ausfällung einer Busse setzt somit nach kantonalem Recht voraus,

– dass der Steuerpflichtige zuvor schriftlich und persönlich gemahnt worden ist (objektiver Tatbestand) und
– dass der Steuerpflichtige schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) die Steuererklärung nicht eingereicht hat (subjektiver Tatbestand).

3. a) Die Beschwerdeführer unterliessen es, innert der Frist bis zum 31. März 1997 die Steuererklärung oder ein Fristerstreckungsgesuch einzureichen. Sie wurden am 25. Juli 1997 erstmals und am 23. September 1997 zum zweiten Mal (nun mit eingeschriebenem Brief) gemahnt, die Steuererklärung 1997/98 nachzureichen. Der Beschwerdeführer nahm in der Folge mit der Kantonalen Steuerverwaltung Kontakt auf. Er machte psychische Probleme sowie persönliche Differenzen mit der Gemeindekanzlei ... für die Verletzung der Verfahrenspflicht verantwortlich. Trotz der von der Kantonalen Steuerverwaltung daraufhin eingeräumten Möglichkeit, die Steuererklärung direkt an die Kantonale Steuerverwaltung zu senden, blieben die Beschwerdeführer säumig. Sie wurden deshalb am 24. November 1997 gebüsst. Diese Tatsachen werden von den Beschwerdeführern vor Verwaltungsgericht nicht in Frage gestellt, womit die objektive Voraussetzung für das Ausfällen der Ordnungsbusse erfüllt ist.

b) Umstritten ist hingegen das Vorliegen des subjektiven Tatbestandes. In der Beschwerde wird geltend gemacht, sich nicht schuldhaft verhalten zu haben, was u.a. wie folgt begründet wird:

„P. war ... in ..., als er am 26. März 1993 notfallmässig hospitalisiert werden musste. Diagnostiziert wurde u.a. ein akuter psychischer Ausnahmezustand mit Stenokardien, Parästhesien der linken Hand, Hyperventilationsanfällen, hysterischen Zuständen mit lauten Heulen und völliger Erschöpfung. (...) In der Folge meldete sich P. zum Bezug von IV-Leistungen an. Nach einer polydisziplinären Untersuchung durch die MEDAS Luzern beschloss die IV-Stelle Schwyz am 30. März 1996, P. habe bei einem Invaliditätsgrad von 60 % rückwirkend ab 1. März 1994 Anspruch auf eine halbe Invalidenrente. Gegen diese Verfügung wurde erfolgreich Beschwerde geführt. Das Verwaltungs-

gericht des Kantons Schwyz stellte mit Entscheid vom 14. Mai 1997 fest, dass ausgehend von einem Invaliditätsgrad von 70 % Anspruch auf eine ganze Invalidenrente bestehe. Die von der IV-Stelle des Kantons Schwyz gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde wies das Eidgenössische Versicherungsgericht mit Urteil vom 23. Oktober 1997 ab. Am 12. Dezember 1997 ging schliesslich die neue Verfügung der IV-Stelle Schwyz vom 10. Dezember 1997 ein. Erst seither steht fest, auf welche Zahlungen P. rückwirkend ab 1. März 1994 effektiv Anspruch hat. Erst jetzt kann er somit für die vergangenen Jahre einigermassen verbindliche und korrekte Angaben bezüglich seines Einkommens machen, wobei noch nicht feststeht, welche Leistungen er ... erhalten wird."

Der Begründung des Beschwerdeführers ist zu entnehmen, dass die invalidisierende Krankheit bereits im März 1993 ihren Anfang genommen hat. Die Erkrankung sowie deren Folgen ereigneten sich deutlich vor der Frist zur Einreichung der Steuererklärung und sind somit für das Nichteinhalten derselben nicht kausal. Bereits am 30. März 1996, ein ganzes Jahr vor Ablauf der Einreichungsfrist der Steuererklärung 1997/98, wurde von der IV-Stelle Schwyz verfügt, dass der Beschwerdeführer Anspruch auf eine Invalidenrente hat. Obwohl bezüglich der Höhe dieser Rente ein Gerichtsverfahren hängig war, hätten die Beschwerdeführer nicht einfach untätig bleiben dürfen. Zumindest hätte ein entsprechend stichhaltig begründetes Fristerstreckungsgesuch gestellt werden können. Oder die Steuererklärung hätte auf Grund des damaligen Verfahrensstandes mit Vorbehalt ausgefüllt und eingereicht werden können. Denn gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre ist eine Steuererklärung so vollständig und so genau auszufüllen, wie es im Zeitpunkt der Einreichung möglich ist. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung und der Steuerpflichtige hat innerhalb der durch öffentliche Aufforderung angesetzten, allenfalls auf Gesuch hin erstreckten Frist die in der Steuererklärung gestellten Fragen nach **dem dannzumaligen Stand seines Wissens** zu beantworten (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, § 86 N 5). Andernfalls hätten es die Steuer-

pflichtigen in der Hand, die Einreichung von Steuererklärungen und Unterlagen auf unabsehbare Zeit hinauszuzögern mit dem Einwand, sie hätten noch keine absolute Klarheit über ihr Einkommen oder Vermögen, z.B. zufolge Fehlens bestimmter Unterlagen (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 141 N 3). Den Besteuerungstatbestand betreffende Unsicherheiten können beim Ausfüllen kenntlich gemacht oder es kann in einem Zusatzschreiben darauf hingewiesen werden, sodass die Veranlagungsbehörde die Unsicherheiten beseitigen kann (vgl. BGE vom 27.8.1985 i.S. Z., ASA 55, S. 421).

Zum Einwand, dass sich die Beschwerdeführerin auf Grund eines Schleudertraumas nicht mit der Steuererklärung befassen konnte, drängen sich folgende Bemerkungen auf: Die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten sind gemeinsam steuerpflichtig (§ 16 Abs. 2 StG). Sie üben die nach Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 69 a Abs. 1 StG). Handlungen des einen Ehegatten wirken auch für den andern. Bleiben aber beide Eheleute untätig, machen sich beide einer Steuerwiderhandlung strafbar und sind mit einer Busse zu belegen (vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., § 182 N 10). Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, einen Vertreter zu bestellen, wenn er seinen Pflichten wegen körperlichen oder geistigen Gebrechen nicht nachkommen kann (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 85 N 11 mit Hinweisen). Ein Schleudertrauma gilt nicht als Entschuldigungsgrund für die Verletzung der Mitwirkungspflicht. Denn gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung muss die Krankheit derart schwer sein, dass die Vornahme der geforderten Handlung sowie die Ermächtigung zur Vornahme durch einen vertraglichen Vertretern unmöglich ist (Känzig/

Behnisch, a.a.O., Art. 85 N 11). Die Existenz der vorliegenden Beschwerdeschrift zeigt, dass durchaus ein Vertreter hätte eingesetzt und mit dem Ausfüllen der Steuererklärung beauftragt werden können.

Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. Mai 1998 i.S. X. (BGE 2A.330/1997)

Sicherstellungsverfügung: Formelle Anforderungen (Begründung und Unterschrift); Gründe, welche eine Steuerforderung als gefährdet erscheinen lassen (Art. 169 DBG)

Die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) über die Sicherstellung finden auch auf Forderungen früherer Steuerjahre Anwendung. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich, dass die Gründe, welche die Behörde zu einer Sicherstellungsverfügung veranlassen, genannt werden müssen. Eine mangelhafte Begründung kann im Gegensatz zu anderen Formmängeln im Anfechtungsverfahren geheilt werden. Die fehlende Unterschrift auf dem zugestellten Doppel der Sicherstellungsverfügung zieht nicht deren Nichtigkeit nach sich, wenn das Original der Verfügung gültig eröffnet worden ist. Eine besondere Handlungsweise, ein Verhalten des Steuerpflichtigen, das sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte, verlangt Art. 169 DBG - im Gegensatz zum bisherigen Recht (Art. 118 BdBSt) - nicht mehr. Die Bezahlung der Steuerforderung muss einzig auf Grund der gesamten Umstände objektiv gefährdet erscheinen. Kann beispielsweise wegen Nichteinreichung der Steuererklärung kein Vermögensstatus neueren Datums erstellt werden und bestehen Anzeichen dafür, dass sich das Verhältnis zwischen Aktiven und Passiven weiter verschlechtert hat und dass der Steuerpflichtige, welcher im Ausland ebenfalls Grundeigentum besitzt, seinen inländischen Immobilienbesitz liquidieren will, ist eine ob-

jektive Gefährdung der Steuerforderung gegeben. Auf das Sicherstellungsverfahren finden die Verfahrensgarantien von Art. 6 Ziff. 1 EMRK (öffentliche Verhandlung etc.) keine Anwendung.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Am 16. Juli 1997 erliess die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz (nachfolgend auch Kantonale Verwaltung) gestützt auf Art. 169 DBG gegen X. eine Sicherstellungsverfügung für die direkte Bundessteuer 1989-1992 im Betrag von Fr. 53 300.20 inkl. Zins. Als Begründung wurde stichwortartig aufgeführt, die Bezahlung der Steuer erscheine als gefährdet; es handle sich um sehr alte Steuerjahre verbunden mit Einsprachen, die erst jetzt hätten erledigt werden können; es seien keine Akontozahlungen erfolgt. Gestützt auf die Sicherstellungsverfügung wurde die Liegenschaft von X. in ... verarrestiert. X. hat hierauf den Sicherstellungsbetrag beim Betreibungsamt ... hinterlegt.

Gegen die Sicherstellungsverfügung führte X. Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, die angefochtene Verfügung sei samt Arrestbefehl aufzuheben. Da die Sicherstellungsverfügung nur eine rudimentäre Begründung enthielt und erst die Stellungnahme der Kantonalen Verwaltung die Gründe für die Sicherstellung näher ausführte, wurde ein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt. X. erhielt zudem Gelegenheit, sich auch zur Stellungnahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch zu äussern. Das Bundesgericht wies die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer geht davon aus, dass auf ihre Verfügung vom 16. Juli 1997 das am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Anwendung finde, auch wenn die Steuern, für welche Sicherstellung verlangt wird, frühere Steuerjahre betreffen. Diese Ansicht trifft zu. Zu entscheiden ist, ob im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung ein Sicherstellungsgrund im Sinne von Art. 169 DGB - fehlender Wohnsitz in der Schweiz oder Gefährdung der Bezahlung der geschuldeten Steuer - vorliegt. Das steht mit der Steuerfestsetzung, für die noch das alte Recht gilt, in keinem direkten Zusammenhang.

2. Die Sicherstellungsverfügung enthält nur eine rudimentäre, stichwortartige Begründung. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich indessen, dass Verfügungen und Entscheide zu begründen sind (vgl. auch Art. 35 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 VwVG). Die Gründe müssen schon deshalb genannt werden, damit der Steuerpflichtige die Verfügung sachgerecht anfechten kann (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage 1992, N 8 zu Art. 118 BdBSt; vgl. BGE 108 III 34 E. 3a für den Arrestbefehl nach Art. 118/119 BdBSt). Insofern genügt die Sicherstellungsverfügung den Formerfordernissen nicht vollständig. Indessen haben die Kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung in den Vernehmlassungen zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingehend dargelegt, weshalb nach ihrer Ansicht ein Sicherstellungsgrund gegeben und die Steuerforderung gefährdet erscheine. Der Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, sich zum Inhalt der Vernehmlassungen auszusprechen. Er konnte somit seine Rechte vollumfänglich

wahrnehmen, und es ist ihm aus der mangelhaften Begründung kein Nachteil erwachsen. Im Gegensatz zu anderen Formmängeln ist derjenige der ungenügenden Begründung heilbar (BGE 111 Ia 2 E. 4, 107 Ia 1).

3. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Sicherstellungsverfügung sei nichtig, weil sie nicht unterzeichnet und nicht rechtskonform am Wohnsitz zugestellt worden sei.

a) Zu diesem Einwand hat die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer in ihrer Vernehmlassung vom 9. September 1997 ausführlich Stellung genommen. Sie legt dar, dass das Original der Sicherstellungsverfügung am 16. Juli 1997 vom zuständigen Sachbearbeiter unterschrieben und am gleichen Tag mit eingeschriebenem Brief an die Wohnadresse des Beschwerdeführers in ... gesandt worden sei. Mit schriftlicher Meldung vom 17. Juli 1997 habe das Postamt ... der Steuerverwaltung mitgeteilt, dass die Sendung auf Grund eines Zurückbehaltungsauftrags des Beschwerdeführers vielleicht noch längere Zeit, höchstens zwei Monate, nicht zugestellt werden könne; falls die Sendung an die Absenderin retourniert werden solle, habe dies durch ein schriftliches Rückzugsbegehren zu erfolgen. Die Kantonale Verwaltung habe in der Folge keine Rücksendung veranlasst, sondern dem Beschwerdeführer am 18. Juli 1997 eine Kopie des Doppels der Sicherstellungsverfügung polizeilich zustellen lassen, die zwar den Amtsstempel, nicht aber auch die Unterschrift des Sachbearbeiters aufweise. Das Original der Verfügung habe dem Beschwerdeführer nach Ablauf des Postrückbehaltungsauftrags am 21. August 1997 ausgehändigt werden können. Damit habe der Beschwerdeführer in jedem Fall vom Original der Sicherstellungsverfügung Kenntnis erhalten.

b) Diese Ausführungen der Kantonalen Verwaltung erweisen sich als zutreffend. Bei den Akten liegt die Meldung der Poststelle ... an die Kantonale Verwaltung vom 17. Juli 1997, welche bestätigt, dass der eingeschriebene Brief wegen des Zurückbehaltungsauftrags des Beschwerdeführers nicht zugestellt werden konnte (Art. 145 Abs. 2 der Verordnung [1] vom 1. September 1967 zum Postverkehrsgesetz, SR 783.01). Dass die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ihre Sendung in der Folge zurückgezogen hätte, ist nicht anzunehmen, zumal sie dafür keinen Anlass hatte, ein solcher Rückzug taxpflichtig gewesen wäre und sich wohl auch ein Beleg bei den Akten befände. Es wird von keiner Seite bestritten, dass die zurückbehaltene Post dem Beschwerdeführer, nach Auskunft der Poststelle am 21. August 1997, ausgehändigt werden konnte. Auch die polizeiliche Zustellung der Kopie des Doppels der Verfügung am 18. Juli 1997 an den Beschwerdeführer ist durch den Polizeirapport erstellt.

Die Vernehmlassung der Kantonalen Verwaltung vom 9. September 1997 zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde dem Beschwerdeführer für Gegenbemerkungen zugestellt mit dem Hinweis, dass die nicht bestrittenen Tatsachen als anerkannt gelten würden, sofern sich deren Unrichtigkeit nicht aus den Akten ergebe. In seiner Stellungnahme vom 18. August 1997 (recte: 22. Oktober 1997) bestreitet der Beschwerdeführer die Sachdarstellung der Steuerverwaltung nicht. Er behauptet bloss, dass „auch die zweite Zustellung“ der angefochtenen Verfügung keine Unterschrift enthalten habe, und gibt damit implizit zu erkennen, dass er sowohl die Originalverfügung (per Post) wie auch die polizeilich zugestellte Kopie des Doppels der Verfügung erhalten hat. Der Beschwerdeführer erwähnt nur beiläufig (in seinen Bemerkungen vom 9. Februar 1998 zur Vernehmlassung der Eidgenössischen

Steuerverwaltung), ein „gelbes Originalformular“ der angefochtenen Verfügung habe er nie erhalten. Er setzt sich damit jedoch in Widerspruch zu seiner früheren Äusserung, dass er beide Zustellungen - Originalverfügung und Kopie des Doppels der Verfügung - erhalten habe. Er hätte diese Behauptung bereits in seiner Stellungnahme vom 18. August 1997 (bzw. 22. Oktober 1997) vorbringen können, zumal die Kantonale Verwaltung ihn in ihrer Vernehmlassung ausdrücklich aufgefordert hatte, im Bestreitungsfall die Originalverfügung, das heisst „die eingeschriebene Sendung Nr. 510, Aufgabe am 16.7.1997 in Schwyz, zu edieren“. Es handelt sich offensichtlich um eine Schutzbehauptung, die nicht geeignet ist, die Ausführungen der Kantonalen Verwaltung zu widerlegen, wonach das Original der Sicherstellungsverfügung dem Beschwerdeführer auf postalischem Weg zugestellt werden konnte. Diese gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als am letzten Tag der Frist von sieben Tagen ab Eingang bei der Poststelle als zugestellt, auch wenn die Post auf Grund des Zurückbehaltungsauftrags des Beschwerdeführers längere Zeit nicht ausgeliefert werden konnte (vgl. BGE 123 III 492).

c) Der Beschwerdeführer behauptet, das Original der Sicherstellungsverfügung sei nicht unterschrieben gewesen, und legt zum Beweis eine Fotokopie der Sicherstellungsverfügung vor. Die dem Beschwerdeführer am 18. Juli 1997 polizeilich zugestellte Kopie der Verfügung trägt zugegebenermassen - wie das bei den Akten der Verwaltung befindliche Doppel der Sicherstellungsverfügung - keine Unterschrift. Daraus kann indessen nicht geschlossen werden, dass auch die Originalverfügung nicht unterschrieben war. Die vom Beschwerdeführer zum Beweis vorgelegte Fotokopie wurde von der ihm am 18. Juli 1997 polizeilich zugestellten Kopie der Sicherstellungsverfügung erstellt (sofern es sich nicht um die

zugestellte Kopie selbst handelt). Das ergibt sich daraus, dass sich der Amtsstempel an der genau gleichen Stelle befindet wie beim Doppel der Verfügung, das sich in den Akten der Kantonalen Verwaltung befindet und welches als Vorlage für die dem Beschwerdeführer polizeilich zugestellte Kopie diente. Würde es sich bei der Fotokopie um eine Kopie der Originalverfügung handeln, so wäre der Amtsstempel verschoben, weil das Formular 31 der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Ausfertigung der Sicherstellungsverfügung Pausendurchschläge enthält, die einzeln abgestempelt werden müssen. Bei der vom Beschwerdeführer vorgelegten Fotokopie kann es sich somit nicht um eine Kopie der Originalverfügung handeln.

Dafür, dass das Original der Sicherstellungsverfügung seinerzeit vom Sachbearbeiter unterzeichnet worden ist, spricht im Übrigen der Umstand, dass ein Pausendurchschlag des Formulars 31 als Arrestbefehl dient und nicht anzunehmen ist, der Betreibungsbeamte hätte auf die Liegenschaft in ... Arrest gelegt, ohne dass der Arrestbefehl unterschrieben gewesen wäre. Es darf deshalb vermutet werden, dass auch das Original der Sicherstellungsverfügung unterzeichnet worden ist. Der Beschwerdeführer hätte aber ohne weiteres den Gegenbeweis erbringen können, wenn er die Originalverfügung vorgelegt hätte. Das hat er unterlassen und stattdessen eine Fotokopie des Doppels der Verfügung eingereicht. Erst nachdem die Kantonale Verwaltung (in der Duplik vom 26. November 1997) nachgewiesen hatte, dass die Fotokopie auf Grund des Doppels der Verfügung angefertigt worden war, verlegte sich der Beschwerdeführer in seinen Bemerkungen vom 9. Februar 1998 zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf die Behauptung, er habe gar „kein gelbes Originalformular“ der Verfügung erhalten. Das ist widersprüchlich

und nicht geeignet, die schlüssigen und aktenmässig belegten Ausführungen der Kantonalen Verwaltung zu entkräften.

d) Nachdem der Beschwerdeführer der Steuerverwaltung am 21. Juli 1997 mitgeteilt hatte, er sei durch einen Rechtsanwalt vertreten, dessen Vollmacht er am 18. Juli 1997 unterzeichnet hatte, war der Versand der Originalverfügung an den Beschwerdeführer persönlich am 16. Juli 1997 jedenfalls noch rechtskonform. Die polizeiliche Zustellung einer Kopie der Sicherstellungsverfügung in ... scheint ebenfalls verhältnismässig, zumal die Kantonale Verwaltung vom Postamt ... darüber orientiert worden war, dass der Beschwerdeführer die Post habe zurückbehalten lassen, der Kantonalen Verwaltung aber bekannt war, dass er sich noch in ... aufhielt. Dadurch, dass die zweite Verfügung nicht unterzeichnet war, erlitt der Beschwerdeführer keinen Nachteil, und sein Vertreter hat innert Frist die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und somit dessen Rechte wahren können. Die fehlende Unterschrift auf dem polizeilich zugestellten Doppel der Sicherstellungsverfügung zieht ebenfalls nicht deren Nichtigkeit nach sich, weil jedenfalls das Original der Verfügung dem Beschwerdeführer gültig eröffnet worden ist.

4. Art. 169 DBG erlaubt die Auflage einer Sicherheitsleistung zunächst im Fall, wo der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Diese Voraussetzung ist hier offensichtlich nicht erfüllt, wird doch der Wohnsitz des Beschwerdeführers in ... nicht in Frage gestellt. Der andere Fall, in dem der Steuerpflichtige zu einer Sicherheitsleistung verpflichtet werden kann, besteht darin, dass „die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet“ erscheint. Eine besondere Handlungsweise, ein Verhalten des Steuerpflichtigen, das sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte, verlangt

Art. 169 DBG - im Gegensatz zum bisherigen Recht (Art. 118 BdBSt) - nicht mehr. Es genügt, dass die Bezahlung der Steuerforderung objektiv auf Grund der gesamten Umstände gefährdet erscheint. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in einer Weise tätig wird, die es ihm erlaubt, sich durch Verschiebung von Vermögenswerten namentlich ins Ausland der Steuervollstreckung zu entziehen (vgl. BGE 108 Ib 44 E. 3 S. 52). Ebenso ist eine Steuergefährdung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden gegenüber systematisch seine Einkommens- und Vermögenssituation verschleiert (Urteil 2A.247/1995 vom 27. Oktober 1995 i.S. Z., StE 1997 B 99.1 8).

Ob die Steuerschuld besteht, prüft das Bundesgericht im Sicherstellungsverfahren nur provisorisch und vorfrageweise. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und die Festsetzung der Abgabe bleibt dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst vorbehalten. Das Bundesgericht beschränkt sich bei der Prüfung dieser Frage auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse. Auch die Gefährdung der Steuerforderung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nur glaubhaft zu machen. Insofern bewirkt der neue Art. 169 DBG gegenüber dem bisherigen Recht keine Änderung (vgl. BGE 108 Ib 44 E. 2 S. 47 und 48, 459 E. 3, zu Art. 118 BdBSt).

5. Vorliegend ist für die Steuerjahre 1989/90 ein Steuerbetrag von jährlich Fr. 20 949.70 durch den Einspracheentscheid vom 11. Juli 1997 hinreichend glaubhaft gemacht worden, auch wenn dieser Entscheid inzwischen beim Verwaltungsgericht angefochten worden ist. Für die Steuerjahre 1991 und 1992 ermittelte die Steuerverwaltung die mutmassliche Steuerforderung auf Grund der Steuererklärung 1991/92, wobei sie zum deklarierten Einkommen von Fr. 78 300.-- noch

durchschnittlich Fr. 19 000.-- für geldwerte Leistungen sowie Privatanteile hinzurechnete. Das ergab einen mutmasslichen Steuerbetrag von Fr. 3 039.-- pro Jahr. Unter Berücksichtigung der ungefähren Verzugszinsen erscheint der Betrag von Fr. 53 300.20, für den Sicherstellung verlangt wird, nicht übersetzt.

6. Die Kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben in ihren Vernehmlassungen auch glaubhaft dargelegt, dass die vom Beschwerdeführer mutmasslich zu bezahlende Steuer aus verschiedenen Gründen gefährdet erscheint.

Der Beschwerdeführer reichte letztmals für die Steuerperiode 1993/94 eine Steuererklärung ein mit Angaben über sein Vermögen am 1. Januar 1993. Seither hat er gegenüber der Steuerbehörde keine Auskunft über seine Vermögensverhältnisse erteilt. Ein Vermögensstatus neueren Datums kann somit nicht erstellt werden. Gemäss Steuererklärung 1993/94 standen am 1. Januar 1993 den Aktiven von rund 6,6 Mio. Fr. - wovon 3,9 Mio. Fr. Grundeigentum und 1,9 Mio. Fr. Wertschriften - Passiven von 9,7 Mio. Fr. gegenüber. Die Passiven bestanden zu über 90 Prozent aus Grundpfandschulden. Seither dürfte sich auf Grund des Einbruchs auf dem Immobilienmarkt das Verhältnis zwischen Aktiven und Passiven noch verschlechtert haben. Seine Beteiligung an der Immobiliengesellschaft Z., eingestellt mit 2,2 Mio. Fr., musste der Beschwerdeführer im Zuge der Sanierung der Gesellschaft für Fr. 1 000.-- veräussern, womit ein massgebliches Aktivum weggefallen ist.

Wie aus den Akten hervorgeht, veräusserte der Beschwerdeführer vom 2. September 1996 bis 1. Juli 1997 vier Liegenschaften zum Preis von insgesamt rund 4 Mio. Fr. Er war zudem im Begriff, die Liegenschaft in ...

zu verkaufen, die offenbar den einzigen Grundbesitz in der Schweiz darstellte, der hypothekarisch nicht hoch belastet war. Das lässt darauf schliessen, dass der Beschwerdeführer seinen Immobilienbesitz liquidieren will. Der Beschwerdeführer verfügt aber über Grundbesitz in ... und ... im Ausland. Unter diesen Umständen ist es ihm leicht möglich, im Ausland Wohnsitz zu nehmen. Das darf bei der Beurteilung der Gefährdung der Steuerforderung ebenfalls berücksichtigt werden.

... (Anmerkung der Redaktion: Es folgen weitere Ausführungen zu Steuerdelikten.) Auch das zeigt, dass gegenüber dem Beschwerdeführer Vorsicht angebracht ist.

Das sind genügend Gründe, die es als glaubhaft erscheinen lassen, dass die Bezahlung der geschuldeten Steuer objektiv gefährdet ist. Die Sicherstellung erfolgte somit zu Recht.

7. Der Beschwerdeführer verlangt unter Berufung auf Art. 112 OG und Art. 6 Ziff. 1 EMRK die Ansetzung einer mündlichen öffentlichen Verhandlung. Dem Begehren ist nicht zu entsprechen. Wohl kann der Präsident gestützt auf Art. 112 OG eine mündliche Parteiverhandlung anordnen. Eine Pflicht dazu besteht indessen nicht. Da es vorliegend nur um die direkten Bundessteuern der Jahre 1989-1992 geht und nicht etwa um Strafsteuern, finden gemäss ständiger Praxis die Verfahrensgarantien von Art. 6 Ziff. 1 EMRK keine Anwendung (vgl. dazu Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, Zürich 1993, N 395).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Oktober 1997
i.S. Ehegatten Z. (VGE 353/96 und 610/97)

Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis im Beschwerdeverfahren bei getrennt lebenden Ehegatten für Veranlagungen betreffend die gemeinsame Steuerpflicht (§§ 16 und 78 StG, §§ 11, 12, 15 und 37 VRP; Art. 13 BdBSt, Art. 113, 117 und 140 DBG)

Die Ehefrau ist für die Veranlagungen aus der Zeit der gemeinsamen Steuerpflicht selber immer auch Steuersubjekt. Dies gilt für altrechtliche Perioden mit Steuersubstitution durch den Ehemann und für neurechtliche Perioden mit durchgehender verfahrensrechtlicher Gleichstellung der Ehegatten. Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) per 1. Januar 1995 gilt die verfahrensrechtliche Gleichstellung der Ehegatten auch für alle pendenten, materiell rechtlich noch nach dem Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) zu beurteilenden Steuerperioden. Die (formelle) Beschwer besteht darin, dass der Beschwerdeführer mit seinen Rechtsbegehren vor der Vorinstanz nicht oder nur teilweise durchgedrungen ist. Durch Zustellung eines zwischen den Einspracheinstanzen und dem Ehemann abgeschlossenen Vergleichs über Veranlagungsverfügungen betreffend die Zeit der gemeinsamen Steuerpflicht an die getrennt lebende Ehegattin ist der Ehemann prinzipiell nicht beschwert. Getrennt lebende Ehegatten sind zur gegenseitigen Vertretung nur bei Ermächtigung durch den betreffenden Ehegatten (allenfalls durch den Zivilrichter, vgl. Art. 166 Abs. 2 Ziff. 1 ZGB) befugt. Auf Anträge, wel-

che der Ehemann zu Gunsten der von ihm getrennt lebenden, aber nicht von ihm vertretenen Ehegattin stellt, ist daher nicht einzutreten.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Ehegatten Z. leben seit Ende Mai 1995 getrennt. Noch vor der Trennung liess der Ehemann Z. gegen die Veranlagungsverfügungen 1987/88 und 1989/90 ausdrücklich namens und im Auftrag beider Ehegatten Einsprache erheben. Im Verlauf des Einspracheverfahrens einigten sich der Rechtsdienst der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit dem Ehemann Z. über die zu veranlagenden Faktoren. Dieser Vergleich wurde vom Präsidenten der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer in einem förmlichen Entscheid genehmigt. Als Verfahrenspartei wurden in diesem Entscheid beide Ehegatten aufgeführt. Auch wurde der Entscheid an beide Ehegatten separat zugestellt. Dagegen liess der Ehemann Z. beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit dem Antrag (verkürzt), der Entscheid sei aufzuheben, soweit dadurch die Ehefrau verpflichtet werde. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab, soweit darauf einzutreten war.

Aus den Erwägungen

2. a) Vor Erlass eines Entscheides prüft das Gericht von Amtes wegen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. Es prüft u.a.

insbesondere die Rechtsmittelbefugnis (vgl. § 27 Abs. 1 lit. d VRP). Ist eine Voraussetzung für einen Sachentscheid nicht gegeben, trifft das Gericht einen Nichteintretensentscheid (vgl. § 27 Abs. 2 VRP). Die Rechtsmittelbefugnis wird in § 37 VRP näher umschrieben. Danach sind Parteien und beiladungsberechtigte Dritte des vorinstanzlichen Verfahrens zur Einreichung eines Rechtsmittels befugt, welche an der Aufhebung oder Änderung eines Entscheides ein eigenes, unmittelbares und schützenswertes Interesse dartun (vgl. § 37 lit. a VRP). Nach konstanter Rechtsprechung ist zur Rechtmitteleinlegung grundsätzlich nur befugt, wer **beschwert** ist. Die (formelle) Beschwer besteht darin, dass der Beschwerdeführer mit seinen Rechtsbegehren vor der Vorinstanz nicht oder nur teilweise durchgedrungen ist (vgl. VGE 637/93 vom 12. November 1993, Erw. 1a mit Hinweisen, u.a. auf Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, S. 151 ff., VGE 624/90 vom 18. Dezember 1990; vgl. auch Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N 8 zu Art. 106 BdBSt).

b) Im angefochtenen Einsprache-Entscheid vom 29. Oktober 1996 geht es um die Veranlagungsverfügungen 1987/88 vom 15. Dezember 1993 und 1989/90 vom 15. Februar 1995. Während diesen Veranlagungsperioden lebte der verheiratete Beschwerdeführer unbestrittenermassen in ungetrennter Ehe. In der vorinstanzlichen Vernehmlassung vom 18. Juni 1997 wird unwidersprochen festgehalten, dass die tatsächliche Trennung der Ehegatten per 24. Mai **1995** erfolgte. Dass die Ehegatten schon früher und namentlich während den vorerwähnten Veranlagungsperioden getrennt gelebt hätten, wird vom Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht nicht vorgebracht.

c) Der Beschwerdeführer beanstandet sinngemäss hauptsächlich, dass im angefochtenen Einsprache-Entscheid auch seine Ehegattin einbezogen wurde. Gemäss seinem Antrag Ziffer 1 (Eingabe vom 26. Mai 1997) soll die Dispositiv-Ziffer 2 des angefochtenen Einsprache-Entscheides nur für ihn (nicht aber für seine Ehegattin) Gültigkeit beanspruchen. An den veranlagten Faktoren hat er hingegen nichts auszusetzen.

Der Vorinstanz ist beizupflichten, dass der Beschwerdeführer durch den Einbezug der (erst seit 24. Mai 1995 getrennt lebenden) Ehegattin in den vor den Vorinstanzen abgeschlossenen Vergleich **prinzipiell nicht beschwert** ist. Auch den wenig substantiierten Vorbringen des Beschwerdeführers ist nicht zu entnehmen, inwiefern er durch den Einbezug der Ehegattin in den betreffenden Vergleich beschwert sein sollte. Dementsprechend ist auf die vorliegende Beschwerde des Ehemannes (gegen die von ihm im vorinstanzlichen Verfahren vergleichsweise akzeptierten Veranlagungen 1987/88 und 1989/90) mangels Beschwer nicht einzutreten.

d) Zudem ist die ständige Rechtsprechung hervorzuheben, wonach der Umfang der Tätigkeit des Verwaltungsgerichts als Beschwerdeinstanz durch den Anfechtungsgegenstand abgegrenzt wird. **Es kann nur das Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sein, was auch Gegenstand der zu Grunde liegenden Verfügung war bzw. nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein müssen**. Gegenstände, über welche die erste Instanz zu Recht nicht entschieden hat, fallen nicht in den Kompetenzbereich des Verwaltungsgerichts (vgl. VGE 370/93 vom 29. April 1994, Erw. 2d mit Hinweisen, u.a. auf Kölz, Kommentar zum VRG-ZH, S. 131 f. und 222 f.; EGV-SZ 1979, S. 122). Soweit der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 26. Mai 1997 u.a. vorbringen lässt, dass die (getrennt lebende) Ehegattin

„für ein Einkommen in den Jahren 1995 und 1996 von Fr. 84 300.-- in Anspruch genommen“ werde, kann darauf nicht eingetreten werden, weil es im angefochtenen Einsprache-Entscheid um die Veranlagungen 1987/88 und 1989/90 geht. Analog ist auf die Beschwerde auch insoweit nicht einzutreten, als der Beschwerdeführer sinngemäss fordert, dass der auf die Ehefrau „anfallende Anteil an den Steuerschulden separat zu berechnen und mittels einer rechtsmittelfähigen Verfügung der Steuerpflichtigen neu zuzustellen sei“ (vgl. Eingabe vom 26. Mai 1997, S. 3 Ziff. 4). Denn die Frage, inwiefern die Ehefrau für ihren Anteil an der Gesamtsteuer haftet (vgl. Art. 13 Abs. 2 BdBSt und § 16 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes in der Fassung vom 28. Oktober 1958 sowie § 16 Abs. 3 StG in der Fassung vom 19. Mai 1988), bildet nicht Gegenstand des zu Grunde liegenden Einsprache-Entscheides vom 29. Oktober 1996.

e) Im Übrigen ist auf Art. 166 ZGB hinzuweisen, wonach die Vertretung der ehelichen Gemeinschaft darauf zugeschnitten ist, dass die Ehegatten zusammenleben. Mithin kann der Beschwerdeführer seine getrennt von ihm lebende Ehegattin grundsätzlich nur dann vertreten, wenn er von ihr (oder vom Richter, vgl. Art. 166 Abs. 2 Ziff. 1 ZGB) dazu ermächtigt worden ist. Eine solche Ermächtigung liegt nicht vor. Der im Verfahren vor Verwaltungsgericht aufgetretene Rechtsvertreter verfügt nur über eine Vollmacht des Beschwerdeführers. Dementsprechend fehlt eine Vertretungsvollmacht, damit der Beschwerdeführer im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Anträge zu Gunsten seiner getrennt lebenden Ehegattin stellen könnte. Auch von daher ist, soweit die Beschwerde im Ergebnis zu Gunsten der getrennt lebenden Ehegattin erhoben wurde, darauf nicht einzutreten.

3. Selbst wenn - ungeachtet der vorstehenden Ausführungen, an welchen weiterhin festzuhalten ist - davon auszugehen wäre, dass der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Einsprache-Entscheid beschwert wäre bzw. auf die Beschwerde eingetreten werden könnte, wäre sie aus den folgenden Gründen abzuweisen.

a) Nach den vorliegenden Akten ist erstellt, dass die Einsprachen vom 12. Januar 1994 sowie vom 20. März 1995 jeweils **ausdrücklich** „namens und im Auftrag von **Herrn und Frau Z.** erhoben wurden. Nachdem die Vorinstanzen gestützt auf die gemeinsamen Einsprachen der Ehegatten auch die Ehegattin ins Einspracheverfahren sowie im betreffenden Vergleich einbezogen haben, kommt es einem Verhalten wider Treu und Glauben gleich, wenn der Ehegatte im anschliessenden Beschwerdeverfahren argumentiert, die Ehegattin sei im vorinstanzlichen Verfahren zu Unrecht einbezogen worden. Ein solches **widersprüchliches Verhalten** verdient grundsätzlich keinen Rechtsschutz.

b) Art. 4 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, angenommen in der Volksabstimmung vom 14. Juni 1981) gebietet als Ausfluss der gewandelten Vorstellungen über die Rolle der Frau in der Gesellschaft die *rechtliche Gleichstellung der Geschlechter*. Dieser Verfassungsgrundsatz hat auch im revidierten, per 1. Januar 1988 in Kraft getretenen Eherecht seinen Niederschlag gefunden. Im neuen Recht hat namentlich die partnerschaftliche Gleichberechtigung der Ehegatten den Ehemann als „Haupt der Gemeinschaft“ (Art. 160 Abs. 1 aZGB) abgelöst. Im Sinne der früheren sozialen Vorstellung, der Ehemann sei Haupt der ehelichen Gemeinschaft, ordneten die schweizerischen Steuergesetze die Besteuerung der durch die rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe gebildeten Wirtschaftseinheit beim Ehemann unter seinem Namen an. Je

nach Ausgestaltung der Steuerordnung wurde der Ehemann als Steuersubstitut der Ehefrau betrachtet (ihr kam dabei immerhin noch materiellrechtlich die Stellung eines Steuersubjekts und damit eines Steuerschuldners zu), oder aber der Ehemann war sogar alleiniges Steuersubjekt. Seit der Einführung von Art. 4 Abs. 2 BV lässt sich diese unterschiedliche Behandlung der Ehegatten vor der Verfassung nicht mehr vertreten (vgl. M. Zweifel, Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten in der Steuerveranlagung, ZBl 89, S. 333 ff.).

Wie in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2 f.) zutreffend ausgeführt wurde, ist die Ehefrau für die Veranlagungen aus der Zeit der gemeinsamen Steuerpflicht selber immer auch Steuersubjekt (vgl. dazu auch Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 1. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, N 6 zu Art. 13 BdBSt). Dies gilt unabhängig davon, ob eine altrechtliche Periode mit Steuersubstitution durch den Ehemann (bundessteuerlich bis und mit Periode 1993/94, kantonal bis und mit Periode 1987/88), oder bereits eine neurechtliche Periode mit durchgehender verfahrensrechtlicher Gleichstellung der Ehegatten (Bund ab 1995/96, kantonal ab 1989/90) zu beurteilen ist. Richtig ist auch, dass seit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) per 1. Januar 1995 die verfahrensrechtliche Gleichstellung der Ehegatten auch für alle pendenten, materiellrechtlich noch nach BdBSt zu beurteilenden Steuerperioden gilt (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 2 f. mit Verweisen auf Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, N 3 zu Art. 201 und VGE 346/95 vom 25. Januar 1996, Erw. 1, Prot. S. 29). Bei dieser Sach- und Rechtslage ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen im angefochtenen Einsprache-Entscheid die zwischenzeitlich seit dem 24. Mai 1995 ge-

trennt lebende Ehegattin als Verfahrenspartei aufgeführt und separat mit einem Entscheid bedient haben.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde ..., soweit darauf überhaupt einzutreten ist, im Ergebnis als unbegründet.

Alphabetisches Sachregister der Entscheide (ab 1998)

Fundstellen nach **Jahrgang** und Seite

Abzüge
– Ehegattenalimente, Kapitalabfindung **1998,** 76

Alimente
– an Ehegatten **1998,** 76
– Kapital- und Rentenleistung, Unterschiede **1998,** 76

Beschwerdeverfahren
– getrennt lebende Ehegatten, Parteistellung, Verfahrensfähigkeit und Vertretungsbefugnis **1998,** 129

Darlehen
– an Schwestergesellschaften, geldwerte Leistung **1998,** 103

Ehegatten
– getrennt lebende, Vertretung **1998,** 129
– Ordnungsbusse, Nichteinreichung der Steuererklärung **1998,** 113

Einspracheverfahren
– mündliche Einspracheverhandlung, Voraussetzungen **1998,** 62
– Einsprache bei Ermessensveranlagungen, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Ermessensveranlagungen, Kognition **1998,** 62

Ermessensveranlagung
– Einsprache, formelle Anforderungen **1998,** 62
– Unrichtigkeitsnachweis im Anfechtungsverfahren **1998,** 62
– Kognition im Anfechtungsverfahren **1998,** 62

Erwerbstätigkeit
– Abgrenzung selbstständige/unselbstständige **1998,** 93

Eventualverbindlichkeit
– zu Gunsten einer Schwestergesellschaft, geldwerte Leistung **1998,** 103

Geldwerte Leistung
– Gewinnvorwegnahme, Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit **1998,** 16, 93
– Darlehen und Eventualverbindlichkeiten zu Gunsten von Schwestergesellschaften **1998,** 103

Geschäftszweck
– Treuhandfirma, Vermittlung von Liegenschaften **1998,** 16

Indirekte Teilliquidation
– Verträge mit Substitutionsklauseln **1998,** 5

Kapitalabfindung
– Abzugsfähigkeit von Ehegattenalimenten **1998,** 76

Liegenschaftenschätzung
– Sportanlagen auf fremdem Boden **1998,** 23
– steuerrechtlicher Grundstücksbegriff, Inhalt und Funktion **1998,** 23
– unüberbaute, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in Bauzone
  – – verkehrswertorientierte Besteuerung/Schätzung **1998,** 37
  – – Begriff der Groberschliessung, Inhalt und Bedeutung **1998,** 32, 37
– Rechtsgleichheit
  – – Gleichstellung unüberbauter, landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in Bauzone mit übrigen Grundstücken **1998,** 37
– Mitwirkung von Bau- und Planungsinstanzen **1998,** 37
– Verkehrswertschätzung nach statistischer Methode
  – – Voraussetzungen an Vergleichbarkeit **1998,** 37

Ordnungsbusse
– Nichteinreichung der Steuererklärung bei Ehegatten **1998,** 113
– Entschuldigungsgründe für Verfahrenspflichtverletzung **1998,** 113

Sicherstellung
– formelle Anforderungen an Sicherstellungsverfügung **1998,** 118
– Steuergefährdung, Gründe **1998,** 118
– Sicherstellungsverfahren, Verfahrensgarantien **1998,** 118

Steuererklärung
– Einreichungspflicht
  – – Ungewissheit über einzelne Faktoren **1998,** 113
  – – bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten **1998,** 113

Treuepflicht
– Verzicht auf Einhaltung der Treuepflicht, geldwerte Leistung **1998,** 16

Verfügung
– mangelhafte Begründung, Heilbarkeit **1998,** 118
– Nichtigkeitsgründe, fehlende Unterschrift **1998,** 118

Verhandlung, öffentliche
– Beschwerdeverfahren betreffend Sicherstellungsverfügung **1998,** 118

Vertretung
– bei getrennt lebenden Ehegatten **1998,** 129

Zwischenveranlagung
– Berufswechsel, Dauerhaftigkeit der Änderung der Erwerbsgrundlagen **1998,** 86

Inhalt	Seite

Justizentscheide

– Indirekte Teilliquidation bei Verträgen mit Substitutionsklauseln 5

– Geldwerte Leistungen einer Aktiengesellschaft; Gewinnvorwegnahme durch Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit durch den geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär 16

– Liegenschaftenschätzung: Schätzung von auf fremdem Boden befindlichen Sportplätzen und dazugehörendem Clubhaus 23

– Liegenschaftenschätzung: Groberschliessung 32

– Liegenschaftenschätzung: Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der Bauzone 37

– Verfahrensrecht: Mündliche Einspracheverhandlung; Ermessenstaxation; formelle Anforderungen an Einsprache; Unrichtigkeitsnachweis 62

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialien sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 2. September 1997 i.S. G. (BGE 2A.55/1996)

Indirekte Teilliquidation bei Verträgen mit Substitutionsklauseln (Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Voraussetzung der Besteuerung als Einkommen aus indirekter Teilliquidation ist immer, dass die Beteiligungsrechte an einen Käufer veräussert werden, für den das Buchwertprinzip gilt, der also buchführungspflichtig ist. Ob die Gesellschaft bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufergesellschaft teilweise liquidiert und dem Verkäufer dadurch eine geldwerte Leistung ausgerichtet wird, ist nach objektiven Kriterien und aufgrund der gesamten für die Finanzierung massgebenden Umstände zu entscheiden. Ein Kaufvertrag kann auch in der Weise abgeschlossen werden, dass anstelle einer Vertragspartei eine andere in den Vertrag eintreten kann. Ein Kaufvertrag besteht zudem aus einem Verpflichtungsgeschäft und aus einem Verfügungsgeschäft. Für die Beurteilung der zwischen den Parteien bestehenden vertraglichen Beziehung sind beide Rechtsgeschäfte von Bedeutung.

Sachverhalt

A. Die F.-AG bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet (...). G. war Eigentümer des gesamten Aktienpakets (...). Am 9. November 1988 verkaufte ihm die Gesellschaft ein Einfamilienhaus zum Preis von Fr. 777 000.--. Mit Kaufvertrag vom 16. November 1988 verkaufte G. die Aktien der F.-AG zum Preis von Fr. 6 770 000.-- an S. und den damaligen Geschäftsführer T. oder „eine ihnen gehörende Gesellschaft“. Es wurde vereinbart, dass die Bezahlung des Kaufpreises Zug um Zug mittels Bankcheck und gegen Aushändigung der indossierten Aktien geschehe, und festgehalten, dass die Käufer bei Vertragsabschluss einen Finanzierungsausweis vorlegen (Ziff. 2.4). Die Käuferschaft brachte Kreditzusagen des Bankinstituts A. vom 8. November 1988 (für Fr. 6 000 000.--) und vom 15. November 1988 (für Fr. 770 000.--) bei, welche auf die „F. Finanz AG - in Gründung“ lauteten. Die Kreditzusage vom 8. November 1988 stand u.a. unter der Bedingung, dass die Wertschriften der F.-AG im Kurswert von rund Fr. 1 700 000.-- und das „Aktienkapital“ der F.-AG zugunsten des Bankinstituts A. verpfändet würden, sowie dass die F.-AG sich verpflichtete, während der Dauer des Kreditverhältnisses ihre Immobilien nicht zu belasten (negative Hypothekenklausel). In der Kreditzusage vom 15. November 1988 wurde festgehalten, dass der Erlös aus dem Verkauf des Einfamilienhauses an G. (von Fr. 777 000.--) „umgehend wieder zur vollständigen Rückführung“ des Kredites verwendet werde.

S. und T. gründeten die F. Finanz AG am ...1989 mit einem Aktienkapital von Fr. 100 000.--. Die Gesellschaft bezweckt u.a. den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen, die Durchführung von Finanzgeschäften sowie Betriebsberatungen im finanziellen Bereich. An der Generalversammlung der F.-AG vom 17. Januar 1989 teilte G. mit, dass er im Anschluss an die Versammlung sämtliche Aktien verkaufen werde. Gleichen-

tags unterzeichnete er eine Quittung, worin er bestätigte, von T. und S. für die Aktien den vereinbarten Kaufpreis von Fr. 6 770 000.-- erhalten zu haben. Ebenso bestätigte die F.-AG am 17. Januar 1989, von G. für den Verkauf des Einfamilienhauses gemäss Kaufvertrag vom 9. November 1988 den Kaufpreis von Fr. 777 000.-- erhalten zu haben. Anschliessend (genauer Zeitpunkt unbekannt) trug G. im Aktienbuch der F.-AG die F. Finanz AG als neue Aktionärin der F.-AG ein.

B. Die Veranlagungsbehörde des Kantons Schwyz setzte das bundessteuerpflichtige Einkommen von G. für die Steuerjahre 1991/92 am 11. März 1994 auf Fr. 1 597 700.-- fest. Dabei erfasste sie Fr. 770 000.-- für das übernommene Haus und Fr. 1 700 000.-- für die verpfändeten Wertschriften nach Art. 21 Abs. 1 lit. c des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) als Einkommen aus indirekter Teilliquidation zufolge Ausschüttung eines Gewinnanteils aus Beteiligung. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 19. Dezember 1994 abgewiesen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hiess die gegen die Besteuerung dieser Beträge gerichtete Beschwerde von G. mit Urteil vom 27. November 1995 (versandt am 6. Dezember 1995) gut und setzte das bundessteuerpflichtige Einkommen 1991/92 auf Fr. 362 700.-- fest.

C. Gegen diesen Entscheid hat die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Eingabe vom 22. Januar 1996 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellt den Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das steuerbare Einkommen von G. auf Fr. 1 597 700.-- festzusetzen.

D. Der Beschwerdegegner G. schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz stellt den

Antrag, die Beschwerde gutzuheissen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen

1. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nach Art. 112 Abs. 2 BdBSt zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts, das als kantonale Rekurskommission nach Art. 69 BdBSt tätig ist, legitimiert. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 in fine OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 117 Ib 114 E. 4a, S. 117; 120 Ib 379 E. 1b, S. 382; 121 III 274 E. 2c, S. 275/276). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz

Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage 1983, § 30, S. 286, mit Hinweisen).

2. a) Nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt stellen u.a. Gewinnanteile aus Beteiligungen steuerbares Einkommen dar. Steuerbar sind nicht nur die ordentlichen und ausserordentlichen Dividenden, sondern auch alle wiederkehrenden und einmaligen Ausschüttungen aus dem Gewinn oder den Reserven, wie Barleistungen bei Fusionen, Hingabe von Geschäftsaktiven und Anteile am Erlös einer Teil- oder Totalliquidation (BGE 115 Ib 238 E. 2a, S. 239 f., 249 E. 2a, S. 251, 256 E. 2a, S. 258, mit Hinweisen; Urteile vom 16. November 1990, ASA 59 717 E. 3, S. 719 und vom 1. Februar 1991 i.S. P., ASA 60 537 E. 4a, S. 539 f.).

Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt ist eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten (BGE 115 Ib 238 E. 3b, S. 241, 249 E. 2b, S. 252; ASA 59 717 E. 4a, S. 720; 60 537 E. 5a, S. 540 f.). Die Steuerbehörden sind deshalb nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung von Rechtsgeschäften gebunden, sondern haben den Sachverhalt rechtlich entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen. Die Besteuerung lösen alle Vorgänge aus, die wirtschaftlich eine Liquidation oder Teilliquidation bewirken, durch welche die Gesellschaft im Ergebnis den Beteiligten Vermögen preisgibt, soweit diese Vorgänge keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen (BGE 115 Ib 249 E. 2c, S. 252 f., 256 E. 2c, S. 259, mit Hinweisen; ASA 59 717 E. 4b, S. 720; 60 537 E. 5b, S. 541).

Wirtschaftlich können einem Aktionär auch beim Verkauf seiner Aktien an eine Drittgesellschaft (oder an einen anderen zur Buchführung ver-

pflichteten Käufer) geldwerte Leistungen der Gesellschaft aus seinem Beteiligungsrecht zufliessen. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft, deren Aktien veräussert werden, eine Ausschüttung von Gesellschaftsmitteln vornimmt, d.h. wenn die Käufergesellschaft den Kaufpreis nicht aus eigenen Mitteln, sondern aus Mitteln der übernommenen Gesellschaft (Reserven, liquiden und betriebswirtschaftlich nicht notwendigen Aktiven) aufbringt, ohne dieser die Mittel wieder zuzuführen (BGE 115 Ib 249 E. 2d, S. 253, mit Hinweis; ASA 59 717 E. 5a, S. 721; 60 537 E. 6a, S. 541 f.). Durch einen solchen Vorgang wird die Substanz der übernommenen Gesellschaft vermindert. Das kann u.a. dadurch geschehen, dass die übernommene Gesellschaft der Käufergesellschaft ein Darlehen zur Finanzierung des Kaufpreises gewährt, wobei mit der Rückzahlung aufgrund besonderer Umstände nicht zu rechnen ist, beispielsweise wegen geringer Liquidität der Käufergesellschaft oder weil das Darlehen mit einer von der übernommenen Gesellschaft ausgeschütteten Superdividende verrechnet wird; dem Darlehen kommt dabei kein reeller Wert zu. Das kann aber auch in der Weise geschehen, dass die Käufergesellschaft eine Darlehensschuld des veräussernden Aktionärs gegenüber der veräusserten Gesellschaft übernimmt und mit dem Kaufpreis „verrechnet“, auf deren Rückzahlung die veräusserte Gesellschaft in der Folge verzichtet (BGE 115 Ib 249 E. 2d, S. 253, mit Hinweis; ASA 59 717 E. 5a, S. 721; 60 537 E. 6a, S. 542).

Wird der Kaufpreis aus Mitteln der übernommenen Gesellschaft finanziert und werden sie der Gesellschaft nicht mehr zugeführt, sinkt der innere Wert der Gesellschaft und damit der Beteiligung: Statt dass der Verkäufer der Aktien vorgängig selbst der Gesellschaft Mittel entnimmt, werden diese an die Käufergesellschaft übertragen. Von der Käufergesellschaft fliessen sie dem Aktionär zivilrechtlich in Form eines Kaufpreises zu, der

sich im Hinblick auf die Teilentleerung als übersetzt erweist. Die Gesellschaft wird dadurch teilweise liquidiert: Formell verdeckt als Veräusserungserlös fliessen - wenn auch nur indirekt, über die Käufergesellschaft - wirtschaftlich Gesellschaftsmittel an den Verkäufer der Aktien. Eine solche Ausschüttung der Gesellschaft ist nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt vom Aktionär als geldwerte Leistung aus seinem Beteiligungsrecht zu versteuern, soweit sie nicht eine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellt (BGE 115 Ib 249 E. 2d, S. 253 f.; ASA 59 717 E. 5a, S. 721 f.; 60 537 E. 6a, S. 542).

Voraussetzung der Besteuerung als Einkommen aus indirekter Teilliquidation ist immer, dass die Beteiligungsrechte an einen Käufer veräussert werden, für den das Buchwertprinzip gilt, der also buchführungspflichtig ist. In einem solchen Falle findet eine Transponierung von Gesellschaftsmitteln, deren Ausschüttung nach dem Nennwertprinzip (Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt) als Vermögensertrag steuerbar ist, in einen steuerfreien Bereich statt. Die latente Steuerlast wird aufgehoben in dem Sinne, dass der buchführungspflichtige Käufer die erworbene Beteiligung im Umfange der Ausschüttung zulasten seines steuerbaren Reinertrages abschreiben kann. Die Aufhebung der (latenten) Ausschüttungssteuerlast muss daher in den Fällen, in denen der Kaufpreis aus Mitteln der übertragenen Gesellschaft finanziert wird und die Mittel der Gesellschaft nicht mehr zugeführt werden, zur Besteuerung des Vermögensertrages beim veräussernden Aktionär führen (BGE 115 Ib 249 E. 2f, S. 254 f., 256 E. 3c, S. 260; ASA 59 717 E. 5c, S. 722; 60 537 E. 6c, S. 543).

Es rechtfertigt sich jedoch nur dann, eine indirekte Teilliquidation anzunehmen und den Zufluss beim Verkäufer der Aktien als Ertrag aus seiner Beteiligung (und nicht bei der kaufenden Gesellschaft als Ertrag aus direk-

ter Teilliquidation) zu besteuern, wenn der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Beteiligter durch ein Zusammenwirken mit dem Käufer die Entnahme der Gesellschaftsmittel selbst einleitet und dabei weiss oder wissen muss, dass die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden (BGE 115 Ib 249 E. 2e, S. 254; ASA 59 717 E. 5b, S. 722; 60 537 E. 6b, S. 542 f.).

Ob die Gesellschaft bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufergesellschaft teilweise liquidiert wird und dem Verkäufer dadurch eine geldwerte Leistung ausgerichtet wird, ist nach objektiven Kriterien und aufgrund der gesamten für die Finanzierung massgebenden Umstände zu entscheiden (BGE 115 Ib 249 E. 2e, S. 254, 256 E. 3d, S. 260; ASA 59 717 E. 5d, S. 722; 60 537 E. 6b, S. 542 f.).

b) Die Vorinstanz verneinte die Steuerpflicht im wesentlichen mit der Begründung, der Beschwerdegegner habe die Aktien der F.-AG direkt an S. und T. verkauft. Da diese nicht buchführungspflichtig seien, fehle eine Voraussetzung, um eine steuerbare Gewinnausschüttung zufolge indirekter Teilliquidation anzunehmen.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Beziehungen zwischen dem Verkäufer und der Käuferschaft sind im Einzelfall nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Ein Vertrag kann auch in der Weise abgeschlossen werden, dass anstelle einer ursprünglichen Vertragspartei eine andere in den Vertrag eintreten kann. Ein Kaufvertrag besteht zudem aus einem Verpflichtungsgeschäft und aus einem Verfügungsgeschäft. Für die Beurteilung der zwischen den Parteien bestehenden vertraglichen Beziehung sind beide Rechtsgeschäfte von Bedeutung.

Im Ingress des Kaufvertrags vom 16. November 1988 sind zwar T. und S. als Käufer aufgeführt. Doch wird in Ziff. 1.4 des Vertrages festgehalten, dass „die Käufer oder eine ihnen gehörende Gesellschaft mit Wirkung ab dem 17.1.1989 als alleinige Aktionäre im Aktienbuch der F.-AG eingetragen werden". Daraus ist zu schliessen, dass nach der bereits bei Vertragsabschluss bestehenden Meinung der Parteien eine von T. und S. gegründete Gesellschaft in den Kaufvertrag eintreten konnte. Das ist denn auch geschehen. Nicht nur wurden die Finanzierungsnachweise, die der Beschwerdegegner als Verkäufer nach dem Vertrag verlangte, bereits vor dem Verkaufsabschluss zugunsten bzw. von der in Gründung stehenden F. Finanz AG erbracht. Von besonderer Bedeutung ist auch, dass der Beschwerdegegner, der bis zur Generalversammlung vom 17. Januar 1989 Alleinaktionär der F.-AG blieb, unmittelbar die F. Finanz AG, die nach der Vereinbarung in den Kaufvertrag eingetreten war, als neue Aktionärin in das Aktienbuch eintrug. Die Transaktion lief denn auch auf Rechnung der F. Finanz AG ab, wie ihren Bilanzen zu entnehmen ist. Demnach ist anzunehmen, dass unmittelbar diese Gesellschaft Käuferin der Aktien war. Dass der Beschwerdegegner den Empfang des Kaufpreises gegenüber S. und T. quittierte, ändert daran nichts, beherrschten diese Personen die F. Finanz AG doch vollständig und haben sie die Zahlung mittels Bankchecks auch selber in die Wege geleitet. Die Feststellung der Vorinstanz, wonach S. und T. die Käufer gewesen seien, überzeugt nach der Gesamtheit der Umstände nicht. Sie stellt unrichtigerweise zur Hauptsache darauf ab, dass nach dem Ingress des Kaufvertrags S. und T. die Käufer sind, und berücksichtigt zu wenig, dass in der Folge die F. Finanz AG in den Vertrag eingetreten ist, der gegenüber er auch erfüllt wurde. Eine das Bundesgericht bindende Sachverhaltsfeststellung (Art. 105 Abs. 2 OG) liegt somit nicht vor.

c) Die Vorinstanz hat die weiteren Voraussetzungen, die für eine Besteuerung zufolge indirekter Teilliquidation erfüllt sein müssen, in der Folge nicht mehr geprüft und dazu keine Feststellungen getroffen. Ist der rechtserhebliche Sachverhalt unvollständig festgestellt, kann das Bundesgericht diesen selber ergänzen und in der Sache selber entscheiden, oder es kann die Sache zur Sachverhaltsergänzung und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 105 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 114 Abs. 2 OG).

Umstritten ist einerseits die Besteuerung einer geldwerten Leistung von Fr. 770 000.--, welche der Beschwerdegegner nach Meinung der Veranlagungsbehörde über einen um diesen Betrag erhöhten Kaufpreis erhalten hat, nachdem er in Zusammenhang mit der Aktienveräusserung das bis anhin im Eigentum der F.-AG stehende Einfamilienhaus käuflich erworben hatte. Sodann erblickte die Veranlagungsbehörde eine geldwerte Ausschüttung der F.-AG an den Beschwerdegegner darin, dass die Wertschriften der F.-AG im Kurswert von damals Fr. 1 700 000.-- sowie das „Aktienkapital“ der F.-AG zur Sicherung des Kredits des Bankinstituts A. in Höhe von Fr. 6 000 000.-- verpfändet wurden, mit dem die F. Finanz AG den Kauf der Aktien finanziert hat.

Die Vorinstanz hat nicht untersucht, ob dem Beschwerdegegner durch die strittigen Transaktionen über einen erhöhten Kaufpreis zulasten der Substanz der F.-AG geldwerte Leistungen zugeflossen sind und ob der Beschwerdegegner mit der F.-AG im Hinblick auf die allfällige Teilentleerung der Gesellschaft zusammengewirkt hat. Es ist nicht angezeigt, dass das Bundesgericht diese Fragen als einzige Gerichtsinstanz selber prüft, zumal sich die Beschwerdeführerin dazu in ihrer Beschwerde nicht äussert. Die

Sache ist demnach zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Diese wird insbesondere abzuklären haben, ob dem Beschwerdegegner über einen erhöhten Kaufpreis Mittel der F.-AG zugeflossen sind. Namentlich ist zu prüfen, ob der Kaufpreis im Zusammenhang mit dem Erwerb des Einfamilienhauses aus Mitteln der übernommenen Gesellschaft finanziert wurde und ob auch in anderem Zusammenhang eine Finanzierung des Kaufpreises durch eine Teilliquidation der F.-AG anzunehmen ist, beispielsweise durch überhöhte Honorarzahlungen der F.-AG an die F. Finanz AG oder durch die Verpfändung des Wertschriftenbestandes der F.-AG bzw. der Aktiven dieser Gesellschaft zulasten ihrer Substanz mit einer Erhöhung des Rückstellungsbedarfs bei der F.-AG bzw. des Abschreibungsbedarfs bei der F. Finanz AG in bezug auf ihre Beteiligung an der F.-AG.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. Oktober 1997
i.S. A. AG (BGE 2A.255/1996)

Geldwerte Leistungen einer Aktiengesellschaft: Gewinnvorwegnahme durch Ausübung konkurrenzierender Tätigkeit durch den geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär (Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Natürliche Personen, die für eine Aktiengesellschaft aufgrund eines Arbeitsvertrages, als Handlungsbevollmächtigte, Prokuristen, Direktoren oder Mitglieder des Verwaltungsrates tätig sind, haben sich von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren. Verzichtet die Aktiengesellschaft darauf, Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, herauszuverlangen, erbringt sie eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht auf ihr von Gesetzes wegen zustehende Einnahmen im Beteiligungsverhältnis begründet ist. Dies ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst.

Sachverhalt

A. Die A. AG ist eine ... gegründete Treuhandgesellschaft. Sie erstellt nach eigenen Angaben vor allem Buchhaltungen ... und bezweckt im weiteren den An- und Verkauf von Liegenschaften. Geschäftsführer, Allein-

aktionär und Verwaltungsratspräsident ist B. In der Steuererklärung für die direkte Bundessteuer 1991/92 deklarierte die Gesellschaft einen steuerbaren Reinertrag von Fr. ... und ein steuerbares Kapital von Fr. ... B. bezog in den Jahren 1989 und 1990 Löhne von Fr. ... und Fr. ...

Die Veranlagungsbehörde erhöhte mit Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 1993 den steuerbaren Ertrag der Aktiengesellschaft auf Fr. ... Dabei anerkannte sie u.a. lediglich ein durchschnittliches Jahressalär von Fr. ... und rechnete eine Provisionseinnahme („C.“) von Fr. 40 000.-- auf, die B. im Jahre 1989 aus der Vermittlung einer Liegenschaft erzielt hatte, weil die Liegenschaftenvermittlung Bestandteil der Tätigkeit der Pflichtigen bilde.

Die dagegen erhobene Einsprache der Pflichtigen blieb erfolglos.

B. Gegen den Einspracheentscheid gelangte die A. AG an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Dieses hiess die Beschwerde mit Entscheid vom 10. April 1996 teilweise gut und setzte den steuerbaren Reinertrag der Pflichtigen für die Steuerjahre 1991/92 auf Fr. ... fest. Das Verwaltungsgericht verzichtete darauf, die Provision von Fr. 40 000.-- bei der A. AG zu besteuern, rechnete ihr aber 20 % der Provisionseinnahme „C.“ (also Fr. 8 000.--) als pauschalen Privatanteil für die Benützung der Büroinfrastruktur der Gesellschaft durch B. bei der Ausübung seiner privaten Vermittlungstätigkeit auf.

C. Gegen diesen Entscheid hat die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Eingabe vom 8. Mai 1996 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzu-

heben und den steuerbaren Reinertrag für die direkte Bundessteuer 1991/92 auf Fr. ... festzusetzen.

D. Die A. AG beantragt, den angefochtenen Entscheid zu bestätigen. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz schliesst auf Gutheissung, die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen

2. a) Für die Berechnung des Reingewinns fallen nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt auch die vor der Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, namentlich freiwillige Zuwendungen (geldwerte Leistungen) an Dritte. Darunter sind Leistungen der Gesellschaft an den Anteilsinhaber oder ihm nahestehende Dritte in Form von Geld oder in anderer Form mit Geldwert zu verstehen. Als „Dritte" behandeln Rechtsprechung und Steuerpraxis in erster Linie Aktionäre, diesen nahestehende Personen, Mitglieder der Verwaltung oder weiterer Organe und jede andere zu ihr in enger Beziehung stehende juristische oder natürliche Person (ASA 64 493 E. 2b). Soweit den geldwerten Leistungen der Gesellschaft an diese Personen keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht und anzunehmen ist, dass sie einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder in geringerem Umfang erbracht worden wären, sind sie gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt zum Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung hinzuzurechnen. Entscheidend ist, dass die Beziehung der eigentliche Grund der Leistung ist (BGE 113 Ib 23 E. 2 S. 24 f.; 115 Ib 111 E. 5 S. 116 f.; 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.; ASA 63 208

E. 2a; 64 493 E. 2b; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage 1982, N 75 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt).

Solche geldwerten Leistungen sind beispielsweise in Fällen anzunehmen, in denen der Aktionär der Aktiengesellschaft bewegliche oder unbewegliche Sachen zu übersetzten Preisen veräussert (BGE 113 Ib 23 E. 2b S. 25) oder eine Gesellschaft dem Anteilsinhaber oder ihm nahestehenden Personen ein Darlehen zu einem Zins gewährt, der unter dem üblichen Mass liegt (Heinz Masshardt, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage 1985, N 27 zu Art. 49 BdBSt). Eine geldwerte Leistung liegt auch vor, wenn eine Gesellschaft ihrem mitarbeitenden Aktionär übersetzte pauschale Spesenentschädigungen ausrichtet oder für ihn Kosten der privaten Lebenshaltung übernimmt (ASA 63 145 E. 3a, 208 E. 2a).

b) Geldwerte Leistungen stellen auch die sog. Gewinnvorwegnahmen dar, die bei der Gesellschaft zu einer Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Sie bestehen darin, dass die Aktiengesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet; die Erlöse bzw. Erträge gehen bei ihr gar nicht ein, sondern fliessen direkt dem Aktionär oder der Gesellschaft nahestehenden Personen zu (BGE 113 Ib 23 E. 2d S. 25 f.; 119 Ib 116 E. 3a S. 120).

aa) Natürliche Personen können für eine Aktiengesellschaft insbesondere aufgrund eines Arbeitsvertrages, als Handlungsbevollmächtigte, Prokuristen, Direktoren oder Mitglieder des Verwaltungsrates tätig sein. In allen diesen Funktionen besteht eine Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft. Der Arbeitnehmer hat die berechtigten Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen zu wahren (Art. 321a Abs. 1 OR). Er hat sich damit während der Dauer des Arbeitsvertrages Tätigkeiten zu enthalten, die den

Arbeitgeber konkurrenzieren. Er hat den Arbeitgeber zudem über alles, was er bei seiner vertraglichen Tätigkeit von Dritten erhält, wie namentlich Geldbeträge, Rechenschaft abzulegen und ihm alles sofort herauszugeben (Art. 321b Abs. 1 OR). Auch der Prokurist sowie der Handlungsbevollmächtigte, der zum Betrieb eines ganzen Gewerbes bestellt ist oder in einem Arbeitsverhältnis zum Inhaber des Gewerbes steht, darf ohne Einwilligung des Geschäftsherrn weder für eigene Rechnung noch für Rechnung eines Dritten Geschäfte machen, die zu den Geschäftszweigen des Geschäftsherren gehören (Art. 464 Abs. 1 OR). Schliesslich besteht auch für die Mitglieder des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft eine Treuepflicht (vgl. zum damals gültigen Aktienrecht Bürgi, Zürcher Kommentar, N 8 ff. zu Art. 722 aOR, vgl. neuerdings explizit Art. 717 Abs. 1 OR, wonach die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren müssen). In allen diesen Funktionen hat sich die natürliche Person von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren.

bb) Es ist davon auszugehen, dass eine Aktiengesellschaft, die wirtschaftliche Zwecke verfolgt (vgl. Art. 620 Abs. 3 OR), ihren Arbeitnehmern, Prokuristen, Handlungsbevollmächtigten, Direktoren oder Mitgliedern des Verwaltungsrates die Ausübung konkurrenzierender Tätigkeiten im allgemeinen nicht gestattet. Erlaubt sie es ihnen dennoch bzw. verzichtet sie darauf, von ihnen Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, herauszuverlangen, erbringt sie ihnen eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht auf ihr von Gesetzes wegen zustehende Einnahmen im Beteiligungsverhältnis begründet ist. Das ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein-

oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst, ist doch davon auszugehen, dass die Gesellschaft eine solche zu einer Gewinnvorwegnahme führende Tätigkeit einem Angestellten, der an ihr keine Anteilsrechte hat, nicht gestatten würde. Der Auffassung der Vorinstanz, wonach es grundsätzlich zulässig ist, dass ein geschäftsführender Allein- oder Hauptaktionär nicht alle Geschäfte über seine Aktiengesellschaft abwickelt, sondern gewisse Geschäfte direkt auf eigene Rechnung abschliesst und die betreffenden Einkommen über seine eigene Steuererklärung abrechnet, kann demnach nicht gefolgt werden.

c) Die Beschwerdegegnerin bezweckt eine „umfassende Tätigkeit auf dem Treuhandsektor“; sie kann nach ihrer statutarischen Zweckumschreibung namentlich Liegenschaften kaufen und verkaufen und sich an anderen Gesellschaften beteiligen. Ihr Geschäftsführer und Alleinaktionär B. bezog in den Geschäftsjahren 1989 und 1990 Löhne von Fr. ... und Fr. ..., die bei der Beschwerdegegnerin steuerlich allerdings nur in Höhe von Fr. ... bzw. Fr. ... anerkannt wurden. Die Vermittlungstätigkeit, die zur strittigen Provisionseinnahme von Fr. 40 000.-- führte, geschah nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz unter Inanspruchnahme der Infrastruktur der Beschwerdegegnerin. C., der die fragliche Provision zahlte, war nach der diesbezüglich nicht bestrittenen Behauptung der Beschwerdeführerin Vermieter eines Teils der Büroräumlichkeiten der Beschwerdegegnerin und damit Geschäftspartner der Pflichtigen. Dass die Beschwerdegegnerin die Vermittlung von Liegenschaften nicht ausdrücklich zu ihrem Zweck rechnet, ist nicht von Belang, gehören doch solche Geschäfte zum allgemeinen Geschäftsbereich eines Treuhandbüros. Dass die Beschwerdegegnerin faktisch nie im Bereich der Liegenschaftenvermittlung tätig war, wie sie behauptet, ändert nichts an der

engen Beziehung des den Provisionsanspruch auslösenden Liegenschaftenvermittlungsgeschäfts mit dem Treuhandzweck der Beschwerdegegnerin, die nach ihrer statutarischen Zweckumschreibung auch im Immobilienhandel tätig ist. B. war somit im gleichen Geschäftsbereich wie die Beschwerdegegnerin tätig, als er das fragliche Geschäft vermittelte. Aufgrund der Treuepflicht hätte er dieses Geschäft im Namen der Beschwerdegegnerin abschliessen müssen. Da er es für sich selber tätigte, hat er Einkünfte erzielt, die ihrer Natur nach der Beschwerdegegnerin zustehen. Indem diese B. in seinem unmittelbaren Interesse in ihrem eigenen Geschäftsbereich tätig werden liess und auf ihr zustehende Einnahmen verzichtete, hat sie ihm eine geldwerte Leistung erbracht. Ein solches den Alleinaktionär begünstigendes Verhalten lässt sich vernünftig nur durch das bestehende Beteiligungsverhältnis erklären. Es ist anzunehmen, dass die Beschwerdegegnerin einem unbeteiligten Dritten den Abschluss eines Geschäfts im gleichen Bereich und damit eine sie selber unmittelbar konkurrenzierende Tätigkeit nicht gestattet hätte. Von einem Geschäftsführer, der an der Gesellschaft nicht beteiligt ist, wäre vielmehr verlangt worden, dass er seine Treuepflicht einhält. Dass B. für seine Tätigkeit die Infrastruktur der Beschwerdegegnerin in Anspruch nehmen konnte, spricht noch in erhöhtem Masse für eine geldwerte Leistung.

3. Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. November 1997
i.S. FC X. (VGE 634/97)

Liegenschaftenschätzung: Schätzung von auf fremdem Boden befindlichen Sportplätzen und dazugehörendem Clubhaus (§ 28 Abs. 4 und 5 StG; § 2 SchätzV)

Der Definition des Grundstücksbegriffs im Steuerrecht kommt nicht nur verfahrensrechtliche (Umschreibung des Steuerobjektes), sondern auch materiellrechtliche (Zuweisung des Steuerobjektes zum Steuersubjekt) Bedeutung zu. Unter „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten" fallen nur Hochbauten, nicht aber Tiefbauten und ähnliche Anlagen. Ob eine Clubbaracke unter den Begriff „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten" zu subsumieren ist, ist jeweils von Fall zu Fall aufgrund der konkreten Verhältnisse zu prüfen, u.a. unter dem Kriterium, ob eine solche Baute auch zum längeren Verweilen geeignet ist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Mit Schätzungsverfügung vom 8. August 1995 nahm die Kantonale Steuerverwaltung infolge Aufnahme des Fussballclubs X. ins Steuerregister bezüglich der von ihm benutzten Sportanlagen bzw. Sportplätze eine Schätzung des Grundeigentums im Sinne von § 68 StG vor. Am 4. September 1995 erhob der Fussballclub X. bei der Steuerkommission

Einsprache gegen die Schätzungsverfügung mit dem Antrag, die Schätzungsverfügung sei aufzuheben und die Infrastrukturen des FC X. (Fussballfelder und Clubhaus) seien mit Fr. 0.-- zu bewerten. Mit Entscheid vom 17. Juli 1997 hiess die Steuerkommission die Einsprache teilweise gut und reduzierte den Steuerwert der eingeschätzten Sportanlagen. Der Fussballclub X. erhob beim Verwaltungsgericht Beschwerde mit gleichem Antrag wie in der Einsprache.

Erwägungen

1. Der Beschwerdeführer ist ... Mieter von Teilen der Grundstücke KTN ... und ... . Das gemietete Gelände umfasst ... m2 und steht im Eigentum von V. Der Beschwerdeführer erstellte auf diesen Grundstücken den Sportplatz „Q." sowie ein Clubhaus. Des weiteren ist der Beschwerdeführer ... Mieter des Grundstückes KTN ..., welches im Eigentum von Z. steht und ... m2 umfasst. Gemäss unbestrittener Feststellung der Vorinstanz wurde der sich auf diesem Grundstück befindliche Sportplatz „Z." vom Beschwerdeführer erstellt. Der Beschwerdeführer hat des weiteren seit ... ein Baurecht inne über Teile der Grundstücke KTN ... und ... . Das Baurechtsgrundstück umfasst ... m2. Der Beschwerdeführer errichtete auf diesem Grundstück den Fussballplatz „L.".

2. Gemäss § 42 Abs. 1 StG haben Vereine und Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck eine Einkommens- und Vermögenssteuer zu entrichten. Die Bestimmungen über die Besteuerung von natürlichen Personen

finden dabei sinngemäss Anwendung, mit Ausnahme der §§ 24 und 34 (§ 42 Abs. 3 StG).

Die grundsätzliche Steuerpflicht des Beschwerdeführers bzw. dessen allenfalls vollständige oder teilweise Befreiung von der Steuerpflicht im Sinne von § 5 lit. d StG sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens und werden vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten bzw. geltend gemacht. Das Gericht hat im vorliegenden Verfahren somit nicht über die grundsätzliche Steuerpflicht des Beschwerdeführers zu entscheiden. Umstritten und zu beurteilen ist im vorliegenden Verfahren einzig die Frage, ob die vom Beschwerdeführer im Rahmen ihres Zwecks benutzten Sportanlagen „Q.“, „Z.“ und „L.“ als Grundstücke im Sinne des Steuergesetzes zu werten sind und damit grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen, weshalb deren Wert im Rahmen einer Schätzung durch die Kantonale Steuerverwaltung mittels Verfügung gegenüber dem Beschwerdeführer festgelegt werden kann (vgl. § 68 StG). Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich sinngemäss geltend, dass er die Grundstücke „Q.“ und „Z.“ lediglich als Mieter und das Grundstück „L.“ lediglich in unselbständigem Baurecht innehabe, weshalb für diese Grundstücke von seiten des Beschwerdeführers keine Vermögenssteuerpflicht bestehe. Die Vorinstanz beruft sich demgegenüber auf die regierungsrätliche Verordnung über die steueramtliche Schätzung der Grundstücke (SchätzV, nGS I 106), wonach auch Bauten, welche aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrages auf fremdem Boden erstellt würden, als Grundstücke zu schätzen sind (§ 2 Abs. 1 lit. d SchätzV).

3. a) Unter dem steuerrechtlichen Begriff des Vermögens wird der „Inbegriff der einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und geldwer-

ten Rechte verstanden“ (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, S. 150 ff.).

In § 28 Abs. 4 StG wird unter dem Titel „Vermögenssteuer“ festgehalten, dass Grundstücke im Sinne dieser Bestimmung die Liegenschaften, die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, die Bergwerke (Art. 655 ZGB) sowie Wochenendhäuser und ähnliche Bauten auf fremdem Boden sind. Damit fallen entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht nur Liegenschaften und im Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte unter den Grundstücksbegriff nach Steuergesetz, sondern auch „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten auf fremdem Boden“. Der Regierungsrat hat im Rahmen seiner im Steuergesetz festgehaltenen und vorliegend massgebenden Kompetenz zur Regelung des Verfahrens zur Schätzung des Grundeigentums (§ 68 Abs. 5 StG) und zum Erlass der Vollzugsvorschriften (§ 108 StG) die Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken erlassen. Gemäss § 2 Abs. 1 lit. d der SchätzV gelten als Grundstücke, die zu schätzen sind, u.a. Ferien- und Wochenendhäuser und ähnliche Bauten, die aufgrund eines unselbständigen Baurechts oder eines schuldrechtlichen Vertrages auf fremdem Boden erstellt wurden.

Die Definition des Grundstücksbegriffes in § 28 Abs. 4 und 5 StG und in § 2 SchätzV stellt einerseits eine verfahrensrechtliche Bestimmung dar, indem sie das Steuerobjekt der Grundstückssteuer und damit auch der Liegenschaftsschätzung umschreibt. Andererseits kommt ihr jedoch auch materiellrechtliche Bedeutung zu, indem sie eine Zuweisung des Steuerobjekts zum Steuersubjekt darstellt. Die Aufzählung von über den zivilrechtlichen Grundeigentumsbegriff (Art. 655 ZGB) hinausgehenden Vermögensobjekten in § 28 Abs. 4 StG macht nur dann einen Sinn, wenn

es sich dabei auch um eine Abgrenzung der Steuerpflicht des zivilrechtlichen Eigentümers handelt. Wochenendhäuser und ähnliche Bauten auf fremdem Boden fallen aufgrund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips - sofern nicht ein Baurecht begründet wurde - ins zivilrechtliche Eigentum des Grundeigentümers. Sofern der Gesetzgeber die Steuerpflicht bezüglich solcher Vermögensobjekte dem Grundeigentümer auferlegen wollte, hätten in § 28 Abs. 4 StG keine über den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff hinausgehende Vermögensobjekte aufgeführt werden müssen, denn auch Bauten, welche nicht vom Grundeigentümer errichtet werden, fallen ins zivilrechtliche Eigentum des Grundeigentümers (sofern kein Baurecht besteht) und würden damit bei fehlender Abgrenzung grundsätzlich auch seiner Steuerpflicht unterliegen. Indem der Gesetzgeber in § 28 Abs. 4 StG neben den zivilrechtlichen Grundstücken ausdrücklich auch „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten auf fremdem Boden“ erwähnt, wird unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass für diese Vermögensobjekte gerade nicht der Eigentümer des Bodens, sondern derjenige, der das Wochenendhaus oder eine ähnliche Baute auf dem fremden Grundstück erstellt oder inne hat, die Steuerpflicht trägt. Insofern kommt der Definition des Grundstücksbegriffs im Steuergesetz nicht nur verfahrensrechtliche, sondern auch materiellrechtliche Bedeutung zu.

Die privatrechtliche Konzeption bei der steuerrechtlichen Vermögenszuweisung, wonach Vermögen Eigentum oder feste Rechtsansprüche (z.B. rückkaufsfähige Lebensversicherung) voraussetzt, wird verschiedentlich durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise durchbrochen, indem nicht mehr auf das formal-zivilrechtliche Recht abgestellt wird, sondern das Vermögen (der Wert einer Sache) demjenigen zugerechnet wird, der den wirtschaftlichen Nutzen daraus zieht. So wird

das Vermögen, an dem eine Nutzniessung bestellt ist, dem Nutzniesser zugerechnet (§ 27 Abs. 3 StG-SZ, Art. 13 Abs. 2 StHG). Eine solche Durchbrechung der zivilrechtlichen Vermögenszuweisung stellen somit auch die „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten auf fremdem Boden" dar. Diese werden steuerrechtlich wie Grundstücke behandelt, d.h. selbständig bewertet, auch wenn sie keine Grundstücke im Sinne von Art. 655 ZGB sind, sondern allein ein obligationenrechtlicher Vertrag vorliegt. Diese Bestimmung ist bereits seit 1964 im Gesetz (Fassung vom 11.12.1964). Sie ist namentlich wohl darauf zurückzuführen, dass Ausserschwyzer Korporationen in der Zeit vor Erlass dieser Bestimmung Landparzellen vermieteten, auf welchen die Mieter Badehäuser, Wochenendhäuser und Villen erstellten, wobei jeweils kein Baurecht im Sinne von Art. 779 ZGB errichtet wurde. Um diese Vermögenswerte separat vom Boden, der im Eigentum der Korporationen blieb, besteuern zu können, wurde der steuerrechtliche Grundstücksbegriff in § 28 Abs. 4 StG über den zivilrechtlichen Begriff ausgedehnt.

b) Es ist grundsätzlich unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Mieter bzw. als Inhaber eines Baurechts Anlagen auf fremdem Boden erstellt hat. Diese Anlagen weisen gemäss der durch die Steuerkommission revidierten Steuerschätzung einen Neubauwert von Fr. ... bzw. einen Zeitbauwert von Fr. ... auf (vgl. VI-act. 17). Der Beschwerdeführer führt sowohl den Fussballplatz „Q." als auch den Fussballplatz „Z." in seiner bei den Akten liegenden Bilanz ... unter den Aktiven auf, und zwar den Fussballplatz „Q." zu einem Wert von Fr. ... und den Fussballplatz „Z." zu einem Wert von Fr. ... (der Fussballplatz „L." war zu diesem Zeitpunkt noch nicht erstellt).

Der Beschwerdeführer ist weder Eigentümer der geschätzten Grundstücke, noch hat er auf denselben ein im Grundbuch aufgenommenes selbständiges und dauerndes Recht. Die Mietverträge wurden nicht im Grundbuch aufgenommen und das Baurecht ist gemäss Baurechtsvertrag nicht übertragbar, ausser der Baurechtsgeber erteile dazu seine Zustimmung (VI-act. 16), es handelt sich auch nicht um ein dauerndes Baurecht, da es nur für die Dauer von 25 Jahren errichtet wurde und von einem dauernden Recht erst gesprochen werden kann, wenn die Dienstbarkeit auf mindestens dreissig Jahre errichtet worden ist (Art. 7 Grundbuchverordnung).

Es stellt sich mithin die Frage, ob die auf fremdem Boden erstellten, nicht Grundstückscharakter im Sinne des ZGB aufweisenden Sportplätze und die Clubbaracke unter den Begriff „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten“ zu subsumieren sind. Folgt man dem bau- und planungsrechtlichen Begriff der Baute als Bauwerk, das mehr oder weniger Schutz vor atmosphärischen Einflüssen bietet, währenddem als Anlagen namentlich Verkehrseinrichtungen, Silos, offene Materiallagerplätze, ortsfeste Kranananlagen und erhebliche Geländeveränderungen gelten (§ 75 Abs. 3 PBG), so würde das Legalitätsprinzip überdehnt und eine „fiscalisation par l'interprétation“ (Locher, ASA 60, 1 ff. bes. 4 ff.) betrieben, wenn man einen Fussballplatz unter den Begriff „Wochenendhäuser und ähnliche Bauten“ subsumieren würde. Vielmehr fallen darunter nur Hochbauten, nicht aber Tiefbauten und bauliche Anlagen. Weniger eindeutig zu beantworten ist die Frage, ob die Clubbaracke als eine Baute zu bezeichnen ist, welche einem Wochenendhaus ähnlich ist. Als einem Wochenendhaus ähnliche Bauten könnten etwa Schützenstuben in Schützenhäusern oder Jägerhütten bezeichnet werden, sofern sie funktionell einem Wochenendhaus nahe kommen. Es ist jeweils von Fall zu Fall aufgrund der

konkreten Verhältnisse zu prüfen, ob solche Bauten auch zum längeren Verweilen geeignet sind (z.B. Übernachtungsmöglichkeiten, evtl. in Form von Massenlagern, Koch- und Waschgelegenheit etc.). Die hier in Frage stehende Baracke ist ... ausschliesslich konzipiert für das Umkleiden und Duschen; sie ist mithin eng an die direkten und unmittelbaren Bedürfnisse, welche sich aus dem Fussballspiel ergeben, geknüpft. Überdies ist die Baracke ein Abbruchobjekt und soll jetzt durch ein Clubhaus ersetzt werden. Es rechtfertigt sich damit nicht, das Clubhaus als „wochenendhausähnliche“ Baute zu qualifizieren.

Eine Ausweitung des steuerrechtlichen Grundstücksbegriffes auf Sportanlagen, welche entweder im unselbständigen und/oder nicht dauernden Baurecht auf fremdem Boden erstellt wurden oder die zwar auf eigene Kosten, jedoch auf gemietetem Boden errichtet wurden, ist auch nicht in Berücksichtigung von § 14 Abs. 5 der Verordnung über die steueramtliche Schätzung der Grundstücke in der Fassung von 1963 (Gesetzessammlung des Kantons Schwyz, 14. Band, S. 780 ff.) gerechtfertigt. Zum einen kann nicht gestützt auf eine (notabene ausser Kraft stehende) regierungsrätliche Verordnung über die gesetzliche Regelung hinaus eine Steuerpflicht begründet werden. Zum andern kann der erwähnte § 14 Abs. 5, wonach „besondere Anlagen, wie Gartenanlagen, Schwimmbassins, Tennisplätze u. dgl.“ separat zu schätzen sind, nicht als eine Ausweitung der steuerrechtlichen Definition des Grundstücksbegriffs verstanden werden. Diese Bestimmung ist vielmehr im Zusammenhang mit Abs. 4 von § 14 auszulegen, wonach der Bodenwert nach dem Verkehrswert des gesamten mit den Gebäulichkeiten verbundenen Areals zu berücksichtigen ist. Sofern sich auf einem solchen (steuerrechtlichen) Grundstück jedoch, neben anderen Bauten, auch besondere Anlagen befinden, sind diese nicht nur mit dem Bodenwert einzusetzen, sondern der Wert der Anlage ist

separat zu schätzen und dem Grundstück (und somit dem Grundeigentümer des Grundstücks) zuzurechnen. Es geht dabei offensichtlich nicht um Anlagen auf „fremdem Boden“. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz kann § 14 Abs. 5 infolgedessen nicht entnommen werden, dass der historische Gesetzgeber in unselbständigem/nicht dauerndem Baurecht oder gar ohne dinglichen Vertrag errichtete Sportanlagen auf fremdem Boden beim Ersteller als Grundeigentum einschätzen wollte.

4. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass gemäss § 28 Abs. 4 StG keine anderen Bauten als Wochenendhäuser und diesen ähnliche Bauten auf fremdem Boden als Grundstücke eingeschätzt und den Erstellern bzw. Mietern oder unselbständigen/nicht dauernden Baurechtsinhabern als Steuersubjekte zugeordnet werden können. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen. Die Kosten des Verfahrens gehen zulasten des Staates.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 1997
i.S. F. (VGE 625/97)

Liegenschaftenschätzung: Groberschliessung (§ 28 Abs. 2 und Abs. 3 StG)

Eine Neuschätzung unüberbauter Grundstücke, die sich in der Bauzone befinden, setzt die vollständige Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz voraus. Ein Grundstück, das bis auf eine einzelne Groberschliessungsanlage (z.B. Trafostation) groberschlossen ist, ist für die Vermögensbesteuerung weiterhin nach dem Ertragswert zu schätzen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

F. ist Eigentümer eines in der Gemeinde X. gelegenen Grundstückes. Davon befinden sich rund 14 000 m2 in der Wohnzone W 2. Das landwirtschaftlich genutzte Grundstück war bisher zum Ertragswert geschätzt. Mit Schätzungsverfügung vom 10. Oktober 1994 wurde der Steuerwert für den in der Wohnzone W 2 liegenden Teil des Grundstückes unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % neu bewertet. Die dagegen erhobene Einsprache, mit welcher geltend gemacht wurde, der eingezonte Grundstückteil sei landwirtschaftlich geschätzt zu belassen, wurde von der Kantonalen Steuerkommission mit Entscheid vom 5. Mai 1997 dem Grundsatze nach abgewiesen, wobei allerdings der

Steuerwert in Berücksichtigung zusätzlicher wertmindernder Faktoren herabgesetzt wurde. Mit Entscheid vom 15. Dezember 1997 hiess das Verwaltungsgericht die dagegen erhobene Beschwerde gut und hob die Neuschätzung für den eingezonten Liegenschaftsteil auf.

Aus den Erwägungen

3. d) Nach diesen Ausführungen ist festzuhalten, dass die Groberschliessung von Kat.-Nr. ... in den wesentlichsten Teilen (strassenmässig, kanalisationsmässig und hinsichtlich Trinkwasser) gegeben ist. Allerdings reicht dies noch nicht aus, da der Gesetzgeber ausnahmslos vorschreibt: „... wenn die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist". Im konkreten Fall scheitert die Annahme einer vollständigen Groberschliessung an der noch nicht vorhandenen Trafostation. In der Stellungnahme vom 4. Juli 1997 führte die kommunale Bauverwaltung u.a. aus:

„Bezüglich (...) Strom ist festzuhalten, dass diese Bauzone nicht auf Vorrat erschlossen wurde. Im Zuge von Bauvorhaben müsste dieses Gebiet über eine neue Trafostation erschlossen werden. Je nach dem hätte sich der Verursacher an den entsprechenden Kosten zu beteiligen. Technisch ist die strommässige Groberschliessung problemlos."

(vgl. ...)

Auch im Schreiben vom 9. Dezember 1997 erwähnte die kommunale Bauverwaltung ausdrücklich:

„(...) Es ist richtig, dass die Bauzone des F. zur Zeit strommässig noch nicht groberschlossen ist. (...)"

Auch wenn die kommunale Bauverwaltung sinngemäss davon ausgeht, dass die Details der Elektrizitätsversorgung in der betreffenden Bauzone im Rahmen des Gestaltungsplanverfahrens geregelt werden können, ändert dies nichts daran, dass - nach eigener Einschätzung der Gemeinde (bzw. der kommunalen Bauverwaltung) - die strommässige Groberschliessung noch nicht vorliegt.

Soweit der Gesetzgeber in § 28 Abs. 3 zweiter Satzteil StG darauf abgestellt hätte, dass die Groberschliessung in wesentlichen Teilen gegeben ist, stünde die noch fehlende Trafostation einer Bewertung nach § 28 Abs. 2 StG (unter Mitberücksichtigung des Verkehrswertes) nicht entgegen. Indessen hat der Gesetzgeber nach der vorliegenden Formulierung von § 28 Abs. 3 StG als massgebendes Abgrenzungskriterium das Vorliegen der vollständigen Groberschliessung festgelegt. Dieses Abgrenzungskriterium erweist sich insbesondere dann als unbefriedigend, wenn - wie im vorliegenden Fall - ein Baugrundstück in den wesentlichsten Teilen („quasi zu 90 %“) groberschlossen ist und dennoch eine Berücksichtigung des Verkehrswertes im Sinne von § 28 Abs. 2 StG - jedenfalls nach der derzeit geltenden Regelung von § 28 Abs. 3 StG - nicht möglich ist. Mit anderen Worten ist es stossend, dass ein „zu 90 % groberschlossenes“ unüberbautes Grundstück in der Bauzone lediglich zum Ertragswert und nur ein „zu 100 % groberschlossenes“ unüberbautes Grundstück in der Bauzone unter Miteinbezug des Verkehrswertes bewertet werden soll. Der Gesetzgeber hat bei der Ausgestaltung von § 28 Abs. 3 StG möglicherweise übersehen, dass namentlich bei grösseren Baugrundstücken in der Peripherie des Baugebietes das Gros der Groberschliessungsanlagen gegeben sein kann, indessen eine einzelne Groberschliessungsanlage (wie z.B. hier eine Trafo-

station) erst erstellt wird, wenn ein konkretes Bauvorhaben ansteht. In solchen Fällen ist es zusammenfassend unbefriedigend, wenn die Liegenschaftsschätzung für die Vermögensbesteuerung weiterhin nach dem Ertragswert erfolgen soll, obwohl die wesentlichsten Groberschliessungsanlagen bereits vorhanden sind. Dies gilt erst recht, wenn insbesondere die kostenintensivsten Groberschliessungsanlagen (wie Strasse, Kanalisation) bis ans betreffende Baugrundstück heranführen und ein Anschluss grundsätzlich ohne erheblichen Aufwand möglich ist.

Auch wenn die vorliegende Regelung von § 28 Abs. 3 zweiter Satzteil StG nach dem Gesagten nicht befriedigt, hat sich der Richter daran zu halten. In diesem Sinne ist es Sache des Gesetzgebers, de lege ferenda, d.h. im Rahmen einer inskünftigen Revision des Steuergesetzes die Frage des massgebenden Abgrenzungskriteriums zu prüfen und gegebenenfalls eine weniger restriktive Lösung zu wählen. Eine solche Lösung könnte, wie bereits erwähnt, darauf basieren, dass nicht sämtliche Elemente der Groberschliessung vollständig (zu 100 %) erfüllt sein müssen, sondern dass es (für den Miteinbezug des Verkehrswertes im Sinne von § 28 Abs. 2 StG) genügt, wenn die wesentlichsten Elemente bzw. das Gros der Groberschliessungsanlagen gegeben sind (wobei das Fehlen eines einzelnen Elementes bei der Liegenschaftsschätzung immer noch mit einem entsprechenden Abzug mitberücksichtigt werden könnte). Eine solche (weniger restriktive) Regelung, welche den Verhältnissen im Einzelfall i.d.R. besser gerecht wird, kann wie gesagt nur vom Gesetzgeber (nicht aber vom Richter auf dem Auslegungswege) eingeführt werden.

e) Nach diesen Ausführungen ist das streitige Grundstück wegen fehlender Groberschliessung hinsichtlich Elektrizitätsversorgung nicht als vollständig erschlossen im Sinne von § 28 Abs. 3 StG zu beurteilen. In Gut-

heissung der Beschwerde wird der angefochtene Entscheid sowie die zugrundeliegende Verfügung vom 10. Oktober 1994 insofern aufgehoben, als die Kantonale Steuerverwaltung den eingezonten Teil des Grundstückes (rund 14 000 m2) gestützt auf § 28 Abs. 3 StG in Berücksichtigung des Verkehrswertes eingeschätzt hat. Der betreffende Grundstücksteil ist nach der derzeit geltenden Regelung von § 28 Abs. 3 StG weiterhin bis zur vollständigen Groberschliessung nach Massgabe von § 28 Abs. 1 StG nach dem Ertragswert zu bewerten. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 1997
i.S. X. und Y. (VGE 618/97)

Liegenschaftenschätzung: Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der Bauzone (§§ 28 Abs. 3, 107 a und 68 Abs. 1 StG; §§ 4, 16, 17, und 19 SchätzV; Art. 4 BV)

Soweit der kantonale Gesetzgeber bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken in der Bauzone die Wertermittlung davon abhängig macht, ob das Bauland groberschlossen ist oder nicht, wird dadurch weder das Willkürverbot noch das Rechtsgleichheitsgebot verletzt. Die vom Bundesgericht erwähnte Voraussetzung, wonach eine mögliche Verwendung zu Bauzwecken „nach dem Lauf der Dinge in absehbarer Zeit zu erwarten ist", wird in ausgeprägtem Mass erfüllt, wenn das Bauland groberschlossen ist. Der Wert von Land in der Bauzone orientiert sich auch daran, ob dieses (grob)erschlossen ist (E. 3 e).

Bescheidene Pachterträge bilden keinen Grund, die Berücksichtigung des Verkehrswertes auszuschliessen, denn das Ertragsmoment wird grundsätzlich durch die Einkommenssteuer erfasst, währenddem es hier um die Vermögenssteuer geht, wobei die künftige bauliche Nutzungsmöglichkeit klarerweise im Vordergrund steht (E. 3 f).

Da im kantonalen Recht eine Fachinstanz für Güterschätzungen vorgesehen ist, ist es ohne Not weder sinnvoll noch angebracht, anstelle dieser Fachinstanz einen externen Gutachter mit der betreffenden Verkehrswert-

schätzung zu beauftragen, zumal dies einer Aushöhlung der kantonalen Fachinstanz gleichkäme (E. 4 b).

Wenn sich das aus der vorliegenden Bodenpreisstatistik ableitbare allgemeine Preisniveau grundsätzlich auf feinerschlossene Grundstücke bezieht, kann dieser Ansatz nicht tel quel auf grob-, aber noch nicht feinerschlossenes Land angewendet werden. Es drängt sich diesbezüglich ein sachlich angemessener Abschlag auf (E. 6 c).

Sachverhalt (zusammengefasst)

X. und Y. sind (je hälftige) Miteigentümer von zwei in den Gemeinden A. und B. gelegenen Grundstücken. 12 670 m2 des Grundstücks in der Gemeinde A. befinden sich in der Bauzone W 2, der Rest ist der Landwirtschaftszone zugeordnet. Vom in der Gemeinde B. befindlichen Grundstück in der Wohnzone W 4 sind 13 600 m2 noch unüberbaut. Beide Grundstücke werden landwirtschaftlich genutzt und waren bisher zum Ertragswert geschätzt. Mit Schätzungsverfügungen vom November 1994 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den Steuerwert für die beiden erwähnten Grundstücksteile im Sinne von § 28 Abs. 3 StG unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % fest. Die Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission mit Entscheid vom 4. April 1997 abgewiesen. Dagegen erhoben X. und Y. beim Verwaltungsgericht Schwyz Beschwerde u.a. mit dem Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die beiden Grundstücke seien weiterhin gestützt auf § 28 Abs. 1 StG zum Ertragswert zu besteuern.

Aus den Erwägungen

1. Die Vermögenssteuer wird vom gesamten, um die nachgewiesenen Schulden gekürzten beweglichen und unbeweglichen Vermögen erhoben (§ 27 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes, StG, nGS I-105). Massgebend ist der Verkehrswert, soweit die nachfolgenden Bestimmungen nicht etwas anderes vorschreiben (§ 27 Abs. 2 StG).

Bei Grundstücken, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, und die nicht zur Kapitalanlage, zu Spekulationszwecken oder zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschliessung erworben wurden, ist, einschliesslich der erforderlichen Gebäude, nur der Ertragswert massgebend, ebenso bei Grundstücken, die als Realersatz für der landwirtschaftlichen Nutzung entzogenen Boden erworben werden (§ 28 Abs. 1 StG). Die übrigen Grundstücke werden unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet (§ 28 Abs. 2 StG). Den übrigen Grundstücken gleichgestellt sind unüberbaute Grundstücke in der Bauzone, wenn die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist (§ 28 Abs. 3 StG; diese Bestimmung findet erstmals Anwendung auf die Steuern der Steuerperiode 1995/96, vgl. § 107 a Satz 2 StG).

2. Die Beschwerdeführer rügen zunächst, die Vorschrift von § 28 Abs. 3 StG sei unvereinbar mit Art. 4 der Bundesverfassung (BV). Es sei sachfremd und willkürlich, ein eingezontes, aber seit Jahren ausschliesslich landwirtschaftlich genutztes Grundstück nur deshalb nicht (mehr) zum Ertrags-, sondern „unter Berücksichtigung des Verkehrs- und

Ertragswertes unter Abzug von 10 %“ zu bewerten, weil es groberschlossen sei. Nach der gesetzlichen Systematik von § 28 Abs. 1 bis 3 StG würden groberschlossene Baugrundstücke unter den Begriff der nichtlandwirtschaftlichen („übrigen“) Grundstücke fallen, dies bedeute, dass sich Groberschlossenheit und landwirtschaftliche Funktion eines Grundstücks per Legaldefinition ausschlössen. Eine solche Regelung sei schon deshalb verfehlt, weil der Erschliessungsgrad eines Grundstücks mit dessen Art der Nutzung faktisch nichts miteinander zu tun habe. Landesweit werde eine Vielzahl von mehr oder weniger gut erschlossenen oder gar baureifen Grundstücken landwirtschaftlich genutzt, ohne dass ihnen die Qualifikation „landwirtschaftliches Grundstück“ wegen ihres Erschliessungsgrads abgesprochen werden könne. Ein Grundstück sei immer dann ein landwirtschaftliches, wenn es gewerbsmässig (oder aber wenigstens mit einer gewissen Intensität und Professionalität) zum Zweck der bodenabhängigen Urproduktion bewirtschaftet werde. Dies gelte auf den Gebieten des Planungs- und Baurechts und habe richtigerweise auch auf dem Gebiet der Vermögensbesteuerung oder etwa des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts zu gelten. Treffe diese Qualifikation auf ein bestimmtes Grundstück zu, so entfalle sie nicht allein deshalb, weil die Parzelle im Sinne von Art. 4 Abs. 1 WEG groberschlossen sei. Denn unter dem die direkten Steuern beherrschenden Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müsse die Überlegung den Ausschlag geben, dass die Vermögenssteuer auf landwirtschaftlich genutzten Grundstücken letztlich aus den bescheidenen Pachterträgen bestritten werden müsse, die sie abwerfen. Aus einem vollständig groberschlossenen Grundstück lasse sich kein Rappen mehr an Pachtzins herausschlagen als aus einem ertragsmässig gleichwertigen unerschlossenen oder nicht vollständig groberschlossenen Grundstück. Es sei deshalb verfassungswidrig, ausgerechnet die Groberschliessung zum

Kriterium der Verkehrswertbesteuerung zu erheben und obendrein eine im Landesinteresse liegende Aufgabe (Sicherstellung der Landesversorgung) fiskalisch erheblich zu erschweren. Vorab schaffe § 28 Abs. 3 StG eine stossende Rechtsungleichheit gegenüber Eigentümern von zwar eingezonten, aber nicht groberschlossenen Landwirtschaftsgrundstücken im Sinne von § 28 Abs. 1 StG, zumal der Groberschliessungsstand eines Grundstücks dem Einfluss des Grundeigentümers meist entzogen sei. Vielfach fehle es an der Groberschliessung nur wegen der Pflichtvergessenheit des Gemeinwesens, welches es etwa versäumt habe, einen kommunalen Erschliessungsplan zu erstellen oder rechtzeitig zu vollziehen. Auch unter diesem Aspekt hafte § 28 Abs. 3 StG Willkürlichkeit an. Obendrein werde der Fundamentalgrundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung bzw. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit krass missachtet, denn der Eigentümer eines groberschlossenen landwirtschaftlich genutzten Grundstücks sei mit Bezug auf den daraus gezogenen Ertragsnutzen in keiner Weise wirtschaftlich leistungsfähiger als der Eigentümer eines vergleichbaren unerschlossenen Grundstücks.

Hinzu komme, dass der Begriff der Groberschliessung im Einzelfall stark auslegungsbedürftig sei. Zusammenfassend sei § 28 Abs. 3 StG - als Resultat der durch § 26 Abs. 4 der VRV (recte VRP) gebotenen Normenkontrolle - wegen Verfassungswidrigkeit nicht anzuwenden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7 - 10).

3. a) Die Rügen der Beschwerdeführer vermögen die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit der vorliegenden Besteuerung aus den folgenden Gründen nicht zu begründen.

b) Das Steuerrecht der Kantone ist Ausfluss der diesen durch Art. 3 BV eingeräumten staatlichen Selbständigkeit. Die Kantone sind daher befugt, im Rahmen der Verfassung ihre Steuern nach eigenem Gutdünken zu ordnen. Allerdings sind sie bei der Ausgestaltung ihres Steuerrechts an die von der Verfassung gezogenen Schranken gebunden (vgl. BGE 122 I 145, Erw. 4 a mit Hinweis auf Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. A., 1995, S. 15). Zudem darf die kantonale Steuergesetzgebung keine Bestimmung enthalten, die mit einer Vorschrift des Bundesrechts in Widerspruch stände (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 15 mit Hinweis auf Art. 2 der Übergangsbestimmungen zur BV, sogenannte derogatorische Wirkung des Bundesrechts).

Eine Regelung verletzt den Grundsatz der Rechtsgleichheit und damit Art. 4 Abs. 1 BV, wenn sie rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen. Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiter Spielraum der Gestaltungsfreiheit (vgl. BGE 123 I 7, Erw. 6 a mit Hinweis auf BGE 121 I 102 und Verweisen).

c) Bei der Vermögenssteuer besteht die Steuerbemessung in der Feststellung des Vermögenswertes, wie ihn der Steuergesetzgeber fiskalisch erfassen will (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 206). Die Grundsätze für die Wertbemessung richten sich notwendigerweise nach der Beschaffenheit der einzelnen Vermögensbestandteile. Der Gesetzgeber kann für einzelne Kategorien gemeinsame Bemessungsregeln aufstellen, die dann gleichsam den Ausgangspunkt für die Anwendung allfälliger besonderer Grundsätze bilden (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 207, Ziff. II.). Das kantonale Recht **kann** bestimmen, dass bei der Bewertung von Liegenschaften der Verkehrswert mitberücksichtigt wird. Es ist davon auszugehen, dass die Ertragswertbemessung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken kein Privileg bildet, sondern verfassungsrechtlich geboten erscheint, **solange eine andere Nutzungsart rechtlich und tatsächlich nicht denkbar ist. Wo sich der Wert baureifen, eigentumsrechtlich nicht zu einem landwirtschaftlichen Heimwesen gehörenden Landes nicht mehr nach der zufälligen oder vorübergehenden (tatsächlichen) landwirtschaftlichen Nutzung bestimmt, sondern durch die künftige bauliche Nutzungsmöglichkeit, d.h. den Baulandcharakter, erscheint demgegenüber die verkehrswertorientierte Besteuerung derartigen Landes sachgemäss** (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 208, Hervorhebung nicht im Original). Wohl greift man so unter Umständen in die Vermögenssubstanz ein, weil die effektiven Erträge regelmässig nicht zur Begleichung der Vermögenssteuer ausreichen. Dieser Eingriff ist allerdings verfassungsrechtlich zulässig, wenn der Substanzeingriff durch eine Kapitalanlage mit besserer Rendite ohne weiteres abwendbar wäre. Entsprechend wird einem Eigentümer baureifen, aber ertragslosen Landes die bauliche Nutzung bzw. die Veräusserung zum gleichen Zweck zugemutet. Davon auszuklammern sind einzig landwirtschaftliche Betriebe, weil man deren Inhabern eine andere Bodennutzung nicht aufzwingen darf (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 208

mit Hinweis auf BGE 96 I 453). Die vorerwähnten allgemeinen Ausführungen liegen im übrigen auf der Linie der kommenden Steuerharmonisierung (vgl. Art. 14 StHG, SR 642.14 und die in Art. 72 StHG enthaltene 8-jährige Frist für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung).

d) Im soeben angeführten Präjudiz (BGE 96 I 453) hat das Bundesgericht entschieden, dass ein kantonales Gesetz, das in Zonen mit andauernder Baulandnachfrage landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, insbesondere diejenigen, die eigentumsrechtlich nicht zu einem Landwirtschaftsbetrieb gehören, höher als zum Ertragswert besteuert, nicht gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstösst (vgl. die Regeste in BGE 96 I 453). In diesem Urteil, welches noch vor Inkrafttreten des Raumplanungsgesetzes erging, erwog das Bundesgericht unter anderem:

„(...) **Wird jedoch die Nutzung als Bau- oder Industrieland innerhalb eines bestimmten Zeitraumes mit einiger Sicherheit möglich, so bestimmen erfahrungsgemäss diese Nutzungsarten mehr und mehr den Verkehrswert,** wogegen der landwirtschaftliche Nutzungswert praktisch keine Rolle mehr spielt. Ist die Möglichkeit solch günstigerer Verwendungsarten gegeben (...), **so darf bei der Besteuerung der dadurch bedingte höhere Verkehrswert auch berücksichtigt werden.** Bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, deren Verwendung zu Bauzwecken **möglich und nach dem Lauf der Dinge in absehbarer Zeit auch zu erwarten ist,** liegen die tatsächlichen Verhältnisse anders als bei den auf rein landwirtschaftliche Zwecke beschränkten Grundstücken. **Eine entsprechend unterschiedliche Behandlung verletzt daher den Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht.** (...) Es ist den Beschwerdeführern einzuräumen, dass die (...) Einschätzung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, die nicht mehr auf den Ertragswert abstellt, für das betreffende Steuersubjekt eine Belastung bedeuten kann, die eine bauliche Nutzung des Bodens nahelegt. Wie das Verwaltungsgericht ausführt, will mit dieser (...) Regelung gerade die Beschaffung von Bauland gefördert werden. **Diese Zwecksetzung erscheint nicht sinnlos,** und die mit Rücksicht darauf getroffene Ordnung ist umso eher gerechtfertigt, als in Zonen mit grosser Baulandnachfrage die Grundstücke im allgemeinen nicht mehr um des landwirtschaftlichen Nutzens willen erworben und behalten werden, sondern als Kapitalanlage oder Spekulationsobjekte behandelt werden. (...).

Das in der Übergangszone liegende Kulturland in Einzelparzellen dagegen, das nicht Bestandteil eines Landwirtschaftsbetriebes und damit auch nicht landwirtschaftliche Existenzgrundlage bildet, kann ohne Willkür als Anlage- oder Spekulationsobjekt betrachtet werden. Eine weniger privilegierte Besteuerung als diejenige des Bodens landwirtschaftlicher Heimwesen bedeutet daher keine rechtsungleiche Behandlung. (...) Auch wenn die vorwiegend nicht mehr auf die landwirtschaftliche Nutzung abstellende

Bemessung des amtlichen Wertes dieser Grundstücke für den Eigentümer schwer tragbar sein kann und ihn zur Überführung des Landes zu Bauzwecken bewegen mag, ist sie deshalb nicht unhaltbar. Es ist eben der schon der Ausscheidung von Übergangszonen zugrundeliegende Zweck, die Beschaffung von Bauland in wachsenden Gemeinden zu fördern. In rasch wachsenden Gemeinden wie den städtischen Vorortsgemeinden (...) kann die Beschaffung von Wohnraum nur realisiert werden, wenn die für die Überbauung geeigneten Parzellen auch freigegeben werden. **Dass diesem Interesse der Vorrang gegeben wird,** rechtfertigt sich bei Einzelgrundstücken umso eher, als hier die Erhaltung eines bäuerlichen Heimwesens nicht in Frage steht."

(vgl. BGE 96 I 458 ff., Erw. 2 und 3, Hervorhebungen nicht im Original)

Analog ist nach Inkrafttreten des RPG's auch dann, wenn ein Grundstück aufgrund der **Zonenordnung nach RPG** (und kantonalem PBG) dem Bauland zugewiesen ist, von daher eine Verwendung zu Bauzwecken möglich und eine entsprechende Verwendung „nach dem Lauf der Dinge in absehbarer Zeit auch zu erwarten ist", die vom kantonalen Gesetzgeber hinsichtlich der Vermögensbesteuerung gewollte Berücksichtigung des mit der Zonenordnung bzw. mit der Zuweisung zum Bauland geschaffenen Mehrwertes **aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig.** Wenn in solchen Fällen der wertvermehrende Aspekt bzw. der Verkehrswert mitberücksichtigt wird, erfolgt dies aus der Überlegung, dass der Wert sich diesfalls nicht mehr primär nach der aktuellen (noch landwirtschaftlichen) Nutzung, sondern vielmehr nach den Bauperspektiven bestimmt und eine spekulative Komponente beinhaltet. Dabei wird in der Praxis hingenommen, dass dadurch vorübergehend ein Missverhältnis zwischen effektivem Ertrag und Steuerbelastung entstehen kann (vgl. Marcus Flubacher/Alexander Filli, Die steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens, in StR 47/1992, S. 343 ff., v.a. S. 348, Ziff. 1.1.2).

e) Was die Absichten des kantonalen Gesetzgebers im Zusammenhang mit der revidierten Bestimmung von § 28 Abs. 3 StG in der Fassung vom 19. Mai 1988 anbelangt, drängen sich folgende Bemerkungen auf. Im Be-

richt zur entsprechenden Vorlage an den Kantonsrat (RRB Nr. 114 vom 26. Januar 1988) führte der Regierungsrat aus:

„§ 28 StGE regelt die vermögenssteuerlichen Bewertungsgrundsätze für Grundstücke. Wie bisher werden auch in Zukunft landwirtschaftliche Grundstücke gemäss Abs. 1 zum Ertragswert und die übrigen Grundstücke unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % gemäss Abs. 2 bewertet. Neu sollen nun den übrigen Grundstücken gleichgestellt werden unüberbaute, aber bereits groberschlossene Grundstücke in der Bauzone. Nach einer Übergangszeit (vgl. § 107bis StGE) sollen derartige Grundstücke, auch wenn sie z.B. noch vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, ebenfalls unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet werden.

Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung verpflichtet die Kantone, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vorteile zu regeln, die durch Planungen nach RPG entstehen. Das Bundesamt für Raumplanung hat im November 1986 Empfehlungen zur Gestaltung dieses Vorteilsausgleichs publiziert, die von einer Arbeitsgruppe mit Raumplanern und Steuerjuristen erarbeitet wurden. Dieser Bericht enthält kein eigentliches Modell für die Regelung eines Vorteilsausgleiches, sondern er beschreibt die Anforderung, denen die kantonalen Abgabesysteme unter Wahrung ihrer Eigenheiten zu genügen haben. Ideal wäre nach Ansicht der Arbeitsgruppe die Abschöpfung der durch Raumplanungsmassnahmen geschaffenen Vorteile durch eine separat erhobene Sonderabgabe. Diese Konzeption ist jedoch administrativ mit erheblichen Nachteilen belastet und muss wohl politisch als völlig chancenlos bezeichnet werden. Das Finanzdepartement erhielt deshalb den Auftrag, Vorschläge zu unterbreiten, wie im Rahmen des ordentlichen Steuerrechts für einen angemessenen, Art. 5 Abs. 1 RPG entsprechenden Ausgleich zu sorgen wäre. Nach dem Bericht des Bundesamtes für Raumplanung ist dies durchaus möglich, es bedingt jedoch unter anderem Massnahmen auf dem Gebiet der Vermögenssteuer.

Im Bestreben, die Ziele der Raumplanung über Änderungen im Steuergesetz zu unterstützen, hat der Regierungsrat im Entwurf zur Totalrevision des Steuergesetzes erste Massnahmen bei Grundstückgewinnsteuer und Vermögenssteuer vorgeschlagen. Da eine derart umfassende Neukonzeption jedoch den Rahmen einer Teilrevision sprengen würde, beschränkt der Regierungsrat seine neue Vorlage auf einen einzigen Abänderungsvorschlag bei der Vermögenssteuer. Er sieht dies als einen ersten, wenn auch kleinen Schritt zur Unterstützung der Raumplanung in der vom Bund vorgegebenen Richtung. Die umfassende Herstellung der RPG-Konformität wird somit einer späteren Totalrevision des Steuergesetzes vorbehalten bleiben.

Der Entwurf zur Totalrevision des Steuergesetzes hatte vorgesehen, dass ab 1995 sämtliche Grundstücke innerhalb der Bauzone einzig nach dem Verkehrswert zu bewerten und mit der entsprechenden Vermögenssteuer zu belasten waren. Aufgrund der Vernehmlassungsergebnisse wird diese Massnahme in dreierlei Hinsicht etwas abgeschwächt. Allgemein wird auf die Bewertung der Grundstücke in der Bauzone zum reinen Verkehrswert verzichtet. Es gilt die bisherige Regelung der Bewertung unter Berücksichtigung von Verkehrs- und Ertragswert unter Abzug von 10 %. Weiter werden dieser Bewertungsregel nicht sämtliche Grundstücke in der Bauzone, sondern nur die

unüberbauten unterstellt. Schliesslich wird als eine weitere Voraussetzung diejenige der Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz eingefügt. Mit diesen Modifikationen wird einerseits einem grossen Teil der in den Vernehmlassungen vorgebrachten Bedenken Rechnung getragen und andererseits ein Anreiz zur schonenden Enthortung von eingezontem und erschlossenem Bauland geboten. (...)."

(vgl. zit. RRB Nr. 114 vom 26. Januar 1988, S. 52 f.)

In der 3. Sitzung der kantonsrätlichen Kommission zur Vorberatung des Steuergesetzes vom 9. März 1988 wurde bei der Detailberatung von § 28 StGE u.a. ausgeführt:

„**Regierungsrat F. Marty** bezeichnet § 28 Abs. 3 als raumplanerisch bedingte Massnahme, die nicht unbedingt steuerlichen Anliegen entspreche. Die Regierung habe bei der Behandlung des Planungs- und Baugesetzes als Alternative zur Einführung einer Mehrwertabschöpfung ausgeführt, man werde versuchen, diese Frage im Zusammenhang mit dem Steuerrecht zu lösen. Im Prinzip gehe es darum, dass diejenigen, die durch Einzonung ihrer Liegenschaft einen Mehrwert realisierten, eine entsprechende steuerliche Belastung erführen, wie eigentlich vom Raumplanungsgesetz des Bundes vorgeschrieben. (...) Gegenüber dem Entwurf zur Totalrevision sehe die Teilrevisionsvorlage nun eine Besteuerung der eingezonten, unüberbauten Grundstücke analog der übrigen nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke vor, die zudem noch die Groberschliessung zur Voraussetzung habe. Schliesslich liege der Entscheid über die Groberschliessung beim Gemeinwesen, weshalb sich ein entsprechender Vorbehalt rechtfertige. Die lange Frist bis zur Inkraftsetzung der neuen Besteuerung solle es jedem einzelnen ermöglichen, sich in Kenntnis der Rechtslage allenfalls rechtzeitig um eine Auszonung seines Grundstückes zu bemühen. (...)

KR T. Schmid erklärt sein Einverständnis zur Neuregelung auch im Namen der Kantonalen Bauernvereinigung. KR Schmid fragt, ob nicht die Groberschliessung auch die Einzonung präjudiziere bzw. ob der Besitzer eines unüberbauten Grundstückes, das durch das Gemeinwesen groberschlossen werde, sich gegen eine Einzonung aussprechen könne.

Regierungsrat F. Marty glaubt, es gebe im Kanton Schwyz keinen Bauer, der gegen seinen Willen eingezont worden sei. (...) Auszonungen auf eigenen Wunsch hin seien sicher in Zukunft eher zu erwarten als die eher theoretisch anmutende Möglichkeit der unfreiwilligen Einzonung.

(...)
KR T. Dettling erläutert, auch seine Partei habe sich mit dieser Vorschrift nicht sehr einfach abfinden können. Man betone zwar immer, man wolle keine ausserfiskalischen Zielsetzungen im Steuergesetz, die vorgeschlagene Massnahme stelle aber gerade eine solche dar. § 28 Abs. 3 sei als eine mögliche Lösung des Problems der Mehrwertabschöpfung zu sehen, diese müsse aber damit aus Abschied und Traktanden fallen.

Richtig seien auch der Vorbehalt der Groberschliessung und die Beschränkung auf unüberbaute Grundstücke. (...)

Regierungsrat F. Marty widerspricht KR Dettling insofern, als keine ausserfiskalische Zielsetzung verfolgt werde, weil sämtliche Grundstücke schon fiskalisch belastet seien. (...)“

(vgl. Protokoll, der 3. Sitzung der kantonsrätlichen Kommission zur Vorberatung des Steuergesetzes vom 9. März 1988, S. 21 - 23)

Im Ergebnis übernahm der Kantonsrat die vom Regierungsrat in § 28 Abs. 3 StGE vorgeschlagene Regelung, **wonach unüberbaute, aber bereits groberschlossene Grundstücke in der Bauzone den übrigen Grundstücken gleichgestellt werden und** (nach längerer Übergangsfrist) **unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % zu bewerten sind,** in unveränderter Form. Die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger stimmten dieser Änderung des Steuergesetzes am 25. September 1988 zu (vgl. ABl 1988, S. 999).

Soweit nun der kantonale Gesetzgeber bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken in der Bauzone die Wertermittlung (nach dem Ertragswertprinzip im Sinne von § 28 Abs. 1 StG oder unter Berücksichtigung des Verkehrswertes im Sinne von § 28 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 StG) davon abhängig machte, ob dieses Bauland groberschlossen ist oder nicht, **verletzt dieses Abgrenzungskriterium weder das Willkürverbot noch das Rechtsgleichheitsgebot.** Die vom Bundesgericht im erwähnten Präjudiz (BGE 96 I 458 ff.) erwähnte Voraussetzung, wonach eine mögliche Verwendung zu Bauzwecken „nach dem Lauf der Dinge in absehbarer Zeit auch zu erwarten ist“, wird in ausgeprägtem Mass erfüllt, wenn Bauland groberschlossen ist. Ob das nicht groberschlossene Bauland ebenfalls nach Verkehrswert zu besteuern ist, liegt im Ermessens- bzw. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

Im übrigen wird in der vorinstanzlichen Vernehmlassung zu Recht hervorgehoben, dass sich der Wert von Land in der Bauzone auch daran orientiert, ob dieses (grob)erschlossen ist. Schliesslich vermag der Umstand, wonach das Abgrenzungskriterium der Groberschliessung einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellt, keine Verfassungswidrigkeit zu begründen.

f) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist auch im Umstand, wonach die betreffenden Grundstücke lediglich bescheidene Pachterträge abwerfen, kein Grund zu erblicken, um die Berücksichtigung des Verkehrswertes auszuschliessen. Denn das Ertragsmoment wird grundsätzlich durch die Einkommenssteuer erfasst. Hier geht es aber um die Vermögenssteuer, wobei für das bereits groberschlossene Bauland die landwirtschaftliche Nutzung nurmehr von marginaler Bedeutung ist, sondern vielmehr die künftige bauliche Nutzungsmöglichkeit klarerweise im Vordergrund steht (vgl. auch BGE 96 I 458 oben). Im Einklang damit steht, dass die Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben eine Treuhandfirma mit dem Verkauf des betreffenden Baulandes in B. beauftragt hatten (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12 unten, und zwar „zum Verhandlungspreis von SFR 450.00 pro m2 ...“). Im übrigen ändert der Umstand, wonach ein Vermögenswert keinen Ertrag abwirft (z.B. Goldbarren, Geldsumme im Tresor usw.), nichts am Marktwert dieser Vermögensposition. Abgesehen davon führte das Bundesgericht bereits im zitierten Präjudiz sinngemäss aus, dass ein Missverhältnis zwischen effektivem Ertrag aus diesen (Bau)Grundstücken und der entsprechenden Steuerbelastung (unter Berücksichtigung des Verkehrswertes), welche das Steuersubjekt veranlassen kann, das betreffende Land Bauzwecken zuzuführen, im Ergebnis nicht unhaltbar ist. Dafür spricht schliesslich, dass die

Grundeigentümer, welche ihr Land weiterhin landwirtschaftlich nutzen wollen, im Zonenplanerlass- und Zonenplanrevisionsverfahren auf eine entsprechende Zonenzuteilung (Landwirtschaftszone) hinwirken können und diesbezüglich nach Kenntnis des Verwaltungsgerichts in aller Regel durchdringen können (vgl. dazu auch die lange Übergangsfrist gemäss § 107 a StG und den Hinweis auf S. 21 des Protokolls der 3. Sitzung der vorberatenden Kantonsratskommission, wonach die lange Frist bis zur Inkraftsetzung der neuen Besteuerung es jedem einzelnen ermöglichen soll, gegebenenfalls eine Auszonung anzustreben). Wer aber im Rahmen der Zonenplanung eine Zuordnung zum Bauland beantragt und erreicht und anschliessend, wenn es um die Besteuerung geht, dieses Land wieder als Landwirtschaftsland behandeln lassen möchte, handelt grundsätzlich widersprüchlich (vgl. auch VGE 349/96 vom 28. April 1997, Erw. 4 b, wonach ein solches widersprüchliches Verhalten grundsätzlich keinen Rechtsschutz verdient). Ferner bringen die Beschwerdeführer nicht vor, dass sie im Zonenplanerlass- oder Zonenplanrevisionsverfahren vergeblich eine Zuweisung zur Landwirtschaftszone beantragt hätten.

g) Nach dem Gesagten lässt sich die vorliegende, vom kantonalen Gesetzgeber mit § 28 Abs. 3 StG geschaffene Regelung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen. Dabei ist im Umstand, wonach **groberschlossenes** (derzeit noch landwirtschaftlich genutztes) und **nicht groberschlossenes** (derzeit noch landwirtschaftlich genutztes) Bauland hinsichtlich der Vermögensbesteuerung **ungleich** bewertet wird, **kein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot zu erblicken,** da diesbezüglich ein **wesentlicher Unterschied** vorliegt, welcher sich grundsätzlich auch im Liegenschaftspreis niederschlägt, wie er bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich erzielbar ist. Die weiteren diesbezüglichen Einwände der Beschwerdeführer erweisen sich zusammenfassend als un-

behelflich. Die Beschwerdeführer können namentlich auch aus ihren Hinweisen auf Entscheide des Zürcher Verwaltungsgerichts nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal das in RB 1965 Nr. 45 wiedergegebene Urteil vor dem Präjudiz des Bundesgerichts vom 7. Oktober 1970 (BGE 96 I 453) erging und das in RB 1994 Nr. 67 publizierte Urteil u.a. auf das vorgenannte höchstrichterliche Präjudiz gar nicht eingeht. Was das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anbelangt, ist noch nachzutragen, dass dieses Prinzip auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gesamthaft gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verlangt, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist und sich der Richter bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelungen eine gewisse Zurückhaltung auferlegen muss, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (vgl. BGE 122 I 108, Erw. 5 a in fine mit Hinweisen). In diesem Sinne wird in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2 unten) zutreffend betont, dass die von den Beschwerdeführern geforderte gleiche Schätzungsmethode für landwirtschaftlich genutztes Land in der Bauzone und für solches in der Landwirtschaftszone dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung widerspricht (und dementsprechend, wenn man der Argumentation der Beschwerdeführer folgen wollte, diesbezüglich Ungleiches zu Unrecht gleich behandelt würde).

4. a) Die Beschwerdeführer beanstanden des weitern, dass die Namen „der vom Regierungsrat ernannten Fachleute“ der Güterschatzungskommission aus den Schätzungsprotokollen nicht hervorgehen, so dass nicht ersichtlich sei, ob bezüglich einer der mitwirkenden Personen ein Aus-

stands- oder Ablehnungsgrund vorliege (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5, Ziff. 2.3).

Dazu wird in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2) unwidersprochen festgehalten, dass sich der betreffende Schätzungsbeamte anlässlich seiner Augenscheine den Eigentümern persönlich vorgestellt hat und somit sein Name den Beschwerdeführern bekannt ist. Zudem beinhalten die angefochtenen Schätzungsverfügungen das Kürzel des Schätzers und können die Namen der in der Schätzungskommission tätigen Personen dem Staatskalender des Kantons Schwyz entnommen werden (vgl. Staatskalender 1994 - 1996, S. 84; gemäss Staatskalender 1996 - 1998, S. 92 sind weiterhin die gleichen vier Personen als Schätzer tätig). Bei dieser Sachlage können die Beschwerdeführer daraus, dass in den zugrundeliegenden Schätzungsverfügungen der Name des betreffenden Schätzungsbeamten nicht in voller Länge enthalten ist, nichts zu ihren Gunsten ableiten.

b) Zum Antrag der Beschwerdeführer, es sei vorgängig ein Gutachten eines mit den örtlichen Verhältnissen vertrauten unabhängigen Experten zum stichtagsbezogenen Verkehrswert einzuholen, drängen sich folgende Bemerkungen auf. Nach § 68 Abs. 1 StG erfolgt die Schätzung des Grundeigentums durch vom Regierungsrat ernannte Fachleute (Güterschatzungskommission). Im Entscheid VGE 352/94 vom 21. September 1995 hat das Verwaltungsgericht ausgeführt, nach § 21 der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (SchätzV, nGS I-106) wähle der Regierungsrat Mitglieder der Güterschätzungskommission, welche als Abteilung (Schätzungsamt) der Kantonalen Steuerverwaltung zugeordnet ist. Da im kantonalen Recht eine Fachinstanz für Güterschätzungen vorgesehen ist, sei es weder sinnvoll noch angebracht, anstelle dieser Fachinstanz einen externen Gutachter

mit der betreffenden Verkehrswertschätzung zu beauftragen, zumal dies einer Aushöhlung der kantonalen Fachinstanz gleichkäme. Jedenfalls sei nicht ohne Not von der im kantonalen Recht vorgesehenen Fachinstanz abzurücken. Die Tatsache allein, dass eine Schätzung der kantonalen Fachinstanz nicht zu dem vom Pflichtigen gewünschten Ergebnis gelange, rechtfertige es nicht, vom Gericht eine Schätzung durch eine verwaltungsunabhängige Fachinstanz zu veranlassen (vgl. zit. VGE 352/94 vom 21. September 1995, Erw. 1 d). An dieser Rechtsprechung ist auch im konkreten Fall festzuhalten. Soweit die Beschwerdeführer mit dem Schätzungs**ergebnis** der kantonalen Fachinstanz nicht einverstanden sind, gilt es zu beachten, dass es Sache der Verwaltung bzw. im Beschwerdefall des Richters ist, die Erkenntnisse des Sachverständigen zu würdigen. Für den Beweiswert einer Verkehrswertschätzung ist **grundsätzlich** entscheidend, ob sie für die streitigen Belange umfassend ist, auf hinreichenden Abklärungen beruht, die geltend gemachten Aspekte berücksichtigt, in der Darlegung der Zusammenhänge bzw. Beurteilung der konkreten Situation einleuchtet und zu Schlussfolgerungen führt, die begründet sind (vgl. zit. VGE 352/94 vom 21. September 1995, Erw. 1 d mit Hinweis auf die analoge Praxis zu Gutachten im Sozialversicherungsrecht, statt vieler z.B. VGE 66/94 vom 21. Dezember 1994, Erw. 2 und Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband 1990, Nr. 146). Ob und gegebenenfalls inwiefern das Schätzungsergebnis der kantonalen Fachinstanz im konkreten Fall zu übernehmen ist, wird in den nachfolgenden Erwägungen geprüft.

5. a) Ob ein Grundstück grob erschlossen ist, stellt **eine Frage des Planungs- und Baurechts** dar. Die Beurteilung erfolgt im Planungs- und Baurecht über das demokratische Mitwirkungsverfahren unter Mitberücksichtigung der Individualrechte der besonders Betroffenen (Einsprache- und Be-

schwerdeverfahren), unterliegen doch die Erschliessungspläne dem gleichen Erlassprozedere wie kommunale Nutzungspläne. Solange das Erschliessungsplanerlassverfahren noch nicht durchgeführt worden ist, erfolgt die Prüfung der hinreichenden Erschliessung von Amtes wegen im jeweiligen Baubewilligungsverfahren, wobei auch hier die Einsprache- und Beschwerdebefugten via das Auflageverfahren mitwirken können.

Erfolgt nun die Qualifizierung eines Grundstückes als groberschlossen nach § 28 Abs. 3 StG und als Folge davon die Höherbewertung nach § 28 Abs. 2 StG, so geschieht dies erstens auf der Verwaltungsebene nicht durch die mit dem öffentlichen Bau- und Planungsrecht beauftragten und vertrauten Instanzen, sondern durch die Organe der Steuerverwaltung. Zweitens erfolgt die Beurteilung ohne Mitwirkungsrechte und Mitwirkungsmöglichkeiten Dritter. Daraus ergeben sich folgende Folgerungen (vgl. VGE 349/96 vom 28. April 1997, Erw. 1 c in: StPS 2/1997 S. 95 f.; VGE 624/97 vom 2. September 1997):

- Die nicht hinreichende Fachkompetenz der Steuerorgane kann ausgeglichen werden, indem diese **Stellungnahmen der kommunalen Bau- und Planungsinstanz** (Gemeinderat) und in Zweifelsfällen allenfalls solche einer kantonalen Fachinstanz (Raumplanungsamt, eventuell Justizdepartement) einholen.

- Die **Mitwirkung Dritter kann nicht erfolgen** und hat im Steuereinschätzungsverfahren im vorliegenden Zusammenhang auch keine Berechtigung.

Aus diesen beiden ersten Folgerungen ergeben sich folgende weitere:

- Bei der Überprüfung der durch die Bau- und Planungsbehörden erfolgten Qualifizierung von Bauland als groberschlossen haben sich die Steuerbehörden und der Steuerrichter **Zurückhaltung** aufzuerlegen.

- Die im Steuereinschätzungsverfahren vorgenommene Qualifizierung hat grundsätzlich **keine Verbindlichkeit für das Planungs- und Baubewilligungsverfahren.** Ob die steuerliche Behandlung im Falle abweichender Qualifizierung in einem Planungs- und/oder Baubewilligungsverfahren Ansprüche des nach § 28 Abs. 2 StG eingeschätzten Grundeigentümers gestützt auf Treu und Glauben zu begründen vermag, kann offen bleiben (vgl. VGE 624/97 vom 2. September 1997, Erw. 1 c).

b) Im vorliegenden Fall ging die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid davon aus, dass die betreffenden Grundstücke groberschlossen sind. Diese Qualifikation wird von den Beschwerdeführern nicht in Frage gestellt. Die Beschwerdeführer machten in der Beschwerdeschrift auch nicht ansatzweise geltend, dass die Groberschliessung für die betreffenden Grundstücke fehle. Im übrigen ist das Vorliegen der strassenmässigen Groberschliessung den vorliegenden Planunterlagen zu entnehmen (vgl. Viact. 16 und 22). Aus diesen Gründen ist zusammenfassend darauf abzustellen, dass die betreffenden dem Bauland zugeordneten Grundstücke grob erschlossen im Sinne von § 27 Abs. 3 StG sind.

6. a) Der Verkehrswert richtet sich nach den Preisen, wie sie marktmässig im Mittel in der betreffenden Gegend erzielt werden und auch weiterhin erzielbar erscheinen. Er wird in der Regel aus Ertrags- und Realwert ermittelt (vgl. § 16 SchätzV).

Der Realwert entspricht bei unüberbauten Grundstücke dem Bodenwert inklusive Erschliessungskosten (vgl. § 17 2. Satzteil SchätzV). Als Bodenwert gilt der Durchschnittspreis, wie er im freien Liegenschaftenverkehr in der betreffenden Gegend oder Zone für Grundstücke von gleicher oder ähnlicher Beschaffenheit, Grösse und Lage erzielt wird. Die unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse erzielten Grundstückpreise sind nicht zu berücksichtigen (§ 19 SchätzV). Für die Ermittlung des Schätzungswertes sind die Grundstücksverhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend (vgl. § 4 SchätzV).

b) Das kantonale Schätzungsamt veranschlagte den Bodenwert des in der W2-Zone gelegenen Grundstückes Kat.Nr. ... (Gemeinde A.) ... von 12 670 m2 per 1. Januar 1995 auf Fr. 400.--/m2. Es stützte sich dabei auf Durchschnittswerte von effektiv getätigten Handänderungen in den Jahren 1985 bis 1994. Diese Durchschnittswerte wurden in rechtsgenüglicher Weise den Beschwerdeführern bereits im Einspracheverfahren bekannt gegeben (vgl. Vi-act. 4/5, 7/8) und im gerichtlichen Schreiben vom 7. Oktober 1997 ergänzt und erläutert.

Konkret basieren diese Durchschnittswerte auf folgenden in der Gemeinde A. erzielten Durchschnittspreisen:

...

c) Der Einwand in der Beschwerdeschrift (S. 11), wonach die Tauglichkeit der statistischen Methode der Verkehrswertschätzung anhand von Referenzpreisen vergleichbarer Grundstücke im Einzelfall von der Menge der vorhandenen Vergleichszahlen abhänge, ist an sich zutreffend. In

diesem Sinne ist die auf der statistischen Methode basierende Wertermittlung umso zuverlässiger, je mehr Verkäufe vergleichbarer Baugrundstücke vorliegen.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt als Verkehrswert einer Liegenschaft deren Verkaufswert, den sie im normalen Geschäftsverkehr besitzt. Er ist primär anhand von Vergleichspreisen festzulegen (sog. statistische Methode, vgl. BGE 2A.417/1994 + 2A.303/1995 vom 23. Dezember 1996, i.S. C., Erw. 3 d). **An die Voraussetzung der Vergleichbarkeit dürfen jedoch nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden** (vgl. BGE 122 I 173 ff. Erw. 3 a). Wie in anderen Rechtsbereichen ist eine gewisse **Schematisierung** aus Praktikabilitätsgründen unumgänglich (vgl. BGE 108 V 130 betreffend Arzneimittel; 121 II 189 betreffend Radio-/ Fernsehempfangsgebühren; 120 Ia 297 betreffend Konsumkreditwesen; StE 1997 A 21.11. Nr. 41 betreffend rechtsgleiche Besteuerung von Wohnungsmietern und Eigentümern von selbstbewohnten Liegenschaften; VGE 429/96 vom 28.4.1997, Erw. 2 a in fine betreffend Kausalabgaberecht, mit Hinweisen u.a. auf VGE 316 und 317/93 vom 28.8.1993, Rhinow/Krähenmann, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband 1990, Nr. 111 B.III.a).

Gestützt auf diese allgemeinen Ausführungen ginge es im Rahmen von Steuerschätzungsverfahren grundsätzlich zu weit, hinsichtlich der erfassten Baulandverkäufe **generell** jeweils noch eine Auflistung der einzelnen Faktoren zu verlangen, welche den betreffenden Liegenschaftspreis nach oben oder nach unten beeinflusst haben (könnten). Es ist davon auszugehen, dass solche Faktoren grundsätzlich mehr oder weniger im Durchschnittswert ausgeglichen werden. Zudem sind die in der vorliegenden

Baulandpreisstatistik enthaltenen Angaben nicht isoliert bezogen auf ein einzelnes Jahr zu betrachten. Vielmehr kommt der in dieser Statistik dokumentierten Entwicklung über mehrere Jahre ebenfalls Aussagekraft zu, indem das Ergebnis für ein einzelnes Jahr im Kontext zu würdigen ist. Ein so ermittelter Durchschnittswert lässt Rückschlüsse auf das allgemeine Preisniveau für Objekte *ähnlicher* Beschaffenheit zu (wobei an das Kriterium der Ähnlichkeit keine zu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen). Ein Korrekturfaktor ist gegebenenfalls dann angebracht, wenn der Eigentümer des zu schätzenden Grundstückes substantiiert wertmindernde Faktoren vorbringt (z.B. ungünstige Grundstückform, starke Verkehrslärmbelastung usw.), oder erkennbare Unterschiede vorliegen, welche sachlich angemessene Auf- oder Abschläge rechtfertigen.

Die Beschwerdeführer haben nicht substantiiert vorgebracht, aus welchen Gründen beim betreffenden Grundstück von einem Minderwert auszugehen sei. Insbesondere ist ein wertmindernder Faktor nicht im Umstand zu erblicken, wonach die Beschwerdeführer 1989 vom betreffenden Grundstück einen Landstreifen an die Gemeinde A. für Fr. 100.--/m2 abgetreten haben, zumal dieser Landstreifen zur Errichtung eines Trottoirs an der ...strasse diente und diese verkehrsmässige Erschliessungsverbesserung grundsätzlich auch den Eigentümern des noch unüberbauten Grundstückes Kat. Nr. ... zu gute kommt (vgl. Bf-act. 5).

Allerdings ist in einem Punkt ein **Unterschied** erkennbar, welcher es rechtfertigt, die Frage eines Abschlages (Korrekturfaktor) einer vertiefteren Abklärung zu unterziehen. Es geht dabei darum, dass die in der vorerwähnten Statistik erfassten Verkaufspreise Grundstücke betreffen, welche im Vergleich zum Grundstück der Beschwerdeführer mehrheitlich wesentlich kleiner sind. Die vorliegenden Unterlagen legen den Schluss

nahe, dass die in der erwähnten Statistik erfassten Verkäufe von mehrheitlich kleineren Grundstücken Bauland betrafen, welches nicht nur grob-, sondern **auch feinerschlossen** war, derweil das Grundstück Kat. Nr. ... der Beschwerdeführer in Anbetracht der Grösse (12 670 m2) nicht als feinerschlossen erscheint. Mit anderen Worten stützt sich das aus der vorliegenden Statistik ableitbare allgemeine Preisniveau grundsätzlich auf feinerschlossene Grundstücke ab, weshalb dieser Ansatz nicht tel quel auf grob-, aber noch nicht feinerschlossenes Bauland angewendet werden kann. Jedenfalls ist offenkundig, dass das Vorliegen oder Fehlen der Feinerschliessung sich grundsätzlich auf den im freien Markt erzielbaren Preis niederschlägt. Mithin drängt sich diesbezüglich ein sachlich angemessener Abschlag auf. Nachdem die Vorinstanz diesen Aspekt noch nicht abgeklärt und geprüft hat, ist eine Rückweisung zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung und Neubeurteilung unumgänglich.

Zusammenfassend ergibt sich,

- dass die vorliegende, im Sinne der vorerwähnten Ausführungen bereinigte Baulandpreisstatistik für die Gemeinde A. grundsätzlich hinreichend aussagekräftig ist,
- dass in dieser Baulandpreisstatistik eine lokale Entwicklung dokumentiert ist, welche es rechtfertigt, den Durchschnittswert (das allgemeine Preisniveau) für *feinerschlossenes* Bauland in der Wohnzone W2 per 1. Januar 1995 auf Fr. 400.--/m2 festzulegen,
- dass somit der vorinstanzlich festgelegte Richtwert von Fr. 400.--/m2 für *feinerschlossenes* Bauland in der Wohnzone W2 in A. den der Vorinstanz in dieser Frage einzuräumenden Ermessensspielraum nicht überschreitet,
- dass die Beschwerdeführer keine Faktoren vorbrachten, welche als wertmindernd zu berücksichtigen sind,

- **dass die Sache aber zur Prüfung des Korrekturfaktors** bzw. der Frage, um wieviel der vorerwähnte Richtwert herabzusetzen ist, sofern das betreffende Grundstück der Beschwerdeführer noch nicht feinerschlossen ist, **an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.**

d) Für das in der W4-Zone der Gemeinde B. gelegene Grundstück Kat. Nr. ... (13 600 m2) setzte das kantonale Schätzungsamt den Bodenwert auf Fr. 450.--/m2 fest. Es stützte sich dabei auf Durchschnittswerte von effektiv getätigten Handänderungen in den Jahren 1985 bis 1994. Diese Durchschnittswerte wurden den Beschwerdeführern in rechtsgenüglicher Weise bereits im Einspracheverfahren bekannt gegeben (vgl. Vi-act. 4/6, 7/9) und im gerichtlichen Schreiben vom 7. Oktober 1997 ergänzt und erläutert.

Diese Durchschnittswerte basieren nach den vorliegenden Akten auf folgenden in der Gemeinde B. erzielten Durchschnittspreisen:

...

Auch für das in der Gemeinde B. gelegene und 13 600 m2 umfassende Baugrundstück der Beschwerdeführer gilt, dass die in der vorerwähnten Statistik erfassten Verkäufe mehrheitlich kleinere Grundstücke betrafen, welche nicht nur grob-, sondern auch feinerschlossen waren. Soweit nun das grosse Grundstück der Beschwerdeführer nicht feinerschlossen ist, muss diesbezüglich nach dem oben Gesagten ein sachlich angemessener Abschlag vorgenommen werden.

Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführer vorbringen, sie hätten Ende 1994 versucht, das betreffende in der W4-Zone gelegene Grundstück Kat. Nr. ... als Bauland zu verkaufen, wobei im Mäklervertrag vom ... eine Preisspanne von Fr. 380.-- bis Fr. 450.-- pro m2 vorgesehen gewesen sei (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12 f., Ziff. 3.6 mit Hinweisen auf Bf-act. 3/4). Aus den vorliegenden Akten kann die Ernsthaftigkeit der Verkaufsbemühungen nicht hinreichend abgeleitet werden, zumal keine Verkaufsinserate aktenkundig sind. Nachdem die Sache ohnehin zur Prüfung eines Korrekturfaktors (Abschlag für noch nicht feinerschlossenes Bauland) an die Vorinstanz zurückzuweisen ist, drängt es sich auf, auch hinsichtlich der damaligen Verkaufsbemühungen ergänzende Abklärungen vornehmen zu lassen. Es wird dabei Sache der Beschwerdeführer sein, umfassender zu dokumentieren, welche Verkaufsbemühungen (abgesehen vom Mäklervertrag vom ...) erfolgten, namentlich in welchen Medien welche Verkaufsinserate plaziert wurden (Kopien) und aus welchen Gründen potentielle Interessenten von einem Kauf absahen. Je nach Ergebnis dieser zusätzlich von den Beschwerdeführern vorzubringenden Ausführungen und Unterlagen wird ein Abschlag (Korrekturfaktor) auch in diesem Punkt erforderlich sein.

Zusammenfassend ergibt sich,

...

- **dass zu diesem Korrekturfaktor** (Abschlag wegen fehlender Feinerschliessung) **gegebenenfalls noch ein weiterer Abschlag hinzukommt,** dann nämlich, wenn die Beschwerdeführer im Rahmen der ergänzenden Abklärungen (unter Einreichung von weiteren Unterlagen, wozu u.a. auch Verkaufsinserate gehören) hinreichend darlegen können, dass auch - trotz ernsthafter Verkaufsbemühungen - damals ein Verkauf zum Ansatz vom „Richtwert von Fr. 450.--/m2 minus Abschlag für fehlende

Feinerschliessung“ nicht zustande kam, weil ein solcher Ansatz als zu hoch betrachtet wurde.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 5. Februar 1998
i.S. Ehegatten A.-B. (VGE 646/97)

Verfahrensrecht: Mündliche Einspracheverhandlung (§ 75 Abs. 2 StG); Ermessenstaxation (§ 59 a Abs. 2 StG); formelle Anforderungen an Einsprache (§ 74 StG i.V.m. § 39 VRP); Unrichtigkeitsnachweis

Die mündliche Anhörung gemäss § 75 Abs. 2 StG dient dazu, einerseits die Einsprache mündlich zu ergänzen, was eine form- und fristgerechte Einreichung der Einsprache voraussetzt, und andererseits weitere Beweismittel vorzulegen. Das Vorverfahren mit der mündlichen Anhörung verfolgt dabei den Zweck, den Sachverhalt abzuklären sowie zwischen dem Fiskalbeamten und dem Steuerpflichtigen eine Einigung zu erzielen. Voraussetzung hierfür ist aber, dass sich auch der Einschätzungsbeamte auf die mündliche Verhandlung vorbereiten kann, was die Prüfung der Steuererklärung und der Pflichtbelege bedingt (E. 3).

Der Steuerpflichtige kann eine nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommene Veranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und der Pflichtige hat den Nachweis der Unrichtigkeit zu erbringen. Zu diesem Zweck muss er im Einspracheverfahren vorerst seinen bisher versäumten Mitwirkungspflichten nachkommen, wenn er will, dass seine Einsprache materiell überprüft wird. Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht worden, bleibt die Ermessenseinschätzung im Grundsatz weiterbestehen

und es erlischt die Untersuchungspflicht der Rechtsmittelbehörde (E. 4 - 6).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Eheleute X. und Y. A.-B. wurden mit Veranlagungsverfügung 1995/96 vom 14.3.1996 (Versanddatum) wegen Nichteinreichens der Steuererklärung (trotz Mahnung vom 23.8.1995) ermessensweise eingeschätzt. Die gegen die Ermessenstaxation erhobene Einsprache wurde, soweit darauf einzutreten war, von der Kantonalen Steuerkommission und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen. In der Beschwerde ans Verwaltungsgericht wurde u.a. beantragt, die steuerliche Situation „mit einer Vertretung der Kantonalen Steuerverwaltung zu besprechen und dabei die gültigen Steuerverpflichtungen festzusetzen."

Aus den Erwägungen

3. a) Die Beschwerdeführer unterliessen es, in ihrer Einsprache vom 21. April 1996 (Einspracheact. 14) auf die für die Ermessensveranlagung relevanten Einkommensfaktoren der Jahre 1993/94 einzugehen. Statt dessen argumentierten sie, per Ende Juni (1995) sei der wichtigste Auftrag (...) weggefallen und in der Folge sei der Beschwerdeführer „praktisch zu 50 % arbeitslos" gewesen. Er habe dann in der Folge seine ganzen Kräfte eingesetzt, um seine erwerbliche Situation wieder ins Lot zu bringen. Vorerst habe er dann verschiedene „periodische Aufträge" (gemeint wohl zeit-

lich befristete) ausgeführt und erst am letzten Samstag (20. April 1996) habe er nun wiederum einen langfristigen Auftrag, der sein Einkommen auf 100 % ergänze. Die Ausführungen über die beruflichen bzw. erwerblichen Schwierigkeiten in der zweiten Jahreshälfte 1995 und anfangs 1996 werden auch als Entschuldigung für die Versäumung der steuerlichen Mitwirkungspflichten aufgeführt. Weiter wird in der Einsprache ausgeführt:

„Deshalb scheint mir jetzt nach dieser Bereinigung meiner zuvor unklaren Situation die Zeit gekommen, die Steuer-Angelegenheit ins Lot zu bringen.
In diesem Sinne bitte ich Sie freundlich, mir angesichts der für mich sehr unklaren und undurchsichtigen Situation einen Termin in Schwyz zu gewähren, um die Lage zu besprechen und die Angelegenheit zu regeln."

Gemäss § 75 Abs. 1 StG geht der Behandlung einer Einsprache durch die Steuerkommission eine Überprüfung der Einschätzung durch den Einschätzungsbeamten und den Leiter der zuständigen Einschätzungsabteilung voraus. Nach Eingang der Einsprache setzte deshalb die Sachbearbeiterin, welche die Steuereinschätzung vorgenommen hatte, mit Schreiben vom 2. Mai 1996 den Beschwerdeführern Frist bis zum 3. Juni 1996, um die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 1995/96 einzureichen (Einspracheact. 12). Nach Ablauf der gesetzten Frist (...) reichte der Beschwerdeführer am 6. Juni 1996 ein Begehren ein, es sei ihm diese Frist zu erstrecken, da er infolge von „Rush-Hours" die Steuererklärung erst in der Woche vom 23. - 30. Juni 1996 ausfüllen könne (Einspracheact. 11). Nachdem auch diese Frist unbenutzt verstrich, verfügte die Sachbearbeiterin am 3. Juli 1996, dass die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 1995/96 bis zum 19. Juli 1996 einzureichen sei. Für den Fall der Nichterfüllung wurden einerseits die Rechtsfolgen gemäss § 39 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP), anderseits Ordnungsbusse angedroht (Einspracheact. 10). Aufgrund eines (erneut

verspätet) gestellten telefonischen Begehrens vom 24.7.1996 wurde diese Frist abermals erstreckt bis zum 5. August 1996 (Einspracheact. 10). Als diese Frist wiederum unbenutzt abgelaufen war, wurde das Vorverfahren geschlossen und die Einsprache wurde der Steuerkommission übermittelt, worüber die Beschwerdeführer am 20. August 1996 informiert wurden (Einspracheact. 8). Bis zum Einspracheentscheid ergingen keine Reaktionen von seiten der Beschwerdeführer.

b) Nach § 75 Abs. 2 StG ist dem Einsprecher auf Verlangen Gelegenheit zu geben, sein Begehren noch mündlich zu begründen und weitere Beweismittel vorzulegen. Diese mündliche Anhörung setzt voraus, dass ein entsprechendes Begehren von den Einsprechern gestellt wurde, was hier der Fall war. Weiter ist diese Anhörung im Vorverfahren durch den Einschätzungsbeamten, allenfalls unter Beizug des zuständigen Leiters der Einschätzungsabteilung, und nicht im Hauptverfahren der Einsprache (vor der Steuerkommission) zu gewähren (vgl. VGE 316/84 vom 25.4.1985 in: StPS 1987, S. 8). Vorliegend wurde die Anhörung nach § 75 Abs. 2 StG nicht vorgenommen, weshalb sich die Frage stellt, ob die Vorinstanz bzw. die Verwaltung damit das rechtliche Gehör verletzt hat.

Ein sachgerechtes Steuerveranlagungsverfahren setzt voraus, dass die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten erfüllen, wobei die wesentlichste Mitwirkungspflicht (gleichsam die Basisverpflichtung) darin besteht, dass jeder Steuerpflichtige innerhalb der vom Regierungsrat festgesetzten Frist (für die Steuerperiode 1995/96 war dies der 31. März 1995) die amtlichen Steuererklärungsformulare auszufüllen, zu unterzeichnen und einzureichen hat (vgl. § 61 StG). Dieser Verpflichtung sind die Beschwerdeführer sowohl im Veranlagungsverfahren wie auch im Einspracheverfahren in unverständlicher und unverzeihlicher Hartnäckigkeit nicht nachge-

kommen. Aus dem Wortlaut und der ratio legis von § 75 Abs. 2 StG geht hervor, dass diese Bestimmung ergänzenden Charakter hat. Die mündliche Anhörung dient dazu, einerseits die Einsprache mündlich zu ergänzen, was eine form- und fristgerechte Einreichung einer Einsprache voraussetzt (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O. N 3 zu Art. 102) und anderseits sollen **weitere** Beweismittel bei dieser Besprechung vorgelegt, erläutert und vom Beamten geprüft werden können. Gerade die Formulierung „**weitere** Beweismittel" besagt, dass die Anhörung nicht dazu dienen soll, die Steuererklärung und die gesetzlichen Pflichtbeilagen (vgl. § 62 StG: Jahresrechnungen, Wertschriften- und Schuldenverzeichnis, Lohnausweise usw.) bis zu dieser Anhörung zurückzubehalten. Das Vorverfahren mit der mündlichen Anhörung dient einerseits der Sachverhaltsklärung und ist anderseits als Konsensverfahren konzipiert, soll doch bei Begründetheit der Einsprache und der Erzielung einer Einigung zwischen dem bzw. den Fiskalbeamten und dem Steuerpflichtigen eine berichtigte Veranlagung ohne Kostenfolge erzielbar sein (vgl. § 75 Abs. 4 StG). Voraussetzung dafür, dass dieses Ziel gesetzeskonform und effizient angestrebt werden kann, ist aber, dass sich auch der Einschätzungsbeamte auf die mündliche Verhandlung vorbereiten kann, was die Prüfung der Steuererklärung und der Pflichtbeilagen (§§ 61, 62 StG) voraussetzt. Wenn die Vorinstanzen vernehmlassend ausführen, es erübrige sich die mündliche Anhörung der Einsprecher im Verfahren nach § 75 StG, sofern diese mit offensichtlich fadenscheinigen Begründungen die ausgefüllte Steuererklärung samt den zwingenden Beilagen nicht einreichten, so ist diese Auffassung rechtens. Somit wurde vorliegend im Einspracheverfahren das rechtliche Gehör nicht verletzt. Anders zu entscheiden wäre allenfalls dann, wenn objektiv triftige Gründe einen Steuerpflichtigen an der Erfüllung der elementaren Mitwirkungspflichten hindern (z.B. Gebrechlichkeit). Dies ist aber bei den Beschwerdeführern offensichtlich

nicht der Fall, wird doch der Beschwerdeführer in einem in den Akten liegenden Presseartikel als bedeutender ... vorgestellt, der mit seiner qualitativ hochstehenden Arbeit weit über die Innerschweiz hinaus Beachtung findet (...).

4. Weiter ist zu prüfen, ob die Veranlagungsbehörde berechtigt war, eine Ermessensveranlagung durchzuführen. Gemäss § 59 a Abs. 2 StG wird die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen, soweit der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Mitwirkungspflichten nicht erfüllt hat. Im Anfechtungsverfahren kann nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens geltend gemacht werden.

Nachdem die Beschwerdeführer die Steuererklärung 1995/96 samt Beilagen trotz Mahnung und Ordnungsbusse nicht einreichten, liegt ein klassischer Fall vor, bei dem sich eine Ermessenseinschätzung aufdrängte.

5. a) Im angefochtenen Entscheid vom 3. November 1997 machen die Vorinstanzen geltend, dass die Einsprache vom 23. April 1996 keinerlei Ausführungen darüber enthält, inwiefern die Ermessenstaxation hinsichtlich der kantonalen Steuern beanstandet wird. Aus der Eingabe sei keine substantiierte Sachdarstellung ersichtlich, welche den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt vollständig erhellen würde. Zudem hätten es die Pflichtigen unterlassen, trotz mehrfacher Aufforderung die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 1995/96 nachzureichen. Aufgrund dieser Darlegungen sei der Nachweis der Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessensveranlagung nicht erbracht worden (Einsprache-act. 6, S. 4).

b) Die Erfordernisse an Form und Inhalt der Einsprache sind in § 74 StG sowie auf der Veranlagungsverfügung selber umschrieben. In der Einsprache sind die Begehren des Einsprechers sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel anzugeben (§ 74 Abs. 1 Satz 1 StG). Genügt eine Einsprache den Anforderungen von Abs. 1 nicht, so ist gemäss Abs. 2 § 39 VRP anwendbar. Gemäss § 39 Abs. 1 VRP wird der Partei eine Frist unter Androhung der Rechtsfolgen zur Verbesserung oder Ergänzung angesetzt. Wird der Mangel nicht behoben, so entscheidet die Behörde aufgrund der Akten. Die Veranlagungsverfügung vom 14. März 1996 (Steuer-act. 2) enthält diese Rechtsmittelbelehrung; es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass in der Einsprache die **Anträge** des Einsprechers einschliesslich Anfechtungsobjekt (kantonale und/oder Bundessteuerveranlagung) sowie die dazugehörende **Begründung** (Sachverhalt und Beweismittel) darin deutlich angegeben und allfällige Beweisurkunden beigelegt werden müssen. Erfolgte die Veranlagung gemäss Ermessenseinschätzung, weil der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten verletzt hat, sind die Anforderungen an die Begründung erhöht. Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung verlangt eine qualifizierte Begründung (ASA 48, S. 196). Gemäss herrschender Lehre zur direkten Bundessteuer kann der Pflichtige eine Veranlagung, die die Veranlagungsbehörde nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen hat, nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. In diesem Fall ist die Einsprache zu begründen; auch hat der Pflichtige den Nachweis der Unrichtigkeit zu erbringen. Bei der Ermessensveranlagung ist somit im Rechtsmittelverfahren mit entsprechenden Beweismittel nachzuweisen, dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Der Steuerpflichtige muss somit im Einspracheverfahren vorerst seinen bisher versäumten Mitwirkungspflichten (Einreichung der Steuererklärung und weiterer Unterlagen, Erteilen von Auskünften und weitere Mitwirkungspflichten)

nachkommen, wenn er will, dass die Einsprache materiell geprüft wird (Agner, Jung, Steinmann, a.a.O., Art. 133 N 7). Auch gemäss der Zürcher Steuerpraxis ist ein umfassender Unrichtigkeitsnachweis erforderlich. Die Rechtsmittelbehörde ist zur Durchführung einer amtlichen Untersuchung lediglich verpflichtet, wenn der Unrichtigkeitsnachweis vom Steuerpflichtigen gehörig angetreten worden ist. Dabei müssen gleichzeitig u.a. folgende Voraussetzungen erfüllt sein: 1. Die **versäumte Verfahrenspflicht,** die zur Ermessensveranlagung geführt hat, muss in allen Teilen formell erfüllt werden. 2. Der bisher ungewisse Sachverhalt muss durch eine **substantiierte Sachdarstellung** vollständig erhellt werden, sofern die Ungewissheit nicht schon durch das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung beseitigt wird. 3. Für seine Sachdarstellung muss der Steuerpflichtige lückenlos **Beweismittel** einreichen oder zumindest unter genauer Bezeichnung anbieten, sofern die versäumte Handlung nicht in einer unterlassenen Beweisleistung bestanden hat. 4. Der Unrichtigkeitsnachweis kann rechtsgenügend nur binnen der **Rechtsmittelfrist** angetreten werden. Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht in rechtsgenügender Weise angetreten worden, gilt er ohne weiteres als gescheitert. Die amtliche Untersuchungspflicht bleibt demnach erloschen, und es hat im Grundsatz bei der angefochtenen Ermessensveranlagung sein Bewenden. Die Überprüfungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde ist sodann auf die Kontrolle der Schätzung beschränkt (Zweifel, a.a.O., S. 141 f.).

aa) Für die Behandlung der Einsprache vom 21. April 1996 forderten die Vorinstanzen am 2. Mai 1996 die Beschwerdeführer auf, die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 1995/96 bis zum 3. Juni 1996 einzureichen (Einsprache-act. 12). Mit Schreiben vom 6. Juni 1996 beantragten die Beschwerdeführer einen Aufschub (Einsprache-act. 11), da aufgrund

beruflichen Verpflichtungen der angesetzte Termin nicht eingehalten werden könne. Erst in der Woche vom 23. - 30. Juni 1996 sei es möglich, die Steuererklärung auszufüllen. Die Vorinstanzen gewährten den Beschwerdeführern mit Schreiben vom 3. Juli 1996 eine Nachfrist bis 19. Juli 1996, welche bis 5. August 1996 ein weiteres Mal verlängert wurde (Einspracheact. 10). Die Beschwerdeführer reichten jedoch weder innert der Nachfrist noch nach deren Ablauf das Steuererklärungsformular ein. Der versäumten Mitwirkungspflicht, welche zur Ermessenstaxation geführt hat, sind die Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Eine materielle Prüfung der Einsprache erübrigt sich bereits aus diesem Grund, wie von den Vorinstanzen zu Recht festgestellt wurde.

bb) Die Beschwerdeführer machen auf den Vorwurf der Vorinstanzen hin, dass ihre Eingabe keinerlei Ausführungen darüber enthalte, inwiefern die Ermessenstaxation hinsichtlich der kantonalen Steuern beanstandet werde, in der Beschwerde an das Verwaltungsgericht was folgt geltend:

„In meinem Brief vom 21. April 1996 an die Kantonale Steuerverwaltung habe ich jedoch folgendes geschrieben: „Mein Problem war folgendes: Ich verlor per Ende Juni meinen wichtigsten Auftrag (...). In der Folge war ich damit praktisch zu 50 % arbeitslos.“ Diese Entwicklung hat zu einer für mich steuermässig unklaren Situation geführt. Entsprechend habe ich in diesem Schreiben um einen Besprechungstermin gebeten. Zu einem solchen Termin wurde ich jedoch nie aufgeboten, obschon ich diesem Wunsch mit Schreiben vom 23. Juni 1997 (als ich noch immer keinen Entscheid betr. meine Einsprache vom 21. April 1996 erhalten hatte) nochmals wiederholte.“

Der Beschwerdeführer legt nicht dar, weshalb die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation nicht erfüllt waren oder inwiefern die Steuerbehörden von dem ihnen zustehenden Ermessen nicht pflichtgemässen Gebrauch gemacht haben. Die in der Beschwerde vorgebrachte Erklärung, dass die berufliche Entwicklung zu einer für die Steuerpflichtigen steuermässig unklaren Situation geführt habe, ist kein behelflicher Entschul-

digungsgrund für das Nichteinreichen der Steuererklärung. Es ist nicht einzusehen, weshalb der Wegfall einer Einkommensquelle die Beschwerdeführer gehindert haben sollte, die Steuererklärung auszufüllen und einzureichen. Ebensowenig ist die Geltendmachung des Wegfalls einer Einkommensquelle eine taugliche und genügende Begründung dafür, dass die Veranlagung unrichtig sein soll, zumal nicht erstellt ist, ob und inwieweit der Wegfall dieser Einkommensquelle durch Ausbau oder Neuakquirierung anderer Einkommen ausgeglichen werden konnte.

6. Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht worden, bleibt die Ermessenseinschätzung im Grundsatz weiterbestehen und es erlischt die Untersuchungspflicht der Rechtsmittelbehörde. Wurde vom Veranlagungsbeamten wie im vorliegenden Fall zu Recht eine Ermessenstaxation getroffen, was vom Verwaltungsgericht frei geprüft wird, so ist der Kognitionsbereich des Verwaltungsgerichts bei der Überprüfung einer solchen Einschätzung eingeschränkt (VGE 316/84 vom 25.4.1985, in: StPS 1987, S. 10). Gemäss § 59 a Abs. 2 StG kann im Anfechtungsverfahren nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, geltend gemacht werden. Eine Kognitionsbeschränkung ergibt sich aus der Natur der Ermessenstaxation, welche nicht die allein oder präzis richtige Lösung sein kann. Bei jeder Schätzung besteht ein Spielraum, dessen obere und untere Grenze kaum je mit Sicherheit erkennbar ist. Der Verwaltung und der Einspracheinstanz ist innerhalb dieses Schätzungsspielraumes ein gewisser Freiraum zu belassen. Das Verwaltungsgericht schreitet deshalb nur ein, wenn eine Schätzung im Ergebnis offensichtlich unrichtig erscheint oder eine rechtsungleiche Handlung herbeiführt (VGE 316/84 vom 25.4.1985, in: StPS 1987, S. 17). Steht dem Verwaltungsgericht somit im wesentlichen eine Ermessenskontrolle nicht zu, so sind in analoger Anwendung von § 57 Abs. 1 VRP neue Tatsa-

chen und Beweismittel nur zulässig, soweit der angefochtene Entscheid dazu Anlass gibt (VGE 316/84 vom 25.4.1985, in: StPS 1987, S. 17).

Dass die Schätzung, welche anhand der Erfahrungszahlen der Vorperiode sowie der Lebenshaltungskosten vorgenommen wurde (vgl. Steuer-act. 2), offensichtlich unrichtig ist oder im Vergleich zu andern Ermessenstaxationen der gleichen Branche eine rechtsungleiche Benachteiligung darstellt, ist nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdeführern auch nicht substantiiert geltend gemacht. Hinzuweisen ist noch auf § 21 StG. Danach ist mangels zuverlässiger Angaben über das Einkommen als Einkommen mindestens der Aufwand anzusehen, den der Steuerpflichtige für sich und seine Familie macht. Dem Steuerpflichtigen bleibt der Nachweis vorbehalten, dass der Aufwand ganz oder teilweise aus dem Vermögensverbrauch oder aus Zuwendungen Dritter bestritten wird. Dass die getroffene Ermessensveranlagung mit einem Reineinkommen von Fr. 74 000.-- unter der Optik einer Lebensaufwandbesteuerung (Ehepaar und 1 Kind) den Rahmen des pflichtgemässen Ermessens sprengt, kann offensichtlich nicht festgestellt werden. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

StPS 2/97 Seite 68

Einkommen; Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht: Beweislast für das Vorliegen einer angeblichen Schenkung (Par. 19 Abs. 1 und 3 lit. d und 59 a StG; Art. 21 Abs. 1 und 3, 89 Abs. 2 und 92 Abs. 1 BdBSt)

Begründet ein Steuerpflichtiger seinen namhaften Vermögenszuwachs mit dem Erhalt einer der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechenden (steuerfreien) Schenkung, trägt er hiefür die Beweislast. Misslingt der Nachweis einer Schenkung, ist der Vermögenszuwachs ermessensweise mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

StKE 146-95 vom 12. Februar 1997 i.S. Ehegatten P. (Abweisung) = 03.97.010

StPS 2/97 Seite 73

Ersatzbeschaffung auf Geschäftsvermögen: Betriebsnotwendiges Anlagevermögen, massgebender Beurteilungszeitpunkt, angemessene Frist, verzögerte Ersatzbeschaffung (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Betriebsnotwendiges Anlagevermögen dient unmittelbar der betrieblichen Leistungserstellung. Für die Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit massgebend ist einzig der Zeitpunkt des Ausscheidens des Aktivums. Bei Mobilien ist die angemessene Ersatzbeschaffungsfrist insgesamt kürzer als bei Immobilien. Bei letzteren können Landerwerb, Bauplanung und Baubewilligungsverfahren für sich allein schon Jahre beanspruchen. In solchen Fällen schadet eine vorübergehende Einmietung (bis zur Bereitstellung und Einrichtung der Ersatzbaute) dem Charakter der Betreiebsnotwendigkeit nicht. Neben technischen sind auch betriebswirtschaftliche Gründe für eine verzögerte Ersatzbeschaffung anzuerkennen. Erfolgt die Ersatzbeschaffung nicht innert angemesserner Frist, ist die Bildung einer Rückstellung gleichwohl zulässig. Diese ist allerdings in dem Zeitpunkt, in dem die Ersatzbeschaffung spätestens hätte realisiert werden müssen, erfolgswirksam aufzulösen.

VGE 352-96 vom 27. März 1997 i.S. T.-AG (Teilgutheissung) = 02.97.014

StPS 2/97 Seite 89

Liegenschaftenschätzung: Zeitlicher Geltungsbereich der prozentualen Anpassung der Eigenmietwerte (Part. 19 Abs. 1 lit. g StG; Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; Par. 6 SchätzV; Par. 1 Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte von Grundstücken)

Die gemäss Verordnung vom 23. August 1994 prozentual erhöhten Eigenmietwerte gelangen zu Recht bereits in der Steuerperiode 1995/96 (Berechnungsjahre 1993/94) und nicht erst in der Folgeperiode 1997/98 zur Anwendung.

VGE 605-97 vom 28. April 1997 i.S. Ehegatten A. (Abweisung) = 02.97.016

StPS 2/97 Seite 94

Liegenschaftenschätzung: Groberschliessung, Beurteilung unter Beizug von Fachinstanzen, Ausschluss der Mitwirkung weiterer Dritter; Zerstückelungs- und Zweckentfremdungsverbot (Par. 28 Abs. 3 und Abs. 2 StG)

Die Qualifizierung eines Grundstückes als groberschlossen nach Par. 28 Abs. 3 StG hat unter Beizug der kommunalen Bau- und Planungsinstanz und eventuell einer kantonalen Fachinstanz zu erfolgen. Die Mitwirkung weiterer Dritter ist ausgeschlossen.

Bei der Überprüfung der durch die Bau- und Planungsbehörde erfolgten Qualifizierung von Bauland als groberschlossen legen sich die Steuerbehörden und der Steuerrichter Zurückhaltung auf (kommunaler Beurteilungsspielraum). In vergleichbaren Fällen bei gleichem Erschliessungsstand erteilte Baubewilligungen sind ein gewichtiges Indiz für die Groberschliessung.

Ein Zerstückelungs- und Zweckentfremdungsverbot, welches im Rahmen staatlicher Investitionshilfe erging, steht der Beurteilung als (grob)erschlossenes Bauland nicht entgegen.

VGE 349-96 vom 28. April 1997 i.S. S. (Abweisung) = 02.97.019

StPS 2/97 Seite 104

Steuerhinterziehung, versuchte; Mitwirkung des Steuervertreters durch Unterlassung (Par. 89 Abs. 1 StG)

Den generalbevollmächtigten Steuervertreter trifft grundsätzlich keine Garantenpflicht für die rechtzeitige Einreichung einer Steuererklärung seines Mandanten, so dass bei Nichteinreichung oder verspäteter Einreichung eine Bestrafung des Vertreters infolge blossen Unterlassens ausgeschlossen ist.

VGE 614-97 vom 27. Juni 1997 i.S. X. (Gutheissung) = 02.97.025

StPS 2/97 Seite 110

Steuerhaftung bei Familienbesteuerung: Haftungsumfang der Ehegatten bei alt- und neurechtlichen Perioden, konkrete Ermittlung der individuellen Haftungsanteile (Part. 16 Abs. 3 und 4 StG sowie Art. 13 Abs. 2 BdBSt bzw. Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG)

Beim Haftungsumfang ist zu unterscheiden zwischen Steuerperioden mit alt- und solchen mit neurechtlichen Haftungsnormen. Für Steuern altrechtlicher Perioden (kantonal bis 1987/88 und bundessteuerlich bis 1993/94) haftet der Ehemann immer für die ganze Steuer, die Ehefrau hingegen nur im Umfange ihres Anteils. Der Anteil eines Ehegatten am geschuldeten Einkommenssteuerbetrag entspricht dem Betrag, der sich aufgrund des Verhältnisses seines Reineinkommens zum ehelichen Gesamtreineinkommen ergibt. Zur Ermittlung dieses Verhältnisses werden nichtorganische Abzüge nicht mitberücksichtigt. Im Haftungsverfahren ist auf die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen abzustellen. Wird später rückwirkend eine Zwischenveranlagung vorgenommen, welche eine Reduktion des geschuldeten Steuerbetrags zur Folge hat, so sind dannzumal die zuviel bezahlten Steuerbeträge rückzuerstatten. Die gesetzliche Vermutung der Vertretung des einen Ehegatten durch den andern gilt grundsätzlich auch für das Haftungsverfahren.

StKE 186-96 vom 20. März 1997 i.S. Ehegatten Q. (Abweisung) = 03.97.014
VGE 617/97 vom 27. Juni 1997 i.S. Ehegatten Q. (Abweisung, soweit Eintreten) = 02.97.026

StPS 2/97 Seite 123

Akteneinsichtsrecht: Handänderungspreise bei Grundstücken, überwiegend private Geheimhaltungsinteressen (Par. 59a Abs. 4 StG und Art. 114 DBG)

Der schwyzerische Gesetzgeber verzichtete bewusst darauf, bei der Veröffentlichung von Eigentumsübertragungen auch die Verkaufspreise publik zu machen. Dieser gesetzgeberische Wille ist im Steuerjustizverfahren zu respektieren. Der rechtliche Gehörsanspruch wird nicht verletzt, wenn die zu Vergleichszwecken herangezogenen Verkaufspreise anderer Liegenschaften einer Partei unter Nichtbekanntgabe der Grundbuchnummern mitgeteilt werden. Die privaten Geheimhaltungsinteressen der damaligen Liegenschaftsverkäufer sind höher zu gewichten als das Interesse auf vollständige Akteneinsicht.

VGE 346-96 vom 17. März 1997 i.S. Erben des X.Y. (Teilgutheissung) = 02.97.012

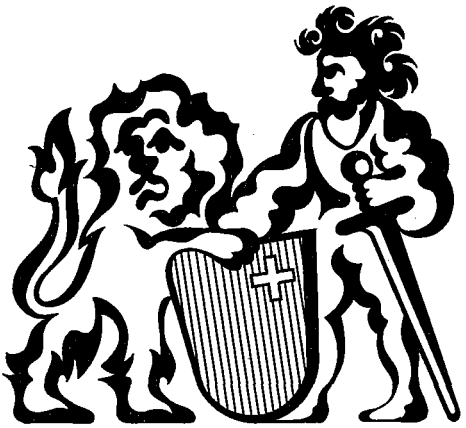
StPS 2/97 Seite 126

Garantie des verfassungsmässigen Richters: Ausstand, inhaltliche Anforderungen an Ausstandsbegehren, objektive Gründe für Ausstand (Art. 58 Abs. 1 BV, Par. 52 ff. GO)

Der Ausstand kann für einzelne Mitglieder eines Gerichts und nicht für eine ganze Behörde verlangt werden. Das Ausstandsbegehren hat in substantiierter Weise Tatsachen darzulegen, die das Misstrauen in die Unabhängigkeit (potentielle Befangenheit) derjenigen Person, die in den Ausstand treten soll, objektiv rechtfertigen. Auf die subjektive Empfindung einer Partei kommt es nicht an. Das frühere Mitwirken in einer (anderen) Sache der antragstellenden Partei beeinträchtigt die Unabhängigkeit der Person gegenüber der betreffenden Partei nicht.

VGE 617-97 vom 27. Juni 1997 i.S. Ehegatten Q. (Nichteintreten) = 02.97.026

November 1997 15. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Einkommen; Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht: Beweislast für das Vorliegen einer angeblichen Schenkung 68
- Ersatzbeschaffung auf Geschäftsvermögen: Betriebsnotwendiges Anlagevermögen, massgebender Beurteilungszeitpunkt, angemessene Frist, verzögerte Ersatzbeschaffung 73
- Liegenschaftenschätzung: Zeitlicher Geltungsbereich der prozentualen Anpassung der Eigenmietwerte 89
- Liegenschaftenschätzung: Groberschliessung, Beurteilung unter Beizug von Fachinstanzen, Ausschluss der Mitwirkung weiterer Dritter; Zerstückelungs- und Zweckentfremdungsverbot 94
- Steuerhinterziehung, versuchte; Mitwirkung des Steuervertreters durch Unterlassung 104
- Steuerhaftung bei Familienbesteuerung: Haftungsumfang der Ehegatten bei alt- und neurechtlichen Perioden, konkrete Ermittlung der individuellen Haftungsanteile 110
- Akteneinsichtsrecht: Handänderungspreise bei Grundstücken, überwiegend private Geheimhaltungsinteressen 123
- Garantie des verfassungsmässigen Richters: Ausstand, inhaltliche Anforderungen an Ausstandsbegehren, objektive Gründe für Ausstand 126

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Gleissner Nideröst Druck, Ibach-Schwyz

Abonnementspreis 1997 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 12. Februar 1997 i.S. Ehegatten P. (StKE 146/95)

Einkommen; Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht: Beweislast für das Vorliegen einer angeblichen Schenkung (§§ 19 Abs. 1 und 3 lit. d und 59 a StG; Art. 21 Abs. 1 und 3, 89 Abs. 2 und 92 Abs. 1 BdBSt)

Zum Sachverhalt:

Aufgrund einer Vermögensvorschlagsberechnung erhöhte die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen der Ehegatten P. im Vergleich zu den Selbstangaben ermessensweise um Fr. 250 000.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre. Einspracheweise machen die Pflichtigen geltend, der Vermögensvorschlag beruhe auf einer einmaligen Schenkung einer aus Südamerika stammenden Bekannten, deren Tochter den Betrag in bar vorbeigebracht habe. Der Schenkungsbetrag von Fr. 500 000.-- stelle somit nicht steuerbares Einkommen dar.

Aus den Erwägungen:

1. ... (Formelles)

2. Als Einkommen gelten die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen (§ 19 Abs. 1 StG; Art. 21 Abs. 1 BdBSt). Der Grundsatz, dass das "gesamte Einkommen" in die Steuerberechnung fällt, erfährt durch verschiedene

Sondervorschriften gewisse Einschränkungen. So gelten u.a. Eingänge aus Schenkungen nicht als versteuerbares Einkommen (§ 19 Abs. 3 lit. d StG; Art. 21 Abs. 3 BdBSt). Vorliegend behaupten die Steuerpflichtigen, eine solche Schenkung von Fr. 500 000.-- erhalten zu haben. Der Einschätzungsbeamte folgte jedoch nicht den Ausführungen der Einsprecher und rechnete genannten Betrag aufgrund der Vermögensvorschlagsrechnung als Einkommensbestandteil auf.

3. a) Das Steuerrechtsverhältnis ist aufgrund seiner öffentlichrechtlichen Natur von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Dieser Verfahrensgrundsatz verpflichtet und berechtigt die Steuerbehörde, den für den Veranlagungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und jenem nur solche Tatsachen zugrundezulegen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat (vgl. ASA 49, 516 mit Hinweisen).

Wohl ist die Untersuchungspflicht dem Grundsatze nach umfassend, doch müssen ihr aus praktischen Gründen Grenzen gesetzt sein. Diese von Lehre und Rechtsprechnung anerkannten Schranken der Untersuchungspflicht beruhen u.a. auf Erkenntnissen der Lebenserfahrung, welche eine "antizipierte Beweiswürdigung" erlauben (Martin Zweifel, Von der Wahrheitsermittlung zur Wahrscheinlichkeitsermittlung; in: Freiheit und Verantwortung im Recht, Festschrift zum 60. Geburtstag von A. Meier-Hayoz; herausgegeben von P. Forstmoser und W.R. Schluep, Bern 1982, S. 530 f.). Danach braucht die Überzeugung der Steuerbehörde nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109).

Gelangt die Steuerbehörde aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, ist diese mithin unbewiesen, so

stellt sich die Frage, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen habe. In sinngemässer Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes gilt im Steuerveranlagungsverfahren die allgemeine Regel über die Verteilung der objektiven Beweispflicht, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern, trägt (Martin Zweifel, a.a.O., S. 110).

b) Gemäss den Angaben der Steuerpflichtigen haben sich die Steuerpflichtige und die aus Brasilien stammende Maria L. in St. Moritz kennengelernt. Im Januar 1990 habe die Südamerikanerin gemeinsam mit ihrer Tochter das Ehepaar P. zu Hause besucht. Dabei sei auch über die finanziellen Schwierigkeiten gesprochen worden, welche den Steuerpflichtigen aus einem Beteiligungsvertrag mit der X. AG entstanden sind (Verlust Fr. 300 000.--). Im Januar 1992 hätten die Einsprecher einen Brief aus Brasilien erhalten, in dem Maria L. ihnen schenkungshalber den Betrag von Fr. 500 000.-- versprochen habe. Als Gründe für diese Schenkung seien die gute Freundschaft der beiden Frauen während der gemeinsamen Zeit in St. Moritz und die finanzielle Hilfe der Einsprecherin, wodurch das "Auswandern nach Übersee" ermöglicht worden sei, angeführt worden. Die Tochter der Schenkerin, Anna L., sei darauf im Februar 1992 am Wohnort der Einsprecher mit den angekündigten Fr. 500 000.-- in bar erschienen. In der Folge sei erwähnter Betrag bei der Sparkasse ... einbezahlt und u.a. das Hypothekardarlehen von Fr. 300 000.-- (für Kapitalanzahlung auf Konto der X. AG) bei genannter Bank amortisiert worden.

Mit Schreiben vom 8. Februar 1995 wurden die Pflichtigen gemäss § 67 StG bzw. Art. 89 BdBSt aufgefordert, u.a. Beweismittel einzureichen, welche die Existenz der Schenkerin Maria L. belegen können (amtliche Bestätigung, Aufent-

haltsort etc.). Zudem wurden von der Veranlagungsbehörde Unterlagen eingefordert, welche den Nachweis der Geldübergabe zu erbringen vermögen. Die darauf von den Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen enthielten jedoch keine Beweise, welche ihre bisherigen Ausführungen unterstützen konnten.

c) Aus folgenden Gründen erscheinen die Umstände in bezug auf die fragliche Schenkung als recht diffus.

Es widerspricht zum einen der allgemeinen Lebenserfahrung, bei einer Schenkung von Fr. 500 000.-- keine Angaben über die Wohnadresse bzw. den Aufenthaltsort einer Schenkerin machen zu können. Auch nach der behaupteten Übergabe des Geldbetrages durch die Tochter der Schenkerin fanden es die Steuerpflichtigen nicht für angebracht, nach der Adresse der Schenkerin zu fragen. Ebenso befremdend wirkt zum anderen die Tatsache, dass zwischen zwei angeblich so guten Freundinnen (immerhin soll die Freundschaft für die Schenkung von Fr. 500 000.-- gereicht haben) während zwei Jahren und auch nach Erhalt der erwähnten Schenkung keinerlei Kontakt gepflegt wurde.

Ungewöhnlich angesichts der heutigen Möglichkeiten des Geldtransfers erscheint zudem die Übergabe der Schenkungssumme in bar, nota bene in Schweizerwährung. Auch konnten die Pflichtigen keinerlei Angaben darüber machen, woher und wie die Tochter in die Schweiz kam.

Die Vorbringen der Einsprecher sind somit nicht nachvollziehbar und erscheinen aufgrund obiger Erwägungen als unglaubwürdig.

4. Grundlage zur Vornahme einer Ermessenstaxation bildet für die kantonale Veranlagung § 59 a Abs. 3 StG. Danach erfolgt eine zu begründende ermessensweise Einschätzung,

wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Die direkte Bundessteuer wird gemäss Art. 92 BdBSt nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt, wenn nach Abschluss des Untersuchungsverfahrens für die Festsetzung der steuerbaren Faktoren massgebende Tatsachen noch unklar und ungewiss geblieben sind (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, Ziff. 1 zu Art. 92 BdBSt).

Aufgrund obiger Ausführungen konnten die Steuerpflichtigen die Ungewissheit der tatsächlichen Verhältnisse in bezug auf die angebliche Schenkung nicht beseitigen. Somit hat vorliegend der Einschätzungsbeamte zu Recht ermessensweise den Betrag von Fr. 250 000.-- (im Durchschnitt der Bemessungsjahre) als Einkommensbestandteil aufgerechnet.

5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. März 1997 i.S. T.-AG (VGE 352/96)

Ersatzbeschaffung auf Geschäftsvermögen: Betriebsnotwendiges Anlagevermögen, massgebender Beurteilungszeitpunkt, angemessene Frist, verzögerte Ersatzbeschaffung (§ 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die T.-AG (nachfolgend AG) veräusserte im Jahre 1989 verschiedene Grundstücke ihrem Verwaltungsratspräsidenten und Hauptaktionär X. Die Grundstücke waren im Verkaufszeitpunkt überbaut mit einem Fabrikations- und Lagertrakt, diversen alten Werk- und Lagergebäuden, sowie zwei Wohnhäusern. Die AG wies in ihrer Erfolgsrechnung den bei der Veräusserung erzielten Buchgewinn von Fr. 1.714 Mio. erfolgsneutral einem Konto "Rückstellung Ersatzbeschaffungsreserve" zu. Die Veranlagungsbehörde anerkannte diese Rückstellung nicht, weshalb sich der steuerbare Ertrag gegenüber den Selbstangaben kantonal um Fr. 1.009 Mio. (Rückstellung Fr. 1.714 Mio. abzüglich mit der Grundstückgewinnsteuer erfasster Gewinn von Fr. 0.774 Mio. zuzüglich bezahlte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 0.069 Mio.) und bundessteuerlich um Fr. 1.714 Mio. erhöhte. Die aus diesen Aufrechnungen resultierenden höheren Steuern wurden als zusätzliche Steuerrückstellungen ertragsschmälernd bei der Folgeperiode 1993/94 berücksichtigt und die Ersatzbeschaffungsrückstellung beim steuerbaren Kapital 1993/94 aufgerechnet. Gegen die Veranlagungsverfügungen 1991/92 und 1993/94 liess die AG rechtzeitig Einsprache erheben und beantragen, die Rückstellung für die Ersatzbeschaffung sei anzuerkennen. Die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bun-

dessteuer wies mit Entscheid vom 10.10.1996 die Einsprache ab. Zur Begründung wurde angeführt, die beiden Wohnhäuser hätten nicht unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes gedient. In bezug auf die übrigen Grundstücke sei der Ersatz nicht binnen angemessener Frist erfolgt. Im Zeitpunkt der Entscheidfällung lag die Grundstückveräusserung bereits sieben Jahre zurück und die Pflichtige sei in bezug auf das Ersatzobjekt nicht über das Planungsstadium hinausgekommen. Es bestehe offenbar keine Notwendigkeit zur Ersatzbeschaffung, andernfalls mit dem projektierten Bau längstens begonnen worden wäre. Die Pflichtige habe sich vielmehr zur Desinvestition entschieden. Die notwendigen Betriebsmittel habe sie sich nicht mehr selber, sondern durch Miete von einem Dritten bereitstellen lassen. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde teilweise gut.

Aus den Erwägungen:

1. Streitgegenstand bildet die Frage, ob der Kapitalgewinn, welcher aus den Grundstückverkäufen an X. resultierte, zum steuerbaren Ertrag und Kapital der Veranlagung 1991/92 dazuzuschlagen ist (Meinung der Vorinstanzen) oder ob die bei dieser Veräusserung realisierten Reserven (vorläufig) im Hinblick auf eine Ersatzbeschaffung steuerfrei bleiben sollen (Meinung Beschwerdeführerin). Die Veranlagung 1993/94 ist dann eine logische Folge der Beantwortung der Streitfrage für die Veranlagung 1991/92.

2. Zum Reinertrag einer Aktiengesellschaft, welcher der Gewinnsteuer unterliegt, gehören auch alle ausserordentlichen Eingänge wie Kapitalgewinne, welche den steuerlich massgebenden Buchwert der betreffenden Gegenstände übersteigen. Indem der Gesellschaft an Stelle eines Gegenstands des Gesellschaftsvermögens ein den Buchwert übersteigender Geld-

betrag zufliesst, erhöht sich grundsätzlich der Ertrag im Ausmass der auf dem Vermögensgegenstand vorher vorhandenen stillen Reserven. Im kantonalen Recht gilt insoweit eine Einschränkung, als Gewinne (Auflösung stiller Reserven), die bei der Veräusserung von Grundstücken anfallen, nur in dem Umfang als Einkommen versteuerbar sind, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind (vgl. § 38 Abs. 1 lit. c Steuergesetz, StG, nGS I-105, i.V.m. § 19 Abs. 1 lit. e StG; BGE vom 26.8.1982 in ASA 52, S. 478, E. 3 = BGE 108 Ib 325 ff.).

3. a) Obwohl im StG (im Gegensatz zu zahlreichen Kantonen, vgl. die Auflistung in Känzig, Direkte Bundessteuer, Rz. 200 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt) und im BdBSt die Frage nicht geregelt ist, was mit einem Kapitalgewinn zu geschehen hat, der für die Ersatzbeschaffung verwendet wird, ist die Ersatzbeschaffungstheorie in Lehre und Rechtsprechung anerkannt (vgl. ASA 52, S. 479 ff.). Danach hat eine Besteuerung von stillen Reserven (bzw. Kapitalgewinnen), die bei der Veräusserung eines Wirtschaftsgutes zu Tage treten, zu unterbleiben, wenn diese stillen Reserven zur Anschaffung eines neuen Wirtschaftsgutes verwendet werden. Die stillen Reserven werden damit gleichsam auf das neue Ersatzgut übertragen. Nach dem Bundesgericht und der Lehre ist die Übertragung von stillen Reserven auf Gegenständen des Anlagevermögens anzuerkennen, d.h. es sind die (realisierten) stillen Reserven (vorläufig) nicht zu besteuern, wenn:

- bei den ersetzten oder zu ersetzenden Gegenständen es sich um solche des **betriebsnotwendigen** Anlagevermögens handelt; Vermögenswerte, die der Kapitalanlage dienen, zählen nicht zu den steuerprivilegierten Ersatzbeschaffungsgütern;

- die Gewährung eines Steueraufschubs erforderte nach älterer Meinung, dass das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes durch Zwang erfolgt sein müsse (Brand, anderes Naturereignis, Expropriation usw.). Dieses Erfordernis wurde später gelockert, indem man auch einen betrieblichen Zwang bzw. eine betriebliche Notwendigkeit genügen liess (Locher, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie in der Schweiz, ASA 57, S. 56 ff.; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, N 55 zu § 14, S. 474 offen gelassen durch das Bundesgericht in ASA 52, S. 481). Nach dem Bundesgericht wird in der Lehre vorwiegend auch ein innerbetrieblicher Zwang zur Ersatzbeschaffung als genügend erachtet, der den Unternehmer veranlasst, aus eigenem Entschluss - aber nicht aus freiem Willen - einen zu den notwendigen Betriebsaktiven gehörenden Vermögensgegenstand aufzugeben.

- Schliesslich wird gefordert, dass das Ersatzgut innert einer angemessenen Frist beschafft werden muss. Dieses Erfordernis wird vom Bundesgericht damit begründet, dass andernfalls schwerlich von einem Ersatz **betriebsnotwendiger Gegenstände** gesprochen werden könne. Zur angemessenen Frist führt das Bundesgericht aus, die 2-jährige Steuerbemessungsperiode dürfte eine äusserste zeitliche Grenze dann nicht darstellen, wenn die Anerkennung einer Rückstellung für die Ersatzbeschaffung in Betracht falle und diese nach den Umständen (z.B. bei einem durch Planung oder besondere Erschwernisse verzögerten Neubau zerstörter oder enteigneter Betriebsgebäude) längere Zeit in Anspruch nehme (ASA 52, S. 482).

b) Diese sog. Ersatzbeschaffungstheorie ist nunmehr auf Bundesrechtsebene legiferiert worden. So hält Art. 64 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) fest:

"1. Beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz.

2. Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfange der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

3. Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen."

Inhaltlich übereinstimmend ist der Steueraufschub beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in Art. 8 Abs. 4 StHG geregelt (SR 642.14). Soweit diese Gesetzgebung eine Festschreibung der bisherigen Praxis darstellt bzw. dazu nicht im Widerspruch steht, ist sie sowie die hiezu ergangene Lehre auch für die Beurteilung des vorliegenden Falles zu berücksichtigen.

4. a) Der fragliche Kapitalgewinn wurde erzielt:

- auf dem alten Fabrikareal, dessen diverse Bauten nach dem Neubau des Produktionsbetriebes der Beschwerdeführerin an der ... zumindest teilweise noch als Lager und Werkstätten dienten. Auch nach dem Erwerb durch X. sicherte sich die Beschwerdeführerin die Nutzung dieser Lager weiterhin durch einen auf drei Jahre abgeschlossenen Mietvertrag (vgl. ...)

- auf den beiden Wohnhäusern "A" und "B".

b) Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, von diesen veräusserten Aktiven könnten lediglich die alte Fabrik und die "Abbruchobjekte" als betriebsnotwendiges Anlagevermögen qualifiziert werden. Die beiden Wohnhäuser hätten nicht unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes gedient, so dass sie ohne Beeinträchtigung derselben hätten veräussert werden können. In der Beschwerde wird geltend gemacht, bis zur Fertigstellung und Inbetriebnahme des Verwaltungsgebäudes an der ... im Winter 1984/85 habe das Wohnhaus "B" auch als Bürogebäude gedient, so dass dieses Wohnhaus bis zu jenem Zeitpunkt ebenfalls als betriebsnotwendig gegolten habe. In einem früheren Verfahrensstadium (Schreiben vom 19.11.1993; ...) hatte die Beschwerdeführerin geltend gemacht, die beiden Wohnhäuser seien betriebsnotwendig, da diese mit einer Ausnahme an Betriebsangestellte vermietet seien.

c) Zu beachten ist, dass die Praxis und nunmehr auch DBG und StHG von **betriebsnotwendigen** Vermögensgegenständen sprechen. Vermögensgegenstände, welche für den Betrieb dienlich oder nützlich sind, sind noch lange nicht betriebsnotwendig. Für die Beschwerdeführerin, welche gemäss Eintrag im Ragionenbuch sich mit der Fabrikation und dem Handel von ... befasst, sind nur jene Gegenstände des Anlagevermögens **betriebsnotwendig,** welche für die Abwicklung der Produktion von und den Handel mit ... unmittelbar notwendig sind. Arbeiterwohnhäuser gehören nicht zum betriebsnotwendigen, sondern zum betriebsfremden Vermögen (vgl. Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, S. 23 unten, 24 oben; Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Komm. zum Aargauer Steuergesetz, Ziff. 15, S. 405 f.; Probst, DBG, S. 311). Dass dem so ist, belegt auch der Umstand, dass keinerlei Absichten der Beschwerdeführerin geltend gemacht werden, wonach sie für die beiden veräusserten Wohnhäuser eine Ersatzbeschaffung vornehmen will. An der fehlenden Betriebsnotwendigkeit ändert auch der Umstand nichts, dass allenfalls das eine

der beiden Häuser ("B") bis 1984/85 teilweise als Bürogebäude diente. Mit der Aufgabe als Bürohaus verlor dieses Gebäude den Charakter der Betriebsnotwendigkeit. Die Frage der Betriebsnotwendigkeit beurteilt sich nach dem Veräusserungszeitpunkt, nicht nach einer um Jahre zurückliegenden Nutzung.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der auf den beiden Wohnhäusern erzielte Kapitalgewinn nicht als Ersatzbeschaffung steuerbefreit ist, während die alte Fabrik und die weiteren gewerblichen Bauten (gemäss Verkehrswertschatzung Abbruchobjekte) unbestrittenermassen betriebsnotwendig sind.

5. Massgebendes Kriterium für die Verweigerung der Ersatzbeschaffungsrückstellung war für die Vorinstanz der Umstand, dass die Beschwerdeführerin nach vorinstanzlicher Auffassung "innert angemessener Frist" keinen Ersatz beschafft hat.

Hinsichtlich der geplanten Ersatzbeschaffung lässt sich den Akten was folgt entnehmen:

a) In einer Eingabe ans Finanzdepartement vom 12.9.1989 (...) wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe am ...1989 die Liegenschaft (genannt Werk I) veräussert, um mit dem realisierten Grundstückgewinn die Ersatzbeschaffung, ... zu finanzieren. Diese solle 1990 für rund Fr. 6.5 Mio. erstellt werden und 1991 sollen für Maschinen und Einrichtungen in diesem Gebäude weitere Fr. 6.5 Mio. investiert werden. Mit Verfügung vom 3. Mai 1990 erteilte ... der Beschwerdeführerin die Baubewilligung für "eine Fabrikerweiterung, ...". Aktenkundig ist auch, dass der Beschwerdeführerin für die geplante Ersatzbeschaffung bis 1991 Auslagen von Fr. 376 110.-- anfielen, schwergewichtig im Projektie-

rungsbereich (Architektenhonorar Fr. 218 293.--, Bauingenieur Fr. 56 000.--, Spezialbüro für ... Fr. 60 790.--, etc.; ...). 1991 liess die Beschwerdeführerin die Baubewilligung, deren Geltungsdauer gemäss § 86 der damals geltenden Fassung des Planungs- und Baugesetzes auf ein Jahr befristet ist, um ein weiteres Jahr verlängern (...).

b) Im Rahmen der Einschätzungsverhandlungen teilte der Vertreter der Beschwerdeführerin der Steuerverwaltung am 1. September 1993 mit, einziger Punkt, welcher im Ermessen der Veranlagungsbehörde zu beurteilen sei, bleibe die angemessene Frist der tatsächlichen Ersatzbeschaffung. Ursprünglich sei die sofortige Realisierung der Ersatzbeschaffung geplant gewesen, was die aktivierten Kosten für die geologischen Baugrunduntersuchungen und die Planungsarbeiten klar belegten. Auch sei mit ... verhandelt worden und 1990 seien vom ... auch bereits die Anschlussgebühren und die Entschädigung für den Zivilschutz in Rechnung gestellt worden. Aufgrund der sich im Jahre 1992 abzeichnenden Auswirkungen der Rezession auf die ...branche (Umsatzrückgang, Einführung Kurzarbeit) sei die Realisierung der Ersatzbeschaffung aufgeschoben worden und die Baubewilligung sei nicht verlängert worden. Die Realisierung der Ersatzbeschaffung sei somit frühestens 1994 möglich (...).

c) In der Einsprache werden die gleichen Argumente (Hinausschieben des Baus ... infolge der hereinbrechenden Rezession) wiederholt, wobei ergänzt wird, die Rezession sei bereits 1991 erkennbar gewesen, was dann vorerst zu einer Verlängerung der Baubewilligung um ein Jahr geführt habe. Die Projektierung des Ersatzobjektes sei im Verkaufszeitpunkt (1989) sofort begonnen worden. Eine Lücke in der Nutzung des betriebsnotwendigen Ersatzobjektes habe vermieden werden können, da für die Periode vom

Verkauf bis zur Bezugsbereitschaft des Ersatzobjektes die verkauften Lokalitäten zurückgemietet worden seien. Die relativ kurz bemessene Frist, welche in der Praxis von den Steuerbehörden für die Ersatzbeschaffung gewährt werde, gehe von der Annahme aus, dass zwischen dem Ausscheiden des alten Vermögensgegenstandes und der Ersatzbeschaffung eine Lücke entstanden sei, die zwingend geschlossen werden müsse. Eben diese Lücke sei dank dem Mietvertrag hier nicht entstanden, so dass die zweijährige Frist erst mit dem Ablauf des bestehenden Mietvertrages beginne.

d) In der Beschwerde wird wiederum betont, dass Gründe für den Aufschub der Realisierung der Ersatzbeschaffung ausserhalb des Einflussbereiches der Steuerpflichtigen gelegen hätten. Der Beginn der Rezession habe die Beschwerdeführerin zum Aufschub der Investition gezwungen. Dass dieser Entscheid richtig gewesen sei, belege die noch immer anhaltende Rezession. 1992 und 1993 habe der Betrieb Umsatzeinbussen erlitten und seit 1994 stagniere der Umsatz und seit 1991 habe die Firma jährlich während bestimmten Perioden Kurzarbeit einführen müssen. Zudem hätten sich die Landerwerbsverhandlungen als bedeutend schwieriger erwiesen als angenommen. Dies zeigten 1995 geführte Verhandlungen mit ...

Aufgrund dieses vorstehend geschilderten Ablaufes ist erstellt:

- dass die Beschwerdeführerin 1989 ernsthaft beabsichtigte, rasch die projektierte Ersatzbeschaffung beim neuen Fabrikareal ... zu erstellen. Die Ernsthaftigkeit dieser Absicht ist belegt durch das Einholen der Baubewilligung und die beträchtlichen finanziellen Aufwendungen, welche im Hinblick auf dieses Bauvorhaben getätigt wurden.

- dass die Realisierung rezessionsbedingt gestoppt wurde ist ebenfalls glaubwürdig. Dass die Beschwerdeführerin angesichts der unsicheren wirtschaftlichen Lage und Aussichten diese Grossinvestition vorerst nicht auslöste, ist umso verständlicher, als 1989 auch eine starke Verteuerung der Kapitalzinsen einsetzte.

- als drittes ist erstellt, dass die geplante Ersatzbeschaffung bis heute nicht verwirklicht worden ist und es liegt auch bis heute keine neue Baubewilligung vor (die Baubewilligung 1990 ist abgelaufen und kann nicht mehr verlängert werden; vgl. § 86 PBG).

6. a) Art. 64 Abs. 2 DBG basiert auf der Konzeption, dass dann, wenn eine Ersatzbeschaffung ernsthaft geplant ist, die Bildung einer Rückstellung zugelassen wird. Diese ist dann zu einem späteren Zeitpunkt entweder zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden, sofern ein Ersatzobjekt tatsächlich angeschafft wird (Variante 1). Wird innert angemessener Frist kein Ersatzobjekt angeschafft, so ist die Rückstellung zugunsten der Erfolgsrechnung wiederum aufzulösen. Demgegenüber gehen die Vorinstanzen von einer ex-nunc Betrachtung aus. Wenn sich heute ergibt, dass nicht während angemessener Frist ein Ersatzobjekt beschafft worden ist, so ist nach dieser Betrachtungsweise die Bildung einer Ersatzbeschaffungsrückstellung gar nicht erst zuzulassen (Variante 2). Die Lösung nach Variante 2 befriedigt nicht, hängt es doch dabei von willkürlichen Zufälligkeiten ab, ob die Rückstellung bewilligt wird oder nicht. Erfolgt die Steuerveranlagung rasch, so wird die Rückstellung gewährt. Wird die Veranlagung (aus welchen Gründen auch immer) verzögert, so wird die gleiche Rückstellung verweigert. Sachlich richtig und allein befriedigend ist deshalb die Variante 1. Dieser Variante ist umso mehr zu folgen, als sie mit dem neuen (hier grundsätzlich noch nicht anwendbaren) Recht des Art. 64 Abs. 2 DBG übereinstimmt. Die Vor-

wirkung des neuen Rechts im weiteren Sinne ist hier unproblematisch, weil das geltende Recht nicht normiertes, sondern durch die Praxis entwickeltes Recht darstellt und weil - soweit ersichtlich - eine Auseinandersetzung mit der ex-nunc/ex-tunc Betrachtungsweise und der dabei auftretenden, oben aufgezeigten Problematik in der Judikatur und Literatur zu jenen Steuergesetzen, welche die Ersatzbeschaffung nicht geregelt haben, nicht erkennbar ist. Schliesslich ist die Vorwirkung im weiteren Sinne, d.h. die Rechtsentwicklung der alten Praxis in Übereinstimmung mit neuem Recht vorliegend auch deshalb unproblematisch, als das neue Recht aus der Sicht des Steuerpflichtigen das mildere Recht darstellt (lex mitior) und mit dem neuen Recht nicht ausdrücklich bezweckt wurde, eine vom alten Recht abweichende Regelung zu schaffen (Zur Vorwirkung künftigen Rechts vgl. Thomas Koller, in ASA 62, S. 305 ff. mit Hinweisen). Vielmehr wurde in der bundesrätlichen Botschaft zum DBG unter Bezugnahme auf die Ersatzbeschaffung ausdrücklich festgehalten, diese Vorschrift normiere das, "was in der Praxis bereits heute anerkannt ist". Dabei gilt es festzuhalten, dass der damalige Art. 70 Abs. 2 des bundesrätlichen Entwurfs wörtlich dem heutigen Art. 64 Abs. 2 DBG entspricht (vgl. BBl 1983, III, Nr. 33, S. 169, 189 und 341).

b) War das 1989 geplante und 1990 von der Baubewilligungsbehörde bewilligte Ersatzobjekt (bzw. Fabrikerweiterung) vorgesehen als Ersatz mit gleicher Funktion des ... 1989 veräusserten betriebsnotwendigen Anlagevermögens (alte Fabrik bzw. Werk I), so ist die Ersatzbeschaffungsrückstellung in der Veranlagungsperiode 1991/92 anzuerkennen. Ausgenommen hievon sind die beiden Wohnhäuser "A" und "B" (vgl. Erwägung 4 vorstehend). Der Einspracheentscheid betreffend die Veranlagung 1991/92 ist aufzuheben und die Sache ist an die Vorinstanzen zurückzuweisen, damit diese - entsprechend dem Ausgang dieses Verfahrens eine neue Veranlagung vornehmen. Dabei wird im Hinblick auf die Kapitalbe-

steuerung zu beachten sein, dass die Ersatzbeschaffungsreserve zum steuerbaren Eigenkapital gehört (Aargauer Kommentar, Ziff. 21 zu § 24bis, S. 407).

7. a) Weiter stellt sich die Frage, ob die Rückstellung in der Folgezeit wiederum zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen ist, weil sie nicht innert angemessener Frist zur Beschaffung eines Ersatzobjektes bzw. zur Abschreibung auf einem beschafften Ersatzobjekt verwendet worden ist. Der Begriff angemessene Frist ist ein unbestimmter, auslegungsbedürftiger Rechtsbegriff. Nach der Bundesgerichtspraxis stellt die zweijährige Steuerbemessungsperiode (hier 1991/92) dann nicht die äusserste Grenze dar, wenn die Ersatzbeschaffung "nach den Umständen" längere Zeit in Anspruch nimmt (ASA 52, S. 482). Indem nunmehr auch der Bundesgesetzgeber von der gesetzlichen Fixierung einer bestimmten Frist, wie sie beispielsweise der Kanton Aargau kennt (§ 24bis Abs. 1 StG-Aargau), Abstand genommen hat, spricht sich auch der Gesetzgeber, analog der Bundesgerichtspraxis für eine flexible, den Umständen des Einzelfalles angepasste, Befristung aus. Nach dem in den Akten liegenden Bericht (AG-SJP S. 24, ...) soll für die praktische Anwendung eine Frist von zwei Jahren vorgesehen werden mit dem Hinweis, längere Fristen seien in Einzelfällen möglich, wenn der Steuerpflichtige Umstände, welche nicht durch ihn zu verantworten seien, nachweise. Agner/Jung/Steinmann (Kommentar zum DBG, S. 274 Ziff. 7 zu Art. 64) glauben, die Frist dürfte im Normalfall ein Jahr nicht übersteigen; bei schwierigen Investitionsentscheiden, z.B. beim Ersatz einer Betriebsliegenschaft oder eines Hochseeschiffes, könnte sich hingegen eine Frist von zwei bis drei Jahren als notwendig erweisen. M. Greter, Präsident der Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter "Veranlagung der Selbständigerwerbenden und der juristischen Personen" glaubt, als angemessen erscheine im Regelfall eine Frist von höchstens zwei Jahren, die in Fällen unverschuldeter Verzögerung des Er-

satzes im Einzelfall noch länger sein könne (StR 1995, S. 207 d). Gegen eine starre Lösung spricht sich auch Weibel aus (Kurt Weibel, die steuerliche Behandlung der Ersatzbeschaffung in der Schweiz, Diss. 1988, S. 76). R. Probst, Das Gesetz über die direkte Bundessteuer, S. 310 Ziff. 2.2 führt aus:

> "Der unbestimmte Begriff **"angemessene Frist"** muss im Zusammenhang mit dem vordefinierten "betriebsnotwendig" verstanden werden. Es wird der Sache nicht in allen Fällen gerecht, wenn die Praxis von einer Frist von bis zu 4 Jahren ausgeht. Tatsächlich müssen Güter, wenn sie effektiv betriebsnotwendig, d.h. für die Leistungserstellung unentbehrlich sind, sofort ersetzt werden. Möglicherweise wird das Ersatzgut aber vorerst nur provisorisch beschafft, d.h. z.B in Miete, bis das definitive Ersatzgut betriebsbereit ist. In solchen Fällen, namentlich bei Gebäuden, kann die Frist von 4 Jahren zu kurz sein."

Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 64 führen aus, das zeitliche Erfordernis scheine nach der Praxis jedenfalls eingehalten, wenn die Wiederbeschaffung in einem Zeitraum von zwei Jahren vollzogen werde. Bei begründeter Verzögerung der Ersatzbeschaffung werde je nach den Umständen auch eine längere Frist zugestanden. Die zeitliche Voraussetzung der Ersatzbeschaffung ergebe sich nicht nur aus dem Gesetzeswortlaut, sondern auch aus den Voraussetzungen der Betriebsnotwendigkeit und der Funktionsgleichheit. Die Bedeutung des zeitlichen Elementes der Ersatzbeschaffung dürfe nicht überschätzt werden. Wenn die übrigen Erfordernisse klar erfüllt seien, bilde der Zeitenlauf in der Regel keinen plausiblen Grund für die Verweigerung der Steuerneutralität. Diese Autoren scheinen zu übersehen, dass sich bei der Regelung gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 DBG diese Fragen nicht zeitgleich stellen und mithin in Phase 1 die Ersatzbeschaffungsreserve gewährt wird, welche dann in Phase 2 allenfalls wieder erfolgswirksam aufgelöst werden muss.

b) Eine Würdigung von Lehre und Praxis und eine Auslegung des Begriffs "angemessene Frist" nach Sinn und Zweck führt zu folgenden Ergebnissen:

- eine starre Befristung ist abzulehnen;

- sinnvoller Anknüpfungspunkt ist das Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit. Verringert beispielsweise ein Carunternehmer seinen Car-Park durch Verkauf von 4 auf 3 Fahrzeuge und tätigt er während eines gewissen Zeitraumes keine Ersatzbeschaffung und mietet er auch kein Ersatzfahrzeug zu, so wird man, ohne Jahre abwarten zu müssen, annehmen können, dass der Ersatz offenbar nicht betriebsnotwendig ist. Generell wird die Aussage richtig sein, dass bei Maschinen und Fahrzeugen und bei Mobilien insgesamt die angemessene Frist kürzer ist als bei Immobilien (Ausnahmefälle wie die Beschaffung eines Hochseeschiffes einmal ausgenommen).

- Geht es um den Ersatz von Gebäuden, so sind generell längere Fristen angemessen. Dies einerseits deshalb, weil schon die Bauplanung, das Baubewilligungs- und Landerwerbsverfahren und die Baurealisierung je nach den Umständen mehrere Jahre beanspruchen können. Wenn dann in solchen Fällen die veräusserten Bauten weiter gemietet werden bis zur Bereitstellung und Einrichtung der Ersatzbauten, so kann aus der längeren Zeitdauer (entgegen dem obigen Beispiel vom Carunternehmer) auch nicht der Schluss gezogen werden, das veräusserte Gut sei nicht betriebsnotwendig gewesen.

- Neben technischen Gründen können auch betriebswirtschaftliche Gründe (wie hier die Rezession mit Umsatzstagnation oder -einbruch) als unverschuldete Verzögerungen für die Ersatzbeschaffung durchaus anerkannt werden. Der von der

Vorinstanz gestützt auf Masshardt (N 101 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt) vertretenen Auffassung, wonach konjunkturelle Motive ausser Betracht zu bleiben hätten, kann nicht beigepflichtet werden. Rezessionsbedingte Motive können vor allem dann von Bedeutung sein, wenn es - wie vorliegend - um sehr teure Investitionsentscheide geht und wenn in hohem Masse (trotz der Ersatzbeschaffungsreserve) Fremdkapital beansprucht werden muss. Technische, betriebs- und volkswirtschaftliche Entwicklungen, Veränderungen der Marktsituation etc. können auch dazu führen, dass beispielsweise solche Grossinvestitionsentscheide überdacht werden müssen und allenfalls ein Bauvorhaben qualitativ oder quantitativ umzugestalten ist (vgl. Aktennotiz Auskunftsbericht ...).

Für den vorliegenden Fall ist die Auflösung der Ersatzbeschaffungsreserve in den Jahren 1991/92 (Bemessungsgrundlage für die hier mitangefochtene Veranlagung 1993/94) nicht angebracht. Dies vor allem deshalb, weil mit der Verlängerung der Baubewilligung bis Mai 1992 für den damaligen Zeitpunkt die Realisierung der Ersatzbaute wohl aufgeschoben wurde, aber darauf verzichtet wurde damals nicht. Die Akten bieten auch keine Anhaltspunkte dafür, dass bereits 1992 der definitive Verzicht auf einen Erweiterungsbau bei der neuen Fabrik (Werk 2) erfolgte. Vielmehr ist aufgrund der noch im Juli 1995 mit ... geführten Landerwerbsverhandlungen anzunehmen, dass noch damals, wenn auch in reduzierter Form und nicht mehr wie ursprünglich projektiert, eine Ersatzbaute geplant war. Für das vorliegende Verfahren, welches die Veranlagungen 1991/92 und 1993/94 und mithin die Ereignisse bis Ende 1992 (Ende der Bemessungsperiode für die Veranlagung 1993/94) zu berücksichtigen hat, ist die angemessene Frist in Berücksichtigung der konkreten Umstände des Falles jedenfalls nicht abgelaufen, weshalb in der Veranlagungsperiode 1993/94 keine erfolgswirksame Auflösung der Ersatzbeschaffungsreserve zu erfolgen hat.

Ob und gegebenenfalls wann die Auflösung zu erfolgen hat, werden die Veranlagungsbehörden im Zuge der Veranlagungen für die Folgeperiode(n) zu prüfen haben. Aufgrund der Angaben von ... (vgl. Aktennotiz vom 14.3.1997) ist Ende 1995/anfangs 1996 der Entscheid gefällt worden, auf bauliche Erweiterungen an ... zu verzichten und stattdessen durch ... die noch verbliebenen Arbeitsplätze im Werk 1 aufzuheben und in das Werk ... zu integrieren etc. Ob die Ersatzbeschaffungsreserve für Abschreibungen auf neuen Maschinen im Werk ... umgelagert werden darf, ist in diesem Verfahren ebenfalls nicht zu entscheiden (fällt ebenfalls ausserhalb die beiden hier massgeblichen Perioden). Hier sei nur der Hinweis angebracht, dass das neue Bundesrecht (Art. 64 DBG und Art. 8 Abs. 4 StHG) der Reinvestitionstheorie eine klare Absage erteilt und weiterhin die sogenannte Identitätstheorie als massgebend erklärt (vgl. Greter, a.a.O., S. 206 f.; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, S. 475 Ziff. 57 f.; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., S. 273 Ziff. 3). An diesen gesetzgeberischen Willen sind die Veranlagungsbehörden, und im Streitfall der Richter, gebunden.

Auch wenn in der Veranlagungsperiode 1993/94 die Auflösung der Ersatzbeschaffungsreserve nicht zu erfolgen hat, ist diese Veranlagung infolge der Interdependenz zur vorangehenden Veranlagung (veränderte Steuerrückstellungen, Veränderung beim steuerbaren Kapital) dennoch mitaufzuheben, damit von den Vorinstanzen koordiniert mit der Veranlagung 1991/92 eine neue Veranlagung erfolgen kann.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. April 1997 i.S. Ehegatten A. (VGE 605/97)

Liegenschaftenschätzung: Zeitlicher Geltungsbereich der prozentualen Anpassung der Eigenmietwerte (§ 19 Abs. 1 lit. g StG; Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; § 6 SchätzV; § 1 Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte von Grundstücken)

Sachverhalt:

A. Am 23. August 1994 erliess der Regierungsrat gestützt auf die einschlägigen Bestimmungen des Steuergesetzes, des Bundesbeschlusses über die direkten Bundessteuern und der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken eine Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte (Abl. 1994, S. 1378; nGS 106a). In § 1 Abs. 1 dieser Verordnung wurde bestimmt, dass die steuerlichen Eigenmietwerte der Grundstücke, die das letzte Mal per 1. Januar 1989 auf der Indexbasis 1985 geschätzt worden seien, mit einer prozentualen Erhöhung per 1. Januar 1995 an die veränderten Marktverhältnisse anzupassen seien. Der generelle Erhöhungssatz wurde in der Verordnung für Einfamilienhäuser auf 30 % festgesetzt.

Mit Schätzungsverfügung vom 7. Dezember 1994 erhielt das Ehepaar A. die Mitteilung, dass der Eigenmietwert ihres Grundstücks ... gestützt auf die oberwähnte Verordnung bzw. den Regierungsratsbeschluss Nr. 1556 vom 23.8.1994 von bisher Fr. 15 000.-- um 30 % auf neu Fr. 19 500.-- erhöht werde. Diese Schätzungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B. In der Steuererklärung 1995/96 deklarierte das Ehepaar A. den Eigenmietwert ihres Wohnhauses mit Fr. 15 000.--.

In der Veranlagungsverfügung 1995/96 nahm die Verwaltung eine Erhöhung des Eigenmietwertes auf Fr. 19 500.-- vor und begründete dies mit dem Hinweis auf die Schätzungsverfügung.

C. bis F. ...

Erwägungen:

1. Streitgegenstand bildet ausschliesslich die Frage, ob die auf den 1. Januar 1995 in Kraft gesetzte Erhöhung des Eigenmietwertes (Fr. 19 500.--) bereits in der Steuerperiode 1995/96 (Berechnungsjahre 1993/94) zur Anwendung gelangt (Auffassung der Vorinstanzen) oder erst in der Folgeperiode 1997/98 (Auffassung der Beschwerdeführer). Die 30 prozentige Erhöhung des Eigenmietwertes an sich wird von den Beschwerdeführern ausdrücklich anerkannt. Sie könnte im übrigen auch gar nicht im Rahmen der Steuerveranlagung angefochten werden. Dies hätte vielmehr durch Anfechtung der Grundeigentumsschätzungsverfügung geschehen müssen (vgl. § 68 StG).

2. Die Beschwerdeführer machen geltend, nach § 8 Abs. 1 Steuergesetz (StG, nGS 105) werde als Einkommen das Durchschnittseinkommen der zwei der Veranlagungsperiode vorausgehenden Kalenderjahre besteuert. Somit würden für die Steuerperiode 1995/96 die Berechnungsjahre 1993 und 1994 herangezogen. Die Erhöhung des Eigenmietwertes falle aber auf den 1.1.1995 und liege damit ausserhalb der Berechnungsperiode. Es widerspreche Treu und Glauben und beein-

trächtige die Rechtssicherheit, wenn die Schätzungsverfügung nicht für die festgelegten Angaben zutreffen solle, d.h. wenn der 1.1.1995 plötzlich im Kalenderjahr 1994 oder 1993 angesiedelt werde.

3. Der Mietwert der eigenen Wohnung im eigenen Haus stellt Einkommen dar (§ 19 Abs. 1 lit. g StG, Art. 21 Abs. 1 lit. b Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG). Der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Rohertrag entspricht dem **im Zeitpunkt der Schätzung marktmässig erzielbaren Ertrag der Liegenschaft.** Er wird aufgrund der individuellen Wohnqualität und des repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus berechnet (Norm-Mietwert; § 15 Abs. 2 SchätzV). In Ergänzung bzw. Wiederholung dieser Bemessungsregel wird in Kap. 30 Ziff. 3.5.1 des Schätzungsreglementes ausgeführt, dass als Mietwert der Bruttomietzins gilt (Rohertrag), welcher jährlich für die mietweise Benützung von Grundstücken und der baulichen Anlagen als marktkonformer Wert im Zeitpunkt der Bewertung erzielbar ist (Schätzungsreglement über die steueramtliche Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken, Kap. 30 Ziff. 3.5.1). Der Mietwert wird aufgrund des Normmietwertes berechnet (Ziff. 3.5.1 lit. b). Im Normmietwert (Grundansatz), der sich auf eine Raumeinheit in einer Ortschaft bezieht, drückt sich das allgemeine örtliche Mietpreisniveau aus. Der Grundansatz wird ortsweise erhoben und anhand repräsentativer, effektiv bezahlter Mietzinsen ermittelt. Die Grundansätze (Normmietwerte) werden in Franken pro Raumeinheit wiedergegeben und vom Regierungsrat in einem Beschluss periodisch festgesetzt. Für die Ortschaft B. wurde das örtliche Mietpreisniveau mit regierungsrätlicher Weisung vom 26. Januar 1993 letztmals festgesetzt und zwar mit Fr. ... pro Raumeinheit (Schwyzer Schätzerhandbuch, Nr. 23). Dieser Ansatz gelangt für die individuellen Neuschätzungen ab 1. Januar 1993 zur Anwendung. Das Wohnhaus der Beschwerdeführer weist 8.5 Raumeinheiten auf.

Allein vom Grundansatz ausgehend (ohne Berücksichtigung von Zuschlägen, vgl. Schätzungsreglement Ziff. 3.5.4.1) und bei unveränderter Übernahme des Mietwertes der Doppelgarage ergäbe sich somit für dieses Wohnhaus im Falle einer individuellen Neuschätzung ein Mietwert von Fr. 21 175.-- (8.5 x Fr. 2 350.-- + Fr. 1 200.--). Der Eigengebrauch eines Hauses wird steuerrechtlich einem Naturalbezug gleichgesetzt. Er ist wie andere Naturalbezüge auch, nach dem Marktwert anzurechnen. Hat sich dieser Marktwert erheblich verändert, so ist, schon aus Gründen der Rechtsgleichheit im Verhältnis zu Neuliegenschaften, entweder eine allgemeine Anpassung oder - wie vorliegend per 1.1.1995 erfolgt - eine prozentuale Anpassung vorzunehmen (vgl. §§ 5 und 6 Schätzungsverordnung, nGS 106; zum Erfordernis der Anpassung der Altliegenschaften aus Gründen der Rechtsgleichheit, vgl. VGE 362/95 vom 17.12.1996, Erw. 4 [publiziert in: StPS 1/1997 S. 37 ff., Anm. der Redaktion]).

4. Bei der Festlegung der Eigenmietwerte geht es - wie dargelegt - darum, den Wert zu bestimmen, der in der jeweiligen Veranlagungsperiode für den Eigengebrauch der Wohnliegenschaften in Rechnung zu stellen ist. Deshalb sind die prozentual angepassten Eigenmietwerte ab jener Steuerperiode massgebend, auf welche hin sie in Kraft gesetzt werden (vgl. Beantwortung einer kleinen Anfrage des Vorstehers des Finanzdepartementes vom 25.10.1994 betreffend Erhöhung der Eigenmietwerte; Einspracheact. 2). Dadurch wird entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer das Prinzip der Massgeblichkeit der Bemessungsperiode (hier 1993/94) nicht verletzt. Der Eigenmietwert ist nicht Einkünften gleichzusetzen, die in Geld zugeflossen sind, wie beispielsweise Arbeitsentgelt, Rente oder Zinserträge. Für derartige Einkünfte sind die in den beiden Bemessungsjahren ausgewiesenen Zahlen einzusetzen. Der Eigenmietwert ist indessen eine frankenmässige Grösse, die durch Schätzung (bzw. prozentuale Anpassung einer früheren Schätzung) ermittelt wird. Es

geht nicht um eine Neuerfassung, sondern einzig um die Bewertung eines Naturaleinkommens, welches in der Bemessungsperiode bereits bestand. Dabei lässt § 6 des Schätzungsreglements (recte: SchätzV; Anm. der Redaktion) lediglich eine Anpassung bis höchstens zum Ende der jeweiligen Bemessungsperiode zu. Die Verhältnisse während der Steuerveranlagungsperiode (hier 1995/1996) sind unberücksichtigt zu lassen, d.h. sie dürfen nicht prognostisch miterfasst werden (vgl. zum Ganzen auch den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11.2.1992, in: BVR 1992, S. 296 ff.). Dass diese Einschränkung vorliegend beachtet wurde, ist in Erwägung 3 vorstehend aufgezeigt worden. Ergänzend ist noch festzuhalten, dass im Regierungsratsbeschluss 1556 vom 23.8.1994, welcher die Begründung für die prozentuale Erhöhung enthält, ausgeführt wird, es sei ausgewiesen, dass das örtliche Mietpreisniveau seit dem 1. Januar 1985 bis zum 1. Januar 1993 im Durchschnitt um 58 % gestiegen sei. Damit steht fest, dass das erhöhte Naturaleinkommen aus dem Eigenmietwert während der ganzen Berechnungsperiode 1993/1994 vorhanden war.

Wurden aber mit der per 1.1.1995 in Kraft gesetzten prozentualen Erhöhung der Eigenmietwerte die Marktwerte der Jahre 1993/1994 nicht überschritten, so ist es sachlich richtig und rechtmässig, dass diese Erhöhung ab der Steuerperiode 1995/96 massgebend ist. Die Beschwerde ist deshalb unbegründet.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. April 1997 i.S. S. (VGE 349/96)

Liegenschaftenschätzung: Groberschliessung, Beurteilung unter Beizug von Fachinstanzen, Ausschluss der Mitwirkung weiterer Dritter; Zerstückelungs- und Zweckentfremdungsverbot (§ 28 Abs. 3 und Abs. 2 StG)

Aus dem Sachverhalt (zusammengefasst):

S. ist Eigentümer des insgesamt 12 454 m2 umfassenden Grundstückes KTN 1000* in der Gemeinde Z. Dieses Grundstück wird landwirtschaftlich genutzt und war bisher zum Ertragswert geschätzt. 4 640 m2 im östlichen Liegenschaftsbereich sind der Wohnzone W 3 zugeordnet, die Restfläche liegt ausserhalb der baulichen Nutzungszone (Reservegebiet). Mit Verfügung vom 9.11.1994 schätzte die Kantonale Steuerverwaltung gestützt auf § 28 Abs. 3 StG den Steuerwert für den eingezonten Teil des Grundstückes (schätzungsamtliche Bezeichnung KTN 1000.01*) auf neu Fr. 835 000.--. Mit Entscheid vom 7.10.1996 wies die Kantonale Steuerkommission die Einsprache ab. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 28.4.1997 ebenfalls abgewiesen.

Erwägungen:

1. a) Nach § 28 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I-105) werden unüberbaute Grundstücke in der Bauzone unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet, wenn die

*Anmerkung der Redaktion: Nummern sind fiktiv

Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist. Diese Bestimmung findet erstmals Anwendung auf die Steuern der Steuerperiode 1995/96 (vgl. § 107a Satz 2 StG).

b) Ob ein Grundstück grob erschlossen ist, stellt **eine Frage des Planungs- und Baurechts** dar. Die Beurteilung erfolgt im Planungs- und Baurecht über das demokratische Mitwirkungsverfahren unter Mitberücksichtigung der Individualrechte der besonders Betroffenen (Einsprache- und Beschwerdeverfahren), unterliegen doch die Erschliessungspläne dem gleichen Erlassprozedere wie kommunale Nutzungspläne. Solange das Erschliessungsplanerlassverfahren noch nicht durchgeführt worden ist, erfolgt die Prüfung der hinreichenden Erschliessung von Amtes wegen im jeweiligen Baubewilligungsverfahren, wobei auch hier die Einsprache- und Beschwerdebefugten via das Auflageverfahren mitwirken können.

c) Erfolgt nun die Qualifizierung eines Grundstückes als groberschlossen nach § 28 Abs. 3 StG und als Folge davon die Höherbewertung nach § 28 Abs. 2 StG, so geschieht dies erstens auf der Verwaltungsebene nicht durch die mit dem öffentlichen Bau- und Planungsrecht beauftragten und vertrauten Instanzen, sondern durch die Organe der Steuerverwaltung. Zweitens erfolgt die Beurteilung ohne Mitwirkungsrechte und Mitwirkungsmöglichkeiten Dritter. Daraus ergeben sich folgende Folgerungen:

- Die nicht hinreichende Fachkompetenz der Steuerorgane kann ausgeglichen werden, indem diese **Stellungnahmen der kommunalen Bau- und Planungsinstanz** (Gemeinderat) und in Zweifelsfällen allenfalls solche einer kantonalen Fachinstanz (Raumplanungsamt, eventuell Justizdepartement) einholen.

- Die **Mitwirkung Dritter kann nicht erfolgen** und hat im Steuereinschätzungsverfahren im vorliegenden Zusammenhang auch keine Berechtigung.

Aus diesen beiden ersten Folgerungen ergeben sich folgende weitere:

- Bei der Überprüfung der durch die Bau- und Planungsbehörden erfolgten Qualifizierung von Bauland als groberschlossen haben sich die Steuerbehörden und der Steuerrichter **Zurückhaltung** aufzuerlegen.

- Die im Steuereinschätzungsverfahren vorgenommene Qualifizierung hat grundsätzlich **keine Verbindlichkeit für das Planungs- und Baubewilligungsverfahren.** Ob die steuerliche Behandlung im Falle abweichender Qualifizierung in einem Planungs- und/oder Baubewilligungsverfahren Ansprüche des nach § 28 Abs. 2 StG eingeschätzten Grundeigentümers gestützt auf Treu und Glauben zu begründen vermag, kann vorliegend offen bleiben.

2. a) Der Beschwerdeführer bestreitet, dass die zur Wohnzone W3 gehörenden 4 640 m2 als groberschlossen im Sinne des Planungs- und Baugesetzes (PBG, nGS IV-493) gelten können. Die Erschliessungsstrasse ab der Kantonsstrasse (d.h. die X.-strasse) entspreche in keiner Weise den Vorschriften gemäss § 12 (recte Art. 12) des kommunalen Baureglementes (BauR), welches eine Fahrbahnbreite von 5 m + 1.80 m Trottoir verlange. Demgegenüber weise die X.-strasse lediglich eine Fahrbahnbreite von 3.5 bis 4 m auf (ohne Trottoir). Wenn das betreffende Areal des Beschwerdeführers überbaut würde, könnten darauf ca. 40 Wohnungen erstellt werden. Für die Bewältigung des dadurch entstehenden Verkehrs sei die X.-strasse in keiner Weise geeignet, dies um so mehr, weil auf dieser Strasse viele landwirtschaftliche Fahrzeuge verkehren würden (vgl. Beschwerde, S. 1 f.).

b) Nach § 37 Abs. 4 PBG besteht die **Groberschliessung** in der Ausstattung des Baugebietes mit den Hauptsträngen der Strassen-, Wasser-, Energie- und Abwasseranlagen. Die **Feinerschliessung** verbindet die einzelnen Baugrundstücke mit den Anlagen der Groberschliessung (§ 37 Abs. 5 PBG). Diese Unterscheidung beruht massgeblich auf der Rechtsprechung zu Art. 4 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes, WEG, SR 843, welcher die Begriffe Grob- und Feinerschliessung ähnlich definiert (vgl. BGE 103 Ia 256; BGE 117 Ia 439; EJPD/BRP, Erläuterungen zum Bundesgesetz über die Raumplanung, S. 241, v.a. Fn. 427 f.; AGVE 1990, S. 121; vgl. auch Schürmann/Hänni, Planungs-, Bau- und besonderes Umweltschutzrecht, 3.A., S. 214, wonach die neuere Lehre und Rechtsprechung davon ausgeht, im Interesse der Einheitlichkeit des Bundesrechts die Unterscheidung von Art. 4 WEG auf das gesamte Bundesrecht - und damit auch auf das RPG - anzuwenden, mit Verweis auf BGE 117 Ib 314).

Eine detailliertere Abgrenzung zwischen Grob- und Feinerschliessungsstrassen erfolgt in **§ 2** der Verordnung über Grundeigentümerbeiträge an Verkehrsanlagen vom 7.2.1990 (GrEiBV, nGS IV-493c). Danach gelten als **Anlagen der Feinerschliessung** Strassen und Fusswege, die der parzellenweisen Erschliessung eines Quartiers dienen (§ 2 Abs. 1 GrEiBV). Als **Groberschliessungsstrassen,** die durch die Gemeinden bis spätestens am 1. Januar 2000 mittels Erschliessungsplänen im hiefür gesetzlich vorgesehenen Verfahren öffentlich aufzulegen sind (vgl. Übergangsbestimmung Ziff. II, Abs. 1 des rev. PBG vom 8. Mai 1996, angenommen in der Volksabstimmung vom 1.12.1996, in Kraft seit dem 1.1.1997, ABl. 1996 S. 1738), sind in der Regel jene Strassen einzustufen, die den Verkehr der Feinerschliessungsstrassen sammeln und ihn dem übergeordneten Strassennetz (Haupt- und Verbindungsstrassen) zuführen, sowie getrennte Fuss- und Radwege, die Erschliessungsfunktionen für grössere Baugebiete erfüllen

(§ 2 Abs. 2 GrEiBV). Zusammenfassend geht die gesetzliche Konzeption grundsätzlich von drei Stufen aus:
- Feinerschliessungsstrassen, welche einmünden in
- Groberschliessungsstrassen, welche ihrerseits eingeführt werden in das
- übergeordnete Strassennetz (Haupt- und Verbindungsstrassen).

(Anzufügen ist, dass diese drei Stufen wohl nicht immer und überall vorhanden sein müssen, da es durchaus Fälle geben kann, wo eine Feinerschliessungstrasse direkt ins übergeordnete Strassennetz einmündet, oder Fälle, in denen Grundstücke direkt ans übergeordnete Strassennetz angeschlossen sind.)

Im übrigen gilt hinsichtlich der Erschliessungsanforderungen in der Regel, dass den Gemeinden ein gewisser Beurteilungsspielraum und damit ein autonomer Bereich zugestanden wird (vgl. Schürmann/Hänni, a.a.O., S. 216, Ziff. 3 mit Hinweisen).

c) Was die für eine Groberschliessung erforderlichen **Wasser-, Energie- sowie Abwasserleitungen** anbelangt, ist unbestritten, dass diese Anlagen im betreffenden Grundstück vorhanden sind (vgl. die Stellungnahme des Gemeinderates vom 18. März 1997 sowie die von der Gemeinde eingereichten Planunterlagen i.V.m. der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 23. April 1997).

3. a) Streitig ist hingegen die **strassenmässige Groberschliessung.** Der Gemeinderat führte diesbezüglich in seiner Stellungnahme aus:

"Die Liegenschaft KTN 1000 liegt im Gebiet ... in ... und wird ab der Kantonsstrasse über die X.-strasse, welche im Eigentum der ... ist, strassenmässig erschlossen.

Im Jahre 1985 reichte die Firma Q.-AG im Einverständnis von S. beim Gemeinderat das Gesuch ein, die ganze Liegenschaft Kat.Nr. 1000, wie das Nachbargrundstück, in die Bauzone aufzunehmen. Im Zonenplanentwurf hatte die Planungskommission das ganze Gebiet ... der Gewerbezone mit einer neuen Zufahrtsstrasse (bei der Firma B.) zugeteilt. Infolge verschiedener Einsprachen und Vorbehalte, die dem Beschwerdeführer bekannt sind, hatte die Planungskommission diese Einzonung fallengelassen. Mit S. konnte vereinbart werden, dass der östliche Teil (KTN 1000.01) mit der nördlich gelegenen Liegenschaft 'P' der Wohnbauzone W3 zugeteilt wird.

Vor der Einzonung der vorerwähnten Baugrundstücke hatte sich auch hier die Planungskommission mit der strassenmässigen Erschliessung befasst und festgestellt, dass diese beiden nachgezonten Baugebiete noch ohne zusätzlichen Ausbau der X.-strasse über diese erschlossen werden können. Weitere Gesuche von Einzonungen im Gebiet ... und Erschliessungsmöglichkeiten von Bauland über die X.-strasse musste die Bewilligungsbehörde ablehnen.

Vor Erteilung der Baubewilligung für das Mehrfamilienhaus auf KTN 1001 des Grundeigentümers P. hat S. auf Grund seiner Einsprache eine Vereinbarung mit Datum vom 28. Oktober 1992 über den Ausbau der Zufahrtsstrasse ab der X.-strasse zu seinem Bauland abgeschlossen und damit diese Erschliessung geregelt (...).

Auf Grund der verschiedenen Vorgaben bei der Behandlung der Einzonungsgesuche und der bis heute bereits erteilten Baubewilligungen mit der strassenmässigen Erschliessung über die X.-strasse wird klar dokumentiert, dass das Baugrundstück KTN 1000.01 von S. 'groberschlossen' ist. Die Kantonsstrasse bildet die strassenmässige Groberschliessung; die X.-strasse ... wird als 'Feinerschliessungsanlage' (Quartierstrasse) eingestuft.

(...) Abschliessend muss festgehalten werden, dass der Gemeinderat als Bewilligungsbehörde der Bauherrschaft S. keine zusätzlichen Auflagen in Bezug auf die Feinerschliessung auf der X.-stras-

se machen wird; dies auch aus der Vorgabe der Besprechungen bei der Behandlung der Einzonungsgesuche und der Gleichbehandlung der Bauherrschaften bezüglich der bereits erteilten Baubewilligungen 'P'. (...)"

(vgl. Stellungnahme vom 18. März 1997)

b) Im alten Zonenplan von 19.. war im betreffenden Bereich ein Landstreifen entlang der Kantonsstrasse der Wohn- und Gewerbezone WG zugeteilt (inkl. Areal der Firma B., wobei im östlichen Bereich, angrenzend an die X.-strasse, die Nord-Süd-Ausdehnung des Baulandes rund 2-3 Bautiefen ausmachte, vgl. alter Zonenplan 19.. i.V.m. dem heute geltenden Zonenplan und den darin enthaltenen, zwischenzeitlich erstellten Gebäuden). Im neuen Zonenplan, genehmigt mit RRB Nr. ..., wurde der östlich des Areals der Firma B. liegende, bisher zur gemischten WG-Zone gehörende Bereich einer neu geschaffenen W3-Zone zugewiesen. Ausserdem wurde diese W3-Zone **zusätzlich** nach Norden erweitert (wobei diese Erweiterung auch die hier zu behandelnden 4 640 m2 Land des Beschwerdeführers umfasst, sowie die Liegenschaften "P.").

Diese neue W3-Zone wird im Süden begrenzt durch die Kantonsstrasse, im östlichen Bereich durch die X.-strasse, im nördlichen/nordwestlichen Bereich durch ein nicht Baulandcharakter aufweisendes Reservegebiet (vgl. Art. .. BauR) und im südwestlichen Bereich (Areal der Firma B.) durch eine gemischte Wohn- und Gewerbezone. Mithin stösst diese W3-Zone auf zwei Seiten an zwei Strassen an, d.h. im Süden an die Kantonsstrasse und im Osten an die X.-strasse.

Die Frage, ob die X.-strasse als Anlage der Fein- oder Groberschliessung gilt, kann hier offenbleiben. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass die gemeinderätliche Einschätzung, wonach das betreffende W3-Areal strassenmässig

als groberschlossen zu betrachten ist, aus den folgenden Gründen keinen Anlass zur Beanstandung gibt:

- Zum einen ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Zonenplanrevision (genehmigt mit RRB Nr. ...) die Planungsbehörden die Ansicht vertraten, dass die zusätzlich eingezonten Grundstücke "S." und "P." ohne zusätzlichen Ausbau über die X.-strasse erschlossen werden können.

- Zum andern hat der Gemeinderat nach den vorliegenden Akten in (von der Lage) vergleichbaren Fällen mit Erschliessung über die X.-strasse in den letzten Jahren Baubewilligungen erteilt, was als **gewichtiges Indiz** für die Groberschliessung des eingezonten Teils von KTN 1000 zu werten ist.

Schliesslich ist zwar aufgrund der Praxis zur Frage der hinreichenden Erschliessung und der Anforderungen ans Strassennetz gemäss Art. ... BauR der Ausbaustandard der X.-strasse wohl knapp bemessen. Dies vermag indessen in Berücksichtigung der hier zurückhaltend vorzunehmenden Prüfung und in Anbetracht der Baubewilligungspraxis des Gemeinderates die Qualifizierung als groberschlossen im steuerlichen Sinne nicht umzustossen. Im übrigen ist anzufügen, dass es sich bei den in Art. ... BauR enthaltenen Strassenbreiten um **Richtwerte** handelt, welche in bestimmten Fällen unterschritten werden können (vgl. Art. ... BauR). Zudem sind bei der Beurteilung von Zusatzverkehr, mit welchem bei einer allfälligen Überbauung des in der W3-Zone liegenden Grundstücksteils von Kat. Nr. 1000 auf dem betreffenden Abschnitt der X.-strasse zu rechnen wäre, insbesondere auch die **lokalen Verhältnisse** mitzuberücksichtigen, welche die kommunale Baubewilligungsbehörde besser kennt als eine Rechtsmittelinstanz. Auch von daher rechtfertigt sich diesbezüglich eine gewisse Zurückhaltung in der gerichtlichen Überprüfung. Ferner ist auf die vom Verwaltungsgericht vor

Jahren vorgenommene Praxisänderung hinsichtlich der strassenmässigen Erschliessungsanforderungen hinzuweisen (wonach beispielsweise eine generelle Kreuzungsmöglichkeit von Lastwagen nicht mehr verlangt wird, vgl. VGE 699/94 vom 10. März 1995, Erw. 3c, Prot. S. 400 f. mit Hinweis auf EGV-SZ 1987, Nr. 9).

4. a) Der Beschwerdeführer macht überdies geltend, auf seiner Parzelle bestehe gemäss Grundbucheintrag ein "Zerstückelungs- und Zweckentfremdungsverbot für 25 Jahre i.S. Art. 33/34 der VO vom 15.11.1972 über Investitionskredite und Betriebshilfe in der Landwirtschaft. 1978, Juli 26. KP 117". Allein schon diese Vorschrift verbiete es dem Grundeigentümer, die Parzelle zu überbauen. Das Land stehe also nicht zur Überbauung zur Verfügung und könne daher nicht steuerlich als baureifes Land behandelt werden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2).

b) Das Zerstückelungsverbot nach § 2 Abs. 3 der Allgemeinen Landwirtschaftsverordnung (nGS II-243) gilt nicht unabänderlich, sondern gemäss ausdrücklichem Wortlaut dieser Bestimmung kann **mit Bewilligung** des zuständigen Departementes davon abgewichen werden. In der Stellungnahme vom 7. März 1997 erläuterte das zuständige Meliorationsamt, dass gemäss kantonaler Praxis einer Abparzellierung von Bauparzellen regelmässig zugestimmt werde, indessen jeweils die Staatsbeiträge im Verhältnis der zweckentfremdeten Fläche zur Betriebsfläche zurückgefordert würden. Im konkreten Fall, in welchem die Staatsbeiträge für die Betriebsfläche von 14.47 ha insgesamt Fr. 196 000.-- betrugen, würde die Rückerstattung infolge Zweckentfremdung (Verkauf von Bauland) Fr. 2.70 pro m2 ausmachen (mithin Fr. 12 528.-- bei 4 640 m2). Zudem müsste hinsichtlich des zinslosen Investitionskredites von Fr. 75 000.-- dann, wenn im Zeitpunkt einer gewinnbringenden Veräusserung von Bauland noch ein "Rest-Investitionskredit" offen wäre, der Kredit inkl. Zins-

vorteil (5 %) über die gesamte Laufzeit an den Investitionsfonds zurückbezahlt werden (vgl. Stellungnahme des Meliorationsamtes vom 7. März 1997, S. 2 mit Verweis auf Art. 4 a IBG, SR 914.1).

Im übrigen verhält sich der Beschwerdeführer insofern **widersprüchlich,** als er einerseits im Rahmen der letzten Zonenplanrevision eine Zuordnung zum Bauland wollte und schliesslich - zumindestens teilweise - erreichte, und anderseits in steuerechtlicher Hinsicht das mit seinem Einverständnis der W3-Zone zugeordnete Land wiederum (soweit es um die Besteuerung geht) als Landwirtschaftsland behandeln lassen möchte. Ein derartiges widersprüchliches Verhalten verdient grundsätzlich keinen Rechtsschutz.

c) Der von der Vorinstanz zugrunde gelegte Ansatz von Fr. 400.--/m2 für Bauland in der Wohnzone W3 wird in der Beschwerdeschrift nicht beanstandet, weshalb sich diesbezüglich weitere Ausführungen erübrigen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Juni 1997 i.S. X. (VGE 614/97)

Steuerhinterziehung, versuchte; Mitwirkung des Steuervertreters durch Unterlassung (§ 89 Abs. 1 StG)

Zum Sachverhalt:

In casu wurde die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft nicht deklariert. In der Folge befand die Kantonale Steuerkommission den generalbevollmächtigten Vertreter der Verkäuferschaft der Mitwirkung an einer versuchten Steuerhinterziehung betreffend Grundstückgewinnsteuer schuldig und verurteilte ihn in Anwendung von § 89 StG zu einer Busse.

Aus den Erwägungen:

1. Wer vorsätzlich zu einer Verletzung von Verfahrenspflichten oder zu einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine solche bewirkt oder daran mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit einer Busse bestraft (§ 89 Abs. 1 StG). Die Busse beträgt bis zu Fr. 5 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.-- (§ 89 Abs. 2 StG).

2. ... (Verjährungsfrage offen gelassen)

3. a) Selbst wenn angenommen wird, dass hier der staatliche Strafanspruch nicht infolge Verjährung untergegangen ist, müssten folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit der Beschwerdeführer wegen Mitwirkung an einer versuchten Steuerhinterziehung mit einer Busse bestraft werden könnte. Die Bestrafung wegen Teilnahme an einer versuchten Steuerhinterziehung setzt nach Massgabe von § 89 Abs. 1 StG in **objektiver Hinsicht** grundsätzlich voraus, dass der Teilnehmer **durch sein Verhalten** dazu beigetragen hat, dass ein Steuerpflichtiger im Steuerverfahren unrichtige, unvollständige oder gar keine Angaben machte, die - ohne Aufdeckung durch die Steuerverwaltung - in der Folge zu einer Steuerverkürzung geführt hätten. Im vorliegenden Fall steht nicht ein **"Tun"** im Vordergrund, sondern ein **"Unterlassen"**, indem der Verkauf der Aktien der Immobiliengesellschaft (welcher unter § 47 Abs. 3 StG fällt) von der steuerpflichtigen Person, der Veräusserin der Aktien, nicht rechtzeitig deklariert wurde. Im Strafrecht liegt ein echtes Unterlassungsdelikt vor, wenn das Strafgesetz selber eine bestimmte Handlung vorschreibt; vom unechten Unterlassungsdelikt spricht die herrschende Lehre, wenn ein Tatbestand, der als Tätigkeit umschrieben ist, durch Unterlassen erfüllt wird (vgl. Trechsel, Kurzkommentar zum StGB, Zürich 1989, Rz. 26 zu Art. 1 StGB). Die Nichtabwendung eines strafrechtlich missbilligten Erfolges kann nur dann als ebenso schweres Unrecht erscheinen wie eine Handlung, die ihn herbeiführt, wenn der Unterlassende ausnahmsweise, aufgrund einer besonderen Pflichtenstellung, dafür einzustehen hat, dass jener Erfolg nicht eintritt. Für diese Situation hat sich der Begriff der **Garantenstellung** oder **Garantenpflicht** eingebürgert (vgl. Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Bern 1982, S. 373 mit Hinweisen). **Garantenstellung** hat eine Person inne, wenn sie rechtlich verpflichtet war, gerade den in concreto eingetretenen Erfolg nach Möglichkeit abzuwenden; eine moralische oder sittliche Pflicht genügt nach einhelliger Auffassung nicht (vgl.

Trechsel, a.a.O., Rz. 32 zu Art. 1 StGB; vgl. auch BGE 79 IV 145).

Der **subjektive Tatbestand verlangt vorsätzliches Verhalten, d.h. der Täter muss wissentlich und willentlich gehandelt haben** (vgl. § 89 Abs. 1 1. Satzteil StG). Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (vgl. VGE 354/86 vom 27. Mai 1987, Erw. 4, Prot. S. 343).

b) Im konkreten Fall geht es um Anstiftung oder Gehilfenschaft zu einem Hinterziehungsversuch, welcher dadurch gekennzeichnet ist, dass die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft nicht rechtzeitig deklariert wurde. Dass der Beschwerdeführer (als vertraglicher Vertreter der pflichtigen Person) gestützt auf eine gesetzliche Bestimmung verpflichtet war, eine die Grundstückgewinnsteuer betreffende Steuererklärung einer Drittperson rechtzeitig einzureichen, wird von der Vorinstanz nicht substantiiert vorgebracht. Eine solche Bestimmung ist denn auch nicht ersichtlich, da die Pflicht, eine Steuererkärung auszufüllen, Auskunft zu erteilen etc. in erster Linie die steuerpflichtige Person trifft, da sie mit den Verfahrenspflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis belastet ist (vgl. Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, 3. Teil, Rz. 14 zu Art. 130). Soweit diesbezüglich in der angefochtenen Verfügung (S. 8 oben, unter Hinweis auf StPS 2/1996, S. 124) sinngemäss argumentiert wird, dass ein Steuervertreter, welcher als Generalbevollmächtigter der vertretenen Person für deren Steuererklärung zuständig sei, "auch eine Verantwortung gegenüber der Allgemeinheit und mithin gegenüber dem Staat wahrzunehmen" habe, übersieht die Vorinstanz, dass aus einer bestimmten Verantwortung (hier: eines Steuervertreters) nicht tel quel die Strafbarkeit einer Unterlassung (hier: die Nichteinreichung bzw. die nicht rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung einer Drittperson) abgeleitet werden kann (zu betonen ist,

dass es im von der Vorinstanz zitierten VGE 342/96 vom 22. August 1996 um eine Ermahnung, nicht aber um eine Bestrafung mit einer Busse ging). Der Rechtsgrundsatz **"nulla poena sine lege"** folgt aus Art. 4 BV und ist u.a. dann verletzt, wenn ein Bürger wegen einer Handlung, die im Gesetze überhaupt nicht als strafbar bezeichnet ist, strafrechtlich verfolgt wird (vgl. BGE 112 Ia 112, Erw. 3). In diesem Sinne kann der Beschwerdeführer für eine Unterlassung ("nicht rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung einer Drittperson") grundsätzlich (einmal abgesehen vom subjektiven Tatbestand) nur dann bestraft werden, wenn eine Garantenpflicht vorläge und der Beschwerdeführer mit seiner Unterlassung diese Garantenpflicht verletzt hätte. Mit anderen Worten besteht bei Unterlassungsdelikten die allgemeine Voraussetzung der Tatbestandsmässigkeit in der Garantenstellung des Täters. Das heisst: Täter (eines unechten Unterlassungsdeliktes) kann nur sein, wer rechtlich dazu verpflichtet war, die mit Strafe bedrohte Gefährdung oder Schädigung des geschützten Rechtsgutes zu verhindern (vgl. SJZ 1988, S. 306). Eine solche Garantenstellung wird angenommen, wenn der Täter aufgrund einer besonderen Rechtsbeziehung verpflichtet ist, ein Rechtsgut vor allen oder bestimmten Gefahren zu schützen, oder wenn er eine Gefahr schuf und deshalb gehalten ist, dafür zu sorgen, dass die Gefahr zu keinen Verletzungen fremder Rechtsgüter führt. Eine vertragliche Pflicht zum Schutze von Leben und Gesundheit mit Begründung einer Garantenstellung trifft beispielsweise den Arzt oder die Krankenschwester, welche die Behandlung und Pflege eines Patienten tatsächlich übernommen haben (vgl. Hans Schultz, Einführung in den allgemeinen Teil des Strafrechts, 1. Bd., 4. A., S. 140 f. und das dort angeführte Beispiel des erfahrenen Berggängers, welcher einen ungeübten Begleiter auf eine schwierige Tour mitnimmt und damit eine Pflicht zum Schutz von Leib und Leben infolge einer Gefahrensituation übernimmt; vgl. auch Trechsel, a.a.O., Rz. 32 ff. zu Art. 1 StGB und die dort aufgeführten Beispiele).

Wie vom Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 22. Dezember 1995 an die Vorinstanz (S. 4) zutreffend angeführt wurde, kennt die Praxis keine allgemeine Garantenpflicht für Rechtsanwälte. Wenn der Anwalt eine vom Klienten übernommene Aufgabe (hier: Einreichung der Steuererklärung) nicht ausführt bzw. unterlässt, haftet er allenfalls zivilrechtlich (gegenüber seinem Klienten). Eine solche Unterlassung gibt dem Staat grundsätzlich kein Recht (anstelle bzw. zusätzlich zur pflichtigen Person), **den Vertreter** für die Nichteinreichung oder verspätete Einreichung der Steuererklärung (einer Drittperson) zu büssen. Vielmehr gilt grundsätzlich: **Der Vertreter muss handeln, blosses Unterlassen reicht nicht, denn handlungspflichtig ist allein der Steuerpflichtige** (vgl. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 362 oben; vgl. auch Känzig/Behnisch, a.a.O., Rz. 15 zu Art. 130: Unterlässt der Vertreter die Einreichung der Steuererklärung, bleibt der Steuerpflichtige verantwortlich, da allein er mit der Sonderpflicht belastet ist; vgl. auch Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Rz. 14 zu § 182, wonach der Steuerpflichtige, welcher sich vertreten lässt, dennoch für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich bleibt: Wird die Frist versäumt, treffen den Steuerpflichtigen die Folgen: Er kann sich nicht dadurch exkulpieren, einen Vertreter mit der Einreichung der Steuererklärung beauftragt zu haben: **Die Bestrafung des Vertreters dagegen ist ausgeschlossen, da er vom Gesetz als Täter nicht genannt ist;** hingegen macht sich der Vertreter allenfalls zivilrechtlich verantwortlich; vgl. auch BGE vom 23. Januar 1973 in ASA 42, S. 263, wonach in jenem Fall, in welchem der Vertreter die Steuererklärung für den Steuerpflichtigen trotz Mahnung mit Bussenandrohung nicht eingereicht hatte, **der Steuerpflichtige gebüsst wurde;** vgl. ferner Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, S. 67, wonach der vertragliche Vertreter im Steuerveranlagungsverfahren nicht selber

mitwirkungspflichtig ist und dass die Wirkungen von Handlungen und Unterlassung des Vertreters beim Steuerpflichtigen eintreten).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer - nachdem eine Garantenstellung im dargelegten Sinne weder ersichtlich noch nachgewiesen ist - mit seiner damaligen Unterlassung (bzw. seinem damaligen "Nichtstun") den objektiven Tatbestand von § 89 Abs. 1 StG nicht erfüllt hat. Somit scheitert eine Bestrafung des Beschwerdeführers (als Vertreter der pflichtigen Person) schon an der objektiven Tatbestandsmässigkeit.

c) ... (subjektiver Tatbestand)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 20. März 1997 i.S. Ehegatten Q. (StKE 186/96)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Juni 1997 i.S. Ehegatten Q. (VGE 617/97)

Steuerhaftung bei Familienbesteuerung: Haftungsumfang der Ehegatten bei alt- und neurechtlichen Perioden, konkrete Ermittlung der individuellen Haftungsanteile (§ 16 Abs. 3 und 4 StG sowie Art. 13 Abs. 2 BdBSt bzw. Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die Ehegatten Q. wurden für die Zeit vom 1.10.1992 bis 31.12.1996 rechtskräftig veranlagt. Es ergaben sich nur Einkommenssteuern, nicht aber Vermögenssteuern.

Am 6.8.1996 ersuchte die Gemeinde um Erlass einer Haftungsverfügung für die ausstehenden Steuern betreffend den oben erwähnten Zeitraum. Der Ehemann sei 1994 in Konkurs geraten und es bestünden Verlustscheine. Im weiteren Verlauf des Haftungsverfahrens stellte auch die Inkassostelle für die direkte Bundessteuer ein entsprechendes Gesuch. Gemäss Meldungen dieser Bezugsbehörden betrug der Steuerausstand insgesamt Fr. 38 874.60 (exkl. Verzugszinsen). Er verteilte sich wie folgt auf die einzelnen Jahre:

Steuerjahr	offene kant. Steuern	offene Bundessteuern
1.10.1992 - 31.12.1992	Fr. 1 981.20	Fr. 466.25
1993	Fr. 9 965.25	Fr. 2 520.00
1994	Fr. 9 909.30	Fr. 2 520.00
1995	Fr. 5 300.45	Fr. 639.00
1996	Fr. 4 934.15	Fr. 639.00
	Fr. 32 090.35	Fr. 6 784.25

Mit Verfügung vom 16.10.1996 setzte die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer die individuellen Haftungsanteile der Ehegatten fest. In der Einsprache wurde beantragt, die Haftungsverfügungen seien ersatzlos aufzuheben. Nach Auffassung der Einsprecher sollten die ausstehenden Steuern mit einem ihnen zustehenden Guthaben vollumfänglich verrechnet werden.

Mit Entscheid vom 20.3.1997 wies die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache ab, wobei die verfügten individuellen Haftungsanteile von Amtes wegen geringfügige Korrekturen erfuhren. Mit Entscheid vom 27.6.1997 bestätigte das Verwaltungsgericht diesen Einspracheentscheid. Nachfolgend werden die Erwägungen aus dem Einspracheentscheid (StKE 186/96) und dem Verwaltungsgerichtsentscheid (617/97) auszugsweise wiedergegeben.

Aus den Erwägungen:

I. StKE 186/96 vom 20. März 1997:

2. Ehegatten, die in ungetrennter Ehe leben, sind gemeinsam steuerpflichtig (vgl. § 16 Abs. 1 und 2 StG, Art. 13 Abs. 1 BdBSt und Art. 9 Abs. 1 und Art. 113 DBG). Bei gemeinsamer Steuerpflicht wird das Einkommen und Vermögen der einzelnen Ehegatten zusammengerechnet und darauf

ein Gesamtsteuerbetrag erhoben. Bezüglich der Haftung für diesen Betrag ist zwischen alt- und neurechtlichen Steuerperioden zu unterscheiden. Für Steuern neurechtlicher Perioden, worunter kantonal die Steuerperioden ab 1989/90 und bundessteuerlich ab 1995/96 verstanden werden, haften die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten solidarisch für den Gesamtsteuerbetrag. Von Gesetzes wegen haftet demgegenüber jeder nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn einer von beiden zahlungsunfähig oder die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist (vgl. Art. 16 Abs. 3 und 4 StG und Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG). In ihren Übergangsbestimmungen schliessen StG wie DBG die Anwendbarkeit dieser neurechtlichen Haftungsnormen auf altrechtliche Steuerperioden aus (vgl. § 107 a StG; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, Zürich 1995, N 3 zu Art. 201 DBG). Für Steuern altrechtlicher Perioden (kantonal bis 1987/88 und bundessteuerlich bis 1993/94) haftet der Ehemann immer für den vollen Gesamtsteuerbetrag, wogegen die Ehefrau nur für den auf sie entfallenden Anteil aufzukommen hat (vgl. Art. 16 Abs. 2 StG in der Fassung vom 28.10.1958 und Art. 13 Abs. 2 BdBSt).

3. Die Einsprecher wenden ein, es bestehe aufgrund der Verrechnung mit einem ihnen zustehenden Guthaben kein Steuerausstand mehr. Gegen die Haftungsaufteilung bzw. individuellen Anteile erheben sie keine konkreten Einwände. Soweit aufgrund der Steuerakten festgestellt werden kann, handelt es sich beim angeführten Verrechnungsguthaben um eine Schadenersatzforderung, welche die Einsprecher bisher erfolglos gegen die Gemeinde ... und ... geltend machten. Der Bestand einer Schadenersatzpflicht gilt als bestritten. Damit liegt die Zustimmung der Gemeinwesen zur Verrechenbarkeit privater mit öffentlichrechtlichen Forderungen offensichtlich nicht vor. Es fehlt eine wesentliche Voraussetzung der Verrechenbarkeit (vgl. Haefelin/Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1990, N 646). Die von den Bezugsbehörden gemeldeten und der angefochtenen Haf-

tungsverfügung zugrundegelegten Steuerausstände bestehen somit weiterhin.

4. Grundlage der Steuerausstände bilden die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen 1991/92 (1.10.1992 bis 31.12.1992), 1993/94 und 1995/96. Kantonal bezieht sich der Ausstand ausschliesslich auf neurechtliche Perioden, wogegen bei der direkten Bundessteuer auch altrechtliche Perioden betroffen sind. In casu setzt sich der kantonale Steuerausstand nicht wie beim Bund nur aus einem Einkommens-, sondern zusätzlich aus einem Kopfsteuerbetrag (§ 36 StG) zusammen. Um die individuellen Haftungsanteile am ausstehenden Gesamtsteuerbetrag bestimmen zu können, muss vorgängig das Verhältnis der von den einzelnen Ehegatten erzielten Einkommen ermittelt werden. Dies geschieht durch Aufteilung der rechtskräftig veranlagten Einkommensfaktoren entsprechend ihrer steuerlichen Zurechenbarkeit auf die einzelnen Ehegatten. Einkünfte und damit in Zusammenhang stehende Gewinnungskosten werden demjenigen Ehegatten zugerechnet, bei dem sie anfallen bzw. in dessen Eigentum oder Nutzniessung der Vermögenswert steht. Der Anteil eines Ehegatten am geschuldeten Einkommenssteuerbetrag entspricht dem Betrag, der sich aufgrund des Verhältnisses seines Reineinkommens zum ehelichen Gesamtreineinkommen ergibt (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, N 20 zu § 15; Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Auflage, N 9 zu Art. 13). Zur Ermittlung dieses Verhältnisses werden nichtorganische Abzüge, d.h. solche Abzüge, die wirtschaftlich betrachtet Verwendung von Einkommen darstellen, nicht mitberücksichtigt (vgl. Känzig, a.a.O., N 3 und 193 zu Art. 22). Einen Bezug zu Einkommen hat der Kopfsteuerbetrag nicht. Dieser ist nicht im Verhältnis der persönlichen Reineinkommen, sondern hälftig auf die beiden Ehegatten aufzuteilen.

a) Mit angefochtener Haftungsverfügung wurden die individuellen Anteile der Einsprecher am Einkommenssteuerbetrag pro Steuerperiode (Veranlagungsverfügung) wie folgt festgelegt:

	1991/92	1993/94	1995/96
Kantonale Steuern			
Ehefrau	7.18 %	17.51 %	29.60 %
Ehemann	92.82 %	82.49 %	70.40 %

	1991/92	1993/94	1995/96
Bundessteuer			
Ehefrau	7.83 %	19.19 %	33.41 %
Ehemann	92.17 %	80.81 %	66.59 %

Diesen prozentualen Anteilen kann die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre der Jahre 1992 (ab 1.10.1992 bis 31.12.1992) und 1995/96 zustimmen, zumal sie nach den oben dargelegten Grundsätzen berechnet wurden und die Einsprecher hiegegen keine Einwände erhoben. Die individuellen Haftungsanteile am Einkommenssteuerbetrag für die Jahre 1993/94 sind hingegen zu korrigieren, weil die veranlagten Schuldzinsen von durchschnittlich Fr. 900.-- ausschliesslich auf den Namen der Ehefrau abgeschlossene Kleinkredite betreffen (Bank A., Bank B. und Bank C.), diese gemäss angefochtener Haftungsverfügung indes dem Ehemann zugewiesen wurden. Bei korrekter Schuldzinsenzuweisung auf die Ehefrau beträgt der prozentuale Anteil des Ehemannes am Einkommenssteuerbetrag 1993/94 kantonal neu 83.38 % (anstatt 82.49 %) und derjenige der Ehefrau 16.62 % (anstatt 17.51 %). Bei der direkten Bundessteuer beläuft sich der Anteil des Ehemannes für die Jahre 1993/94 neu auf 81.64 % (anstatt 80.81 %) und für die Ehefrau auf 18.36 % (anstatt 19.19 %).

b) Die individuellen Haftungsbeträge berechnen sich vorliegendenfalls, indem die für ein bestimmtes Jahr ausstehenden Steuern aufgrund des jeweils dafür massgebenden pro-

zentualen Verhältnisses am ehelichen Reineinkommen unter die einzelnen Ehegatten verteilt werden. Bei den kantonalen Steuern gilt es speziell zu berücksichtigen, dass der Steuerausstand nebst einem Einkommens- (E) auch einen Kopfsteuerbetrag (K) beinhaltet, welcher nicht prozentual sondern hälftig zu verteilen ist. In bezug auf die direkte Bundessteuer ist insbesondere zu berücksichtigen, dass der Einsprecher für die offenen Steuern bis 1994 voll haftet, die Einsprecherin dagegen immer nur anteilsmässig. Im einzelnen:

	Ehemann		Ehefrau	
	Fr.	(%)	Fr.	(%)
Kantonale Steuern				
a) 1.10.-31.12.1992:				
Fr. 1 973.25 (E)	1 831.60	(92.82)	141.65	(7.18)
Fr. 7.95 (K)	4.00	(50.00)	3.95	(50.00)
b) 1993:				
Fr. 9 941.25 (E)	8 289.00	(83.38)	1 652.25	(16.62)
Fr. 24.00 (K)	12.00	(50.00)	12.00	(50.00)
c) 1994:				
Fr. 9 885.40 (E)	8 242.45	(83.38)	1 642.95	(16.62)
Fr. 23.90 (K)	11.95	(50.00)	11.95	(50.00)
d) 1995:				
Fr. 5 276.55 (E)	3 714.70	(70.40)	1 561.85	(29.60)
Fr. 23.90 (K)	11.95	(50.00)	11.95	(50.00)
e) 1996:				
Fr. 4 911.90 (E)	3 458.00	(70.40)	1 453.90	(29.60)
Fr. 22.25 (K)	11.15	(50.00)	11.10	(50.00)
Summen	25 586.80		6 503.55	

	Ehemann		Ehefrau	
	Fr.	(%)	Fr.	(%)
Bundessteuer				
a) 1.10.-31.12.1992: Fr. 466.25	466.25	(100.00)	36.50	(7.83)
b) 1993: Fr. 2 520.00	2 520.00	(100.00)	462.65	(18.36)
c) 1994: Fr. 2 520.00	2 520.00	(100.00)	462.65	(18.36)
d) 1995: Fr. 639.00	425.50	(66.59)	213.50	(33.41)
e) 1996: Fr. 639.00	425.50	(66.59)	213.50	(33.41)
Summen	6 357.25		1 388.80	

5. Zusammenfassend erweist sich die Einsprache als unbegründet. Die verfügten individuellen Haftungsanteile erfahren von Amtes wegen geringfügige Korrekturen. Der Haftungsanteil der Einsprecherin an den offenen kantonalen Steuern für die Zeit vom 1.10.1992 bis 31.12.1996 beträgt neu Fr. 6 503.55 und derjenige des Einsprechers neu Fr. 25 586.80. Für die offenen Bundessteuern 1.10.1992 bis 31.12.1994 haftet der Einsprecher im vollen Betrag von Fr. 5 506.25, wobei die Einsprecherin für diesen Betrag im Umfang von Fr. 961.80 solidarisch haftet. Für den Bundessteuerausstand 1.1.1995 bis 31.12.1996 von Fr. 1 278.-- haftet der Einsprecher mit Fr. 851.-- und die Einsprecherin mit Fr. 427.--. Verzugszinsen sind auf diesen Beträgen noch zusätzlich geschuldet. Dem Verfahrensausgang entsprechend hätten die Einsprecher gestützt auf § 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG die kantonalen Verfahrenskosten zu tragen. Angesichts der angespannten finanziellen Situation der Einsprecher wird indes unpräjudiziell auf die Erhebung von Verfahrenskosten verzichtet.

II. Auszug aus dem VGE 617/97 vom 27. Juni 1997:

2. a) Vor Erlass eines Entscheides prüft das Gericht von Amtes wegen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. Es prüft u.a. insbesondere die Zuständigkeit und das Vorliegen einer rechtskräftigen Verfügung oder eines rechtskräftigen Entscheides in der gleichen Sache (vgl. § 27 Abs. 1 lit. a und g VRP). Ist eine dieser Voraussetzungen nicht gegeben, trifft die Behörde einen Nichteintretensentscheid (vgl. § 27 Abs. 2 VRP).

b) Steuererlassgesuche sind mit schriftlicher Begründung und unter Beilage der nötigen Beweismittel der Kantonalen Steuerkommission einzureichen, welche (nach Einholung der Meinungsäusserung des Gemeinderates) das Gesuch mit den Einschätzungsakten und mit ihrer Vernehmlassung dem Regierungsrat zum Entscheid überweist (vgl. § 100 Abs. 2 StG; hinsichtlich der direkten Bundessteuer vgl. Art. 167 DBG, wobei das Erlassgesuch bei der kantonalen VdBSt einzureichen ist, vgl. § 5 Ziff. 7 VVzDBG, nGS I-121, über das Gesuch entscheidet dann die Eidg. Erlasskommission für die direkte Bundessteuer, vgl. Zuppinger/Brunner-Peters/Umbricht, Das Recht der direkten Bundessteuer 1995, S. 42). Nach § 54 lit. d VRP ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig gegen Verfügungen und Entscheide, die sich auf den Erlass oder die Stundung von öffentlichen Abgaben beziehen.

Soweit der Beschwerdeführer in der vorliegenden Beschwerde fordert, es sei ihm ein vollständiger Steuererlass zu gewähren, ist es dem Verwaltungsgericht nach Massgabe der dargelegten Bestimmungen verwehrt, auf dieses Begehren einzutreten.

c) Ebensowenig kann das Verwaltungsgericht auf das Begehren des Beschwerdeführers eintreten, wonach sinngemäss die nicht näher umschriebenen Differenzen/Vorkommnisse im

Zusammenhang mit der Wohnsitzgemeinde, mit dem Schulrat sowie mit anderen Gerichten usw. abzuklären seien. Das Verwaltungsgericht ist **keine Aufsichtsbehörde.** Nach ständiger Rechtsprechung wird der Umfang der Tätigkeit des Verwaltungsgerichts als Beschwerdeinstanz durch den Anfechtungsgegenstand abgegrenzt. **Es kann nur das Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sein, was auch Gegenstand der zugrundeliegenden Verfügung war bzw. nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein müssen.** Gegenstände, über welche die erste Instanz (Vorinstanz) zu Recht nicht entschieden hat, fallen nicht in den Kompetenzbereich des Verwaltungsgerichts (vgl. VGE 628/94 vom 30. August 1994, Erw. 2 mit Hinweisen, u.a. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, S. 131 f. und 222 f.; Kölz/ Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Rz. 181; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, S. 44 f.; VGE 370/93 vom 29. April 1994, Erw. 2 d; VGE 333/96 vom 21. November 1996).

Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. März 1997, welcher sich auf die Haftungsverfügung(en) der Kantonalen Steuerverwaltung/VdBSt vom 16. Oktober 1996 bezieht. Soweit der Beschwerdeführer zusätzlich noch Fragen im Zusammenhang mit anderen Streitigkeiten (mit der Gemeindebehörde, dem Schulrat usw.) abgeklärt haben will, kann das Verwaltungsgericht darauf nicht eintreten, da diese Thematik nicht in den vorinstanzlichen Zuständigkeitsbereich fiel, weshalb die Vorinstanzen diese anderen Streitigkeiten zu Recht nicht beurteilten.

d) Soweit in der Beschwerdeschrift **sinngemäss** gerügt wird, es seien in den betreffenden Steuerveranlagungen Abzüge nicht gewährt worden ("Abzüge wurden nicht nach dem Gleichbehandlungsprinzip gehandhabt"), bzw. es seien zu hohe Steuern veranlagt worden ("da er seit bald 3 Jahren invalid sei und mit seiner Familie unter dem Existenzminimum

lebe"), übersieht der Beschwerdeführer, dass er die Veranlagungsverfügungen 1991/92 vom 30. Januar 1995 (für den Zeitraum vom 1. Oktober 1992 bis 31. Dezember 1992), 1993/94 vom 11. Januar 1995 sowie 1995/96 vom 18. April 1996 unangefochten in Rechtskraft erwachsen liess. Es können deshalb die erwähnten Veranlagungsverfügungen im vorliegenden Verfahren nicht mehr materiell überprüft werden. Die Frage, ob die Voraussetzungen zur Vornahme einer Zwischenveranlagung (infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit bzw. infolge Arbeitsunfähigkeit/Invalidität) gegeben sind, werden die Vorinstanzen anhand der Steuererklärung 1997/98 prüfen. Sollte sich dabei ergeben, dass sich die für 1995 und 1996 geschuldeten Steuerbeträge aufgrund einer allenfalls noch vorzunehmenden Zwischenveranlagung reduzieren, ist im Einklang mit den Ausführungen in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2, lit. a in fine) festzuhalten, dass dannzumal die allenfalls zuviel bezahlten Steuerbeträge zurückzuerstatten sind. Es ist indessen nicht zu beanstanden, wenn im hier zu beurteilenden Verfahren (betr. Haftungsverfügung) die Vorinstanzen auf die im heutigen Zeitpunkt bestehenden rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen abgestellt haben.

e) Zusammenfassend kann das Verwaltungsgericht nur insoweit auf die Beschwerde eintreten, als es um die Haftungsverfügung(en) vom 16. Oktober 1996 bzw. um die im Einspracheentscheid vom 20. März 1997 neu festgelegten individuellen Haftungsanteile an den nicht bezahlten Steuern für den Zeitraum vom 10. Oktober 1992 bis 31. Dezember 1996 geht.

f) Soweit in der vorinstanzlichen Vernehmlassung vom 28. April 1997 die Frage aufgeworfen wird, ob der Beschwerdeführer als (bevollmächtigter) Vertreter der Ehefrau handeln könne oder ob die Ehefrau förmlich beizuladen sei, drängen sich folgende Bemerkungen auf.

Die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt erliess am 16. Oktober 1996 an die beiden Ehegatten zwei separate Verfügungen, welche sich im wesentlichen nur durch die Hilfstabelle zur Berechnung der einzelnen Anteile unterscheiden (vgl. Einsprache-act. 17-20). Gegen beide Haftungsverfügungen erhob der Ehemann Einsprache (vgl. Einsprache-act. 16 mit dem Vermerk: "Ihre Haftungsverfügungen an X. und Y.Q. ..."). Die Vorinstanzen gingen im angefochtenen Entscheid (zu Recht) davon aus, dass der Ehemann auch für seine Ehefrau Einsprache erhoben habe, weshalb ausdrücklich auch die Ehefrau als Partei aufgeführt wurde. Dieses Vorgehen steht im Einklang mit Art. 113 Abs. 3 DBG, wonach es genügt, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt und ein Rechtsmittel einreicht. Im übrigen bleibt die gesetzliche Vermutung von § 69 a Abs. 3 StG auch hier anwendbar, zumal die in ungetrennter Ehe lebenden Beschwerdeführer nicht eine andere Verteilung des individuellen Haftungsanteils wollen (zulasten des einen und zugunsten des andern Ehegatten), sondern sinngemäss die generelle Aufhebung der Haftungsverfügungen beantragen.

3. a) Im angefochtenen Entscheid (Erw. 2, S. 4) wurde zutreffend ausgeführt,

- dass die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten gemeinsam steuerpflichtig sind (§ 16 Abs. 2 StG, Art. 13 Abs. 1 BdBSt und Art. 9 Abs. 1 sowie Art. 113 DBG),

- dass bei gemeinsamer Steuerpflicht das Einkommen und Vermögen der einzelnen Ehegatten zusammengerechnet und darauf ein Gesamtsteuerbetrag erhoben wird (vgl. § 16 Abs. 1 StG und Art. 9 Abs. 1 DBG),

- dass für die neurechtlichen Steuerperioden (kantonal ab 1989/90, bundessteuerlich ab 1995/96) dann, wenn ein Ehegatte zahlungsunfähig ist, der andere Ehegatte nur für

seinen Anteil an der Gesamtsteuer haftet (vgl. § 16 Abs. 3 StG und Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG),

- und dass für die Steuern altrechtlicher Perioden (kantonal bis 1987/88 und bundessteuerlich bis 1993/94) der Ehemann immer für den vollen Gesamtsteuerbetrag haftet, derweil die Ehefrau nur für den auf sie entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer haftet (vgl. § 16 Abs. 2 StG in der Fassung vom 28. Oktober 1958 sowie Art. 13 Abs. 2 BdBSt).

b) Wie bereits im angefochtenen Entscheid (Erw. 3, S. 4) unwidersprochen festgehalten wurde, wenden die Beschwerdeführer gegen die Haftungsaufteilung bzw. gegen die individuell ermittelten Haftungsanteile nichts Konkretes ein. Anhaltspunkte für die Annahme, dass die im angefochtenen Entscheid (S. 6-8) detailliert dargelegte Berechnung der Haftungsanteile falsch oder mangelhaft durchgeführt wurde, sind nicht ersichtlich.

Soweit die Beschwerdeführer sinngemäss davon ausgehen, ihnen stehe eine Schadenersatzforderung zu, welche auf dem (rechtswidrigen) Handeln der ... usw. basiere und in der Höhe die ausstehenden Steuerbeträge bei weitem übersteige, wurde bereits im angefochtenen Entscheid (Erw. 3) zutreffend ausgeführt,

- dass der Bestand einer Schadenersatzforderung bestritten und jedenfalls nicht ausgewiesen ist,

- dass nach konstanter Rechtsprechung eine Forderung des Bürgers mit einer öffentlichrechtlichen Forderung des Gemeinwesens gegen den gleichen Bürger nur verrechnet werden darf, sofern das Gemeinwesen zustimmt oder eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung vorliegt (vgl. Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband 1990, Nr. 33, III. b/d mit Hinweisen),

- dass weder eine Zustimmung des Gemeinwesens vorliegt, noch eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung ersichtlich ist, welche die Verrechnung zuliesse.

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. März 1997 i.S. Erben des X.Y. (VGE 346/96)

Akteneinsichtsrecht: Handänderungspreise bei Grundstücken, überwiegend private Geheimhaltungsinteressen (§ 59a Abs. 4 StG und Art. 114 DBG)

Sachverhalt:

Im Verwaltungsgerichtsverfahren 346/96 war u.a. der Verkehrswert 1972 der ins Geschäftsvermögen überführten Grundstücke zu ermitteln. Hiezu lieferte die Vorinstanz (Verwaltung für die direkte Bundessteuer) dem Verwaltungsgericht eine Erhebung über die in den Jahren 1971 und 1972 in der betreffenden Gemeinde bezahlten Handänderungspreise. Die Erhebung beinhaltete das Datum des Grundbucheintrags, die Grundbuchnummer, die Grundstücksfläche sowie den Handänderungspreis. Im Rahmen des rechtlichen Gehörs (Akteneinsicht) liess das Verwaltungsgericht den Beschwerdeführern diese Preiserhebung zukommen, allerdings unter Abdeckung der Grundbuchnummern. In ihrer Stellungnahme verlangten die Beschwerdeführer, es seien ihnen zwecks Lokalisierung der Vergleichspreise auch die entsprechenden Grundbuchnummern mitzuteilen. Dieser Antrag wurde sowohl von der Gerichtsleitung wie auch später vom Verwaltungsgericht selber abgelehnt.

Aus den Erwägungen:

2. a) Als Einstandswert (steuerlich massgebender Erwerbspreis) gilt bei der direkten Bundessteuer der **Verkehrswert** des Grundstückes in jenem Zeitpunkt, in dem es dem Zweck des Liegenschaftenhandels gewidmet und damit Geschäftsvermögen wird (vgl. zit. BGE vom 17. Juli 1996, Erw. 5 b mit Hinweisen).

b) In der Stellungnahme vom 26. November 1996 beantragte die VdBSt, dass zur Ermittlung des Verkehrswertes (per 1971) von einem Quadratmeterpreis von Fr. 80.-- auszugehen sei. Dieser Ansatz wurde mit Abklärungen des Schätzungsamtes bei der Bauverwaltung ... sowie beim Notariat ... begründet. Das Schätzungsamt führte diesbezüglich aus:

(Redaktion: Es folgt Stellungnahme des Schätzungsamtes vom 22. November 1996)

Dieser Stellungnahme war eine Liste von 14 Handänderungen in ... aus dem Jahre 1971 (mit Quadratmeterpreisen von minimal Fr. 64.08 und maximal Fr. 130.--) sowie von 18 Handänderungen aus dem Jahre 1972 (mit einer Bandbreite zwischen Fr. 30.-- bis Fr. 120.--) beigefügt.

c) Die Beschwerdeführer rügen in diesem Zusammenhang, dass auf der betreffenden Liste die Kataster-Nummern abgedeckt wurden, weshalb es ihnen (und dem von ihnen beauftragten Schätzer) nicht möglich war, die zum Vergleich herangezogenen Grundstücksverkäufe zu lokalisieren. Ein entsprechendes Begehren, wonach auf die Abdeckung der KTN zu verzichten oder die Lage der Grundstücke bekanntzugeben sei, wurde von der Gerichtsleitung am 9. Januar 1997 abgelehnt mit der Begründung, im Rahmen der Gesetzgebung über die Veröffentlichung von Eigentumsübertragungen habe der zuständi-

ge schwyzerische Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet, die Verkaufspreise publik zu machen (Art. 970 a ZGB, i.V.m. Verordnung über die Veröffentlichung von Eigentumsübertragungen von Grundstücken, nGS II-189). Dieser gesetzgeberische Wille sei auch in Steuerjustizverfahren zu respektieren. Diese Schlussfolgerung deckt sich auch mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach das Akteneinsichtsrecht mit Rücksicht auf überwiegend öffentliche oder private Geheimhaltungsinteressen eingeschränkt sein kann (vgl. BGE 119 Ib 22, Erw. 7 c in fine mit Verweis auf ASA 60, 466). Private Geheimhaltungsinteressen sind hier darin zu erblicken, dass die Beschwerdeführer nicht zu wissen brauchen, welche Verkaufspreise welche konkreten Liegenschaftsverkäufer im gleichen Dorf erzielten. Vielmehr genügt es, dass den Beschwerdeführern die Bandbreite der damals erzielten Verkaufspreise/Quadratmeterpreise bekannt gegeben wurde. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Juni 1997 i.S. Ehegatten Q. (VGE 617/97)

Garantie des verfassungsmässigen Richters: Ausstand, inhaltliche Anforderungen an Ausstandsbegehren, objektive Gründe für Ausstand (Art. 58 Abs. 1 BV, §§ 52 ff. GO)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die Ehegatten Q. führten Beschwerde gegen eine Haftungsverfügung, mit welcher der Steuerhaftungsanteil für jeden einzelnen Ehegatten an den ausstehenden Steuern festgesetzt wurde. In der Beschwerde wurde verlangt, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben sei und "die Sachlage endlich ganzheitlich, sorgfältig und seriös" abgeklärt werde. Daraufhin stellte der Ehemann beim Gerichtspräsidenten telefonisch ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege. Der Gerichtspräsident teilte den Beschwerdeführern sogleich mit, dass von der Erhebung eines Kostenvorschusses abgesehen werde, indessen die Frage, ob die Voraussetzungen der unentgeltlichen Rechtspflege erfüllt seien, mit der Beurteilung der Hauptsache geprüft und alsdann entschieden werde. Hinsichtlich der Gewährung eines unentgeltlichen Rechtsbeistandes wurde zusammenfassend festgehalten, dass gestützt auf die Ausführungen anlässlich des Telefongesprächs die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistandes nicht als notwendig erachtet werde. In ihrer Vernehmlassung stellte die Vorinstanz den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Nachdem den Beschwerdeführern diese Vernehmlassung zur Kenntnis gebracht worden war, stellten sie den Antrag, das gesamte Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz habe in der Beschwerdesache 617/97 "wegen Befangenheit und eventueller Beihilfe zur Willkür und somit

zum Unrecht" in den Ausstand zu treten. Das Verwaltungsgericht wies das Ausstandsbegehren ab.

Aus den Erwägungen:

1. Dem Ausstandsbegehren des Beschwerdeführers gegen das gesamte Verwaltungsgericht ist aus den nachfolgenden Gründen keine Folge zu leisten.

a) Die Organisation der Rechtspflege und des gerichtlichen Verfahrens ist grundsätzlich Sache des kantonalen Prozessrechts (Art. 64 Abs. 3 und 64bis Abs. 2 BV; vgl. auch Art. 85 Abs. 2 AHVG). Dazu gehört auch die Umschreibung der Ausstands- und Ablehnungsgründe. Indessen ergeben sich aus der bundesrechtlichen Garantie des verfassungsmässigen Richters (Art. 58 Abs. 1 BV) und aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK gewisse Minimalanforderungen an das kantonale Verfahrensrecht, insbesondere ein Anspruch auf Beurteilung durch einen unabhängigen und unparteiischen Richter (vgl. BGE 105 Ia 159, Erw. 3 mit Hinweisen).

b) Das Verwaltungsgericht Schwyz ist zuständig zur Beurteilung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide, welche von der Kantonalen Steuerkommission sowie der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) gefällt werden (vgl. § 78 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes, StG, nGS I-105; sowie § 10 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, nGS I-121).

Für den Ausschluss und die Ablehnung von Mitgliedern des Verwaltungsgerichts gelten die Vorschriften der Gerichtsordnung (GO; vgl. § 4 Abs. 1 VRP). Nach § 52 Abs. 1 lit. a und d GO ist der Richter oder Gerichtsschreiber von

der Ausübung seines Amtes u.a. in eigener Sache ausgeschlossen, oder wenn er in der Sache an einem Entscheid unterer Instanzen mitgewirkt oder als Schiedsrichter teilgenommen hat, sowie wenn er als Bevollmächtigter gehandelt oder zu gerichtlichen Handlungen Auftrag gegeben hat. Ausserdem kann eine Person abgelehnt werden, unter anderem wenn zwischen ihr und einer Partei Freundschaft, Feindschaft oder ein Pflicht- oder Abhängigkeitsverhältnis besteht (§ 53 lit. c GO), oder wenn andere Umstände vorliegen, die sie als befangen erscheinen lassen (§ 53 lit. d GO). Ueber ein streitiges Ausstandsbegehren entscheidet nach § 58 Abs. 1 GO grundsätzlich die Aufsichtsbehörde. Betrifft es Mitglieder des Kantons- oder des Verwaltungsgerichtes, so befindet das Gericht in Abstand der betroffenen Richter selbst (§ 58 Abs. 2 GO). Richtet sich das Ausstandsbegehren gegen einen Gerichtsschreiber oder Kanzleibeamten, so entscheidet das Gericht, dem er angehört (§ 58 Abs. 3 GO). Kann sich ein Gericht nicht mehr durch Zuzug von Ersatzrichtern ergänzen, so überweist die Aufsichtsbehörde die Streitsache einem anderen Gericht (vgl. § 60 Abs. 2 GO). Nötigenfalls ergänzt der Kantonsrat das Gericht durch ausserordentliche Kantons- oder Verwaltungsrichter (§ 60 Abs. 3 GO).

c) Nach konstanter Rechtsprechung (insbesondere auch des Bundesgerichts) kann grundsätzlich **nur** der Ausstand **einzelner Mitglieder eines Gerichts, nicht aber der Ausstand einer ganzen Behörde verlangt werden** (vgl. BGE 105 Ib 301; BGE 97 I 862; BGE P 1237/77 vom 25. September 1978 i.S. Sch. gegen Kantonsgericht Schwyz und Verwaltungsgericht Schwyz, Erw. 5 c, S. 13 i.V.m. Erw. 5 d, S. 15, wonach es sonst bei einem Beschwerdeführer mit notorischem grundsätzlichen Misstrauen gegenüber allen Behörden des Kantons sehr schwierig wäre, noch einen kantonalen Richter zu finden, den der Beschwerdeführer nicht sogleich wieder wegen irgendeiner Geringfügigkeit ablehnen würde; Rhinow/Krähenmann, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband 1990,

Nr. 90, B.I mit weiteren Hinweisen auf VPB 1989, Nr. 12 und AGVE 1977, S. 404; F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, S. 55; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Rz. 104 in fine, wonach in solchen Fällen, in denen eine Behörde als Ganzes abgelehnt werde, der **regelhaften** Zusammensetzung der Behörde, vor deren Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, Vorrang zukommt).

d) Im vorliegenden Fall stellt der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 30. April 1997 den Antrag:

> "Ausstand des gesamten Verwaltungsgerichtes des Kantons Schwyz, in der Beschwerdesache Nr. 617/97, wegen Befangenheit und eventueller Beihilfe zur Willkür und somit zum Unrecht"

Gegen einzelne Mitglieder des Verwaltungsgerichts bringt er keine Ausstandsgründe vor. Vielmehr erachtet er das ganze Verwaltungsgericht als befangen, ungeachtet dessen, welche einzelnen Mitglieder des Verwaltungsgerichts für die Mitwirkung vorgesehen sind. Er begründet diese Ablehnung sämtlicher Mitglieder in seiner Eingabe an den Gerichtspräsidenten vom 30. April 1997 wie folgt:

> "In Ihren Verfügungen und Schreiben geht klar hervor, dass Sie nicht gewillt sind, ganzheitlich die Ursachen der heutigen Situation zu untersuchen.
> Zum erreichen der Warheitsfindung nichts anderes als die Wahrheit, fehlt der Wille.
> Dies sind grobe Sorgfaltspflichtverletzungen.
>
> Wie es hierzulande üblich ist, kann man nicht mit falschen Zahlen, ohne Ursachen, willkürlich Tatsachen kreieren und allenfalls, kreditschädigend willkürlich, mittels Betreibungen Beträge einfordern.
>
> Kraft und ausgedrückt in verschiedenen willkürlichen Urteilen von unseren Gerichten, Protokollen der Gemeindebehörde ... und des Regierungsrates, sowie verschiedenen Korrespondenzen, ist Drohung, Nötigung, üble Nachrede, Kreditschädigung,

Diskriminierung und seelische Grausamkeit gegen meine Familie auch aktenkundig bestätigt.

Ich bitte Sie und den Kantonsrat speziell, diese Machenschaften, im Interesse meiner Familie und des Souveräns, mit grösster Sorgfalt, ganzheitlichem Denken und Handeln zu untersuchen.

Damit solche Missstände in unserem schönen Kanton, zukünftig ausbleiben, verlange ich eine vollumfängliche Satisfaction und Schadensdeckung meiner Familie gegenüber.

Es sind diesen Tatsachen entsprechend auch die längst nötigen personellen Massnahmen vorzunehmen.

Für die nötige sofortige Remedur bin ich und der Souverän dankbar."

(Schreibweise gemäss Original)

Aus diesen Vorbringen, mit welchen nicht näher bezeichnete Entscheide und Handlungen anderer Instanzen (Gemeindebehörde ..., Regierungsrat ...) angesprochen werden, kann der Beschwerdeführer keine Befangenheit einzelner Mitglieder **des Verwaltungsgerichts** ableiten. Um einer Person die Fähigkeit absprechen zu können, in einem bestimmen Rechtsstreit als Richter mitzuwirken, genügt es nicht, dass eine Partei diese Gerichtsperson als befangen empfindet, sondern es müssen Tatsachen gegeben sein, die das Misstrauen in die Unabhängigkeit **objektiv rechtfertigen** (vgl. Urteil P 1237/77 des Bundesgerichts i.S. Sch., Erw. 6 a mit Verweis auf BGE 92 I 276). Solche Tatsachen hat der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht nicht substantiiert vorgebracht. Im übrigen gilt selbst dann, wenn Mitglieder des Verwaltungsgerichts bereits früher in einer (anderen) Sache einer Partei entschieden haben, dass dies die Unabhängigkeit der Richter gegenüber der betreffenden Partei nicht beeinträchtigt (vgl. Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 90, B.II.d, S. 304 mit Hinweisen, u.a. auf BGE 114 Ia 279 mit weiteren Verweisen). Anzufügen ist, dass der Beschwerdeführer - soweit ersichtlich - erstmals das Verwaltungsgericht angeru-

fen hat. Schliesslich ist zu betonen, dass sich eine potentielle Befangenheit aus den objektiven Umständen ergeben muss; **auf die subjektive Empfindung einer Partei kommt es nicht an** (vgl. Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 104 in fine, mit Hinweisen auf BGE 97 I 94 f.; VPB 1994, Nr. 105; VPB 1983, Nr. 2).

Zusammenfassend ist nicht ersichtlich, inwiefern gegen welches Mitglied des Verwaltungsgerichts Schwyz welcher Ausstandsgrund gegeben sein sollte. Vielmehr erweist sich ein Ausstandsbegehren, mit welchem der Beschwerdeführer undifferenziert sämtlichen Mitgliedern des Gerichts (welche abgesehen vom Verfahren 617/97 noch an keinem Verfahren des Beschwerdeführers beteiligt waren) Befangenheit vorwirft, gestützt auf die dargelegte höchstrichterliche Rechtsprechung als unzulässig, weshalb es ausser Betracht fällt. Das pauschale Ausstandsbegehren ist unzulässig und es fehlt damit die Voraussetzung für die Durchführung eines Ausstandsverfahrens. Es genügt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung in solchen Fällen, wenn eine Gerichtskammer - in der Regel die in der Sache selbst zuständige - feststellt, dass keine nach Massgabe der Gerichtsordnung geeigneten Ausstandsgründe geltend gemacht werden und dass damit die Eintretensvoraussetzung für ein Ausstandsverfahren fehlt. Der über dieses Eintreten urteilenden Gerichtskammer können auch jene Richter angehören, die von einem solchen Ausstandsbegehren betroffen sind. Dies gilt umso mehr, wenn zum vornherein pauschal der Ausstand des "gesamten Verwaltungsgerichts" beantragt wird (vgl. BGE 105 Ib 304, Erw. 1 c/d in fine).

StPS 1/97 Seite 3

Steuerbefreiung von Vereinen; Gemeinnützigkeit (Par. 5 lit. d StG)

Ein Berufsverband, der bezweckt, die Interessen seiner Mitglieder sowie des Berufs zu wahren und zu fördern, verfolgt vorab gesellige und wirtschaftliche Interessen seiner Mitglieder und erfüllt damit nicht ausschliesslich im Interesse der Allgemeinheit liegende Aufgaben. So fällt eine vollumfängliche Steuerbefreiung ausser Betracht.

Eine teilweise Steuerbefreiung mit Bezug auf die Tätigkeit im Bereich der Aus- und Weiterbildung kann der Berufsverband ebenfalls nicht in Anspruch nehmen, da es hinsichtlich der angebotenen Kurse am Merkmal der Uneigennützigkeit fehlt. Der Verband visiert seine eigenen wirtschaftlichen Interessen an, da er mit dem Kursangebot seinen Nachwuchs und die Weiterbildung der Arbeitnehmer seiner Verbandsmitglieder sichert.

StKE 128-95 vom 28. August 1996 i.S. X-Verband (Abweisung) = 03.96.064

StPS 1/97 Seite 8

AHV-Sonderbeitrag: Abzugsfähigkeit des im Rahmen der Liquidationsgewinnveranlagung nicht verrechenbaren Teils (Par. 8 i.V.m. Par. 71 sowie Par. 22 Abs. 1 lit. g StG)

Die Frage der Abzugsfähigkeit des AHV-Sonderbeitrags bei der ordentlichen Veranlagung ist einzig und allein nach der Ordnung über die zeitliche Bemessung des Einkommens zu beurteilen. Mit der Geschäftsaufgabe fällt das bisher erzielte Erwerbseinkommen weg, mithin sämtliche Erwerbseinkünfte und Gewinnungskosten, aber auch der vom Pflichtigen geschuldete, diesen Kosten bemessungsrechtlich gleichzusetzende AHV-Sonderbeitrag. Der AHV-Sonderbeitrag kann nur mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden. Soweit er nicht berrechnet werden konnte, ist er gleich wie ein ordentlicher Geschäftsverlust oder ein Liquidationsverlust nicht mehr als Abzug zu berücksichtigen.

VGE 335-96 vom 21. November 1996 i.S. Ehegatten X. (Abweisung) = 02.96.042

StPS 1/97 Seite 16

Geldwerte Leistungen: Sofortabschreibung auf einer geschäftsmässig nicht begründeten Fahrzeuganschaffung, übersetzte Verwaltungsratshonorare (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Die Sofortabschreibung auf einem nicht aus geschäftlichen Gründen angeschafften Fahrzeug, welches ausschliesslich und unentgeltlich durch die Schwestergesellschaft benützt wird, stellt keine geldwerte Leistung dar. Eine solche liegt hingegen in jenem Betrag, der bei der Überlassung eines Autos für denselben Zeitraum nach kaufmännischen Grundsätzen verlangt würde. Die Bemessung des Nutzungsentgelts hat sich dabei nach den Grundsätzen für Auto-Leasing zu richten (kurze Amortisationsdauer, Risiko- und Gewinnanteil).

Bei der Festsetzung der Verwaltungsratshonorare ist der konkreten Geschäftstätigkeit und dem übrigen Personalaufwand Rechnung zu tragen. In casu betrachtete das Verwaltungsgericht aufgrund der ausgesprochen begrenzten und einfachen Unternehmungsführung, die weder strategische Entscheidungen noch Personalführung, sondern reine Verwaltungsaufgaben (z.B. Inkasso) beinhaltete, ein Honorar von Fr. 11 000.-- als grosszügig.

VGE 331-96 vom 27. September 1996 i.S. X.-AG (Teilgutheissung) = 02.96.048

StPS 1/97 Seite 25

Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender: Anforderungen an Ordnungsmässigkeit; Ermessenstaxation (Par. 59 a Abs. 2 und 3 und 62 Abs. 1 StG; Art.125 Abs. 2 und 130 Abs. 2 DBG)

Auch die Aufzeichnungen nichtbuchführungspflichtiger Selbständigerwerbender haben dem buchführungsrechtlichen Grundsatz der Ordnungsmässigkeit zu entsprechen. So haben Kassa- und Bankbuchseiten sowie die einzelenen Kontenblätter Belegnummern aufzuweisen, damit die Buchungen vom jeweiligen Beleg zum Abschluss und umgekehrt nachvollzogen werden können. Buchhaltungsunterlagen, die nicht auf einer einfach nachvollziehbaren Belegverwaltung beruhen, genügen den Anforderungen nicht.

StKE 46-96 vom 12. Dezember 1996 i.S. A. und B. G.-H. (Teilgutheissung) = 03.96.100

StPS 1/97 Seite 31

Einkommen einer Stiftung; Abgrenzung zur Schenkung (Art. 21 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 51 Abs. 1 und 2 BdBSt)

Juristische Personen, die wirtschaftliche Ziele im weiteren Sinne verfolgen, nehmen im allgemeinen keine Schenkungen vor. Die Übertragung der im Angestelltenfürsorgefonds einer Firma angesammelten freien Stiftungsmittel als Arbeitgeberbeitragsreserve an den (nicht steuerbefreiten) Wohlfahrtsfonds des Unternehmens stellt bei letzterer nach dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung als Vermögenszugang steuerbares Einkommen dar.

BGE 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 i.S. O.-Wohlfahrtsfonds (Gutheissung) = 01.96.017

StPS 1/97 Seite 37

Liegenschaftenschätzung: Bodenwert und Eigenmietwert; Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Rechtsgleichheit (Par. 28 und 68 StG; Par. 4, 15 und 19 SchätzV)

Für den Bodenwert ist der Durchschnittspreis, wie er mit freien Liegenschaftenverkehr in der betreffenden Gegend oder Zone für Grundstücke von gleicher oder ähnlicher Beschaffenheit, Grösse und Lage erzielt wird, massgebend und nicht ein davon abweichender individueller Handänderungspreis. Die Separatschätzung des Grundeigentums nach Par. 68 StG ist auf eine gewisse Kontinuität ausgerichtet. Dies impliziert ein gewisses Nachhinken der Alt-Schatzungen gegenüber der jeweiligen Martkentwicklung. Die zeitlich befristete Schlechterstellung von Eigentümern neugeschätzter gegenüber solchen altgeschätzter Liegenschaften ist hinzunehmen und hält vor dem Rechtsgleichheitsgebot stand, wenn Anstrengungen unternommen werden, periodisch eine Gleichstellung wieder zu erreichen. Mit der per 1.1.1995 in Kraft gesetzten prozentualen Eigenmietwertanpassung und der in Aussicht gestellten allgemeinen Anpassung der Schätzungen liegen solche Anstrengungen vor, weshalb trotz Schätzungsunterschieden kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht.

VGE 362-95 vom 17. Dezember 1996 i.S,. Ehegatten T. (teilweise Gutheissung) = 02.96.047

StPS 1/97 Seite 46

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös, weitere Leistungen der Erwerber (Par. 51 StG)

Zur Festsetzung des massgebenden Preises sind neben dem beurkundeten Kaufpreis auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen (innerhalb oder ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrages) zu berücksichtigen. Es kommen grundsätzlich alle Leistungen des Erwerbers zur Festlegung des massgebenden Erwerbs- bzw. Verkaufspreises in Anrechnung, welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen.

Ergibt sich bei zwei miteinander verknüpften Liegenschaftsgeschäften mit vertauschten Rollen von Käufer und Verkäufer aufgrund konkreter Anhaltspunkte, dass der vereinbarte Kaufpreis in einem auch für die Verkäufer erkennbaren Missverhältnis zum für Dritte geltenden Preis steht, ist eine (gewisse) Aufrechnung zum beurkundeten Kaufpreis gerechtfertigt. Anhaltspunkte können insbesondere Vergleiche zwischen den Wertquoten und den erzielten Verkaufspreisen für andere Stockwerkeinheiten oder eine provisorische Baukostenberechnung liefern.

VGE 370-95 vom 17. Dezember 1996 i.S. P. (Teilgutheissung) = 02.96.045

StPS 1/97 Seite 55

Kultussteuern: Steuerausscheidung bei konfessionell gemischten Familien; Rückerstattung zuviel bezahlter Steuer; Revisionsfrist (Par. 34 und 61 ff. VRP; Par. 101 StG; RRB über die Steuererhebung für Kultuszwecke)

Über die Kirchensteuerpflicht verfügt die Kantonale Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung (vgl. StPS 2/1983, S. 21 f.). Sache der Gemeinde ist es, bei multikonfessionellen Familien in der Steuerrechnung eine Ausscheidung der Kultussteuern vorzunehmen. Insoweit kommt der Steuerrechnung Verfügungscharakter zu, so dass sie bei Vorliegen eines Revisionsgrundes im Sinne von Par. 61 VRP in Revision gezogen werden kann. Für die Rückforderung irrtümlich zuviel bezahlter Kultussteuern ist auf die 10-jährige Revisionsfrist und nicht auf eine analoge Anwendung der 5-jährigen Bezugsverjährungsfrist von Par. 101 StG abzustellen.

VGE 341-96 vom 27. September 1996 i.S. K. (Teilgutheissung) = 02.96.040

Mai 1997 15. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Steuerbefreiung von Vereinen; Gemeinnützigkeit 3
- AHV-Sonderbeitrag: Abzugsfähigkeit des im Rahmen der Liquidationsgewinnveranlagung nicht verrechenbaren Teils 8
- Geldwerte Leistungen: Sofortabschreibung auf einer geschäftsmässig nicht begründeten Fahrzeuganschaffung, übersetzte Verwaltungsratshonorare 16
- Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender: Anforderungen an Ordnungsmässigkeit; Ermessenstaxation 25
- Einkommen einer Stiftung; Abgrenzung zur Schenkung 31
- Liegenschaftenschätzung: Bodenwert und Eigenmietwert; Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Rechtsgleichheit 37
- Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös, weitere Leistungen der Erwerber 46
- Kultussteuern: Steuerausscheidung bei konfessionell gemischten Familien; Rückerstattung zuviel bezahlter Steuern; Revisionsfrist 55

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: gleissner nideröst druck, Ibach Schwyz

Abonnementspreis 1997 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 36.--** für die zwei im Jahre 1997 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1997

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 28. August 1996 i.S. X-Verband (StKE 128/95)

Steuerbefreiung von Vereinen; Gemeinnützigkeit (§ 5 lit. d StG)

Zum Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. ZGB. Die Statuten umschreiben den Zweck des Verbands wie folgt:

> "Der Verband bezweckt, die Interessen eines jeden Mitgliedes sowie des ganzen Berufes nachdrücklich zu wahren und zu fördern. Insbesondere stellt er sich zur Aufgabe:
>
> a) Organisation möglichst aller Berufskollegen im Verbandsgebiete.
>
> b) Förderung der Kollegialität und Solidarität unter den Mitgliedern.
>
> c) Regelung des Kalkulations- und Konkurrenzwesens; gemeinsamer Vergleich von Preisofferten durch das Submissionswesen.
>
> Aufstellung eines Minimaltarifes für ...arbeiten.
>
> d) Hebung der beruflichen Bildung, insbesondere des Lehrlingswesens."

Im weiteren lässt sich den Statuten entnehmen, dass der Verband u.a. Sektionsmitglied des Schweizerischen Dachverbandes ist und als solches dessen Statuten, Reglemente und Beschlüsse anerkennt. Ferner ist die Pflichtige Mitglied der "Kommission für Einführungskurse im X-Gewerbe in

Goldau und Pfäffikon/SZ", "welcher die Durchführung der Einführungskurse im Sinne des schweizerischen Reglementes" obliegt. Die Kantonale Steuerkommission hatte im Einspracheverfahren zu prüfen, ob der X-Verband vollumfänglich oder wenigstens teilweise in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 5 lit. d StG kommt.

Aus den Erwägungen:

2. a) Nach § 5 lit. d StG sind u.a. die Vereine mit nichtwirtschaftlichen Zwecken für das Vermögen und Einkommen, das unmittelbar Kultus- und Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder andern ausschliesslich gemeinnützigen oder ideellen Zwecken dient, von der Steuerpflicht befreit. Die Ausscheidung zwischen den steuerbegünstigten und steuerbaren Teilen des Vermögens und Einkommens erfolgt nach dem Verhältnis der Aktiven und Erträge zu den Gesamtaktiven und Gesamterträgen. Dabei sind die Passiven im Verhältnis zu den Aktiven zu verteilen.

b) Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist demnach einerseits, dass sich der Verein nicht wirtschaftlich betätigt, d.h. dass er kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (vgl. VGE 350/79 vom 11.3.1980 i.S. F. Laienorden, Erw. 4, in: StPS 1986, S. 19 ff.; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980, DA Ziff. 27). Andererseits wird verlangt, dass das Vermögen und Einkommen ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinn ist im wesentlichen durch folgende Merkmale geprägt:

- Förderung einer im Interesse der Allgemeinheit liegenden Aufgabe
- Uneigennützigkeit
- Opferbringen
- offener Destinatärkreis
- gegenwärtiger gemeinnütziger Dienst
- dauernde gemeinnützige Bindung

(VGE 308/94 vom 21.7.1994, Erw. 1 d, mit Hinweis auf Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 16 zu § 13; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band I, Bern 1961, N 45 ff. zu § 16; ASA 58, 468 ff.; VGE 315/85 vom 19.9.1985, S. 5 f.; vgl. auch DA Ziff. 26).

c) Gemäss § 5 lit. d StG ist auch eine teilweise Steuerbefreiung möglich. Es wird jedoch verlangt, dass der Verein dasjenige Vermögen, das für die Erfüllung ausschliesslich gemeinnütziger Aufgaben bestimmt ist, klar ausscheidet und dafür sorgt, dass es diesem Zweck nicht entfremdet werden kann. In der Praxis hat sich dazu das Kriterium der dauernden gemeinnützigen Bindung herausgebildet. In diesem Sinne rechtfertigt sich eine steuerliche Privilegierung nur, wenn die gemeinnützige Tätigkeit auf Dauer ausgerichtet ist und die Statuten sicherstellen, dass eine Zweckentfremdung der Mittel ausgeschlossen ist (vgl. VGE 308/94 vom 21.7.1994, Erw. 1 c, mit Hinweis u.a. auf Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., N 31 zu § 13 und Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 55 zu § 16; vgl. auch VGE 350/79, a.a.O., Erw. 6).

3. a) Der Einsprecher bezweckt, "die Interessen eines jeden Mitgliedes sowie des ganzen Berufes nachdrücklich zu wahren und zu fördern" (vgl. §... der Statuten vom ...). Die Tätigkeit des Verbands kommt also nicht einem unbeschränkten Kreis von Personen zugute. Auch werden damit nicht ausschliesslich im Interesse der Allgemeinheit liegende Aufgaben gefördert. Mit der Förderung des X-Berufes über-

nimmt der Verband keine in den Bereich des Gemeinwesens fallende Aufgabe. Vielmehr verfolgt der Verein vorab gesellige und wirtschaftliche Interessen seiner Mitglieder. Mithin fällt eine vollumfängliche Steuerbefreiung zum vornherein ausser Betracht.

b) Im folgenden ist sodann zu prüfen, ob nicht allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung mit Bezug auf die Tätigkeit im Bereich der Aus- und Weiterbildung in Frage kommt. Um dieses Steuerprivileg in Anspruch nehmen zu können, bedarf es nach dem Gesagten (vgl. oben Erw. 2. b und c) in casu kumulativ der drei folgenden Voraussetzungen:

- kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe
- Gemeinnützigkeit
- statutarische Sicherstellung gegen allfällige Zweckentfremdung der Mittel

Es liegt auf der Hand, dass auch in diesem Bereich (Aus- und Weiterbildung) die Voraussetzung der Gemeinnützigkeit nicht gegeben ist. Zwar erwähnt § 5 lit. d StG ausdrücklich den Unterrichtszweck als gemeinnützige Tätigkeit, liegt doch die Aus- und Weiterbildung grundsätzlich im Interesse der Allgemeinheit. In casu betreibt der Einsprecher jedoch die Aus- und Weiterbildung der Berufsangehörigen nicht uneigennützig. Vielmehr visiert der Verband mit den angebotenen Kursen seine wirtschaftlichen Interessen an (vgl. M. Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in: ASA 58, 465 ff., insbesondere S. 479). So sichert er sich mit dem Kursangebot einerseits seinen Nachwuchs (daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Kurse, wie behauptet wird, vom BIGA vorgeschrieben werden). Andererseits werden aber auch Kurse für die Arbeitnehmer der Mitglieder des Verbandes angeboten, was ebenfalls im unmittelbaren Interesse der jeweiligen Betriebe liegt. Das Kriterium der "Opferbereitschaft" trifft daher auf den vorliegenden Fall nicht zu.

Fällt eine teilweise Steuerbefreiung bereits wegen fehlender Gemeinnützigkeit ausser Betracht, braucht nicht mehr geprüft zu werden, ob die weiteren Voraussetzungen des nicht kaufmännischen Unternehmens und der statutarischen Sicherstellung gegen allfällige Zweckentfremdung der Mittel gegeben sind.

4. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der Einsprecher keine Steuerbefreiung gemäss § 5 lit. d StG beanspruchen kann und die Einsprache demnach mit Bezug auf den Hauptantrag abzuweisen ist.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. November 1996 i.S. Ehegatten X. (VGE 335/96)

AHV-Sonderbeitrag: Abzugsfähigkeit des im Rahmen der Liquidationsgewinnveranlagung nicht verrechenbaren Teils (§ 8 i.V.m. § 71 sowie § 22 Abs. 1 lit. g StG)

Sachverhalt (zusammengefasst):

X. führte zusammen mit ihrem Ehemann bis Ende 1985 einen Geschäftsbetrieb. Per 1.1.1986 erfolgte eine Zwischenveranlagung infolge gänzlicher Aufgabe der Erwerbstätigkeit der Ehefrau. Kantonal wurde der Liquidationsgewinn auf Einsprache hin rechtskräftig mit Franken Null veranlagt. Dabei konnte der geschuldete AHV-Sonderbeitrag nur teilweise mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden. Im ordentlichen Veranlagungsverfahren 1993/94 machten die Ehegatten X. einen Abzug für AHV-Beiträge in der Höhe geltend, welche dem noch nicht steuerwirksam zum Abzug gebrachten Teil des AHV-Sonderbeitrags entsprach. Die Veranlagungsbehörde verweigerte diesen Abzug mit der Begründung, die AHV-Beiträge, welche beim kantonalen Liquidationsgewinn nicht zum Abzug hätten gebracht werden können, seien zufolge Zwischenveranlagung wegen der Bemessungslücke unberücksichtigt zu lassen. Die dagegen erhobene Einsprache und Beschwerde blieben erfolglos. Nachfolgend werden die Ausführungen des Verwaltungsgerichts wiedergegeben.

Aus den Erwägungen:

1. Im vorliegenden Fall ist streitig, wann (bzw. hinsichtlich welcher Veranlagung) der AHV-Sonderbeitrag, welcher im Zusammenhang mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 1. Januar 1986 und dem damals entstandenen Liquidationsgewinn steht, zum Abzug zuzulassen ist. Umstritten ist namentlich die Frage, ob der AHV-Sonderbeitrag in demjenigen Umfang, in welchem er nicht im Rahmen der gesonderten Veranlagung des Liquidationsgewinnes mit diesem verrechnet werden konnte, vom übrigen Einkommen der Steuerjahre 1993/94 (oder späterer Steuerjahre) in Abzug gebracht werden darf.

Die Beschwerdeführer vertreten sinngemäss den Standpunkt, dass der AHV-Sonderbeitrag gemäss Art. 23bis AHVV eine Versicherungsprämie darstelle, welche nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jedes einzelnen festgelegt werde; mithin handle es sich nicht um Gewinnungskosten, sondern um sog. Lebenshaltungskosten. Dies bedeute, dass AHV-Beiträge unabhängig vom zugrundeliegenden Einkommen (Liquidationsgewinn) abzugsfähig seien. Ausschlaggebend sei, ob die durch die Ausgleichskassen rechtskräftig veranlagten Beiträge in der entsprechenden Berechnungsperiode tatsächlich geleistet wurden bzw. geschuldet waren (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2).

Die Vorinstanz argumentiert demgegenüber im angefochtenen Entscheid u.a.,

- dass bei der ordentlichen Veranlagung infolge Aufgabe der selbständigen Geschäftstätigkeit gemäss § 70 Abs. 1 lit. d StG eine Zwischenveranlagung per 1.1.1986 vorgenommen wurde und dass mit Vornahme dieser Zwischenveranlagung sämtliche mit der Geschäftstätigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Einkünfte in die Bemessungslücke fielen,

- dass in casu mit dem Sonderbeitrag die AHV-rechtliche Endabrechnung betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit erfolgte, und dass dieser Betrag zu übrigem Einkommen keinerlei Bezug aufweise,
- dass die Sonderbeitragsschuld im Zeitpunkt der Erzielung des Kapitalgewinns anlässlich der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit entstehe und der im ausserordentlichen Verfahren zu treffenden Verfügung der Ausgleichskasse keine konstitutive Wirkung zukomme,
- dass die Kassenverfügung auf die Entstehung der Beitragsschuld ohne Einfluss sei und die im Zeitpunkt des erwähnten Beitragstatbestandes vollumfänglich bestehende Sonderbeitragsschuld nachträglich bloss verbindlich feststelle,
- dass die Sonderbeitragsschuld bereits im Zeitpunkt der Erzielung des Kapitalgewinns anlässlich der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 1.1.1986 entstanden, im steuerrechtlichen Sinn fest geschuldet und als einkommensmindernder Abzug nach § 22 Abs. 1 lit. g StG abgeflossen sei,
- dass der kantonal noch nicht steuerwirksam zum Abzug gebrachte Teil des AHV-Sonderbeitrages bei der Veranlagung 1993/94 nicht berücksichtigt werden könne, weil er mit der früher aufgegebenen Geschäftstätigkeit zusammenhänge und deshalb in die Bemessungslücke falle,
- und dass im übrigen der Sonderbeitrag ohnehin früher, d.h. spätestens bei der Veranlagung 1987/88 hätte geltend gemacht werden müssen (vgl. angefocht. Entscheid, S. 2 f.).

2. a) Gemäss § 19 Abs. 1 lit. e StG (in der für die Veranlagungsperiode 1993/94 geltenden Fassung vom 11.12.1964) gelten als steuerbares Einkommen u.a. Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt werden; hierbei sind Gewinne auf Grundstücken nur in dem Umfang als Einkom-

men steuerbar, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. Bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung ist neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. d und e StG (in der Fassung vom 11.12.1964) zu dem Steuersatz geschuldet, der sich für diese Gewinne unter Berücksichtigung eines allgemeinen Abzuges von 2 000 Franken allein ergibt (vgl. § 26 Abs. 4 Satz 1 in der Fassung vom 19.5.1988). Die Sozialabzüge gemäss § 24 StG sind nicht zulässig (vgl. § 26 Abs. 4 Satz 2 StG in der Fassung vom 19.5.1988). Nach § 22 Abs. 1 lit. g StG (in der Fassung vom 4.7.1978) werden vom rohen Einkommen die gesetzlichen Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, die Arbeitslosenversicherung, die Lohn- und Verdienst- und Familienausgleichskassen in der Berechnungsperiode abgezogen (vgl. zum Ganzen auch StPS 1991, S. 26, Erw. 2).

b) Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, wonach sinngemäss die Frage der Abzugsfähigkeit des AHV-Sonderbeitrages bei der periodischen Einkommensveranlagung einzig von der Ordnung von § 8 StG i.V.m. § 71 StG über die **zeitliche Bemessung des Einkommens** abhänge, und sich somit weder nach den Regeln über die zeitliche Zurechnung (Zeitpunkt von Wertzu- oder -abfluss) von Art. 23bis Abs. 2 AHVV in der Fassung vom 29.6.1983 noch aus der materiellrechtlichen Vorschrift von § 22 Abs. 1 lit. g StG beantworten lasse. Die persönlichen AHV-Beiträge des Selbständigerwerbenden würden zwar keine Gewinnungskosten darstellen, sie seien aber mit Bezug auf deren zeitliche Bemessung den Gewinnungskosten gleichzustellen. Der AHV-Sonderbeitrag könne daher nur mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden (vgl. Vernehmlassung, S. 2).

In einem Entscheid vom 23. April 1990 i.S. K. (StKE 114/90) hatte die Vorinstanz ausgeführt, nach § 22 Abs. 1 lit. g StG würden die gesetzlichen AHV-Beiträge vom rohen Einkommen abgezogen: "Eine gewisse Konnexität zum steuerbaren Einkommen wird nicht verlangt" (StPS 1991, S. 27). Indessen ging es im zitierten Fall um die Frage, **ob im Rahmen der kantonalen Liquidationsgewinnbesteuerung der ganze AHV-Sonderbeitrag abgezogen werden kann, oder ob nur ein proportionaler Abzug gerechtfertigt ist** (und zwar deswegen, weil der AHV-Sonderbeitrag nach Massgabe der direkten Bundessteuer erhoben wird, indessen die bundessteuerliche und die kantonale Liquidationsgewinnbesteuerung nicht deckungsgleich sind, namentlich hinsichtlich der Besteuerung der Veräusserungsgewinne auf Geschäftsgrundstücken, vgl. ...).

Im angefochtenen Entscheid stellte die Vorinstanz massgeblich auf die Zürcher Praxis ab. Das Verwaltungsgericht Zürich hat in einem ähnlichen Fall am 19. Dezember 1995 entschieden, dass der AHV-Sonderbeitrag von Art. 23bis Abs. 1 AHVV **nur mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden kann;** soweit er nicht verrechnet werden konnte, ist er gleich wie ein ordentlicher Geschäftsverlust oder ein Liquidationsverlust nicht mehr als Abzug zu berücksichtigen. In seinen Erwägungen führte das Verwaltungsgericht Zürich u.a. aus:

> "Persönliche Beiträge des Selbständigerwerbenden an die Alters- und Hinterlassenenversicherung (...) bilden zwar - anders als von ihm zu entrichtende Arbeitgeberbeiträge für seine Angestellten (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 1963, § 19 lit. N.330) - keine Gewinnungskosten im Sinne von § 25 Abs. 1 lit. b StG. Trotzdem gleichen sie in ihren tatsächlichen Auswirkungen diesen Kosten, stehen sie doch ebenfalls in einem ursächlichen und engen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen. Denn sie werden auf der Grundlage dieses Einkommens erhoben und schmälern es auch wirtschaftlich, wie das Beispiel der Arbeitnehmerbeiträge an die AHV augenfällig zeigt, um welche der Lohn vor seiner Auszahlung gekürzt wird.

Aufgrund derartiger Ueberlegungen und unter Hinweis auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat das Verwaltungsgericht im Präjudiz RB 1994 Nr. 36 die persönlichen AHV-Beiträge des Selbständigerwerbenden mit Bezug auf deren zeitliche Zurechnung den Gewinnungskosten gleichgestellt. Der Zeitpunkt des Abzugs dieser Beiträge richte sich deshalb nach der für den betreffenden Selbständigerwerbenden anwendbaren Methode der zeitlichen Zurechnung des Geschäftseinkommens ("Soll-" oder "Ist-Methode").

Aus den dargelegten Gründen erscheint es sachgerecht, die persönlichen AHV-Beiträge des Selbständigerwerbenden auch den für die Gewinnungskosten massgebenden Regeln über die zeitliche Bemessung zu unterwerfen. Das muss erst recht für den Sonderbeitrag von Art. 23bis Abs. 1 (... AHVV) gelten, der (unter anderem) auf den bei Aufgabe des Unternehmens erzielten (gesondert zu besteuernden) Liquidationsgewinnen im Sinn von Art. 43 (... BdBSt) erhoben wird. Denn der AHV-Sonderbeitrag weist starke Aehnlichkeiten zu den durch den Geschäftsbetrieb verursachten und daher den Geschäftsunkosten zuzurechnenden Abgaben und Steuern auf (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., § 19 lit. b N.341). Eine solche wirtschaftliche Sicht liegt auch dem Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Dezember 1994 zugrunde, wonach der Sonderbeitrag auf nach Art. 43 BdBSt gesondert besteuerten Kapitalgewinnen eines Liegenschaftenhändlers nicht - wie Versicherungsprämien und -beiträge - vom Wohnsitzkanton, sondern als mit der Gewinnerzielung zusammenhängender "Solidaritätsbeitrag, der wie eine Steuer wirkt" vom Liegenschaftskanton zu übernehmen sei (BGE 120 Ia 361 = Basellandschaftliche Steuerpraxis 12, 272 f.).

War das Versiegen des Einkommens des pflichtigen Ehemanns aus selbständiger Erwerbstätigkeit natürliche und adäquate Folge der auf den 31. Dezember 1989 erfolgten Geschäftsaufgabe, so fällt das 1989 erzielte Erwerbseinkommen weg, mithin sämtliche Erwerbseinkünfte und Gewinnungskosten, aber auch der vom Pflichtigen geschuldete, diesen Kosten bemessungsrechtlich gleichzusetzende AHV-Sonderbeitrag von Fr. .... Soweit dieser Beitrag nicht mit dem der Sondersteuer von § 32 Abs. 5 StG unterliegenden Liquidationsgewinn von Fr. ... verrechnet werden konnte, ist er gleich wie ein ordentlicher Geschäftsverlust (RB 1983

Nr. 49 = ZBl 84, 507 = ZR 82 Nr. 98) oder ein Liquidationsverlust (RB 1986 Nr. 47 = StE 1987 B 23.9 Nr. 3) im Rahmen der Reineinkommensbemessung des Steuerjahrs 1990 nicht mehr als Abzug zu berücksichtigen (vgl. auch Känzig, a.a.O. Art. 42 N.38)."
(StE 1996, B 64.1 Nr. 4)

Dem Einwand, wonach der nicht mit dem Liquidationsgewinn verrechnete Teil des Sonderbeitrags bei der nächsten ordentlichen Einschätzung abziehbar sein müsse, sofern der Sonderbeitrag im Bemessungszeitraum für diese ordentliche Einschätzung angefallen sei, hielt das Verwaltungsgericht Zürich entgegen, dass die Frage der Abzugsfähigkeit des AHV-Sonderbeitrags in der ordentlichen Einschätzung einzig und allein von der Ordnung über die zeitliche Bemessung des Einkommens (§§ 56-58 StG-ZH) abhänge, sich also weder aus den Regeln über die zeitliche Zurechnung (Zeitpunkt von Wertzufluss oder Wertabfluss) von Art. 23bis Abs. 2 AHVV noch aus der materiellrechtlichen Vorschrift (§ 25 Abs. 1 lit. g StG-ZH) über die Abzugsfähigkeit von AHV-Beiträgen ergebe. Dass der AHV-Sonderbeitrag im konkreten Fall nicht vollständig mit dem Liquidationsgewinn, auf dem er erhoben wurde, verrechnet werden könne, liege daran, dass dieser zur Hauptsache aus einem Grundstückgewinn bestehe, der nach dem im Steuergesetz verankerten "monistischen" oder "Zürcher System" von der Einkommenssteuer ausgenommen und der Besteuerung durch die Grundstückgewinnsteuer als Spezialsteuer zugewiesen sei. Abschliessend hielt das Verwaltungsgericht Zürich im betreffenden Fall fest:

"Das Ausgeführte gilt aber nicht nur für einen nicht vollständig verrechenbaren AHV-Sonderbeitrag, sondern allgemein für alle Liquidations- und ordentlichen Geschäftsverluste (RB 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7 = StR 49, 499, insbesondere Erwägungen Ziff. 1 und 4, auch zum folgenden). Solches vermag zwar unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu befriedigen, kann aber als systembedingte Folge des gesetzlichen Be-

steuerungssystems nicht als ein gegen das Willkürverbot von Art. 4 der Bundesverfassung verstossendes Ergebnis gewürdigt werden. Jedenfalls ist es nicht statthaft, den Abzug des im Rahmen der gesonderten Besteuerung des Liquidationsgewinns nicht verrechneten Teils des Sonderbeitrags unter Durchbrechung des gesetzlichen Besteuerungssystems und der gesetzlichen Regelung der zeitlichen Bemessung bei der Einkommenssteuer zu erzwingen."
(StE 1996, B 64.1 Nr. 4)

Das Verwaltungsgericht schliesst sich diesen Ausführungen an, zumal das schwyzerische Steuerrecht, analog dem Zürcher System ausgestaltet ist. In diesem Zusammenhang ist überdies auf die Erwägungen im Entscheid VGE 302/96 vom 21. März 1996 i.S. H. zu verweisen. Darnach ist (sinngemäss u.a.) mit der Anerkennung der Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen nicht zuzuwarten, bis diese Beiträge rechtskräftig festgesetzt worden sind. Namentlich kann es nicht richtig sein, dass die periodengerechte Mitberücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge von der Raschheit der Erledigung einer Einsprache und dem Meldefluss zwischen Steuer- und AHV-Verwaltung abhängt. Vielmehr ist ausgehend vom Periodizitätsprinzip darauf abzustellen, dass die im Zusammenhang mit einem bestimmten Einkommen bzw. Liquidationsgewinn anfallenden Sozialversicherungsbeiträge bei der Besteuerung desselben Substrates in Abzug zu bringen sind. Soweit dieses Substrat nicht ausreicht, um die Beiträge (vollständig) zu verrechnen, ist zusammenfassend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den AHV-Sonderbeitrag bei den anschliessenden (kantonalen) periodischen Einkommensveranlagungen nicht berücksichtigt hat.

Hat sich die Vorinstanz nach dem Gesagten zu Recht an die Ausführungen im erwähnten Präjudiz (ZH-VGE vom 19. Dezember 1995) angelehnt, erweist sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 1996 i.S. X.-AG (VGE 331/96)

Geldwerte Leistungen: Sofortabschreibung auf einer geschäftsmässig nicht begründeten Fahrzeuganschaffung, übersetzte Verwaltungsratshonorare (§ 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die X.-AG bezweckt den Handel und die Verwaltung von Liegenschaften. Dem Verwaltungsrat gehören nur die beiden einzigen Aktionäre an. Gemäss Veranlagungsverfügung wurde nebst anderem Fahrzeugaufwand auch die Sofortabschreibung auf einem 1991 angeschafften Personenfahrzeug aufgerechnet. Begründet wurde diese Aufrechnung seitens der Veranlagungsbehörde mit der ausschliesslichen und unentgeltlichen Nutzung durch die Schwestergesellschaft. Das Fahrzeug stelle keine geschäftsmässig begründete Anschaffung dar, weshalb jeglicher Aufwand nicht geschäftsmässig begründet sei. Die dagegen erhobene Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen, wobei die den beiden Aktionären entrichteten und im Veranlagungsverfahren anerkannten Verwaltungsratshonorare (1991: total Fr. 50 000.--; 1992: total knapp Fr. 52 000.--) teilweise als übersetzt betrachtet wurden, was zu einer zusätzlichen Aufrechnung von durchschnittlich Fr. 20 000.-- führte.

Erwägungen:

1. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt fallen bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages alle vor der Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden. Namentlich werden u.a. freiwillige Zuwendungen an Dritte erwähnt. Im kantonalen Steuerrecht findet sich die entsprechende Bestimmung in § 38 Abs. 1 lit. b Steuergesetz (StG), wobei dort in der exemplifikativen Auflistung ausdrücklich auch die verdeckten Gewinnausschüttungen erwähnt werden.

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung (als besondere Form der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendung) ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, diese bereichernd, bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21 mit Hinweisen; VGE 311/88 vom 11.7.1988, E. A1., Prot. S. 487 f.; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkommentar, StG-ZH, N 25 zu § 19 c).

2. Fahrzeugaufwand

a) Die Beschwerdeführerin kaufte 1991 ein Personenfahrzeug der Marke XY. In der Erfolgsrechnung 1991 schrieb sie hiefür Fr. 33 811.-- ab und bilanzierte dieses Fahrzeug per 31. Dezember 1991 mit Fr. 1.-- (Einmalabschreibung, vgl. Steueract. 12, 14).

Die Vorinstanzen begründen ihren Standpunkt, wonach es sich bei der Anschaffung dieses Fahrzeugs und dementsprechend bei der Abschreibung um einen geschäftsmässig unbegründeten Aufwand handelte damit, dass die Beschwerdeführerin als Erträge lediglich Baurechtszinsen und Kapitalzinsen erzielt habe, weshalb sie für ihre Geschäftstätigkeit kein Auto benötige. Das Auto sei denn auch in keiner Weise für Belange der Beschwerdeführerin benützt worden, sondern sei ausschliesslich und unentgeltlich der Schwestergesellschaft Z.-AG zur Verfügung gestellt worden. 1991 sei der Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin sogar noch ein Betrag von Fr. 2 493.10 für den Unterhalt dieses Autos belastet worden, der aufgerechnet worden sei.

b) Unbestritten bzw. ausdrücklich anerkannt ist:

- dass die Beschwerdeführerin für ihre Geschäftstätigkeit keines Autos bedarf,

- dass sie das fragliche Personenfahrzeug nicht für ihre Bedürfnisse einsetzte, sondern das Auto der Z.-AG, einer Firma, die sich mit der Produktion von ... usw. befasst, zur Verfügung gestellt worden ist und ausschliesslich im Dienste dieser Firma stand,

- dass die Z.-AG eine Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin ist (identischer Verwaltungsrat, vgl. Ragionenbuch, Auszug Kt. Schwyz sub ..., die Aktionäre der Bf halten das gesamte Aktienkapital an der Z.-AG),

- dass der für dieses Fahrzeug 1991 bei der Beschwerdeführerin gebuchte Betriebsaufwand von Fr. 2 493.10 zu Recht als nicht geschäftsmässig begründet erkannt und nicht zum Abzug zugelassen wurde,

- dass aufgrund dieses Sachverhalts gegenüber der Selbstdeklaration eine Aufrechnung zu erfolgen hat.

Umstritten sind die steuerlichen Folgen dieser Fahrzeug-Sofortabschreibung. Die Vorinstanz anerkannte die getätigte Sofortabschreibung nicht als geschäftsmässig begründet und rechnete sie im vollen Umfang bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages 1991 auf (bzw. zur Hälfte im Durchschnitt der Berechnungsjahre 1991/1992). Demgegenüber argumentiert die Beschwerdeführerin in der Beschwerde, es handle sich um eine unentgeltliche Gebrauchsleihe i.S. von Art. 305 ff. OR. Das Auto sei im Vermögen der Beschwerdeführerin (Vermieterin) verblieben. Daraus folge in steuerlicher Hinsicht, dass es allein der Vermieter sei, welcher über die Abschreibung seines Vermögens entscheide. Eine Abschreibung schlage immer als Aufwand zu Buche, denn buchmässig werde dabei Vermögen vernichtet und nicht etwa - wie dies für geldwerte Leistungen typisch sei - auf eine nahestehende Person verschoben. Der Vermögensinhaber sei nach der Abschreibung entreichert, ohne dass gleichzeitig eine ihm nahestehende Person bereichert sei. Eine Sofortabschreibung könne folglich als solche gar nicht in Form einer geldwerten Leistung an eine nahestehende Person fliessen. Dass dies nicht so sein könne, zeige sich im übrigen auch daran, dass die Miete etc. vorzeitig beendet werden könne, sei dies durch Kündigung oder im gegenseitigen Einvernehmen der Parteien. Weshalb in diesen Fällen dem Mieter etc. der gesamte Vermögenswert zugeflossen sein solle, nur weil der Vermieter etc. sich zu einer Sofortabschreibung entschlossen habe, bleibe unerfindlich. Noch kurioser würden die Ergebnisse, wenn der Vermieter etc. die Mietsache nach Beendigung der Miete über dem Buchwert weiterverkaufen würde. Die einzig sachgerechte Lösung, die Verbuchung einer wiedereingebrachten Abschreibung beim Vermieter etc., wäre dann unmöglich, dagegen hätte der Mieter etc. einen Ertrag ver-

bucht, der ihm in dieser Höhe gar nie zugeflossen sei (Beschwerde S. 3).

c) Die Argumentation der Beschwerdeführerin ist zutreffend. Liegt die geldwerte Leistung somit in der unentgeltlichen Ueberlassung des Autos zum Gebrauch, so ist jener Betrag aufzurechnen, der bei der Ueberlassung eines Autos nach kaufmännischen Grundsätzen verlangt würde. Inakzeptabel, da unzureichend, ist der Vorschlag der Beschwerdeführerin, wonach von einer Lebensdauer des Autos von 10 Jahren auszugehen sei und zusätzlich noch von der Hälfte des Anschaffungspreises des Autos ein Zins von 5 % einzurechnen sei. Vielmehr ist es sachlich richtig, von jenen Beträgen auszugehen, die bei einem Auto-Leasing verlangt werden. Hier wird mit einer kürzeren Amortisationsdauer gerechnet und es ist für die Leasinggeberin auch ein Risiko- und Gewinnanteil miteingerechnet. Zur Ermittlung dieses Betrages ist die Sache in diesem Punkt an die Vorinstanzen zurückzuweisen.

3. Verwaltungsratshonorare

a) Gemäss den Erfolgsrechnungen wendete die Beschwerdeführerin 1991 Fr. 50 000.-- und 1992 Fr. 51 981.-- als Honorare zu gleichen Teilen an ihre beiden Verwaltungsräte auf. Ausser diesen Honoraren wurden keine Löhne bezahlt. Als Erträge wurden Baurechtszinsen von durchschnittlich knapp Fr. 172 000.-- p.a. und Kapitalzinsen von rund Fr. 99 000.-- p.a. deklariert. Daneben erzielte die Beschwerdeführerin 1992 einen ausserordentlichen Ertrag von Fr. 2 445.60. Die Vorinstanzen qualifizierten diese Entschädigung als übersetzt und rechneten pro Jahr Fr. 20 000.-- auf, so dass eine anerkannte Verwaltungsratsentschädigung von Fr. 30 000.-- bzw. Fr. 31 981.-- verblieb.

b) Verwaltungsratsentschädigungen sind Arbeitsentschädigungen und stellen für die ausschüttende juristische Person Kosten dar. Bei der Festsetzung hat die Unternehmung grundsätzlich einen Ermessensspielraum. Jedoch können offensichtlich übersetzte Honorare von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden. Genau gleich wie bei offensichtlich übersetzten Salären ist Verwaltungsratshonoraren an der Gesellschaft nahestehende Verwaltungsräte die Anerkennung als geschäftsmässig begründete Unkosten zu versagen, wenn nach den gesamten Umständen anzunehmen ist, dass für Ihre Festlegung ausschliesslich oder vorwiegend die besondere Stellung des Empfängers im Unternehmen massgebend war (Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Komm. Aargauer StG, N 366 zu § 22; AGVE 1984, S. 565 ff.).

c) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Verwaltungsratshonorare hätten bereits für das Jahr 1990 Fr. 24 000.-- (gemeint je Verwaltungsrat) betragen. Dies sei damals von der Steuerbehörde anstandslos akzeptiert worden. Schon der Vertrauensgrundsatz gebiete es, von der Aufrechnung abzusehen. Der Steuerpflichtige müsse sich darauf verlassen können, dass ein einmal akzeptiertes Honorar unter im wesentlichen gleichbleibenden Rahmenbedingungen nicht in einer nächsten Steuerperiode anders behandelt werde.

Diese Meinung geht fehl. Eine Steuerveranlagungsverfügung kann keine Zusicherung für künftige Veranlagungen sein, sondern bezieht sich nur auf die jeweilige Veranlagung. Insbesondere kann eine falsche Rechtsanwendung, die im Rahmen einer Einschätzungsverfügung, beispielsweise durch Uebernahme einer Selbstdeklaration erfolgt, keine vertrauensbildende Zusicherung im Rechtssinne sein. Dies gilt insbesondere für periodische Verfügungen wie Steuerveranlagungsverfügungen. Es liegt geradezu im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit

erhält, jeweilen eine neue, von den früheren Veranlagungen unabhängige und losgelöste Beurteilung vorzunehmen (BGE in StE 1985, B 71.61, Nr. 1). Diese Neubeurteilung darf sogar eine Praxisänderung beinhalten (Imboden/Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung Bd. I, Nr. 72 und Ergänzungsband Nr. 72). Umso mehr muss es der Steuerbehörde gestattet sein, frühere Fehler zu korrigieren bzw. nicht zu wiederholen (AGVE 1985, S. 194; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 74, S. 231). Dies gilt auch ganz besonders dann, wenn die Steuerkommission im Rahmen eines Einspracheverfahrens Einblick in die Steuerakten erhält und Fehler des Veranlagungsbeamten aufdeckt. Wollte man den Einspracheinstanzen dieses Recht zur Korrektur absprechen, so würden die Bestimmungen des § 76 Abs. 2 StG bzw. Art. 105 Abs. 1 BdBSt hinsichtlich der Möglichkeit, Veranlagungen auch zum Nachteil des Einsprechers abzuändern, illusorisch. Eine grössere Zurückhaltung drängt sich nur dann auf, wenn ein Aktionärslohn oder Verwaltungsratshonorar Gegenstand einer intensiven Ueberprüfung und allseitigen Abklärung in der Vorperiode war. Dies ist indessen vorliegend offensichtlich nicht der Fall. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf den Verwaltungsgerichtsentscheid vom 11.7.1988 (StE 1989, B 72.13.22, Nr. 12) ist nicht einschlägig.

d) Im Steuerrecht gilt hinsichtlich der Beweislastverteilung die Regel, wonach die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen, der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen nachzuweisen hat. Im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen bei übersetzten Salären oder Verwaltungsratshonoraren hat die Steuerverwaltung ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung aufzuzeigen. Dabei ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft einen Verwaltungsrat, der zugleich beherrschender Aktionär ist, nicht ungünstiger zu behandeln hat, als einen unbeteiligten Dritten. Der geschäftsmässig begründete Betrag entspricht demnach dem Betrag, den die Unternehmung für die gleiche

Leistung unter den gleichen Verhältnissen einem Unbeteiligten vergüten müsste. Bei der Schätzung dieses Betrages sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen (StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21).

e) Zur Frage der angemessenen Höhe führten die Vorinstanzen aus, gemäss Praxis sei für Verwaltungsaufwendungen (Buchhaltung, Eintreibung Baurechtszinsen etc.) eine Entschädigung von 5 % der Roherträge ausreichend. Dies mache vorliegend rund Fr. 8 600.-- aus. Für die Entschädigung als Verwaltungsrat verbleibe jedem der beiden Verwaltungsräte (nach der Aufrechnung von je Fr. 10 000.--) immer noch ein Betrag von knapp Fr. 11 000.--. Dies müsse in Anbetracht der beschränkten Tätigkeit der Pflichtigen als angemessen gelten. Zu beachten ist, dass vorliegend der Verwaltungsrat weder strategische Entscheidungen zu treffen, noch Personalführung zu betreiben hatte. Die Tätigkeit der Gesellschaft beschränkte sich im Inkasso der Baurechtszinsen und der Darlehenszinsen. Angesichts der ausgesprochen begrenzten und einfachen Unternehmungsführung ist das vorinstanzlich genehmigte Verwaltungsratshonorar als grosszügig zu bezeichnen und es ist als erstellt anzunehmen, dass einem unbeteiligten Dritten jedenfalls kein höheres Honorar ausgerichtet worden wäre. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch eine Umfrage der Treuhandfirma Visura über die Verwaltungsratsentschädigungen im Jahre 1995. Danach bezogen Verwaltungsräte von Kleinfirmen bis zu 50 Beschäftigten durchschnittlich Fr. 7 856.--, solche von mittleren Unternehmungen (51 - 499 Beschäftigte) Fr. 15 332.-- und solche von Grossfirmen mit über 500 Beschäftigten durchschnittlich eine Entschädigung von Fr. 26 833.--. Wenn die Beschwerdeführerin ihren beiden Verwaltungsräten eine Entschädigung von je Fr. 25 000.-- bis Fr. 26 000.-- ausbezahlte, so handelt es sich hiebei um eine bewusste Vorteilszuwendung, deren Festsetzung sich nur mit der besonderen Stellung der Verwaltungsräte als beherrschende Aktionäre erklären lässt. Zu beachten ist auch,

dass die Beschwerdeführerin die vorinstanzliche Feststellung, wonach sich die Tätigkeit der Gesellschaft und mithin der Verwaltungsräte im wesentlichen im Inkasso der Darlehens- und Baurechtszinsen erschöpfte, weder bestreitet, noch widerlegt.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 12. Dezember 1996 i.S. A. und B. G.-H. (StKE 46/96)

Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender: Anforderungen an Ordnungsmässigkeit; Ermessenstaxation (§§ 59 a Abs. 2 und 3 und 62 Abs. 1 StG; Art. 125 Abs. 2 und 130 Abs. 2 DBG)

Sachverhalt:

A. A. und B. G.-H. wurden mit Veranlagungsverfügung 1995/96 vom 28.3.1996 (= Versanddatum) wegen Nichteinreichens der Steuererklärung (trotz Mahnung vom 25.8.1995) ermessensweise ... eingeschätzt.

B. Mit Eingabe vom 24.4.1996 liess der Steuerpflichtige dagegen fristgemäss Einsprache erheben mit dem Antrag, eine Veranlagung aufgrund der nachträglich eingereichten Steuererklärung mit dem Buchhaltungsabschluss 1993/94 vorzunehmen. Eine ausdrückliche Begründung enthält die Einsprache nicht. Hingegen wurden nach Aufforderung der Veranlagungsbehörde (Schreiben vom 31.7.1996) die Buchhaltungsunterlagen (Jahresabschlüsse, Kontenblätter, Kassa- und Bankrapportblätter, diverse Belege und der Pachtvertrag) der Jahre 1993/94 eingereicht.

Gemäss Revisionsbericht vom 16.9.1996 hat die Veranlagungsbehörde die eingereichten Unterlagen geprüft und dabei festgestellt,

- dass die Kassa- und Bankbücher sowie die einzelnen Konten keine Belegnummern aufweisen und dadurch die Überprüfbarkeit der Konten nicht gewährleistet ist, d.h. die Buchungen vom Beleg zum Abschluss und umgekehrt nicht nachvollzogen werden können,

- dass insbesondere die Kassabuchführung krasse Mängel aufweist, weil keine monatlichen Saldierungen erfolgt sind; zudem weist die Kasse 1993 über längere Zeiträume Minusbestände auf,

- dass die Belegablage kein klares System aufweist und demzufolge gewisse Belege kaum auffindbar sind.

C. und D. ...

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist (§ 73 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG). Aus ihr lässt sich ein Antrag entnehmen. Da sie sich gegen eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen richtet, bedarf sie auch bundessteuerlich einer Begründung. Als solche können sinngemäss die eingereichten Buchhaltungsunterlagen dienen (§ 74 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Eine Vollmacht der Einsprecher an ihre Vertreterin liegt im Recht. Da die formellen Voraussetzungen somit erfüllt sind, treten die Rechtsmittelinstanzen auf die Einsprache ein.

2. Laut Gesetz hat jeder Steuerpflichtige fristgemäss eine Steuererklärung abzugeben (§ 61 Abs. 1 StG; Art. 124 DBG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit haben der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen der Berechnungsperiode beizulegen. Wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, sind Aufstellungen über Vermögen und Schulden, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen einzureichen (§ 62 Abs. 1 StG; Art. 125 Abs. 2 DBG). Erfüllt der Steuerpflich-

tige trotz Mahnung seine Mitwirkungspflichten nicht, wird die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen (§ 59 a Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG).

Vorliegendenfalls haben die Einsprecher die Steuererklärung weder fristgemäss noch nach Mahnung und Ordnungsbussenverfügung eingereicht. Demzufolge wurde (ein Jahr nach Ablauf der Eingabefrist der Steuererklärung) aufgrund der gesetzlichen Grundlagen zu Recht eine ermessensweise Einkommens- und Vermögensermittlung vorgenommen.

3. Im Anfechtungsverfahren kann gegenüber Ermessenstaxationen nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens geltend gemacht werden (§ 59 a Abs. 2 StG). Gleiches gilt für die direkte Bundessteuer, wo eine Ermessenstaxation nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann (Art. 132 Abs. 3 DBG).

Vorliegendenfalls ist zugunsten der Einsprecher davon auszugehen, dass mit der Einsprache die unrichtige Rechtsanwendung bei der Ermessensveranlagung im Sinne der erwähnten Gesetzesbestimmungen gerügt wird. Als Beweismittel dient die eingereichte Buchhaltung. Diese kann die angefochtene Veranlagung nur dann aus den Angeln heben, wenn sie die allgemeinen Buchführungsanforderungen erfüllt.

4. In der Lehre herrscht Einigkeit darüber, dass jede Buchführungsarbeit unabhängig davon, ob es sich um eine kaufmännische Buchhaltung handelt oder nicht, dem sog. Ordnungsmässigkeitsgrundsatz zu entsprechen hat (ZStP 1995, S. 115). Auch die Aufzeichnungen Nichteintragungspflichtiger haben diesem handelsrechtlichen Grundsatz zu entsprechen, welcher im übrigen auch im Steuerrecht gilt (ZStP, a.a.O., S. 118, 121). Die Ordnungsmässigkeit der Buchführung leitet sich aus den gesetzlichen Bestimmungen über die

kaufmännische Buchführung ab (Art. 957 ff. OR). Dazu gehört die Pflicht zur Aufbewahrung der Buchhaltungsbelege zwecks Nachweis der Richtigkeit von Art, Text und Betrag der Buchungen. Zahlen und Texte der Grundbuchungen haben mit den **geordneten und numerierten (in zeitlicher oder sachlicher Reihenfolge) Buchungsbelegen übereinzustimmen** (vgl. Art. 3 der Verordnung über die Aufzeichnung von aufzubewahrenden Unterlagen vom 2. Juni 1976 [SR 221.431]; Käfer, Berner Kommentar, Bern 1981 zu Art. 962 OR, N 41). Die Buchhaltungsbelege sind bis zur endgültigen Bestimmung der Steuern **lückenlos und geordnet** aufzubewahren. **Die Buchungsvorfälle müssen dabei jederzeit und ohne wesentlichen Aufwand einzeln vom Beleg bis zur Abschlussbuchung bzw. bis zur Steuererklärung oder Steuerabrechnung und umgekehrt überprüft werden können** (Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens unter steuerlichen Gesichtspunkten sowie über die Aufzeichnung von Geschäftsunterlagen auf Bild- oder Datenträger und deren Aufbewahrung, herausgegeben 1979 von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter in Zusammenarbeit mit der Eidg. Steuerverwaltung und dem Bundesamt für Justiz, Rz. 130 und 133 [publ. auch in: ASA 48, 639, Art. 3 und 4]).

Die vom Pflichtigen auf Aufforderung hin nachgereichten Buchhaltungsunterlagen erfüllen die vorgenannten Voraussetzungen aus folgenden Gründen nicht:

a) Die Kassa- und Bankbuchseiten sowie die einzelnen Kontenblätter weisen keine Belegnummern auf, so dass die Überprüfung der Buchungen nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand vorgenommen werden kann, d.h. die Buchungen vom jeweiligen Beleg zum Abschluss und umgekehrt können nicht nachvollzogen werden. Dies sei anhand einiger Beispiele aus den Kassarapportseiten dargelegt: 25. Januar 1993, Benzin, Ausgabe Fr. 26.--; 5. Februar 1993, Büromaterial, Ausgabe Fr. 83.90; Aktenablage Box, Ausgabe Fr. 68.--; 10. April 1993, C. Mist laden, Ausgabe Fr. 80.--;

19. März 1993, Betriebsbesichtigung Spesen, Ausgabe Fr. 40.80; 25. März 1993, Wiesenecke gemietet, Ausgabe Fr. 30.--; Plastikkessel für Stall, Ausgabe Fr. 60.30; 24. Januar 1994, Glühlampen für Stall, Ausgabe Fr. 57.40; 20. Januar 1994, Leuchtweste für Weidegang, Ausgabe Fr. 40.--; 5. Juli 1994, Autorep. in D., Ausgabe Fr. 159.50; 13. September 1994, Kuh E. gekauft, Ausgabe Fr. 4 200.--. Belege lassen sich für all diese Buchungen nicht finden. Allgemein tragen die eingereichten Belege weder eine Nummer noch sind sie in zeitlicher oder alphabetischer (in Übereinstimmung mit dem Buchungstext) Reihenfolge abgelegt.

b) Weiter ist der Ordnungsmässigkeitsgrundsatz insbesondere in der Kassabuchführung nicht gewahrt. Diese weist krasse Mängel auf, indem erstens jeweils kein Eingangsbestand zu Monats- und Jahresbeginn festgestellt werden kann (die ... Kontoblätter führen zwar einen Jahresanfangsbestand auf, dieser wurde aber nicht aus dem Kassabuch entnommen und wirkt daher [mindestens per Anfang 1993] konstruiert). Zweitens sind die einzelnen Buchungen der Kassa- und Bankrapportblätter datumsmässig durcheinander aufgeführt, was nicht nur die Übersicht über den jeweiligen Kassenbestand erheblich erschwert, sondern insgesamt Zweifel an der Vollständigkeit und wahrheitsgetreuen Buchführung hervorruft. Drittens fehlen (monatliche) Saldierungen. Und schliesslich befand sich viertens gemäss Kontoblatt des Buchhalters die Kasse 1993 mehrfach und über längere Zeit hinweg im Minus - eine praktisch unmögliche Situation (vgl. hierzu StPS 3/4/1989, S. 211 ff. E. 4 a und 5 d).

Aufgrund des oben Gesagten ergibt sich somit zusammenfassend, dass die eingereichten Buchhaltungsunterlagen dem buchführungsrechtlichen Grundsatz der Ordnungsmässigkeit nicht nachkommen, da diese auf keiner resp. keiner (ohne wesentlichen Aufwand) nachvollziehbaren Belegverwaltung beru-

hen und überdies die Kassabuchführung erhebliche Mängel aufweist. Demzufolge erweist sich die "Einsprachebegründung" als untauglich, die unrichtige Rechtsanwendung resp. eine Überschreitung oder einen Missbrauch des Ermessens bei der Ermessensveranlagung nachzuweisen, weshalb die Einsprache insoweit abzuweisen ist.

5. Überprüft man die Einkommens- und Vermögensermittlung für die Veranlagungsverfügung nach den üblichen Ermessenskriterien unabhängig von der nachgereichten mangelhaften Buchhaltung, erweisen sich die festgesetzten Werte als im Rahmen des Ermessens zulässige Grössen. Sie basieren weitgehend auf den Daten der Vorperiode und wurden teilweise (geringfügig) angepasst.

Aufgrund der Nichteinreichung der Steuererklärung hatte die Veranlagungsbehörde allerdings keine Kenntnis von den 1993 und 1994 geborenen Kindern der Einsprecher und konnte daher in der Ermessenstaxation auch keine entsprechenden Abzüge vornehmen. Die Veranlagungsverfügung 1995/96 ist aufgrund der Angaben in der nachträglich eingereichten Steuererklärung um folgende Abzüge für die beiden Kinder zu korrigieren: Sozialabzug für die kantonalen Steuern Fr. 6 800.-- und für die direkte Bundessteuer Fr. 9 400.-- sowie einen Kinderabzug beim Vermögen von insgesamt Fr. 20 000.--. ...

6. (Kosten)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 23. Dezember 1996 i.S. O.-Wohlfahrtsfonds (BGE 2A. 303/1994)

Einkommen einer Stiftung; Abgrenzung zur Schenkung (Art. 21 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 51 Abs. 1 und 2 BdBSt)

Sachverhalt:

A. Der O.-Wohlfahrtsfonds (vormals O.-Stiftung) ist eine Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB mit Sitz in Z. (SZ). Die 19.. gegründete Vorsorgeeinrichtung bezweckt die Erbringung zusätzlicher Unterstützungsleistungen an die Mitglieder der Geschäftsleitung der O.-P. AG und ihrer Tochtergesellschaften sowie an die Angehörigen dieser Personen, soweit die Unterstützungsleistungen des Angestelltenfürsorgefonds der Firmen O.-P. AG und Q.-P., welche die Angestellten der genannten Firmen umfasst, in Fällen von Notlagen zufolge Alters, Krankheit, Invalidität, Tod und andern schwerwiegenden Gründen im Einzelfall nicht genügen. Der O.-Wohlfahrtsfonds bezweckt ausserdem die Leistung von Beiträgen zur Ausbildung und Weiterbildung des Personals der O.-P. AG und ihrer Tochtergesellschaften. Darüber entscheidet der Stiftungsrat nach völlig freiem Ermessen. Den Destinatären steht kein Rechtsanspruch auf Stiftungsleistungen zu. Er ist von der Steuerpflicht für die direkte Bundessteuer nicht befreit.

B. Am 9. November 1984 beschloss der Stiftungsrat des Angestelltenfürsorgefonds der O.-P. AG und Q.-P., dass der Fonds die Durchführung der obligatorischen beruflichen Vorsorge nach dem Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) zu übernehmen habe und zu diesem Zwecke

beim Amt für berufliche Vorsorge des Kantons Schwyz angemeldet werde. Gleichzeitig wurde beschlossen, dass die freien Stiftungsmittel des Angestelltenfürsorgefonds in der Höhe von Fr. 423 000.-- per Ende 1984 als Arbeitgeberbeitragsreserve dem O.-Wohlfahrtsfonds zugewiesen werden.

In der Erfolgsrechnung des O.-Wohlfahrtsfonds vom 1. Oktober 1984 bis 30. September 1985 wurde die Einlage von Fr. 423 000.-- als Ertrag ausgewiesen. Sie wurde indessen nicht als Einkommen deklariert. Im Veranlagungsverfahren betreffend die Einschätzung der direkten Bundessteuer 1987/88 rechnete die Veranlagungsbehörde dem deklarierten Einkommen der Steuerpflichtigen von Fr. 4 207.-- die Einlage von freien Stiftungsmitteln in Höhe von Fr. 423 000.-- auf; die Zuwendung des O.-Wohlfahrtsfonds von Fr. 18 000.-- an R., Mitglied des Stiftungsrates, sowie die an die Lebensversicherungsgesellschaft S. bezahlten Prämien in der Höhe von Fr. 9 337.-- (recte Fr. 9 238.--) liess sie nicht zum Abzug zu.

Dementsprechend erhöhte die Veranlagungsbehörde in ihrer Einschätzung 1987/88 vom 1. Mai 1989 das Einkommen auf Fr. 229 300.-- und setzte das Vermögen gemäss der Selbstdeklaration auf Fr. 427 000.-- fest.

Eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wurde vom Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz mit Einspracheentscheid vom 7. Juni 1991 in dem Sinne teilweise gutgeheissen, dass die an die S. Lebensversicherung bezahlten Prämien zum Abzug zugelassen wurden. Das steuerbare Einkommen wurde dementsprechend auf Fr. 224 700.-- herabgesetzt.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hiess die von der Steuerpflichtigen dagegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 21. Juli 1994 im wesentlichen gut und setzte

das steuerbare Einkommen auf Fr. 13 200.-- herab.

C. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat gegen diesen Entscheid mit Eingabe vom 8. September 1994 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellt den Antrag: "Es sei der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz aufzuheben und die vorgenommene Vermögenszuwendung als Einkommen zu besteuern und es sei der Einspracheentscheid ... vom 7. Juni 1991 (...) zu bestätigen".

D. ...

Erwägungen:

1. a) (Formelles)

2. Die Vorinstanz hat die Ueberweisung des Betrages von Fr. 423 000.-- durch den Angestelltenfürsorgefonds der Arbeitgeberfirma an die Beschwerdegegnerin - davon ausgehend, dass diese Stiftung nicht von der Steuerpflicht befreit werden könne - als Schenkung bezeichnet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung vertritt demgegenüber die Auffassung, dass diese Qualifikation bundesrechtswidrig sei. Erstens sei es dem steuerbefreiten Angestelltenfürsorgefonds von Gesetzes wegen untersagt, Schenkungen an nicht steuerbefreite Stiftungen zu erbringen; eine Schenkung sei auch weder nach den Statuten noch nach dem Reglement zulässig. Die Befreiung der vom Angestelltenfürsorgefonds der Beschwerdegegnerin erbrachten Leistung von der Einkommenssteuer laufe daher dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung entgegen, der dem Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer zugrunde liege.

3. a) Gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 BdBSt finden für die Steuer vom Einkommen von Stiftungen die Bestimmungen über die Steuer der natürlichen Personen sinngemäss Anwendung. Nach Art. 21 Abs. 1 BdBSt fällt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder aus anderen Einkommensquellen in die Steuerberechnung. Art. 21 BdBSt beruht im Grundsatz auf der Reinvermögenszugangstheorie (BGE 114 Ia 221 E. 4 a, S. 227; ASA 56, 61 E. 1 b; Ernst Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage, 1. Teil, 1982, N 2 zu Art. 21 BdBSt). Danach ist das Einkommen die "Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während bestimmten Zeitabschnitten zufliessen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann" (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage 1995, S. 153). Der Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung ist indessen sowohl im Recht der direkten Bundessteuer als auch in den kantonalen Steuergesetzen nicht bis zur letzten Konsequenz durchgeführt worden. Insbesondere werden Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen aus der Einkommensbesteuerung in Bund und Kantonen ausgeklammert (Art. 21 Abs. 3 BdBSt) und - von wenigen Ausnahmen abgesehen - in den Kantonen einer besonderen Rechtsübertragungssteuer unterworfen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 154; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, N 8 zu den Vorbemerkungen zu §§ 19-32 StG). Aus dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung ist zu schliessen, dass prinzipiell sämtliche dem Steuerpflichtigen zugeflossenen Einkünfte steuerbares Einkommen bilden.

b) Nach Auffassung der Vorinstanz ist die Uebertragung der im Angestelltenfürsorgefonds der Arbeitgeberfirma angesammelten "freien Stiftungsmittel" von Fr. 423 000.-- als Arbeitgeberbeitragsreserve an die Beschwerdegegnerin

eine einkommenssteuerfreie Schenkung im Sinne von Art. 21 Abs. 3 BdBSt. Diese Uebertragung sei nicht eine ordentliche Alimentierung der Beschwerdegegnerin, sondern stelle eine "Zustiftung" dar; im Ergebnis sei sie als Schenkung mit gewissen Auflagen über die Verwendung als Beitragsreserven, und nicht als Einkommen der Beschwerdegegnerin zur Erfüllung ihres Stiftungszwecks zu qualifizieren. Der Betrag von Fr. 423 000.-- sei zudem nicht durch die Arbeitgeberfirma und somit auch nicht direkt zu Lasten eines bestimmten Unternehmensgewinns, sondern durch eine andere, der gleichen Arbeitgeberfirma nahestehende Stiftung geleistet worden.

c) Eine Schenkung ist im steuerrechtlichen Sinne eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden, die mit Schenkungsabsicht (animus donandi) vorgenommen wird. Eine Schenkungsabsicht ist gegeben, wenn die Vermögenszuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu erbringen, ausgerichtet wird (vgl. Danielle Yersin, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, Diss. Lausanne 1977, S. 67 f.). Es genügt nicht, dass eine unentgeltliche Zuwendung eine Schenkung im zivilrechtlichen Sinne darstellt, um der Einkommenssteuer zu entgehen. Wenn die unentgeltliche Zuwendung aus wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wird, fehlt die Schenkungsabsicht im steuerrechtlichen Sinne (vgl. Yersin, a.a.O., S. 71 f.).

d) Die Beschwerdegegnerin ist eine Stiftung nach Art. 80 ff. ZGB. Der Angestelltenfürsorgefonds der Arbeitgeberfirma, welcher der Beschwerdegegnerin den Betrag von Fr. 423 000.-- überwiesen hat, ist eine Personalfürsorgestiftung nach Art. 89bis ZGB; er wurde in eine Vorsorgeeinrichtung zur Durchführung der obligatorischen Versicherung nach dem Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge umgewandelt. Die Beschwerdegegnerin ist nach Art. 16 Ziff. 4 BdBSt unbestrittenermassen nicht steuerbefreit.

Es ist anerkannt, dass juristische Personen, die wirtschaftliche Ziele im weiteren Sinne verfolgen, Schenkungen im steuerrechtlichen Sinne im allgemeinen weder vornehmen noch empfangen; sie erbringen Leistungen aus wirtschaftlichen Gründen, nicht im Hinblick auf die Begünstigung einer Person (intuitu personae) (vgl. Yersin, a.a.O., S. 72). Die Steuerfreiheit von Schenkungen nach Art. 21 Abs. 3 BdBSt bezieht sich daher im wesentlichen auf natürliche Personen.

Die Ueberweisung der Reserven von Fr. 423 000.-- durch den Angestelltenfürsorgefonds der Arbeitgeberfirma an die Beschwerdegegnerin stellt demnach keine Schenkung dar. Sie ist vielmehr eine Zuwendung, die bei der nicht steuerbefreiten Beschwerdegegnerin nach dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung (Art. 21 Abs. 1 BdBSt) als Vermögenszugang steuerbares Einkommen darstellt.

4. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen gesetzlichen, vertraglichen oder durch letztwillige Verfügung begründeten Verpflichtungen beruhen, können gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt vom rohen Einkommen in Abzug gebracht werden. Stiftungen, die wie natürliche Personen behandelt werden, können von dieser Abzugsmöglichkeit Gebrauch machen. Für Leistungen, die in anderer als in Rentenform zu Gunsten von Stiftungsdestinatären erbracht werden, kommt ein Abzug nicht in Betracht (Känzig, a.a.O., N 146 zu Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt). Die an den Destinatär R., Mitglied des Stiftungsrates der Beschwerdegegnerin, ausbezahlte Kapitalabfindung von Fr. 18 000.-- kann somit bei der Beschwerdegegnerin nicht in Abzug gebracht werden. Der Abzug der an die S. bezahlten Prämien wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. Dezember 1996 i.S. Ehegatten T. (VGE 362/95)

Liegenschaftenschätzung: Bodenwert und Eigenmietwert; Unterschiede zwischen Alt- und Neuschätzungen, Rechtsgleichheit (§§ 28 und 68 StG; §§ 4, 15 und 19 SchätzV)

Zusammenfassung von Sachverhalt und Entscheid:

Die Liegenschaft der Ehegatten T. wurde kurze Zeit nach Erwerb mit einem Einfamilienhaus überbaut. Das Schätzungsamt verfügte den Eigenmietwert aufgrund des für die betreffende Gemeinde geltenden Normmietwerts (örtliches Mietpreisniveau). Dem verfügten Steuerwert wurde u.a. ein Bodenwert in der Höhe des tatsächlich bezahlten Handänderungspreises zugrunde gelegt. In der Einsprache gegen die Schätzungsverfügung machten die Ehegatten T. geltend, im Vergleich zu Eigentümern von solchen Liegenschaften, welche auf der Basis 1985 eingeschätzt seien, würden sie als Eigentümer einer Liegenschaft, die aufgrund des letzten aktuellen örtlichen Mietpreisniveaus per 1.1.1993 und aufgrund des tatsächlich bezahlten Handänderungspreises geschätzt werde, in krasser Weise benachteiligt. Sie beantragten daher, die Liegenschaftenschätzung sei ebenfalls auf der Basis 1985 vorzunehmen. Im Verlauf des Einspracheverfahrens ordnete der Regierungsrat u.a. eine 30 %-ige Erhöhung der letztmals auf der Basis 1.1.1985 geschätzten Eigenmietwerte von Einfamilienhäusern an. Diese prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte wurde auf den 1.1.1995 in Kraft gesetzt. Trotz dieser Eigenmietwertanpassung für altgeschätzte Liegenschaften hielten die Ehegatten T. an der Einsprache fest. Mit Entscheid vom 20.9.1995 wies die Kantonale Steuerkommission die Einsprache ab mit der Begründung, die im Ver-

gleich zu Eigentümern anderer Liegenschaften auf unterschiedlicher Wertbasis festgesetzten Eigenmiet- und Steuerwerte stellten zwar eine rechtsungleiche Behandlung dar, diese sei allerdings noch verfassungsmässig. Angesichts der prozentualen Anpassung der Eigenmietwerte per 1.1.1995 und der per 1.1.1999 durch den Regierungsrat in Aussicht gestellten generellen Neuschätzung, bestehe kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

Das Verwaltungsgericht bestätigte den Einspracheentscheid und wies die Beschwerde ab, soweit die Bf eine Gleichstellung mit Eigentümern altgeschätzter Liegenschaften beantragten. In bezug auf den Steuerwert erfolgte eine Korrektur, weil der Schätzungsverfügung anstatt des in der betreffenden Gegend damals erzielbaren Durchschnittspreises der von den Bf tatsächlich bezahlte (individuelle) Handänderungspreis zugrunde gelegt wurde. Die Ausführungen allgemeiner Art werden nachfolgend auszugsweise wiedergegeben.

Aus den Erwägungen:

2. a) Die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke werden gemäss § 28 Abs. 2 des Steuergesetzes (StG, nGS 105) unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet.

b) Als Einkommen gilt auch der Ertrag der eigenen Wohnung im eigenen Haus. Für die selbstbewohnte Wohnung des Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz beträgt der steuerbare Mietwert 70 Prozent des von der Güterschatzung ermittelten Bruttojahresertrages, wobei auf Antrag einer dauernden Unternutzung Rechnung getragen wird (§ 19 Abs. 1 lit. g StG).

c) Die Schätzung des Grundeigentumes und des Bruttojahresertrages (Mietwert) erfolgt durch vom Regierungsrat ernannte Fachleute (Güterschatzungskommission). Bei Neueinschätzungen oder Aenderung bestehender Schätzungen ist dem Steuerpflichtigen das Schätzungsprotokoll in Form einer Verfügung zuzustellen. Gegen diese Verfügung steht dem Steuerpflichtigen ein selbständiges Einsprache- und Beschwerderecht im Sinne der §§ 73 ff. und 78 ff. des Steuergesetzes zu. Die im Schatzungsprotokoll ermittelten Werte bleiben rechtskräftig und sind nicht mehr anfechtbar, solange nicht aufgrund einer Aenderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird (vgl. § 68 Abs. 1 bis 3 StG). Der Regierungsrat ordnet das Verfahren (§ 68 Abs. 5 StG).

Anpassungen, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke sind vorzunehmen, wenn im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes eine wesentliche Aenderung eingetreten ist (§ 9 der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken, SchätzV, nGS 106). Eine individuelle Neuschätzung ist unter anderem vorzunehmen bei Bestandesveränderungen (Grundstückumfang, Neu- oder wesentlichen Um- oder Anbauten, Abbruch von Gebäuden) (§ 10 lit. b SchätzV). Für die Ermittlung des Schätzungswertes sind die Grundstückverhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend (§ 4 Abs. 1 SchätzV). Diese mit § 8 Abs. 2 StG korrespondierende und mithin gesetzmässige Vollzugsvorschrift gilt bei grundlegenden Bestandes-, Nutzungs- und Qualitätsveränderungen uneingeschränkt, während bei nicht grundlegenden Aenderungen nur die veränderten Liegenschaftsbestandteile und deren Auswirkungen auf den Ertragswert neu zu ermitteln sind (vgl. VGE 324/91 vom 20.12.1991, in: StPS 1992, S. 39 ff., bes. S. 45 E. 2). Wird eine unbebaute Baulandparzelle erstmals überbaut, so erfasst demnach die individuelle Neu-Schätzung gemäss § 10 SchätzV das ganze Grundstück, d.h. den Boden und die Neubaute, wobei die Verhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend sind.

3. Bodenwert

...

b) Als Bodenwert gilt der Durchschnittspreis, wie er im freien Liegenschaftenverkehr in der betreffenden Gegend oder Zone für Grundstücke von gleicher oder ähnlicher Beschaffenheit, Grösse und Lage erzielt wird. Die unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse erzielten Grundstückpreise sind nicht zu berücksichtigen (§ 19 SchätzV). Dabei sind für die Ermittlung des Schätzungswertes die Grundstücksverhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend (§ 4 SchätzV). In Abweichung zu den Bestimmungen der Schätzungsverordnung heisst es in Ziff. 3.2.2.2 des Reglementes über die steueramtliche Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken vom 17.4.1984 (Schätzungsreglement): "Gleichsetzung mit dem Kaufpreis: Liegt ein Kaufpreis vor und erfolgt der Handel unter normalen Verhältnissen, so entspricht der Kaufpreis dem Verkehrswert". Das Schätzungsreglement weist lediglich Weisungscharakter auf. Es erübrigt sich, im vorliegenden Verfahren näher auf die Rechtsnatur solcher Weisungen einzugehen (vgl. hiezu als neueste Publikation: G. Biaggini, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, ZBl 1997 1 ff.). Es genügt die Feststellung, dass die Schätzungsverordnung, welche auf einer Delegationskompetenz im Gesetz beruht, als förmliche Rechtsverordnung jedenfalls dem Schätzungsreglement aufgrund der Normenhierarchie vorgeht.

...

e) Grundeigentumsschätzungsverfügungen bleiben rechtskräftig und sind nicht mehr anfechtbar, solange nicht aufgrund einer Aenderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird (vgl. § 68 Abs. 3 StG). Anderseits sind neuüberbaute Grundstücke jeweils aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung einzuschätzen (§ 4 SchätzV). In Zei-

ten, zu denen massgebende Faktoren wie Bodenpreise, Baukosten und Mietpreisindex erhebliche Aenderungen erfahren, ist es aufgrund dieser Rechtslage systemimmanent, dass Liegenschaften, deren Schatzung länger zurückliegt, günstiger geschätzt sind als neuüberbaute Liegenschaften. Solche Abweichungen sind hinzunehmen und halten vor dem Rechtsgleichheitsgebot stand, wenn Anstrengungen unternommen werden, periodisch eine Gleichstellung wieder zu erreichen (vgl. BVR 1996, 516 ff.; VGE 324/91 vom 20.12.1991, StPS 1992, S. 39 ff.; und Prot. 1991, S. 538 E. 2; Steuer-Revue 1995, S. 339 ff.). Derartige periodische Anpassungen sind in § 68 Abs. 3 StG und in den §§ 4 bis 6 SchätzV vorgesehen, wobei sie entweder in Form einer allgemeinen Neuschätzung oder in Form von prozentualen Anpassungen erfolgen können. Für die Mietwerte hat der Regierungsrat mit der Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte vom 23.8.1994 per 1. Januar 1995 eine prozentuale Erhöhung um 30 % bei Einfamilienhäusern bzw. 15 % bei Eigentumswohnungen vorgenommen (vgl. Schätzerhandbuch Nr. 16). Auf den 1.1.1999 ist eine Anpassung der Vermögenssteuerwerte durch individuelle Neuschätzung vorgesehen (vgl. RRB 728 vom 11.4.1995, S. 6; RRB 1556 vom 23.8.1994, S. 14). Im Hinblick auf diese Anstrengungen ist die zeitlich befristete Schlechterstellung von Neubauten gegenüber Altbauten hinzunehmen.

4. Mietwert

a) Der Mietwert der eigenen Wohnung im eigenen Haus stellt Einkommen dar (§ 19 Abs. 1 lit. g StG). Der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Rohertrag entspricht dem **im Zeitpunkt der Schätzung marktmässig erzielbaren Ertrag der Liegenschaft.** Er wird aufgrund der individuellen Wohnqualität und des repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus berechnet (Norm-Mietwert; § 15 Abs. 2 SchätzV).

In Ergänzung bzw. Wiederholung dieser Bemessungsregel wird in Kap. 30 Ziff. 3.5.1 des Schätzungsreglementes ausgeführt, dass als Mietwert der Bruttomietzins gilt (Rohertrag), welcher jährlich für die mietweise Benützung von Grundstücken und der baulichen Anlagen als marktkonformer Wert im Zeitpunkt der Bewertung erzielbar ist (Schätzungsreglement, Kap. 30 Ziff. 3.5.1). Der Mietwert wird aufgrund des Normmietwertes berechnet (Ziff. 3.5.1 lit. b).

Im Normmietwert (Grundansatz), der sich auf eine Raumeinheit in einer Ortschaft bezieht, drückt sich das allgemeine örtliche Mietpreisniveau aus. Der Grundansatz wird ortsweise erhoben und anhand repräsentativer, effektiv bezahlter Mietzinsen ermittelt. Die Grundansätze (Normmietwerte) werden in Franken pro Raumeinheit wiedergegeben und vom Regierungsrat in einem Beschluss periodisch festgesetzt. Dabei sind die ermittelten Grundansätze um einen Pauschalabzug von 10 % zu kürzen und anschliessend zu runden. Als Zuschläge oder Abzüge beim Grundansatz werden beim einzelnen Objekt weiter berücksichtigt: Ausbau, Anordnung, Bauweise, Wohnlage, Stockwerkhöhe, Heizungsart und wirtschaftliches Alter (Schätzungsreglement, Kap. 30, S. 15 f.).

...

b) Die Beschwerdeführer machen geltend, für das Dorf Einsiedeln sei das örtliche Mietpreisniveau per 1.1.1985 auf Fr. 1 400.-- festgesetzt worden. In der Folge seien Erhöhungen vorgenommen worden per 1.1.1989 auf Fr. 1 590.--, per 1.5.1991 auf Fr. 1 850.-- und per 1.1.1993 auf Fr. 2 120.--. Diese Sachdarstellung ist richtig (vgl. Schätzerhandbuch Nr. 20 bis 23 und RRB 1556 vom 23.8.1994, S. 9). Die Beschwerdeführer machen geltend, diese Erhöhung um 51 % stelle eine rechtsungleiche Benachteiligung der Neubauten gegenüber den Altbauten, die auf dem Ansatz per 1.1.1985 basierten, dar. Auch wenn berücksichtigt werde, dass der Mietwert der Altbauten in der Zwischenzeit per

1.1.1995 um 30 % generell erhöht worden sei, so resultiere immer noch eine erhebliche Benachteiligung. Würde in ihrem Fall mit einem Ansatz von Fr. 1 400.-- pro Raumeinheit gerechnet und eine Erhöhung um 30 % vorgenommen, so ergäbe sich ein Mietwert von Fr. ... (Fr. ... + 30 %). Es sei nicht einzusehen, weshalb Neubauten nicht auch auf einem Normmietwertansatz per 1.1.1985 basierten. Dies würde eine rechtsgleiche Behandlung bringen.

c) Festzuhalten ist, dass die Anzahl Raumeinheiten, der Zuschlag zum Grundansatz des Normmietwertes von 52 % sowie die Bewertung der Garage unbestritten sind. Die nachfolgende Prüfung hat sich demzufolge auf die Frage der Zulässigkeit der Anpassung des Normmietwertgrundansatzes von Fr. 1 400.-- (per 1.1.1985) auf Fr. 2 120.-- (per 1.1.1993) zu beschränken. Die Berücksichtigung des aktuellen Mietwertes bzw. jenes Wertes, welcher den Mietwert der zwei der Veranlagungsperiode vorangegangenen Jahre wiedergibt, entspricht den gesetzlichen Vorgaben (vgl. § 8 Abs. 1 und 2 StG, §§ 4 und 15 Abs. 2 SchätzV). Wenn für Altschätzungen die Verhältnisse im Zeitpunkt der letzten generellen Neuschätzung, für Neuschätzungen hingegen die Verhältnisse im Schätzungszeitpunkt gelten, so ergibt sich zwischen diesen Kategorien von Grundeigentümern eine Ungleichheit. Die Beschwerdeführer machen nicht geltend, sie seien nicht rechtskonform behandelt worden, sondern es seien die Altliegenschaften gesetzwidrig bevorteilt worden (Eingabe vom 11.11.1996, S. 7, Beschwerde S. 11). Sie plädieren nun dafür, dass die Rechtsgleichheit herzustellen sei, indem alle Liegenschaften, auch die Neu- und Anpassungsschätzungen auf der Basis des per 1.1.1985 festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus einzuschätzen seien. Sie verlangen damit eine Gleichbehandlung im Unrecht.

Die Gerichtspraxis, namentlich auch jene auf dem Gebiet des Steuerrechts, betont in konstanter Praxis, dass der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vorgeht. Ein Anspruch des Einzelnen, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden, besteht nur dann, wenn die Behörde nicht bereit ist, die in den andern Fällen geübte, als gesetzwidrig erkannte Praxis aufzugeben (StE 1988 B 25.3 Nr. 6 E. 3; ASA 55, 623 E. 5 mit zahlreichen weiteren Hinweisen; VGE 30/91 vom 30.10.1991, Prot. 599; RRB 1556 vom 23.8.1994, S. 5 mit zahlreichen Hinweisen). Vorliegend hat indessen der Regierungsrat mit der Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte vom 23. August 1994 von der Möglichkeit gemäss § 6 SchätzV Gebrauch gemacht und mit Wirkung ab der Steuerperiode 1995/96 (Berechnungsjahre 1993/94) die Mietwerte der Altschatzungen um 30 % erhöht (vgl. nGS 106a). Damit fahren die Beschwerdeführer noch um knapp 19 % (18.87 %, wenn man ihren Mietwert als Ausgangsbasis 100 % nimmt) schlechter als die Alt-Schatzungen 1985. Ueberdies hat der Regierungsrat wiederholt seine Absicht geäussert und in Beschlüssen kundgetan, dass er in einem zehnjährigen Rhythmus, das nächste Mal auf den 1. Januar 1999 hin, eine allgemeine Anpassung der Schätzungen vorzunehmen gedenkt (vgl. RRB 1556 vom 23.8.1994 und RRB 728 vom 11.4.1995). Bei dieser Ausgangslage haben die Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht, weshalb die Beschwerde in bezug auf die Mietwertfestsetzung abzuweisen ist. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang noch, dass die Separatschätzung des Grundeigentums nach § 68 StG, welche losgelöst von der alle zwei Jahre stattfindenden Einkommens- und Vermögensveranlagung erfolgt und welche im Rahmen der periodischen Einschätzungsverfahren nicht anfechtbar ist, auf eine gewisse Kontinuität ausgerichtet ist. Dies impliziert ein gewisses Nachhinken der Alt-Schatzungen gegenüber der jeweiligen Marktentwicklung. Es ist aber auch zu beachten, dass dem Regierungsrat bezüg-

lich der Frage, ob, wann und in welchem Ausmass er prozentuale Anpassungen (wie nun in bezug auf die Mietwerte erfolgt) vornehmen will, ein erheblicher Spielraum der Gestaltungsfreiheit zusteht (vgl. StE 1996, A 21.11 Nr. 40). Der Vorschlag der Beschwerdeführer, für alle Bauten jeweils identische Normmietwerte zu verwenden und dafür alle selbstbewohnten Wohnungen jeweils einer Prozentanpassung zu unterstellen, wird für die Zukunft durchaus einer näheren Prüfung würdig sein, bedürfte indessen einer entsprechenden Aenderung der Schätzungsverordnung. Indessen verbietet es sich, dies nun einzelfallweise einzuführen in einem Zeitpunkt, in dem die allgemeine Anpassung der Schätzungen kurz bevorsteht. Dies würde nur neue Rechtsungleichheiten zwischen den verschiedenen Eigentümern schaffen. Ganz abgesehen davon würde damit auch eine Rechtsungleichheit zwischen den Beschwerdeführern und den Mietern erfolgen, nachdem sie nicht geltend machen, der durch das Schätzungsamt festgesetzte Eigenmietwert liege über dem Marktwert.

Es ist nicht zu verkennen, dass durch die hektischen Preissteigerungen auf dem Bodenmarkt, der Baukostenentwicklung und der Mietpreissteigerungen (unter anderem bedingt bzw. verschärft durch Hypothekarzinssteigerungen ab 1989) in der zweiten Hälfte der 1980er Jahre und in den frühen 1990er Jahren erhebliche Verzerrungen zwischen Alt- und Neuschatzungen einerseits und zwischen Wohnungseigentümern und Mietern anderseits in kurzer Zeit entstanden sind. Zahlreiche und gewichtige Indikatoren (Uebergang vom Vermieter- zum Mietermarkt mit Stagnation und teilweiser Reduktion der Mietzinsen, Preiseinbrüche auf dem Bau-, Bodenpreis- und Immobilienmarkt, demographische Entwicklung, Stagnation bzw. Rückgang der verfügbaren Einkommen breiter Bevölkerungsschichten, Rückgang der Teuerung) weisen indessen daraufhin, dass sich die dargestellte Problematik nach Durchführung der angekündigten allgemeinen Anpassung der Schätzungen nicht in gleicher Weise wiederholen wird.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. Dezember 1996 i.S. P. (VGE 370/95)

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös, weitere Leistungen der Erwerber (§ 51 StG)

Aus dem Sachverhalt (zusammengefasst:)

P. verkaufte die Liegenschaft KTN 800* (102 m2). Erwerberin war ein Konsortium, das bereits zuvor Eigentümerin der Nachbarparzelle KTN 900* geworden war. Der Verkaufspreis für die Liegenschaft KTN 800 betrug Fr. 220 000.--. Gemäss Kaufvertrag sollte dieser anteilsmässig verrechnet werden mit dem Kaufpreis von Fr. 460 000.-- für eine auf KTN 800 neu zu erstellende 5 1/2-Zimmerwohnung im Dachgeschoss, zu deren Erwerb sich P. gleichzeitig verpflichtete. Nach Fertigstellung der Ueberbauung erwarb P. das Eigentum an der Attikawohnung (KTN 8080*) zum Preise von Fr. 510 000.-- (inkl. Fr. 50 000.-- für zusätzliche Mehrleistungen). Die Veranlagungsbehörde setzte den steuerpflichtigen Grundstückgewinn unter Aufrechnung eines zusätzlichen Verkaufserlöses von Fr. 430 000.-- auf Fr. 581 200.-- fest. Nach Ansicht der Veranlagungsbehörde habe P. aufgrund seiner starken Verhandlungsposition um diesen zusätzlichen Betrag die Attikawohnung KTN 8080 günstiger kaufen können. Es liege eine weitere Leistung der Erwerber vor. Dieses Veranlagungsergebnis wurde von der Kantonalen Steuerkommission mit Einspracheentscheid vom 21.11.1995 bestätigt. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht teilweise gutgeheissen. Es ging ebenfalls von einer weiteren Leistung der Erwerber aus, setzte hingegen deren Wert aufgrund konkreter Umstände tiefer an.

* Anmerkung der Redaktion: Nummern sind fiktiv

Aus den Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weitern Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG).

2. Im konkreten Fall ist unbestritten, dass die Anlagekosten hinsichtlich der ... vom Beschwerdeführer erworbenen Liegenschaft mit Fr. 65 000.-- zu veranschlagen sind. Streitig ist indessen, wie hoch der massgebende Veräusserungserlös anzusetzen ist. Der Beschwerdeführer beruft sich auf den im Kaufvertrag ... vereinbarten Kaufpreis von Fr. 220 000.-- für die Veräusserung von KTN 800 (102 m2); gemäss dieser Argumentation resultiert ein Grundstückgewinn von Fr. 151 200.-- (Fr. 220 000.-- ./. Verkaufskosten von Fr. 1 800.-- ./. Fr. 65 000.-- = Fr. 153 200.--; davon sind noch Fr. 2 000.-- gemäss § 49 Abs. 1 StG abzuziehen). Die Vorinstanz vertritt hingegen den sinngemässen Standpunkt, dass der Anlagewert der vom Beschwerdeführer erworbenen 4 1/2-Zimmerwohnung im Dachgeschoss (Wohnfläche von 172.3 m2, vgl. Einsprache-act. 16) insgesamt Fr. 940 000.-- betrage, weshalb - da der Beschwerdeführer dafür nur insgesamt Fr. 510 000.-- bezahlt habe - die Differenz von Fr. 430 000.-- aufzurechnen bzw. zum Verkaufserlös von Fr. 220 000.-- für KTN 800 als weitere Leistung der Erwerber hinzuzurechnen sei; gemäss dieser Argumentation resultiert ein Grundstückgewinn von Fr. 581 200.-- (Fr. 220 000.-- + Fr. 430 000.-- = Fr. 650 000.--;

Fr. 650 000.-- ./. Fr. 1 800.-- ./. Fr. 65 000.-- = Fr. 581 200.--).

3. In der Folge ist der massgebende Veräusserungserlös (für den Verkauf von KTN 800) zu prüfen.

a) Nach dem Wortlaut von § 51 StG ist davon auszugehen, dass für die Grundstückgewinnsteuerbemessung grundsätzlich der öffentlich beurkundete Verkaufspreis massgebend ist. Vom notariell beurkundeten Kaufpreis können sich kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift im Einzelfall Abweichungen (nach oben) ergeben. Zur Festsetzung des massgebenden Preises sind daher neben dem beurkundeten Kaufpreis auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen (innerhalb oder ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrags) zu berücksichtigen. Es kommen grundsätzlich alle Leistungen des Erwerbers zur Festlegung des massgebenden Erwerbs- bzw. Verkaufspreises in Anrechnung, **welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen** (vgl. § 51 Abs. 1 StG; vgl. dazu auch die Praxis betreffend die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn, wenn davon auszugehen ist, dass Kaufvertrag und Werkvertrag miteinander in einem engen Zusammenhang stehen und zwar in der Weise, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre, dargelegt in VGE 314/95 vom 21. September 1995, Erw. 2 ff.**; vgl. auch Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, N 16 zu § 165).

b) Der öffentlich beurkundete Kaufpreis für den Verkauf von KTN 800 (102 m2) beträgt Fr. 220 000.--. Streitig und zu untersuchen ist, ob dem Beschwerdeführer durch den Erwerb der Dachwohnung (KTN 8080) zu einem im Zeitpunkt der Veräusserung von KTN 800 fixierten Preis eine weitere Leistung zugeflossen ist, welche aufgrund von § 51 Abs. 1 StG hinzuzurechnen ist.

** = StPS 1996, S. 35 ff.

c) Für den Standpunkt des Beschwerdeführers spricht zunächst, dass es sich beim veräusserten Grundstück um ein Abbruchobjekt handelte, wobei der notariell verurkundete Verkaufspreis von Fr. 220 000.-- umgerechnet auf die Gesamtfläche von 102 m2 einem Quadratmeterpreis von Fr. 2 156.-- entspricht. Wie in der Beschwerdeschrift unwidersprochen vorgebracht wurde, war KTN 800 vor dem Abbruch vermietet. Der Bruttomietertrag betrug Fr. 300.--/Monat bzw. Fr. 3 600.-- im Jahr. Daraus leitete der Beschwerdeführer ab, dass sich bei einem Zinssatz von 5 % "gerade Fr. 72 000.-- Kapital verzinsen" liessen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2).

Hinzu kommt, dass die angrenzende, rund 4 x grössere Liegenschaft (KTN 900, ebenfalls Abbruchobjekt, rund ca. 400 m2) unbestrittenermassen zuvor von den gleichen Käufern für rund Fr. 450 000.-- erworben wurde, was einem Quadratmeterpreis von rund Fr. 1 125.-- entspricht. Mithin trifft die Schlussfolgerung in der Beschwerdeschrift (S. 2 unten) zu, wonach der Beschwerdeführer für sein Grundstück einen im Vergleich wesentlich höheren Preis erzielte, und dies obwohl die Veräusserin von KTN 900 keine Wohnung an Zahlung nahm.

d) Für den Standpunkt der Vorinstanz (bzw. dafür, dass der rechtsgeschäftlich vereinbarte Preis nicht mit dem notariell verurkundeten Verkaufspreis von Fr. 220 000.-- identisch ist) spricht dagegen einerseits, dass das "Hinausschieben der Zahlungspflicht" über den Zeitpunkt der Uebertragung von Eigentumsrecht und Nutzung hinaus im Ergebnis zu einer Erwerbspreisminderung führt (vgl. Richner/Weber/Frei/Brütsch, N 55 zu § 165). Indem die Erwerber den vereinbarten Kaufpreis von Fr. 220 000.-- nicht sofort bezahlen mussten **und auch keine Verzinsung vereinbart,** sondern eine Verrechnung mit dem Kauf einer Eigentumswohnung im geplanten Neubau vorgesehen wurde, erzielten die Erwerber im Um-

fange der unterlassenen Verzinsung eine entsprechende Erwerbspreisminderung. In diesem Zusammenhang ist anzuführen, dass ... das Zinsniveau relativ hoch war (gemäss Jahresbericht KBS ...).

Anderseits ist nicht zu übersehen, dass die unterlassene Verzinsung faktisch mit der Fixierung des Kaufpreises für eine noch zu erstellende und zu erwerbende Eigentumswohnung im Dachgeschoss für Fr. 420 000.-- (zuzüglich Fr. 40 000.-- für Dachterrassen) gekoppelt wurde. Soweit nun diese (geplante) grosse Attikawohnung **im Veräusserungszeitpunkt von KTN 800** offenkundig einen wesentlich höheren Marktwert aufwies, als im Vertrag ... vereinbart wurde und mithin zwischen vereinbartem Preis (Fr. 420 000.-- + Fr. 40 000.-- für die Dachterrassen) einerseits und dem geschätzten eigentlichen Marktwert anderseits ein krasses Missverhältnis besteht, ist in der Differenz eine Zusatzleistung zu erblicken, welche in einem engen Zusammenhang mit dem Verkaufspreis von KTN 800 steht. Mit anderen Worten ist bei krassen Verhältnissen, wie sie im nachfolgenden Beispiel aufgelistet werden, eine (gewisse) Aufrechnung fraglos gerechtfertigt:

Beispiel (mit folgenden Prämissen):

B verkauft KTN 800 an A für Fr. 220 000.-- und vereinbart eine Verrechnung des Kaufpreises im Zusammenhang mit dem Erwerb einer von A auf KTN 800 zu erstellenden Dachwohnung X für Fr. 460 000.--, was im Folgejahr so abgewickelt wird; im gleichen Jahr verkauft A die angrenzende, vergleichbar ausgestattete und ähnlich grosse Dachwohnung Z für z.B. Fr. 760 000.-- an einen Dritten. In diesem Beispiel bestünde offenkundig ein krasses Missverhältnis zwischen dem im Zusammenhang mit dem Verkaufspreis für KTN 800 vereinbarten Preis für die Dachwohnung X (Fr. 460 000.--) und dem von A mit einem aussenstehenden Dritten vereinbarten Preis für die Dachwohnung Z (Fr. 760 000.--). In einem solchen Fall ist hinsichtlich des Verkaufes von KTN 800 unge-

achtet des vereinbarten Kaufpreises von Fr. 220 000.-- grundsätzlich von einer Zusatzleistung des Erwerbers A an den Verkäufer B auszugehen.

Die Schwierigkeit im vorliegenden Fall besteht zum einen darin, dass wohl eine angrenzende, etwas kleinere Dachwohnung im gleichen Geschoss vorhanden ist, indessen diese Wohnung gemäss den vorliegenden Akten bis heute noch nicht verkauft worden ist. Somit liegt hinsichtlich des gleichen Geschosses kein Referenzpreis vor. Zum andern ist es glaubhaft, dass im Jahre ... (Baujahr, vgl. Schätzungsverfügungen) die Marktsituation für den Verkauf von Eigentumswohnungen eher ungünstig war und von daher hohe Preise (auch wenn die Erstellungskosten gegebenenfalls hoch waren) nicht beliebig durchgesetzt werden konnten.

Als Anhaltspunkte für die Annahme, wonach der vereinbarte Preis von Fr. 460 000.-- (zuzüglich Fr. 50 000.-- für Ausbauwünsche) in einem auch für die Verkäufer (Ersteller des Mehrfamilienhauses) erkennbaren Missverhältnis zum für Dritte geltenden Preis stand, sprechen,

- dass der Steuerwert dieser Dachwohnung gemäss Schätzungsverfügung ... Fr. 623 000.-- beträgt;

- dass der Beschwerdeführer im Rahmen der Einspracheverhandlung anerkannte, dass die betreffende Dachwohnung (mit einer Wohnfläche von 172.3 m2, vgl. Einspracheact. 16) mehr als Fr. 460 000.-- wert sei (vgl. Einspracheact. 4/5);

- und dass die an Dritte verkauften Eigentumswohnungen im gleichen Mehrfamilienhaus - auch wenn es sich dabei um kleinere Wohnungen handelte - ausgehend von den Wertquoten zu massiv höheren Preisen verkauft wurden, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen:

1. X. erwarb ... (= Handänderungsdatum) eine 3 1/2-Zimmerwohnung für insgesamt Fr. 482 000.-- (vgl. Einspracheact. 30 i.V.m. Veranlagung I ..., act. 2; dieser im 2. Stock gelegenen Eigentumswohnung sind insgesamt **73/1000** zugeordnet, derweil die vom Beschwerdeführer ... (= Handänderungsdatum) erworbene 4 1/2-Zimmerwohnung im Dachgeschoss mit 172.3 m2 Wohnfläche einen Anteil von **208/1000** umfasst (vgl. Einspracheact. 32); mithin musste X. pro 1/1000 Wertquote mit einem Betrag von rund Fr. 6 600.-- (Fr. 6 602.74) rechnen, derweil die analoge Umrechnung beim Beschwerdeführer (unter Einbezug der Ausbauwünsche im Wert von Fr. 50 000.--) einen Ansatz von rund Fr. 2 450.-- pro 1/1000 ergibt (Fr. 510 000.-- : 208 = Fr. 2 451.92).

   Der Umstand, wonach der Beschwerdeführer per ... eine grosse Attika-Eigentumswohnung mit 172.3 m2 Wohnfläche (208/1000) zum ursprünglich beim Verkauf von KTN 800 vereinbarten Preis von Fr. 460 000.-- (exkl. Sonderwünsche) kaufen konnte, derweil ein Dritter etwas später für eine kleinere Wohnung (73/1000) im darunterliegenden Stockwerk mehr aufwenden musste (Fr. 482 000.--), belegt eindeutig, dass die Fixierung des Kaufpreises für die grosse Attika-Wohnung auf Fr. 460 000.-- eine erhebliche Zusatzleistung der Erwerber darstellt, welche in einem kausalen Zusammenhang mit dem Verkauf von KTN 800 steht;

2. Y. erwarb ... (Handänderungsdatum) im gleichen Gebäude eine 2-Zimmerwohnung im 2. Stock (51/1000) für Fr. 290 000.--; dies ergibt pro 1/1000 Wertquote einen Betrag von aufgerundet Fr. 5 700.-- (Fr. 290 000.-- : 51 = Fr. 5 686.27).

Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer sich in der am 1. März 1996 dem Gericht eingereichten Vereinbarung gegenüber den Käufern von KTN 800 bzw. Verkäufern der Dachwohnungen verpflichtete, zur teilweisen Abdeckung des Verlustes der Verkäufer (zusätzlich zu den vereinbarten Kaufpreisen von Fr. 460 000.-- für die 4 1/2-Wohnung, Fr. 150 000.--

für die 1 1/2-Wohnung und Fr. 50 000.-- für Sonderwünsche, Total Fr. 660 000.--) noch Fr. 70 000.-- brutto nachzuzahlen. Auch aus dieser Vereinbarung ist abzuleiten, dass der Beschwerdeführer jedenfalls seit dem Verkauf des Grundstückes KTN 800 in einer besonders nahen Beziehung zu den Käufern von KTN 800 stand, welche bewirkte, dass der betreffende Verkauf der Dachwohnungen an den Beschwerdeführer nicht in der gleichen Art erfolgte, wie er gegenüber einem unbeteiligten Drittkäufer vorgenommen worden wäre.

Ins Gewicht fallen schliesslich noch folgende Umstände. Im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des zugrundeliegenden Kaufvertrages (...) war die Baubewilligung für eine Kubatur von 4 398 m3 rechtskräftig erteilt (vgl. ...). Damals waren für die Verkäufer eigentliche Baukosten von Fr. 2 418 900.-- erkennbar, da sie in der Baueingabe mit Fr. 550.-- pro m3 umbauten Raumes rechneten. Das Gleiche gilt für die Baulandkosten, die in der Bauabrechnung mit Fr. 783 713.65 ausgewiesen sind. Erkennbar war auch ein Grossteil der Baunebenkosten (teilweise waren diese damals, wie auch andere Kosten bereits angefallen, z.B. Bauversicherung Fr. 19 189.70, Ueberbaurecht ... Fr. 36 560.--, Bewilligungen/Gebühren Fr. 46 994.05, Näherbaurecht ... Fr. 40 000.--, vgl. Veranlagungsverfügung I für die Grundstückgewinnsteuer, act. 4/5). Auch Umgebungsarbeiten, die in der Bauabrechnung mit Fr. 141 770.85 ausgewiesen sind, mussten bei der Budgetierung der Erstellungskosten und bei der Festlegung von Wohnungspreisen für Verkäufe vor Bauausführung berücksichtigt werden. Analog mussten auch absehbare Honorare für Architektur- und Ingenieurarbeiten mitberücksichtigt werden (effektiv abgerechnet wurden Honorarkosten von Fr. 457 550.90). Eine Ueberraschung war dann allenfalls, dass die Gebäudekosten mit Fr. 3 104 278.40 abgerechnet wurden (was im Vergleich zur ursprünglichen, oben erläuterten Schätzung eine Kostenüberschreitung von knapp Fr. 700 000.-- ergibt). Die Bauherrschaft legte eine Bauab-

rechnung mit Fr. 5 175 828.-- vor, die Steuerverwaltung (Grundstückgewinnsteuer) anerkannte Fr. 4 997 658.--. Geht man nach dem Gesagten davon aus, dass die Bauherrschaft im Zeitpunkt, als sie vom Beschwerdeführer KTN 800 kaufte, mit rund 4 Mio. Franken Anlagekosten sicher rechnen musste, so durfte sie eine 172.3 m2 Wohnfläche umfassende Wohnung, die rund 1/5 des Wertes des Gesamtobjektes entspricht (208/1000), nicht zu einem Preis von Fr. 460 000.-- verkaufen. Wenn sie dies im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages ... dennoch tat, ist darin eine Zusatzleistung für den Verkauf von KTN 800 zu erblicken.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 1996 i.S. K. (VGE 341/96)

Kultussteuern: Steuerausscheidung bei konfessionell gemischten Familien; Rückerstattung zuviel bezahlter Steuern; Revisionsfrist (§§ 34 und 61 ff. VRP; § 101 StG; RRB über die Steuererhebung für Kultuszwecke)

Sachverhalt:

A. Mit Schreiben vom 27. Juli 1994 ersuchte der Beschwerdeführer den Gemeinderat A. um Rückerstattung der von ihm in den Jahren 1970 bis 1994 zu Unrecht bezogenen Kultussteuern. Obwohl er in der Steuererklärung immer angegeben habe, dass er der nicht zur Steuererhebung befugten X-Konfession angehöre und nur die übrigen drei Familienmitglieder römisch-katholischer Konfession seien, wurden Kultussteuern für vier Personen erhoben. Er forderte deshalb die Rückzahlung der zuviel eingezogenen Kultussteuern der Jahre 1970 bis 1994 nebst Zins von 6 %.

B. Die Finanzkommission der Gemeinde A. teilte dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. März 1995 mit, dass die Steuerrechnungen der Jahre 93/94 richtig gestellt wurden und dass die in den Jahren 1988 bis 1992 fälschlicherweise in Rechnung gestellten Kultussteuern von insgesamt Fr. ... zurückerstattet bzw. mit einer noch nicht beglichenen Steuerrechnung aus dem Jahre 1984 verrechnet würden.

C. Mit Schreiben vom 24. März 1995 wandte sich der Beschwerdeführer an den Gemeinderat und teilte diesem mit, dass er auf die Rückerstattung auch derjenigen Steuern beharre, welche vor dem Jahre 1988 eingezogen wurden.

D. Der Gemeinderat A. teilte dem Beschwerdeführer am 24. April 1995 mit, dass er am Beschluss der Finanzkommission festhalte und lediglich die bis zurück ins Jahre 1988 erhobenen Steuern zurückerstattet bzw. verrechnet würden.

E. Der Beschwerdeführer wandte sich in der Folge an die Kantonale Steuerverwaltung, welche ihm mit Schreiben vom 3. August 1995 mitteilte, dass gemäss ihrer Ansicht Ansprüche auf Rückerstattung zu Unrecht eingezogener Steuern in analoger Anwendung von § 101 StG in fünf Jahren verjähren; die Rechtslage sei jedoch unklar.

Auf diese Auskunft hin verlangte der Beschwerdeführer beim Gemeinderat A. eine anfechtbare Verfügung betreffend Rückerstattung der zu Unrecht eingezogenen Steuern. Mit Beschluss vom 6. Oktober 1995 hielt der Gemeinderat fest, dass die zuviel bezahlten Kultussteuern für die Jahre 1988-1992 im Betrage von Fr. ... zurückerstattet bzw. bei der noch offenen Steuerrechnung von 19.. in Abzug gebracht werden und bei der noch offenen Steuerrechnung von 19.. die zuviel verrechnete Kultussteuer im Betrage von Fr. ... richtig gestellt werde.

F. Gegen diesen Beschluss erhob der Beschwerdeführer am 25. Oktober 1995 Beschwerde beim Regierungsrat und verlangte die vollständige Rückerstattung der zuviel bezahlten Kultussteuern.

G. Mit Beschluss vom 11. Juni 1996 wies der Regierungsrat die Beschwerde ab.

H. Gegen diesen Beschluss erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit folgenden Anträgen:

"1. Der Regierungsratsbeschluss betr. Rückforderung von unrechtmässig erhobenen Kultussteuern vom 11.6.1996 Nr. 945 und die daraus folgende Uebernahme der Verfahrenskosten durch mich sei aufzuheben.

2. Die Gemeinde A. sei zu verurteilen, die von mir widerrechtlich erhobenen Kultussteuern der Jahre 1970 bis 1994 mit Zins zurückzuerstatten und die Verfahrenskosten des Gerichts und des Regierungsrates zu übernehmen."

J. ...

K. ...

Erwägungen:

1. a) Die Vorinstanzen werteten das Gesuch des Beschwerdeführers um Rückerstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Kultussteuern als Wiedererwägungsgesuch und die in der Folge zugesicherte Rückerstattung (bzw. Verrechnung) bestimmter Steuerbeträge als Widerruf im Sinne von § 34 Abs. 1 VRP.

Die Vorinstanzen hielten fest, dass der Beschwerdeführer gegen die in Frage stehenden Steuerveranlagungen keine Einsprache erhoben habe, und diese demzufolge in Rechtskraft erwachsen seien mit der Folge, dass sie grundsätzlich nicht mehr angefochten werden könnten. Die Behörden hätten jedoch gestützt auf § 34 VRP die Möglichkeit, auch eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung aufzuheben, wenn sich die Verhältnisse änderten oder erhebliche Interessen es erforderten. Vorliegend habe die Behörde somit die Möglichkeit des Widerrufes der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen gehabt, sie könne sich jedoch auf die Verjährung berufen und sei auch bei Eintreten auf ein Wiedererwägungsgesuch

somit nicht verpflichtet, bis ins Jahr 1970 zurück fälschlicherweise erhobene Kultussteuern zurückzuerstatten. Da im kantonalen Steuerrecht keine gesetzlichen Bestimmungen über die Verjährung der Rückerstattung von zuviel bezahlten Kultussteuern oder allgemein über die Rückerstattung von zuviel bezahlten Steuern bestehen, wandten die Vorinstanzen in Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung diejenige Regelung an, welche das öffentliche Recht für verwandte Fälle aufstellt. Als verwandte Regelung wurde auf § 101 Abs. 1 StG zurückgegriffen, wonach Steuerforderungen innert fünf Jahren seit der Rechtskraft der Steuereinschätzung verjähren. Da es dem Staat verwehrt sei, mehr als fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft Steuern einzuziehen, solle es dem Bürger auch verwehrt sein, länger als fünf Jahre nach Einzug der Steuern einen Rückforderungsanspruch geltend zu machen.

b) Der Fehler der Einziehung von Kultussteuern für sämtliche Familienmitglieder und somit auch für den ... Beschwerdeführer passierte nicht bei der Veranlagung der Steuern durch die Kantonale Steuerverwaltung, sondern beim Bezug der Steuern durch die Gemeinde. Gehören Mitglieder einer Familie verschiedenen Konfessionen an, so richten sich die Steueransprüche der Kultusträger nach dem Verhältnis der Konfessionsangehörigen zur Gesamtzahl der Familienangehörigen (§ 3 Abs. 1 des RRB über die Steuererhebung für Kultuszwecke, nGS 111). Die Steuerausscheidung nach der vorgängig zitierten Bestimmung ist beim Bezug der Steuern der politischen Gemeinden und der Kirchgemeinden vorzunehmen (§ 8 Abs. 1 nGS 111). Gegen die von der Gemeinde vorgenommene Steuerausscheidung kann innert 30 Tagen nach der Zustellung der Steuerrechnung beim Gemeinderat Einsprache erhoben werden (§ 9 Abs. 1 nGS 111). Vorliegend geht es somit nicht um die in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungsverfügungen der Kantonalen Steuerverwaltung, sondern um die durch die Gemeinde vorgenommene Ausscheidung der Kultus-

steuern.

Da die Familienmitglieder des Beschwerdeführers verschiedenen Konfessionen angehören, hatte die Gemeinde A. beim Bezug der Steuern bzw. bei der Rechnungsstellung eine Steuerausscheidung vorzunehmen. Anlässlich dieser Steuerausscheidung erfolgte offenbar regelmässig derselbe Fehler, so dass Kultussteuern anstatt nur für die drei römisch-katholischen Familienmitglieder für die ganze Vierpersonen-Familie erhoben wurden.

Die Steuerrechnung an sich stellt keine Verfügung dar, so dass diese grundsätzlich weder widerrufen noch in Revision gezogen werden kann. Widerrufen werden können gemäss § 34 Abs. 1 VRP nur "Verfügungen" und eine Revision kann gemäss § 61 VRP nur bezüglich "Verfügungen oder Entscheiden" durchgeführt werden. Auch wenn die Steuerrechnung an sich grundsätzlich keine Verfügung darstellt, so ist die vorgängig vorgenommene und grundsätzlich einzig und alleine mit der Steuerrechnung kundgegebene Ausscheidung der Kultussteuern ein individuell-konkreter Hoheitsakt und somit eine Verfügung. Die Steuerrechnungen können somit hinsichtlich der dadurch kundgegebenen Ausscheidung der Kultussteuern als Verfügungen betrachtet werden, auch wenn die bei den Akten liegenden Steuerrechnungen der Jahre 88 bis 94 entgegen § 32 VRP einen Hinweis auf die Einsprachemöglichkeit im Sinne von § 9 des Regierungsratsbeschlusses über die Kultussteuererhebung (nGS 111) vermissen lassen. Somit besteht grundsätzlich die Möglichkeit, auch eine Steuerrechnung zu widerrufen oder in Revision zu ziehen und zwar hinsichtlich der mit ihr vorgenommenen Kultussteuerausscheidung.

c) Die Vorinstanzen haben die Steuerrechnungen der Jahre 1988-1992 widerrufen und sie haben einen Widerruf früherer Steuerrechnungen mit der Berufung auf eine analog zu § 101 StG anzuwendende fünfjährige Verjährungsfrist verwei-

gert. Nachfolgend ist zu prüfen, ob es sich beim Gesuch des Beschwerdeführers um Rückerstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Kultussteuern tatsächlich um ein Wiedererwägungsgesuch handelte und ob die Vorinstanzen zu Recht die analoge Anwendung der fünfjährigen Verjährungsfrist von § 101 Abs. 1 StG bejahten.

d) Als Wiedererwägungsgesuch versteht man einmal einen blossen Rechtsbehelf an die verfügende Instanz während laufender Einsprache- oder Beschwerdefrist; weiter wird als Wiedererwägung auch ein Neuentscheid der Vorinstanz während eines hängigen Beschwerdeverfahrens bezeichnet. Die Abänderung rechtskräftiger Verfügungen aus nachträglich eingetretenen Gründen (vgl. auch § 34 VRP) wird als Widerruf bezeichnet; das Gesuch um Widerruf einer Verfügung aus nachträglich eingetretenen Gründen wird ebenfalls als Wiedererwägungsgesuch bezeichnet. Sollen hingegen formell rechtskräftige Verfügungen, welche fehlerhaft zustande gekommen sind, abgeändert werden, so gelangt dabei die Revision zur Anwendung (Kölz, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, § 20 Rz 44).

Im vorliegenden Fall ging es nicht um die Anpassung einer rechtskräftigen Verfügung an die geänderten Verhältnisse, wie dies in § 34 Abs. 1 VRP vorgesehen ist, sondern um die Aufhebung formell rechtskräftiger, jedoch ursprünglich fehlerhafter Verfügungen. Solche Mängel werden nicht mittels Wiedererwägungsgesuch, sondern in einem Revisionsverfahren geltend gemacht.

Wenn auch das Schreiben des Beschwerdeführers vom 27. Juli 1994 nicht als Revisionsbegehren bezeichnet wurde, so ist angesichts des Umstandes, dass es sich um eine Laieneingabe handelt und sowohl der Verwaltungsfehler als auch die Rückzahlung der fälschlicherweise eingezogenen Kultussteuern geltend gemacht werden, das Gesuch an den Gemeinde-

rat als Revisionsbegehren zu betrachten (VGE 321/95, Prot. K II, S. 465). Mit dem Antrag, die fälschlicherweise eingezogenen Kultussteuern seien zurückzuerstatten, verlangt der Beschwerdeführer sinngemäss auch die Aufhebung der entsprechenden Kultussteuer-Veranlagungsverfügungen.

Die Vorinstanzen gingen offenbar davon aus, dass lediglich ein Wiedererwägungsgesuch vorlag, auf welches die ersuchte Behörde grundsätzlich nicht einzutreten hätte. Das Begehren ist jedoch in Berücksichtigung der oben erwähnten Umstände als Revisionsgesuch zu werten.

Das StG sieht zwar die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen und Entscheide nicht vor. Es gilt deshalb die Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP; vgl. §§ 1 und 3 lit. e VRP). Dies wird auch in § 7 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz (nGS 105 a) bekräftigt. Danach gelten im Steuerverfahren die Bestimmungen der VRP, soweit nicht das Steuergesetz oder gestützt darauf erlassene Ausführungsbestimmungen eine abweichende Regelung vorsehen. Für die kantonalen Steuern gelten somit die Revisionsbestimmungen der VRP (VGE 321/95, Prot. K II, S. 465). Die Behörde zieht ihre rechtskräftige Verfügung gestützt auf die Revisionsbestimmungen der VRP u.a. dann in Revision, wenn sie erhebliche Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben, versehentlich nicht berücksichtigt hat (§ 61 lit. d VRP). Die Behörde hat vorliegend trotz jeweils ausdrücklicher Erklärung des Beschwerdeführers auf der Steuererklärung, einer nicht zur Steuererhebung befugten Konfession anzugehören (auf der Steuererklärung hat er bei seiner Konfessionszugehörigkeit jeweils "verschiedenes" angekreuzt), die Deklaration unberücksichtigt gelassen und Kultussteuern auch für den Beschwerdeführer in Rechnung gestellt. Ein Revisionsgrund liegt somit vor.

Gemäss § 62 VRP ist ein Revisionsbegehren innert 90 Tagen seit Feststellung des Revisionsgrundes, spätestens innert zehn Jahren seit Erlass der Verfügung oder des Entscheides, bei der Behörde einzureichen, welche die mit dem Revisionsbegehren angefochtene Verfügung oder den Entscheid getroffen hat. Mit dem Revisionsgesuch kann somit die Aenderung aller bis 10 Jahre vor dem Revisionsgesuch vom 27. Juli 1994 ergangenen Einschätzungsverfügungen verlangt werden. Die zehnjährige Frist von § 62 VRP lässt keinen Raum für eine Lückenfüllung bezüglich der Verjährung des Rückerstattungsanspruches. Neben der zehnjährigen Frist von § 62 VRP kommen somit beim Anspruch auf Rückerstattung zu Unrecht bezahlter Steuern keine Verjährungsvorschriften des Steuergesetzes zur analogen Anwendung.

e) Im Revisionsverfahren gemäss Verwaltungsrechtspflegeverordnung des Kantons Schwyz sind die Bestimmungen der Zivilprozessordnung sinngemäss anwendbar (§ 63 b VRP). Gemäss § 50 Abs. 1 ZPO ist es Sache der Parteien, dem Gericht das Tatsächliche des Rechtsstreites darzulegen. Gemäss § 225 ZPO ist das Revisionsbegehren schriftlich einzureichen und muss enthalten:

1. die genaue Bezeichnung des angefochtenen Entscheides;
2. den bestimmten Antrag, in welchem Umfang der angefochtene Entscheid aufzuheben und wie statt dessen zu erkennen sei;
3. die einzelnen Revisionsgründe, unter Bezeichnung der entsprechenden Beweismittel;
4. den Nachweis, dass seit der Entdeckung der Revisionsgründe noch nicht drei Monate verflossen sind.

Der Beschwerdeführer hat in seinem Revisionsgesuch auf die unrichtigen Steuerrechnungen der Jahre 1970 bis 1994 verwiesen. Mit dem Gesuch, es seien ihm die zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten, liegt auch ein bestimmter

Antrag vor, in welchem Umfang die angefochtenen Verfügungen abzuändern sind. Auf den Revisionsgrund von § 61 lit. d VRP wurde mit dem Hinweis auf die richtig ausgefüllte Steuererklärung hingewiesen. Im übrigen ist unbestritten, dass die Gemeindebehörden bei der Ausscheidung der Kultussteuern die in den Steuererklärungen und auch in den Steuerveranlagungen richtig deklarierte Konfession des Beschwerdeführers unberücksichtigt liess und somit erhebliche, sich aus den Akten ergebende Tatsachen nicht beachtet hat. An den Nachweis der Einhaltung der neunzigtägigen Frist sind vorliegend keine strengen Anforderungen zu stellen, da es sich im konkreten Fall um die Revision von Verfügungen und nicht um die Revision eines Rechtsmittelentscheides handelt. Auf die vom Verwaltungsgericht in Ausübung der richterlichen Fragepflicht vorgenommene Anfrage bezüglich Zeitpunkt der Entdeckung der unrichtigen Kultussteuereinschätzung liess der im Ausland abwesende Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23. September 1996 antworten, dass er die im Juli 1994 erhaltene Steuerrechnung mit derjenigen eines in B. wohnhaften Kollegen gleicher Konfession verglichen habe. Dabei habe er entdeckt, dass die Steuerrechnungen der Gemeinde A. im Gegensatz zu denjenigen der Gemeinde B. die Kultussteuern nicht differenziert deklarierten, was dazu führte, dass er die Angelegenheit auf der Gemeindeverwaltung abklären liess, wobei entdeckt wurde, dass seit 1970 Kultussteuern für ihn erhoben wurden. Diese Erklärung ist nachvollziehbar und erscheint als glaubwürdig, weshalb ihr gefolgt werden kann und die neunzigtägige Frist als eingehalten zu betrachten ist.

Somit waren auch die formellen Anforderungen an das Revisionsbegehren erfüllt.

f) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu Art. 126 BdBSt ist die Revision einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflich-

tige den Mangel bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Känzig/Behnisch, Die direkten Bundessteuern, Art. 126 Rz 21). Die Gemeinde A. führte in den hier angefochtenen Steuerrechnungen der Jahre 1970 bis 1994 die Kultussteuern nicht differenziert auf. Auf den Rechnungen wurden bisher lediglich die Posten "Gemeindesteuer", "Kanton und Bezirk" und "Feuerwehr/Geb.St." aufgeführt. Für einen Laien war es dadurch nicht einfach, festzustellen, dass die Kultussteuerausscheidung unrichtig vorgenommen wurde. Im übrigen ist vom Steuerpflichtigen nicht zu erwarten, dass er die Steuerrechnung mit gleicher Sorgfalt überprüft wie die Steuerveranlagung, denn die Steuerrechnung kann grundsätzlich nicht mehr angefochten werden. Lediglich bezüglich der Kultussteuerausscheidung ist eine Anfechtung noch möglich; auf diese Einsprachemöglichkeit wurde in den Rechnungen jedoch nicht hingewiesen. Dem Beschwerdeführer kann somit nicht vorgeworfen werden, er hätte den Fehler früher erkennen müssen. Darüberhinaus kann es nicht angehen, dass eine Steuerbehörde eine eigene Unsorgfalt als durch mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen geheilt betrachten kann (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O., Art. 126 Rz 30). Einer allenfalls mangelnden Sorgfalt des Steuerpflichtigen kann deshalb kein Gewicht zugemessen werden.

3. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass im konkreten Fall überhaupt keine Verjährungs- bzw. Verwirkungsbestimmung zur Anwendung gelange, da die Berufung auf die Verjährung bzw. Verwirkung als rechtsmissbräuchlich zu werten sei. Die Kultussteuern seien böswillig und mit voller Absicht eingezogen worden.

Die Berufung auf die Verjährung, Verwirkung oder den Rechtsuntergang aus anderen Gründen ist gestützt auf das Rechtsmissbrauchsverbot von Art. 2 ZGB, welches als allgemeines Rechtsprinzip auch im öffentlichen Recht zur Anwen-

dung gelangt, dann als unzulässig zu werten, wenn derjenige, der sich auf die Verjährung beruft, durch eigenes widerrechtliches Verhalten den Berechtigten dazu verleitet hat, seinen Anspruch nicht fristgemäss geltend zu machen. Dies ist etwa dann der Fall, wenn der Pflichtige durch arglistiges Verhalten bei der Gegenpartei die Meinung erweckt, die fristgemässe Geltendmachung des Anspruchs sei überflüssig (Merz, Berner Kommentar I/1, Art. 2 Rz 407 ff.). Den Behörden der Gemeinde A. können keine Vorkehrungen nachgewiesen werden, welche dazu dienten, den Beschwerdeführer von einer rechtzeitigen Geltendmachung seiner Ansprüche abzuhalten. Insbesondere kann in der alleinigen Tatsache, dass die Kultussteuern in der Steuerrechnung bisher nicht differenziert ausgewiesen wurden, keine solche Vorkehrung gesehen werden. Die Steuerrechnungen der Gemeinde A. sehen bei sämtlichen Steuerpflichtigen gleich aus; eine differenzierte Ausweisung der Kultussteuern als Bestandteil der Gemeindesteuern fehlte somit in der Steuerrechnung sämtlicher Steuerpflichtigen. Andere Vorkehrungen, welche als widerrechtlich beurteilt werden könnten und welche der Abhaltung des Beschwerdeführers von der rechtzeitigen Geltendmachung seines Anspruches dienten, sind nicht auszumachen und werden auch nicht geltend gemacht. Die sinngemässe Berufung des Gemeinderates A. auf den Untergang der Rückforderungsansprüche infolge Zeitablaufs kann deshalb nicht als rechtsmissbräuchlich bezeichnet werden.

Der den Steuereinzugsbehörden unterlaufene Fehler ist sicher bedauerlich, kann aber in der Massenverwaltung - in welcher naturgemäss eine gewisse Fehleranfälligkeit besteht - nie ganz ausgeschlossen werden.

Da weder Vorkehrungen der Behörden zur Abhaltung des Beschwerdeführers von der Geltendmachung seines Anspruches noch Böswilligkeit oder Absicht auszumachen sind, ist die Berufung auf den Untergang eines ursprünglich durchsetzba-

ren Anspruches durch Zeitablauf nicht rechtsmissbräuchlich und die zehnjährige Revisionsfrist ist zu beachten.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und der Gemeinderat A. wird angewiesen, sämtliche nach dem 27. Juli 1984 ausgestellten Steuerrechnungen bezüglich der Kultussteuerausscheidung zu revidieren. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

...

StPS 2/96 Seite 58

Steuerbemessung bei Vorliegen eines Zwischenveranlagungsgrundes in der Berechnungsperiode (Par. 8 Abs. 4 StG)

Bei der Festsetzung des Einkommens aus Erwerbstätigkeit für die dem Zwischenveranlagungsgrund folgende Veranlagungsperiode ist zu unterscheiden, ob der Zwischenveranlagungsgrund im ersten oder aber im zweiten Jahr der Berechnungsperiode eingetreten ist. Hat sich der Zwischenveranlagungsgrund im ersten Jahr der Berechnungsperiode verwirklicht, so ist für die folgende Veranlagungsperiode grundsätzlich auf das Einkommen der ordentlichen Berechnungsperiode abzustellen. Bei Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes im zweiten Jahr der Berechnungsperiode darf der Berechnungszeitraum auf die Veranlagungsperiode - in der Regel auf deren erstes Jahr - ausgedehnt werden, sofern am Ende der Berechnungsperiode noch kein Geschäftsabschluss vorliegt oder wenn die neuen Einkommensverhältnisse als veränderlich erscheinen (namentlich bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, Neugründung eines Geschäftes, erheblichen Lohnveränderungen und dergleichen). Ueber die betreffende Veranlagungsperiode hinaus darf der Berechnungszeitraum in der Regel nicht erstreckt werden.

StKE 292-93 und 129/93 vom 20. August 1996 i.S. X. (Gutheissung betreffend Steuerperiode 1989/90; Abweisung betreffend Steuerperiode 1991/92) = 03.96.058

StPS 2/96 Seite 65

Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit (Par. 70 Abs. 1 lit. d StG); Liquidationsgewinnbesteuerung: Liquidationskosten, Zuordnung einer Liegenschaft zum Geschäftsvermögen Par. 26 Abs. 4 StG; Art. 43 BdBSt)

Der Selbständigerwerbende, der im Hinblick auf seine Geschäftsaufgabe einen künftigen Geschäftsnachfolger anstellt und gleichzeitig seine Arbeitskraft reduziert, hat keinen Anspruch auf die Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit.

Lohnkosten für einen künftigen Geschäftsnachfolger stellen keine Liquidationskosten dar.

Stellt eine über einem Betrieb befindliche, vom Geschäftsinhaber privat genutzte Wohnung grundsätzlich Geschäftsvermögen dar, geht diese Wohnung jedoch in ihren Ausmassen über das Uebliche einer "Wirtewohnung" hinaus, so ist dies bei der Berechnung des Kapitalgewinns zu berücksichtigen.

StKE 36-94, 37-94 und 123-94 vom 17. November 1995 i.S. X. (Teilgutheissung betreffend Liquidationsgewinn; Abweisung in bezug auf das Zwischenveranlagungsgesuch) = 03.95.107

StPS 2/96 Seite 75

Verdeckte Gewinnausschüttung, übersetzte Darlehenszinsen (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Für die steuerliche Beurteilung, ob eine marktkonforme Verzinsung eines Aktionärsdarlehens vorliegt, ist entscheidend, ob die Aktiengesellschaft bei sachgemässem Geschäftsgebaren

einem unbeteiligten Dritten ebenfalls einen Zins in derselben Höhe bezahlt hätte. Insbesondere ist davon auszugehen, dass ein Unternehmen die Möglichkeit ausnutzt, Fremdmittel mit einem hypothekarisch gesicherten Kredit zu einem möglichst tiefen Zinssatz zu erhalten.

Eine Immobiliengesellschaft, deren Hauptaktivum (Liegenschaft) nicht grundpfandrechtlich belastet ist, hat die von ihren Alleinaktionären gewährten Darlehen in der Regel zu den von der Eidg. Steuerverwaltung publizierten Zinssätzen für Liegenschaftskredite zu verzinsen, selbst wenn die Aktionärsdarlehen nicht hypothekarisch sichergestellt werden.

StKE 118-95 vom 17. Juni 1996 i.S. Y. AG (Abweisung) = 03.96.051

StPS 2/96 Seite 82

Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen/Veräusserungskosten, Ablösung eines Vorkaufsrechts (Par. 50 Abs. 5 und Par. 51 Abs. 2 StG); Erwerbskosten, Verlust aus Bürgschaft (Par. 50 Abs. 1 StG)

Die Entschädigung für die Löschung eines unlimitierten Vorkaufsrechts im Grundbuch stellt keine wertvermehrende Aufwendung im Sinne von Par. 50 Abs. 5 StG dar, da der Wert der Liegenschaft dadurch unverändert bleibt. Auch können derartige Zahlungen nicht als Veräusserungskosten im Sinne von Par. 51 Abs. 2 StG qualifiziert werden, da sie nicht unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängen.

Der Verlust aus Bürgschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft hängt in der Regel nicht unmittelbar mit der Handänderung zusammen, sondern erscheint vielmehr als Folge des Umstandes, dass eine Person ihren Zahlungspflichten nicht nachgekommen ist, weshalb eine Berücksichtigung des Verlustes gemäss Par. 50 Abs. 1 StG ausser Betracht fällt.

StKE 42-94 vom 25. September 1995 i.S. X.-AG (Abweisung) = 03.95.092

StPS 2/96 Seite 88

Grundstückgewinnsteuer: Anlagekosten (Par. 50 StG und Art. 4 BV); Eigentumsgarantie (Art. 22ter BV), Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und beschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit (Art. 4 BV und Par. 49 Abs. 3 StG)

1. Die als Objektsteuer ausgestaltete schwyzerische Grundstückgewinnsteuer verletzt die Eigentumsgarantie nicht. Die Nichtberücksichtigung der zur Vermeidung einer Ueberschuldung vorgenommenen buchmässigen Aufwertungen und die auf ein Jahr beschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit verstossen nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

2. Es verstösst nicht gegen die Rechtsgleichheit, wenn einer gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlerin mit Sitz im Kanton bei der Grundstückgewinnveranlagung ein Pauschalabzug für allgemeine Geschäftsunkosten verweigert wird, nicht aber einer ausserkantonalen. Daran ändert eine schlechte Ertragslage und eine damit fehlende Möglichkeit der Aufwandverrechnung nichts.

VGE 329-95 vom 26. Oktober 1995 i.S. X.-AG (Abweisung)

BGE 2P.420/1995 vom 5. Juli 1996 i.S. X.-AG (Abweisung, soweit Eintreten) = 02.95.027 und 01.96.010

StPS 2/96 Seite 104

Doppelbesteuerung, interkantonale / Grundstückgewinnsteuer: Schuld-/Eigenkapitalzinsen beim Liegenschaftenhändler (Art. 46 Abs. 2 BV; Par. 50 Abs. 5 StG

Der Liegenschaftskanton hat, auch wenn seine Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer ausgestaltet ist, alle Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die dem Liegenschaftenhändler im Hinblick auf die Erzielung des kantonalen Gewinns erwachsen sind. Zu diesen Aufwendungen gehören namentlich die Schuldzinsen auf den zur Finanzierung des Liegenschaftsgeschäftes aufgenommenen Fremdgeldern. Keine Schuldzinsen, sondern nicht abzugsfähige Eigenkapitalzinsen stellen die mit einem Zinssatz vertraglich festgelegten Entschädigungen für die von den Gesellschaftern getätigten Einlagen in die einfache Gesellschaft dar.

VGE 327-96 vom 22. August 1996 i.S. Konsortium E. (Gutheissung) = 02.96.030

StPS 2/96 Seite 114

Bindungswirkung früherer Veranlagungsverfügungen; Rechtscharakter einer Veranlagungsverfügung

Zu früheren Steuerperioden ergangene Veranlagungsverfügungen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Im Rahmen jeder Neuveranlagung kann die Steuerbehörde grundsätzlich sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und abweichend zur Vorperiode würdigen. Die Veranlagung entfaltet als befristeter Verwaltungsakt nur für die betreffende Steuerperiode Rechtwirkungen.

BGE 2A.1994 vom 17. Juli 1996 i.S. K. (Abweisung in bezug auf den Hauptantrag) = 01.96.011

StPS 2/96 Seite 116

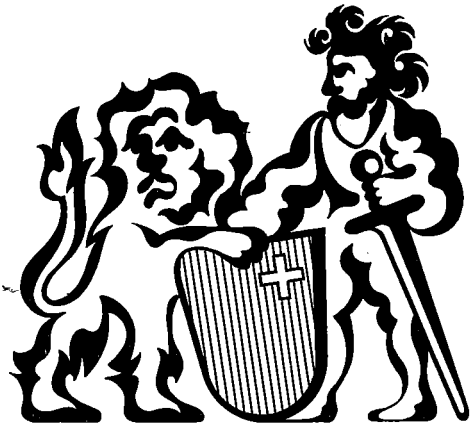
Verfahrensrecht: Verfügungsbegriff nach Par. 6 Abs. 1 VRP; Ermahnung

Eine an eine berufliche Steuervertreterin gerichtete Ermahnung, die ins Dispositiv einer an die Klientschaft der Steuervertreterin adressierten Steuerstrafverfügung aufgenommen wird, stellt keine anfechtbare Verfügung dar.

Der Steuervertreter ist nicht nur Beauftragter des Steuerpflichtigen, sondern er hat auch eine Verantwortung gegenüber der Allgemeinheit und damit gegenüber dem Staat wahrzunehmen.

VGE 342-96 vom 22. August 1996 i.S. X. (Nichteintreten) = 02.96.031

November 1996 14. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Steuerbemessung bei Vorliegen eines Zwischenveranlagungsgrundes in der Berechnungsperiode 58
- Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit; Liquidationsgewinnbesteuerung: Liquidationskosten, Zuordnung einer Liegenschaft zum Geschäftsvermögen 65
- Verdeckte Gewinnausschüttung, übersetzte Darlehenszinsen 75
- Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen/ Veräusserungskosten, Ablösung eines Vorkaufsrechts; Erwerbskosten, Verlust aus Bürgschaft 82
- Grundstückgewinnsteuer: Anlagekosten; Eigentumsgarantie, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und beschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit 88
- Doppelbesteuerung, interkantonale / Grundstückgewinnsteuer: Schuld-/Eigenkapitalzinsen beim Liegenschaftenhändler 104
- Bindungswirkung früherer Veranlagungsverfügungen; Rechtscharakter einer Veranlagungsverfügung 114
- Verfahrensrecht: Verfügungsbegriff nach § 6 Abs. 1 VRP; Ermahnung 116

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1996 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 20. August 1996 i.S. X. (StKE 292/93 und 129/93)

Steuerbemessung bei Vorliegen eines Zwischenveranlagungsgrundes in der Berechnungsperiode (§ 8 Abs. 4 StG)

Sachverhalt:

A. Per 1.1.1990 wechselte X. von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit und war fortan als ... tätig. Folgerichtig nahm der Revisor auf diesen Zeitpunkt hin eine Zwischenveranlagung vor. Der Berechnung des steuerbaren Einkommens für die Veranlagungsperiode 1989/90 (gültig vom 1.1. bis 31.12.1990) und 1991/92 legte er mit Bezug auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit die Geschäftsabschlüsse per 31.12.1990 und per 31.12.1991 zugrunde. Das steuerbare Einkommen wurde mit Veranlagungsverfügungen 1989/90 (gültig vom 1.1. bis 31.12.1990) und 1991/92, beide vom 28.10.1993 auf Fr. 26 100.-- (1989/90 [gültig vom 1.1. bis 31.12.1990]) bzw. Fr. 22 700.-- (1991/92) festgesetzt.

B. Mit Schreiben 3.12.1993 liessen die Steuerpflichtigen gegen die Veranlagungsverfügungen 1989/90 (gültig vom 1.1. bis 31.12.1990) und 1991/92, beide vom 28.10.1993, mit folgendem Antrag Einsprache erheben:

> "Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei bei beiden angefochtenen Veranlagungsverfügungen auf Fr. 26 538.-- gemäss Selbstangaben festzusetzen. Beide Veranlagungsverfügungen seien somit um Fr. 13 276.-- zu reduzieren.

Wir beantragen somit ein steuerbares Einkommen der Veranlagungsverfügung 1989/90 vom 1.1.90 bis 31.12.90

Kanton Schwyz	Fr.	12 800.--
Bund	Fr.	20 000.--

und ein steuerbares Einkommen der Veranlagungsverfügung 1991/92 vom 1.1.91 bis 31.12.92

Kanton Schwyz	Fr.	9 500.--
Bund	Fr.	20 200.--

zu veranlagen.

Es sei eine mündliche Einspracheverhandlung gemäss § 75 Abs. 2 StG anzuordnen."

Zur Begründung wird im wesentlichen angeführt, das erste Geschäftsjahr des Einsprechers umfasse volle 12 Monate, und es sei in allen Geschäftsjahren korrekt abgegrenzt worden. Da der Pflichtige einen Einmannbetrieb führe, könne die Umsatz- und Gewinnentwicklung naturgemäss nicht konstant sein. Dies beweise der Umsatz des Geschäftsjahres 1993. Im weiteren halten die Einsprecher fest, der Bemessungszeitraum dürfe in der Regel nicht über die Veranlagungsperiode hinaus erstreckt werden. Dies vor allem nachdem das erste Geschäftsjahr - wie bereits erwähnt - volle 12 Monate umfasse und ordentlich per 31.12.1990 abgeschlossen worden sei. Der Revisor trägt auf Abweisung der Einsprache.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist (§ 73 Abs. 1 StG). Aus ihr lässt sich ein Antrag und eine Begründung entnehmen (§ 74 Abs. 1 StG). Da die formellen Voraussetzungen somit erfüllt sind, tritt die Kantonale

Steuerkommission auf die Einsprache ein.

2. Die Parteien sind sich einig, dass mit der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit per 1.1.1990 nach § 70 StG eine Zwischenveranlagung vorzunehmen war. Es besteht auch kein Streit über die Höhe der herangezogenen Betriebsgewinne. Strittig ist indes, ob als Bemessungsgrundlage sowohl für die Veranlagung 1989/90 (gültig vom 1.1. bis 31.12.1990) als auch für die Veranlagung 1991/92 einzig der Geschäftsabschluss per 31.12.1990 oder auch derjenige des Jahres 1991 heranzuziehen ist.

a) Haben sich die Einkommensgrundlagen während der Veranlagungs- oder Bemessungsperiode infolge Berufswechsels geändert, so werden die von dieser Änderung betroffenen Einkommensbestandteile nach den seither erzielten, auf ein Jahr berechneten Einkünften bemessen (§ 8 Abs. 4 i.V.m. §§ 70 und 71 StG). Der Berechnungszeitraum ist dabei so zu wählen, dass das Veranlagungsergebnis den wirklichen Einkommensverhältnissen möglichst gerecht wird (repräsentatives Einkommen), wobei der Bemessungszeitraum in der Regel nicht über das Ende der betreffenden Veranlagungsperiode hinaus erstreckt werden darf (Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980, DA Ziff. 42 f. i.V.m. Ziff. 49).

b) Diese Bestimmungen lassen offen, ob nur der erste Abschluss berücksichtigt werden darf oder ob bereits bei Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit wenn möglich auf zwei Geschäftsjahre abzustellen ist. Der Gesetzgeber hat damit bewusst auf eine in Einzelheiten gehende Ordnung verzichtet, eine flexible Lösung angestrebt und den Veranlagungsbehörden bei der Festlegung des im Einzelfall massgebenden Gewinnermittlungszeitraumes einen relativ grossen Ermessensspielraum eingeräumt. Bei der Ermessensausübung sind diese aber an den Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen und an das Gleichbehandlungsgebot sowie an das

Erfordernis der Rechtssicherheit gebunden (StKE 242/90 vom 12.11.1991 i.S. X., Erw. 3 a, in: StPS 1992, S. 58 ff.; H.J. Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, St. Galler Diss. 1984, S. 182; G. Steinmann, Zum Bemessungszeitraum bei der Wehrsteuer in Fällen von Gegenwartsbemessung oder sonstiger "ausserordentlicher" Bemessung, in: ASA 48, 513 ff., S. 518 f.; E. Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 12 zu Art. 41 BdBSt mit Hinweisen auf die Bundesgerichtspraxis; BGE 2A.131/1993 vom 28.4.1995 i.S. KVdBSt, Erw. 4 b, in: StPS 1995, S. 78 ff.).

c) Der Gewinnermittlungszeitraum ist mithin so zu wählen, dass er den tatsächlichen Verhältnissen möglichst gerecht wird (DA Ziff. 42) und zur Ermittlung einer mit den wirklichen Gegebenheiten möglichst übereinstimmenden und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Berechnungsgrundlage führt (StKE 242/90, a.a.O., Erw. 3 b; H.J. Nold, a.a.O., S. 182; E. Känzig, a.a.O., N 12 zu Art. 41 BdBSt; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 19 zu Art. 41 BdBSt).

d) Kein Problem stellt sich, um diesen Grundsätzen gerecht zu werden, wenn bereits in der Veranlagungsperiode zwei Geschäftsjahre abgeschlossen werden. In einem solchen Fall wären beide Abschlüsse massgebend, und das auf 12 Monate umgerechnete Gesamtergebnis würde die Berechnungsgrundlage für diese ganze erste Steuerperiode bilden (H.J. Nold, a.a.O., S. 184; vgl. auch E. Känzig, a.a.O., N 12 zu Art. 41 BdBSt; StKE 242/90, a.a.O., Erw. 3 c; BGE 2A.131/1993, a.a.O., Erw. 4 c). Probleme können sich indes ergeben, wenn lediglich ein Geschäftsabschluss vorliegt und der Rest der Veranlagungsperiode verhältnismässig kurz ist. In solchen Fällen ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes zur direkten Bundessteuer nicht nur auf das auf ein

Jahr umgerechnete Geschäftsergebnis in der Veranlagungsperiode abzustellen, sondern auch die Entwicklung in der Folgeperiode zu berücksichtigen. Die Gestaltung der Verhältnisse in der Folgeperiode ist namentlich dann von Bedeutung, wenn die dauernde Veränderung erst kurz vor dem Ende der Veranlagungsperiode eingetreten ist. So hat es das Bundesgericht in besonderen Fällen als sachgerecht bezeichnet, wenn ausser dem Ergebnis des ersten Geschäftsjahres auch dasjenige des zweiten Geschäftsjahres in die Bemessungsperiode einbezogen wurde. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass ein neu aufgebautes Geschäft in der Regel zuerst einer gewissen Anlaufzeit bedarf, bis es die volle Ertragskraft erreicht, die für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen charakteristisch ist. Ob das zutrifft, hängt von den Gegebenheiten des Einzelfalles ab. Damit ist gesagt, dass es in einem Fall gerechtfertigt sein kann, bloss auf das erste Geschäftsjahr abzustellen, in einem anderen aber, auch das Ergebnis des zweiten Geschäftsjahres zur Steuerbemessung heranzuziehen (vgl. ASA 48, 59). Liegt jedoch bei selbständiger Erwerbstätigkeit am Ende der Veranlagungsperiode noch kein Geschäftsabschluss vor, so ist immer der erste Geschäftsabschluss zu beachten (DA Ziff. 43 Abs. 1), d.h. die Bemessung hat in diesen Fällen über die Veranlagungsperiode hinauszugehen.

e) Bei der Festsetzung des Einkommens aus Erwerbstätigkeit für die dem Zwischenveranlagungsgrund folgende Veranlagungsperiode ist zu unterscheiden, ob der Zwischenveranlagungsgrund im ersten oder aber im zweiten Jahr der Berechnungsperiode eingetreten ist. Hat sich der Zwischenveranlagungsgrund im ersten Jahr der Berechnungsperiode verwirklicht, so ist für die folgende Veranlagungsperiode grundsätzlich auf das Einkommen der ordentlichen Berechnungsperiode abzustellen. Bei Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes im zweiten Jahr der Berechnungsperiode darf der Berechnungszeitraum auf die Veranlagungsperiode - in der Regel

auf deren erstes Jahr - ausgedehnt werden, sofern am Ende der Berechnungsperiode noch kein Geschäftsabschluss vorliegt oder wenn die neuen Einkommensverhältnisse als veränderlich erscheinen (namentlich bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, Neugründung eines Geschäftes, erheblichen Lohnveränderungen und dergleichen). Über die betreffende Veranlagungsperiode hinaus darf der Berechnungszeitraum in der Regel nicht erstreckt werden (vgl. DA Ziff. 43).

f) Was die Veranlagungsperiode 1989/90 (gültig vom 1.1. bis 31.12.1990) anbetrifft, kann gesagt werden, dass das per 31.12.1990 abgeschlossene Geschäftsjahr, welches 12 Monate umfasst, in zeitlicher Hinsicht als repräsentativ erscheint, stellt doch ein 12 Monate umfassendes Geschäftsjahr den Normalfall dar. Ein Blick in die Folgeperiode zeigt zwar, dass der Gewinn nach dem ersten Geschäftsjahr sprunghaft anstieg. Dies allein rechtfertigt jedoch nicht, den Bemessungszeitraum über die Veranlagungsperiode hinaus auszudehnen, ... würde doch auf diese Weise eine teilweise Zukunftsbemessung durchgeführt. Eine solche darf - wie bereits erwähnt (vgl. oben Erw. 2 a) - aber nur ausnahmsweise zur Anwendung kommen, so z.B., wenn am Ende der Veranlagungsperiode noch kein Geschäftsabschluss vorliegt. Demnach ist der Veranlagung 1989/90 (gültig vom 1.1. bis 31.12.1990) mit Bezug auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur der Geschäftsabschluss per 31.12.1990 zugrunde zu legen (Gegenwartsbemessung). Auf diese Weise wird das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausschliesslich in der Gegenwart besteuert, was der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen Rechnung trägt.

Anders ist die Folgeperiode 1991/92 zu beurteilen. Der Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels ist am 1.1.1990, also im zweiten Jahr der Berechnungsperiode (1989/90) eingetreten. Hier darf - wie bereits erwähnt

(vgl. oben Erw. 2 e) - der Berechnungszeitraum auf die Veranlagungsperiode (in der Regel auf deren erstes Jahr) ausgedehnt werden, wie dies die Dienstanleitung namentlich bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit vorsieht (vgl. DA Ziff. 43). Eine Zukunftsbemessung steht hier nicht in Frage. Vielmehr erfolgt auf diese Weise eine Veranlagung mit Vergangenheits- und Gegenwartsbemessung, was der ratio legis entspricht (vgl. H.J. Nold, a.a.O., S. 196, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung), zumal eine Gegenwartsbemessung im Falle einer Zwischenveranlagung in der ersten Periode ohnehin unumgänglich ist und die Bemessungsperiode üblicherweise zwei Geschäftsjahre umfasst. Die Veranlagung des Revisors betreffend die Veranlagungsperiode 1991/92 ist demnach nicht zu beanstanden.

3. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Einsprache bezüglich der Veranlagungsperiode 1989/90 gutzuheissen und mit Bezug auf die Periode 1991/92 abzuweisen ist. Das steuerbare Einkommen für die Periode 1989/90 (ab 1.1.1990) wird neu auf Fr. 12 800.-- festgesetzt. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens haben die Einsprecher die Hälfte der Kosten zu tragen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 17. November 1995 i.S. X. (StKE 36/94, 37/94 und 123/94)

Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit (§ 70 Abs. 1 lit. d StG)
Liquidationsgewinnbesteuerung: Liquidationskosten, Zuordnung einer Liegenschaft zum Geschäftsvermögen (§ 26 Abs. 4 StG; Art. 43 BdBSt)

Sachverhalt:

A. X. ist Eigentümer der Liegenschaft A. (Mehrfamilienhaus mit Restaurant und Laden / KTN ...) in C., in welcher er ein Geschäft führte. Am 7.2.1994 beantragten die Steuerpflichtigen eine Zwischenveranlagung per 1.6.1992 infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit. Mit Veranlagungsverfügung 1993/94 vom 11.5.1994 (gültig vom 1.1. bis 30.6.1993) verweigerte der Revisor unter Hinweis auf sein Schreiben vom 17.3.1994 die Vornahme einer entsprechenden Zwischenveranlagung und setzte das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... fest. Per 30.6.1993 gab X. seine Erwerbstätigkeit auf. Folgerichtig verfügte der Revisor per 1.7.1993 eine Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit und veranlagte die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von kantonal Fr. ... und bundessteuerlich Fr. ... (vgl. Veranlagungsverfügung 1993/94 vom 11.5.1994, gültig vom 1.7.1993 bis 31.12.1994). Im weiteren löste die Aufgabe der Erwerbstätigkeit eine Jahressteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen aus. Mit Verfügung vom 31.5.1994 setzte der Revisor den steuerbaren Liquidationsgewinn kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... fest.

B. Mit Eingaben vom 30.6.1994 liessen die Steuerpflichtigen gegen die Ablehnung der Zwischenveranlagung per 1.6.1992, die Veranlagungsverfügungen 1993/94 (gültig vom 1.1. bis 30.6.1993 und vom 1.7.1993 bis 31.12.1994) und die Veranlagungsverfügung betreffend Jahressteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen mit folgenden Anträgen Einsprache erheben:

"1. Per 1.6.1992 sei kantonal eine Zwischeneinschätzung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit vorzunehmen.

2. Das kantonal steuerbare Einkommen betreffend die Veranlagungsperiode 1993/94 (gültig vom 1.1. bis 30.6.1993) sei auf Fr. ... festzusetzen.

3. Das steuerbare Einkommen betreffend die Veranlagungsperiode 1993/94 (gültig vom 1.7.1993 bis 31.12.1994) sei kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... festzusetzen.

4. Der steuerbare Liquidationsgewinn sei kantonal mit Fr. ... und bundessteuerlich mit Fr. ..., eventualiter kantonal mit Fr. ... und bundessteuerlich mit Fr. ... zu veranlagen."

Der Revisor beantragt, die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1993/94 (gültig vom 1.7.1993 bis 31.12.1994) sei gutzuheissen. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung betreffend Jahressteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen sei teilweise gutzuheissen, indem Liquidationskosten im Betrage von Fr. 16 198.10 zu berücksichtigen seien. Im übrigen sei die Einsprache abzuweisen.

C. Auf die Einsprachebegründung und das weitere ist, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, in den Erwägungen näher einzugehen.

Erwägungen:

1. ... (Formelles)

2. Zwischenveranlagung per 1.6.1992 / Veranlagung 1993/94 (gültig vom 1.1. bis 30.6.1993)

a) Per 1.6.1992 stellte X. in seinem Betrieb Y. ein. Gemäss Einspracheschrift hätten diese vereinbart, dass Y. nach einer Einführungsphase von mindestens einem Jahr den Betrieb übernehmen könne. Diese Regelung habe es dem Steuerpflichtigen erlaubt, sich weitgehend aus dem Betrieb zurückzuziehen. Am 1.7.1993 übernahm Y. das Geschäft.

b) Die Einsprecher sind der Ansicht, dass die Einstellung eines Angestellten zwar keinen Zwischenveranlagungsgrund darstelle. Indes stelle die Reduktion der Erwerbstätigkeit einen solchen dar. Wie beim Unselbständigerwerbenden, der von einer Voll- zu einer Teilzeitbeschäftigung wechsle, müsse bei einer Reduktion der Erwerbstätigkeit des Selbständigerwerbenden eine Zwischenveranlagung infolge teilweiser Erwerbsaufgabe vorgenommen werden. X. habe mit dem Eintritt von Y. seine aktive Erwerbstätigkeit reduzieren können, auch wenn er als Betriebsinhaber für den Gang der Geschäfte verantwortlich geblieben sei und nach wie vor das Betriebsrisiko getragen habe. Demgegenüber führt der Revisor aus, die Anstellung eines Mitarbeiters sei kein Zwischenveranlagungsgrund (vgl. Schreiben vom 17.3.1994).

c) Gemäss § 70 Abs. 1 lit. d StG wird, falls sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch dauernde und wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Übernahme oder Aufgabe eines Geschäftes ändern, auf den Zeitpunkt dieser Änderung von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung vorgenommen. Eine diesbezügliche Zwi-

schenveranlagung wird jedoch nur dann vorgenommen, wenn sich das steuerbare Einkommen um mehr als 20 %, aber mindestens um Fr. 5 000.--, das steuerbare Vermögen um mindestens Fr. 100 000.-- verändert (vgl. § 70 Abs. 2 StG). Wie das Verwaltungsgericht in VGE 311/95 vom 29.6.1995 mit Hinweis auf StPS 1990, S. 18 ff. feststellte, sei aus der Entstehungsgeschichte des § 70 Abs. 1 lit. d StG klar abzuleiten, dass der kantonale Gesetzgeber damals das kantonale Steuerrecht an die in BGE 101 I b 398 wiedergegebene Rechtsprechung des Bundesgerichtes zur direkten Bundessteuer angeglichen habe und die neue, von BGE 101 I b 398 abweichende bundesgerichtliche Rechtsprechung nicht unbesehen auf das kantonale Steuerrecht anwendbar sei. Nach BGE 101 I b 398 sei eine Zwischenveranlagung vorzunehmen, wenn eine von mehreren Erwerbsquellen wegfalle, ohne ersetzt zu werden. In VGE 310/92 vom 5.6.1992 (in: StPS 1992, S. 89 ff.) hielt das Verwaltungsgericht fest, dass bei einem Selbständigerwerbenden infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung vorzunehmen sei, wenn eine strukturelle Änderung eingetreten sei, welche sich von üblichen Gewinnschwankungen in einer bestimmten Branche unterscheide. Im konkreten Fall bestand die strukturelle Änderung in der altershalber erfolgten Einschränkung der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen, indem dieser seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages (Kollektivgesellschaft) keine eigenen Arbeitsleistungen mehr erbracht habe, sondern nur noch Einkommen als Entgelt für den Kapitaleinsatz und für die Haftung erzielt habe. Zum in diesem Zusammenhang gemachten Einwand der Kantonalen Steuerkommission, wonach sinngemäss nicht eine in verschiedene Teilerwerbseinkommen unterteilbare Erwerbsquelle vorgelegen habe, machte das Verwaltungsgericht folgende Ausführungen:

> "Zu den Grundlagen des Erwerbs gehört auch beim Selbständigerwerbenden die eigene Arbeitskraft; der Unterschied zum Unselbständigerwerbenden liegt darin, dass bei jenem die eigene Arbeits-

kraft regelmässig einzige Grundlage ist, während beim Selbständigerwerbenden Faktoren wie Kapital, fremde Arbeitskraft, Goodwill und dergleichen hinzukommt (...), so dass die Bedeutung der eigenen Arbeitskraft als Grundlage des Erwerbs je nach den Verhältnissen von unterschiedlichem Gewicht sein kann. Steht sie aber wie hier im konkreten Fall eines arbeitsintensiven Kleinbetriebes (...) im Vordergrund, so bedeutet die Aufgabe der persönlichen Arbeitsleistungen auch dann eine wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen, wenn der Betrieb in seinem sachlichen Bestand nicht betroffen wird (...)."

Weitere Voraussetzung für eine Zwischeneinschätzung ist, dass die wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen von Dauer ist, d.h. dass die Änderung der Einkommensverhältnisse nach den Umständen und nach der Lebenserfahrung für immer, mindestens aber während eines Jahres anhält (vgl. § 70 Abs. 1 lit. d StG i.V.m. DA Ziff. 250). Wie das Verwaltungsgericht in Übereinstimmung mit dem Bundesgericht feststellte, ist der Begriff "dauernd" nicht als absolut zu verstehen. Als dauernd gilt eine Änderung nicht nur dann, wenn feststeht, dass es für immer dabei bleibt; es genügt, wenn die Änderung nicht von vorneherein zeitlich begrenzt ist, sondern auf unbestimmte und unabsehbare Zeit eintritt (VGE 313/77 vom 15.4.1977, Erw. 3, in: EGV-SZ 1977, S. 35 ff.; VGE 368/87 vom 15.4.1988, Erw. 3 a, in: StPS 1988, S. 164 ff.). Mithin kann nicht schon allein deshalb eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen angenommen werden, wenn diese Änderung mehr als ein Jahr andauerte. Ob Dauerhaftigkeit vorliegt, muss einzelfallweise aufgrund der gegebenen Umstände nach objektiven Kriterien beurteilt werden (vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 10 b zu § 57 StG-AG).

d) Vorliegendenfalls kann mit der Anstellung von Y. per 1.6.1992 nicht von einer "strukturellen Änderung" im Betriebe von X. gesprochen werden. Insbesondere haben der Betriebsinhaber und seine Ehefrau auf diesen Zeitpunkt hin nicht ihre Arbeitskraft eingestellt, sondern lediglich reduziert. Etwas anderes ergibt sich weder aus der Einspracheschrift noch aus der Steuerdeklaration 1993/94, wo wie in den Vorjahren ein Abzug für die Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb ihres Ehemannes geltend gemacht wird. Auch stellt die persönliche Arbeitskraft des Betriebsinhabers nicht eine wesentliche Grundlage der Führung eines ...-Betriebes dar, wie dies beispielsweise bei einem Arzt, Rechtsanwalt oder Psychologen der Fall ist (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission IV Zürich, vom 28.8.1991, in: StE 1992 B 63.13 Nr. 35). Vielmehr steht hier der Goodwill und das Kapital im Vordergrund. Kommt hinzu, dass der Betrieb auch vor der Anstellung von Y. nicht allein von der Arbeitskraft der Einsprecher abhing, sondern auf die Mitarbeit von Personal angewiesen war. Schliesslich erweist sich die teilweise Reduktion des Arbeitseinsatzes auch aus retrospektiver Sicht nicht als dauerhaft, war doch unbestrittenermassen mit der Einstellung von Y. beabsichtigt, den Geschäftsbetrieb innert absehbarer Zeit vollständig aufzugeben, was denn auch am 30.6.1993 in die Tat umgesetzt wurde. Mithin kann dem Antrag auf Zwischenveranlagung per 1.6.1992 nicht stattgegeben werden.

3. Veranlagung 1993/94 (gültig vom 1.7.1993 bis 31.12.1994)

...

4. Jahressteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen

a) Unbestritten ist in casu, dass die Voraussetzungen gemäss § 26 Abs. 4 StG und Art. 43 BdBSt zur Erhebung einer separaten Jahressteuer grundsätzlich gegeben sind. Indes besteht Uneinigkeit mit Bezug auf die Berechnung des ent-

sprechenden Gewinnes. In kantonaler und bundessteuerlicher Hinsicht halten die Einsprecher dafür, gewinnmindernd seien Liquidationskosten von total Fr. 50 982.-- bzw., wenn dem Antrag auf Zwischeneinschätzung per 1.6.1992 nicht entsprochen werde, von Fr. 127 982.-- zu berücksichtigen. Im weiteren ist der Einsprecher bezüglich der direkten Bundessteuer mit dem Überführungs- und dem Buchwert der in Frage stehenden Liegenschaft sowie der vorgenommenen Wertzerlegung nicht einverstanden. Der Revisor beantragt, die Einsprache sei mit Bezug auf die Jahressteuer insoweit gutzuheissen, als Liquidationskosten im Betrage von Fr. 16 198.10 zu berücksichtigen seien. Auf die umstrittenen Punkte ist im folgenden näher einzugehen.

b) Liquidationskosten

aa) Praxisgemäss sind die Liquidationskosten, soweit sie mit der Veräusserung oder Verwertung direkt zusammenhängen, bei der Berechnung des steuerbaren Liquidationsgewinns zu berücksichtigen. Keine Liquidationskosten, die in Abzug gebracht werden dürfen, stellen die auf dem Liquidationsgewinn geschuldeten Steuern sowie die Aufwandposten, die das ordentliche Betriebseinkommen betreffen, dar (vgl. DA Ziff. 194; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 15 zu Art. 43 BdBSt).

bb) Die von den Einsprechern geltend gemachten Liquidationskosten stellen sich wie folgt dar:

...

Im weiteren werden als Liquidationskosten auch die Lohnkosten von Y. im Betrage von Fr. ... geltend gemacht, sofern dem Antrag auf Zwischeneinschätzung per 1.6.1992 infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit nicht stattgegeben werde.

cc) Es ist offensichtlich, dass die Ausarbeitung des Mietvertrages (Fr. ...), die Auslagen für die ... Treuhand AG (Fr. ...) sowie für die Fachschule ... (Fr. ...) mit der Erzielung des zu besteuernden Liquidationsgewinns in unmittelbarem Zusammenhang stehen, sofern mit diesen Auslagen allenfalls nicht noch weitere Leistungen abgedeckt werden, die nicht die Aufgabe des Geschäftes betreffen, was jedoch aufgrund der vorliegenden Akten nicht überprüfbar ist. Was die Revisions- und Renovationsarbeiten anbetrifft, so können diese nicht als mit der Geschäftsaufgabe direkt im Zusammenhang stehend qualifiziert werden. Sie wurden zwar im Hinblick auf die Geschäftsübergabe vorgenommen, wären jedoch auch bei Fortsetzung des Betriebes durch X. früher oder später notwendig geworden. Mit anderen Worten handelt es sich dabei um Unterhaltsarbeiten, die mit dem ordentlichen Geschäftsbetrieb oder der Verpachtung im Zusammenhang stehen, nicht jedoch als Gewinnungskosten mit Bezug auf den zu besteuernden Kapitalgewinn qualifiziert werden können. Im weiteren kann weder den Akten noch der Einspracheschrift entnommen werden, inwieweit die Abgangsentschädigungen im Gesamtbetrage von Fr. ... in unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftsaufgabe stehen. Schliesslich stellen auch die Personalkosten für Y. keine Liquidationskosten im oben erwähnten Sinn dar. Vielmehr handelt es sich dabei um Gewinnungskosten, die unmittelbar aufgewendet wurden, um das ordentliche Betriebseinkommen zu erzielen. Dass Y. angestellt wurde, um in einem späteren Zeitpunkt eine reibungslose Geschäftsübergabe zu ermöglichen, wie die Einsprecher behaupten, vermag daran nichts zu ändern. Demnach sind im Gesamten lediglich Fr. 13 573.80 als Liquidationskosten zum Abzug zuzulassen.

c) Kapitalgewinn Liegenschaft

aa) Rechnerisch entspricht der steuerbare Kapitalgewinn dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Geschäftsaktivums, gegebenenfalls vermehrt um steuerlich

nicht anerkannte Abschreibungen, und dem dafür erzielten Erlös. Massgebend sind der Buchwert der letzten Bilanz vor der Veräusserung oder Verwertung des Aktivums und der Nettoerlös. Im Falle der Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen tritt an die Stelle des Erlöses der Verkehrswert des übernommenen Vermögensstückes (vgl. H. Masshardt, a.a.O., N 125 zu Art. 21 BdBSt). Wird eine Liegenschaft gemischt genutzt, d.h. geschäftlich und privat, ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum BdBSt (im Gegensatz zum DBG [vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG in fine]) eine Wertzerlegung vorzunehmen und nur der geschäftlich genutzte Teil als Geschäftsvermögen zu betrachten. Auch ist vom erzielten Liegenschaftsgewinn nur soviel zu besteuern, als dem geschäftlich genutzten Teil entspricht (vgl. H. Masshardt, a.a.O., N 120 zu Art. 21 BdBSt, mit Hinweis auf ASA 35, 304; 40, 339).

bb) ...

cc) Im weiteren stellt sich die Frage, ob die selbstbewohnte 7 1/2-Zimmerwohnung oberhalb der Geschäftslokalitäten Geschäftsvermögen darstellt oder nicht.

In der Regel zählt die privat genutzte Wohnung zum Privatvermögen. Eine Zuteilung der privat genutzten Wohnung zum Geschäftsvermögen kann jedoch in den Fällen ausnahmsweise sachgerecht sein, wo der Steuerpflichtige aus geschäftlichen Gründen in besonderem Masse daran interessiert ist, im gleichen Haus zu wohnen, wo er beispielsweise sein Ladengeschäft betreibt. Das Bundesgericht hat dies für eine Bäckerei und Gastwirtschaft angenommen mit dem Argument, dass ein solcher Betrieb schon wegen den Arbeitszeiten schwerer zu führen sei, wenn der Geschäftsinhaber und seine Angehörigen nicht in unmittelbarer Nähe der Geschäftslokalitäten wohnen können (VGE 318/95 vom 29.6.1995, Erw. 2 b, mit Hinweis auf ASA 57, 274).

Der Einsprecher ist der Ansicht, dass der vorliegend zu beurteilende Betrieb nicht die Anwesenheit des Unternehmers in dessen unmittelbarer Nähe notwendig mache. Die Tatsache allein, dass es für den Geschäftsinhaber bequemer sei, in der selben Liegenschaft zu wohnen, in der sich sein Betrieb befinde, qualifiziere die von ihm bewohnte Wohnung noch nicht als Geschäftsvermögen. Wenn überhaupt, so sei die in der Betriebsliegenschaft bewohnte Privatwohnung nicht voll, sondern höchstens teilweise als Geschäftsvermögen zu behandeln.

Die Tatsache, dass auch der jetzige Geschäftsnachfolger eine Wohnung in der in Frage stehenden Liegenschaft bezog, ist ein gewichtiges Indiz, dass der Geschäftsbetrieb des Einsprechers schwerer zu führen gewesen wäre, wenn er und seine Ehefrau nicht in unmittelbarer Nähe der Geschäftslokalitäten gewohnt hätten. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung spricht sich klar dafür aus, dass in solchen Fällen die vom Geschäftsinhaber selbstbewohnte Wohnung dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist (vgl. oben). Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer sieht sich deshalb nicht veranlasst, in grundsätzlicher Hinsicht von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abzuweichen. Indes erscheint es in concreto nicht als sachgerecht, die ganze 7 1/2-Zimmerwohnung als "Wirtewohnung" zu qualifizieren. Eine 3 1/2-Zimmerwohnung muss als notwendiges Geschäftsvermögen genügen. Dem geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft ist deshalb neu ein Mietwert von Fr. ... zugrunde zu legen.

dd) ...

5. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 17. Juni 1996 i.S. Y. AG (StKE 118/95)

Verdeckte Gewinnausschüttung, übersetzte Darlehenszinsen (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

A. Die Steuerpflichtige mit Sitz in Z. ist eine Immobilien-Aktiengesellschaft. Sie bezweckt die Erstellung, den Kauf und Verkauf sowie die Vermietung und Verwaltung von Liegenschaften inklusive Stockwerkeigentum (vgl. Auszug aus dem Handelsregister vom ...). Hauptaktivum der Gesellschaft bilden ... Eigentumswohnungen (inklusive Garagen) an der ... in Z., deren Steuerwert das Schätzungsamt nach den Vorgaben von RRB Nr. 1122 vom 26.6.1984 auf total Fr. 3 107 000.-- schätzte. Mit Veranlagungsverfügung 1991/92 vom 15.11.1991 setzte der Revisor den steuerbaren Ertrag sowohl kantonal als auch bundessteuerlich auf Fr. 0.-- fest. Für die Steuerjahre 1993/94 wurde der steuerbare Ertrag (kantonal und bundessteuerlich) mit Fr. 21 300.-- veranlagt (vgl. Veranlagungsverfügung 1993/94 vom 24.2.1995). Die Veranlagung 1993/94 weicht insoweit von den Selbstangaben der Steuerpflichtigen ab, als der Revisor einerseits beim steuerbaren Ertrag eine geldwerte Leistung von durchschnittlich Fr. 18 056.-- aufrechnete und andererseits den geltend gemachten Verlustvortrag von Fr. 4 201.-- nicht zum Abzug zuliess. Zur Begründung wurde u.a. folgendes ausgeführt:

> "Übersetzte Zinsen, die auf Guthaben der Beteiligten oder ihnen nahestehenden Personen vergütet werden, stellen geldwerte Leistungen dar. Die

massgebenden Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistung können den Merkblättern der Eidg. Steuerverwaltung vom 10. Juli 1990 bzw. 10. Juli 1992 entnommen werden:

Vorschüsse von Beteiligten
Die massgebenden Zinssätze für Liegenschaftskredite bis zu einem Kredit in der Höhe der ersten Hypothek, d.h. mind. 60 % des Steuerwertes der Liegenschaft, betragen

Steuerwert kantonal	Fr. 3 107 000
Repartitionswert Schwyz 160 %	Fr. 4 971 200
1. Hypothek = 60 %	Fr. 2 982 720
ausgewiesene Darl. und KK-Schuld	Fr. 2 190 285

Massgebende Zinssätze:

1.1.1991 - 31.12.1991	**7.0 %**
1.1.1992 - 30.06.1992	**7.0 %**
1.7.1992 - 31.12.1992	**7.5 %**

Eine **Verlustverrechnung erübrigt sich,** da nur die durchschnittlichen Verluste aus drei vorangegangenen Berechnungsperioden in Abzug gebracht werden können."

B. Mit Schreiben vom 12.4.1995 liess die Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung 1993/94 mit folgendem Antrag Einsprache erheben:

"Die Veranlagung sei aufzuheben und der steuerbare Ertrag sei auf Fr. Null festzulegen, dies sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer."

Zur Begründung wird angeführt, der Jahresverlust 1989 von Fr. 25 171.-- habe mit dem Jahresgewinn 1990 von Fr. 16 768.-- nur teilweise verrechnet werden können. Die nicht verrechneten Fr. 8 403.-- seien mit Fr. 4 201.-- im Durchschnitt der Berechnungsperiode 1989/90 zum Abzug zuzulassen. Für das der Gesellschaft von ihren Aktionären gewährte Darlehen über insgesamt Fr. 2 000 000.-- seien keine Sicherheiten geleistet worden. Somit stellten diese Darlehen keine Liegenschafts-, sondern Betriebskredite dar.

Gestützt auf die Merkblätter der Eidg. Steuerverwaltung (EStV) könnten für Vorschüsse von Beteiligten 8 % (bis 30.6.1992) bzw. 9 % (ab 1.7.1992) Zinsen auf Betriebskrediten verlangt werden, ohne dass geldwerte Leistungen vorlägen. In casu sei für die Zeit vom 1.7. bis 31.12.1992 sogar 1 % weniger Zins in Rechnung gestellt worden, als dies gemäss Merkblatt der EStV zulässig wäre, so dass sich die Aufrechnung auch aus diesem Grund nicht rechtfertige. Die Annahme der Veranlagungsbehörde, es handle sich nicht um Betriebskredite, sondern um Liegenschaftskredite, entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Es sei ein bedeutender Unterschied, ob grundpfandgesicherte Darlehen vorlägen oder nicht. Im Verwertungsfall seien diese Darlehensforderungen nicht grundpfandrechtlich gesichert, sondern normale Forderungen der 5. Klasse. Der Revisor beantragt, die Einsprache sei abzuweisen.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist (§ 73 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG). Sie enthält einen Antrag und eine Begründung, weshalb darauf einzutreten ist (§ 74 Abs. 1 StG).

2. a) Gemäss § 38 Abs. 1 StG bzw. Art. 49 Abs. 1 BdBSt fallen für die Berechnung des steuerbaren Ertrages neben dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (lit. a) auch die verdeckten Gewinnausschüttungen (lit. b) in Betracht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt namentlich dann vor, wenn die Aktiengesellschaft offensichtlich übersetzte Zinsen für Darlehen bezahlt, die die Gesellschafter

ihrer Gesellschaft gewährt haben (vgl. E. Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Auflage, Basel 1992, N 85 zu Art. 49 BdBSt).

b) Die Eidg. Steuerverwaltung setzt jeweils mit einem Kreisschreiben den den Marktverhältnissen gerecht werdenden Zinssatz fest, um den Steuerpflichtigen Gewähr zu bieten, dass Darlehenszinsen zumindest in diesem Umfang keine geldwerte Leistung darstellen. Für die hier in Frage stehenden Bemessungsperioden (1989/90 und 1991/92) galten für Vorschüsse von Beteiligten die folgenden Zinssätze (vgl. Kreisschreiben vom 19.1.1988, 19.2.1990, 13.7.1990 sowie 22.7.1992):

	1.1.-31.12.89	1.1.-30.6.90	1.7.90-30.6.92	1.7.-31.12.92
Liegenschaftskredite:				
- bis zu einem Kredit in der Höhe der ersten Hypothek, d.h. mind. 60 % des Steuerwertes der Liegenschaft	6 %	6 1/2 %	7 %	7 1/2 %
- Rest	6 1/2 %	7 1/4 %	7 3/4 %	8 %
- Baukredite (ohne Bodenfinanzierung)	7 %	7 1/2 %	8 %	8 1/4 %
Betriebskredite:				
- bei Handels- und Fabrikationsunternehmen	7 1/4 %	7 1/2 %	8 %	9 %
- bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften bis	7 1/4 %	7 1/2 %	8 %	9 %

c) Umstritten ist vorliegendenfalls, ob es sich bei den in Frage stehenden Darlehen um "Liegenschaftskredite" oder aber um "Betriebskredite" im Sinne der oben erwähnten Kreisschreiben handelt. Die Einsprecherin ist der Ansicht, dass hier Betriebskredite vorlägen, da die Darlehen nicht sichergestellt worden seien. Demgegenüber stellt sich der Revisor auf den Standpunkt, die Darlehen stellten Liegenschaftskredite dar, da das Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung unter dem Titel Betriebskredite lediglich die Handels- und Fabrikationsunternehmen und die Holding- und Verwaltungsgesellschaften, nicht aber auch die Immobiliengesell-

schaften, um eine solche es sich hier bei der Pflichtigen handelt, erwähne. Die Darlehen dienten nicht der Finanzierung eines Betriebes, sondern des Wohnhauses der Gesellschaft. Darauf, ob eine grundpfandrechtliche Sicherstellung vorliege oder nicht, komme es nicht an. Einig sind sich die Parteien, dass mit Bezug auf die Bestimmung der ersten Hypothek (zu Recht) nicht auf den Ertragssteuerwert, sondern auf den mutmasslichen Vermögenssteuerwert der Liegenschaft abzustellen ist.

d) Für die Beurteilung, ob eine marktkonforme Verzinsung vorliegt, sind nicht allein die Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung massgebend. Vielmehr muss den Steuerpflichtigen der Nachweis offen bleiben, dass auch Zinszahlungen, die in ihrer Höhe von denjenigen in den Kreisschreiben abweichen, unter den konkreten Umständen geschäftsmässig begründet sind und einem unabhängigen Dritten auch entrichtet würden. Gelingt dieser Nachweis, so liegt keine geldwerte Leistung vor (vgl. M. Neuhaus, Die Besteuerung des Aktienertrages, Zürich 1988, S. 136, 189; L. Bochud, Darlehen an Aktionäre aus wirtschaftlicher, zivil- und steuerrechtlicher Sicht, Bern 1991, S. 313). Entscheidend ist mithin für die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts die Frage, ob die Gesellschaft bei sachgemässem Geschäftsgebaren einem unbeteiligten Dritten ebenfalls einen Zins in derselben Höhe bezahlt hätte. Zu einem sachgemässen Geschäftsgebaren gehört u.a., dass die Gesellschaft die Möglichkeit ausnutzt, Fremdmittel mit einem hypothekarisch gesicherten Kredit zu einem möglichst tiefen Zinssatz zu erhalten (vgl. Ch. Oesch, Die Konkretisierung des Dealing at arm's length-Grundsatzes, in: StR 1991, S. 65 ff., insbesondere S. 70).

e) Vorliegendenfalls wurde der mutmassliche Vermögenssteuerwert vom Schätzungsamt auf Fr. 3 107 000.-- geschätzt, was einen Repartitionswert (160 %) von

Fr. 4 971 200.-- ergibt. Dieser Wert ist zumindest nicht höher als der effektive Verkehrswert der in Frage stehenden Stockwerkeinheiten. Die Darlehen hätten somit ohne weiteres auch bei einer Bank - jedoch zum Zinssatz einer ersten Hypothek (6 1/2, 7 bzw. 7 1/2 %) - beschafft werden können. Die Gesellschaft nahm diese Möglichkeit nicht wahr, sondern liess sich die Darlehen zu einem höheren Zinssatz von ihren Aktionären geben. Mit anderen Worten hätte die Einsprecherin bei sachgemässem Geschäftsgebaren einem unbeteiligten Dritten (Bank) nie einen Zins in derselben Höhe bezahlt, zumal die in Frage stehenden Liegenschaften offenbar grundpfandrechtlich nicht belastet sind. In der Differenz zwischen dem marktüblichen Zins (für erste Hypotheken) und dem effektiv bezahlten Zins für die zur Verfügung gestellten Darlehen ist deshalb in Übereinstimmung mit dem Revisor eine geldwerte Leistung zu erblicken. Dass die Darlehen grundpfandrechtlich nicht sichergestellt sind, ist insoweit nicht von Bedeutung, als ja nur die Darlehensgeber als Hauptaktionäre und Verwaltungsräte kollektiv zu zweien über die Aktiven der Einsprecherin verfügen können, wodurch ihre Forderungen nicht mehr gefährdet sind als bei einer grundpfandrechtlichen Sicherstellung. Dies gilt auch für die Vorperiode (1991/92). Der Reinertrag der Geschäftsjahre 1989/90 ist demnach auf durchschnittlich Fr. 11 174.-- festzusetzen (vgl. Beilage 1 zum Schreiben des Revisors vom 22.5.1995), welcher (letztmals) mit dem durchschnittlichen Verlust aus den Bemessungsjahren 1983/84 verrechnet werden kann, so dass ein steuerbarer Reinertrag von Fr. 0.-- resultiert. Ein Verlustvortrag in die Veranlagungsperiode 1993/94 fällt deshalb ausser Betracht. Im übrigen erweisen sich die Berechnungen des Revisors nach summarischer Überprüfung als korrekt; sie werden denn auch von der Einsprecherin nicht beanstandet.

3. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass sich die Einsprache als unbegründet erweist und deshalb abzuweisen ist. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Einsprecherin die kantonalen Kosten zu tragen (vgl. § 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 25. September 1995 i.S. X.-AG (StKE 42/94)

Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen/Veräusserungskosten, Ablösung eines Vorkaufsrechts (§ 50 Abs. 5 und § 51 Abs. 2 StG); Erwerbskosten, Verlust aus Bürgschaft (§ 50 Abs. 1 StG)

Sachverhalt:

A. Am 3.6.1994 veräusserte die X.-AG die Liegenschaft Kat. Nr. ... in B. zu einem Preis von Fr. 1 330 000.-- an Y. Mit Verfügung vom 1.9.1994 wurde die Steuerpflichtige für einen Grundstückgewinn von Fr. 308 303.-- veranlagt, was einen Steuerbetrag von Fr. 76 735.-- ergab. Dabei rechnete der Steuerbeamte eine Entschädigung für die Löschung eines Vorkaufsrechts von Fr. 30 000.-- und einen Verlust aus Bürgschaft von Fr. 7 133.-- auf.

B. Mit Eingabe vom 23.9.1994 erhob die Pflichtige dagegen Einsprache mit sinngemässem Antrag, es seien die Aufwendungen von insgesamt Fr. 37 133.-- als Anlagekosten zu akzeptieren, da es sich dabei um Kosten handle, die infolge Verkaufs der Liegenschaft angefallen seien.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. ... (Formelles)

2. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um Fr. 2 000.-- verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weitern Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG).

3. In casu ist zu prüfen, ob es sich bei der Entschädigung von Fr. 30 000.-- für die Löschung des Vorkaufsrechts und beim Verlust von Fr. 7 133.-- aus Bürgschaft um Anlagekosten handelt oder ob die nämlichen Aufwendungen, sofern Anlagekosten auszuschliessen sind, allenfalls als "mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängende Kosten" zu qualifizieren sind.

a) Vorkaufsrecht

Am 1.10.1987 wurde ein unlimitiertes Vorkaufsrecht zugunsten von Z. im Grundbuch vorgemerkt. Mit Vereinbarung vom 26.5.1994 kamen die X.-AG und Z. überein, das Vorkaufsrecht gegen eine Entschädigung von Fr. 30 000.-- im Grundbuch zu löschen. Diese Kosten macht die X.-AG als Anlage-

kosten geltend.

aa) Wie bereits ausgeführt, zählen namentlich die wertvermehrenden Aufwendungen zu den Anlagekosten. Als wertvermehrende Aufwendungen gelten nachgewiesene Ausgaben, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG). Wertvermehrende Aufwendungen bestehen in einer tatsächlichen oder einer rechtlichen Verbesserung des Grundstückes. Eine rechtliche Verbesserung liegt etwa dann vor, wenn eine bereits beim Erwerb der Liegenschaft darauf lastende Dienstbarkeit, z.B. ein Wohnrecht, im Grundbuch gelöscht wird. Räumt demgegenüber der Grundeigentümer bei oder nach Erwerb der Liegenschaft einem Dritten ein Wohnrecht ein und hat er vor der Veräusserung des Grundstücks dieses Wohnrecht abgelöst, so stellt die hiefür ausgerichtete Entschädigung indessen keine Aufwendung für eine rechtliche Verbesserung des Grundstücks dar (vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 5 f. zu § 75; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, N 11 zu § 166; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 227; Othmar Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Luzern 1961, S. 55 ff.).

Wie bei der Ablösung einer Dienstbarkeit steigt der Wert der Liegenschaft, wenn ein **limitiertes** Vorkaufsrecht im Grundbuch gelöscht wird, kann doch dadurch die Liegenschaft alsdann zu einem entsprechend höheren Preis an einen Dritten verkauft werden. Wird hingegen wie vorliegendenfalls ein unlimitiertes Vorkaufsrecht im Grundbuch gelöscht, bleibt der Wert der Liegenschaft unverändert, da grundsätzlich ein unabhängig vom Vorkaufsrecht beliebig hoher Verkaufspreis erzielt werden kann. Das unlimitierte Vorkaufsrecht beeinflusst allenfalls nur die Person des Käu-

fers, nämlich dann, wenn der Vorkaufsberechtigte bereit ist, die Liegenschaft zu erwerben und den von einem Dritten angebotenen Preis zu bezahlen.

In casu wurde - wie bereits erwähnt - ein **unlimitiertes** Vorkaufsrecht gelöscht. Zudem bestand dieses Recht nicht schon beim Erwerb der in Frage stehenden Liegenschaft, sondern wurde erst bei deren Kauf errichtet. Mithin lassen sich die für die Löschung des Vorkaufsrechts bezahlten Fr. 30 000.-- nicht als wertvermehrende Aufwendung im Sinne von § 50 Abs. 1 StG qualifizieren.

bb) Es bleibt zu prüfen, ob die bezahlte Entschädigung nicht unter die "mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten" fällt. Mit Entscheid vom 7.9.1984 (VGE 383/83, Erw. 3 c, in: StPS 1985 S. 28 ff. und StE 1985 B 44.13.5 Nr. 2) stellte das Verwaltungsgericht fest, dass die in § 51 Abs. 2 StG vorhandene Liste der mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten nicht abschliessend, sondern lediglich aufzählend sei. Begründet wurde dies damit, dass abgesehen von der grammatikalischen Auslegung auch der allgemeine Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung zur Anerkennung einer nicht abschliessenden Aufzählung der Abzüge führe. Die Grundstückgewinnsteuer sei eine partielle Einkommenssteuer, und der Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung verlange, dass die zur Gewinnung der Einkünfte aufgewendeten Kosten abgezogen werden könnten. In VGE 310/90 vom 27.9.1990 (Erw. 5 a, in: StPS 1991, S. 42 f.) bestätigte das Verwaltungsgericht diese Auffassung. Es präzisierte indes, dass aber auch nicht schlechthin alle mit dem Grundstück in irgendeinem Zusammenhang stehenden Kosten und Aufwendungen abzugsfähig seien, sondern nur die unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängenden. Kosten hängen mit dem Verkauf unmittelbar zusammen, wenn zwischen der Handänderung und dem Kostenanfall ein unmittelbarer Kausalzusammenhang besteht (vgl. Xaver Mettler, Die Grundstückgewinn-

steuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 170; Benno Grossmann, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, Bern 1977, S. 319). Aus der Tatsache, dass Ursache und Wirkung, die den Kausalzusammenhang konstituieren, nie unabhängig voneinander auftreten, lässt sich mit Bezug auf das Grundstückgewinnsteuerrecht der Schluss ziehen, dass bestimmte Kosten, die auch ohne Handänderung denkbar sind, nicht durch den Verkauf verursacht werden. Solche Kosten fallen nicht wegen, sondern gegebenenfalls nur anlässlich der Handänderung an. Dies ist beispielsweise bei den Kosten für die Löschung eines Vorkaufsrechts der Fall. Ein Vorkaufsrecht kann zwar mit Blick auf eine geplante Handänderung gelöscht werden. Eine solche Löschung bedingt jedoch nicht zwingend eine Handänderung. Vielmehr kann eine solche Löschung in jedem beliebigen Zeitpunkt erfolgen. Eine allenfalls vereinbarte Entschädigung für die Löschung des Vorkaufsrechts ist auch dann geschuldet, wenn die Liegenschaft nie verkauft wird. Wenn aber die Löschung eines Vorkaufsrechts nicht zusammen mit der Handänderung stattfinden muss, kann die Veräusserung der Liegenschaft auch nicht unmittelbare Ursache für den entsprechenden Kostenanfall sein. Somit fehlt es in casu am unmittelbaren Kausalzusammenhang, weshalb die Entschädigung von Fr. 30 000.-- nicht als "mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängende Kosten" zum Abzug zuzulassen ist.

b) Verlust aus Bürgschaft

Die Einsprecherin führt zum in Frage stehenden Sachverhalt aus, bevor die X.-AG im Oktober 1987 die genannte Liegenschaft von Z. habe erwerben können, hätten erst noch aufgelaufene Hypothekarzinsen bei der E. beglichen werden müssen. Die L., die den Kauf finanziert habe, habe sich bereit erklärt, Z. zu diesem Zweck ein Darlehen von Fr. 100 000.-- zu gewähren, sofern A. (und nicht die Einsprecherin) mittels eines Faustpfandes hierfür Sicherheit leiste. Daraus resultiere der Verlust von Fr. 7 133.40. Der Veranlagungs-

beamte demgegenüber ist der Ansicht, der Verlust von Fr. 7 133.40 stehe im Zusammenhang mit einer älteren Bürgschaft von Fr. 200 000.-- zugunsten der I.-AG, ..., von der Z. die fragliche Liegenschaft ursprünglich gekauft habe. Welche Sachverhaltsvariante zutrifft, kann dahingestellt bleiben, denn der Verlust zählt so oder anders nicht zu den abzugsfähigen Anlagekosten, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen.

Wird der Sachverhalt, wie ihn die Einsprecherin schildert, der Entscheidfindung zugrunde gelegt, müsste der Verlust von Fr. 7 133.40 unter jene Kosten fallen, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängen (§ 50 Abs. 1 StG), damit er als Anlagekosten vom Grundstückgewinn abgezogen werden könnte. Ein unmittelbarer Kausalzusammenhang liegt dann vor, wenn die Ursache bzw. der Rechtsgrund für den Anfall der Kosten im Erwerb liegt (vgl. oben Erw. 3 a bb).

In casu hängt der Verlust von Fr. 7 133.40 nicht unmittelbar mit der Handänderung der Liegenschaft zusammen. Er ist vielmehr eine Folge des Umstandes, dass der Veräusserer, Z., seinen Pflichten aus Darlehensvertrag nur ungenügend nachgekommen ist. Mithin liegt der Rechtsgrund für den Kostenanfall nicht in der Handänderung, sondern im Darlehensvertrag bzw. in der Faustpfandverschreibung. Mit anderen Worten steht der Verlust allein mit der Finanzierung der Liegenschaft und nicht mit der Handänderung im Zusammenhang. Finanzierungskosten können jedoch (abgesehen von den Baukreditzinsen) praxisgemäss nicht als Anlagekosten bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns in Abzug gebracht werden. Dem Antrag der Einsprecherin ist demnach auch in diesem Punkt nicht stattzugeben.

4. ... (Kosten)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Oktober 1995 i.S. X.-AG (VGE 329/95)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 5. Juli 1996 i.S. X.-AG (BGE 2P.420/1995)

Grundstückgewinnsteuer: Anlagekosten (§ 50 StG und Art. 4 BV); Eigentumsgarantie (Art. 22ter BV), Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und beschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit (Art. 4 BV und § 49 Abs. 3 StG)

I. Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Oktober 1995 i.S. X.-AG (VGE 329/95)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die X.-AG ist im Immobiliengeschäft tätig und war im Kanton Schwyz ansässig. Vor ihrer Sitzverlegung veräusserte sie verschiedene in derselben schwyzerischen Gemeinde gelegene Stockwerkeigentumseinheiten. In der Steuererklärung betreffend Grundstückgewinnsteuer machte die Veräusserin als Anlagekosten u.a. namhafte buchmässige Aufwertungen auf den verkauften Stockwerkeigentumseinheiten geltend. Diese erfolgten, um die Bilanz nicht deponieren zu müssen. Der Veranlagungsbeamte akzeptierte diese buchmässigen Aufwertungen nicht als Anlagekosten und setzte den steuerpflichtigen Grundstückgewinn deshalb höher als deklariert fest. Die gegen die Grundstückgewinnveranlagung erhobene Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission abgewiesen. In der Beschwerde ans Verwaltungsgericht wurde beantragt, den Grundstückgewinn auf Franken Null, eventuell gekürzt um einen im Jahre 1982 erlittenen Verlust und unter Berücksich-

tigung eines Pauschalabzugs von 8 % des Veräusserungserlöses neu festzulegen. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde aus nachfolgenden Ueberlegungen ab.

Aus den Erwägungen:

1. Die Beschwerdeführerin (Bf) stellt vorliegend die Verfassungsmässigkeit der eingeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeit (§ 49 Abs. 3 StG) in Frage (Art. 4, 22ter BV). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei verletzt und die konkrete Besteuerung konfiskatorisch. Wenn die Bf als Generalunternehmung nur auf eigenem Land eigene Projekte verwirkliche, sei ihr die Verlustverrechnungsmöglichkeit genommen. Als Korrektiv müsse die Verlustverrechnung im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung möglich sein. Sämtliche Unkosten der Gesellschaft stellten wertvermehrende Aufwendungen oder mit der Veräusserung zusammenhängende Kosten dar. Damit sei erstellt, dass Aufwertungen zur Eliminierung eines eingetretenen Betriebsverlustes bei einer Gesellschaft, die einzig die Ueberbauung und den Verkauf von Liegenschaften bezwecke, zulässig sein müssen. Hinzu komme, dass bei ausserkantonalen Liegenschaftshändlern gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch "die übrigen Aufwendungen" mittels Pauschalabzug gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Innerkantonal dürfe man nicht schlechtergestellt werden.

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer ist im Kanton Schwyz als Objektsteuer ausgestaltet (Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, S. 21 ff.). Die Anrechnung des Betriebsdefizites in der Gewinnbemessung stellt eine systemwidrige Rücksichtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen dar. Sie kann nur aufgrund

einer positiven Gesetzesvorschrift erfolgen. Im Kanton Schwyz fehlt eine solche Norm, welche die Berücksichtigung der subjektiven Verhältnisse erlauben würde. Die Gesamtbetriebsverluste finden deshalb nur bei der Einkommens- und Ertragsbesteuerung Berücksichtigung (VGE 313/88 vom 25.8.1988, Prot. S. 536 ff., E. 3 c; 303/90 vom 29.3.1990, Prot. S. 127 ff., E. 3 d). Es besteht kein Anlass, diese konstante Rechtsprechung in Frage zu stellen.

b) Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Erwerber bezahlten Handänderungsabgaben und Vermittlerprovisionen, soweit diese das übliche Mass nicht übersteigen (§ 50 Abs. 4 StG). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten nachgewiesene Ausgaben, die zur steuerlich relevanten Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht aber hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG). Bei der Definition des Veräusserungserlöses sind analog die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten als abzugsfähig qualifiziert (§ 51 Abs. 1 und 2 StG).

Das Verwaltungsgericht hat bei der Anwendung von § 51 Abs. 1 und 2 StG entschieden, dass abgesehen von der grammatikalischen Auslegung "auch der Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung zur Anerkennung einer nicht abschliessenden Aufzählung der Abzüge" führe (StE 1985 B 44.13.5). Diese Praxis blieb nicht unbestritten (StPS 1985, Heft 1, S. 31; Mettler, a.a.O., S. 70). In VGE 310/90 vom 27.9.1990, Prot. S. 402, bestätigte das Verwaltungsgericht indes seine Rechtsprechung. Es führte wörtlich aus:

"In Absatz 1 zu § 51 StG ist uneingeschränkt von Kosten die Rede, die unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängen. Die explizite Aufzählung in Absatz 2 von § 51 StG ist aufgrund des Wortlautes nicht zwingend als abschliessend zu qualifizieren. Es sind aber auch nicht schlechthin 'alle mit dem Grundstück in irgendeinem Zusammenhang stehenden Kosten und Aufwendungen' abzugsfähig, sondern nur die unmittelbaren mit dem Verkauf (bzw. Erwerb) zusammenhängenden, die zudem - was die Provisionen anbelangt - den üblichen Rahmen (das übliche Mass) nicht übersteigen dürfen. Massgeblich für das Festhalten an der bisherigen begrifflich weiten Auslegung der abzugsfähigen Provisionen ist jedoch insbesondere der Umstand, dass der nichtgewerbsmässige Liegenschaftshändler bei einer engen Rechtsauslegung im Vergleich zum gewerbsmässigen Liegenschaftshändler benachteiligt würde. Während letzterer die nicht vom Veräusserungserlös absetzbaren unmittelbaren Kosten grundsätzlich in seiner Betriebsrechnung abziehen kann, sind ersterem entsprechende Möglichkeiten verbaut. Diese rechtsungleiche Behandlung gilt es mit einer grosszügigeren Handhabung des Provisionsbegriffes auszuschalten oder mindestens zu mindern."

In einem weiteren Entscheid hat das Verwaltungsgericht entschieden, dass während der Besitzesdauer aufgelaufene Kapitalkosten keine Ausgaben sind, die zur Werterhöhung des Grundstückes beitragen (VGE 303/91 vom 24.7.1991, Prot. S. 399 f.; vgl. auch VGE 313/88 vom 25.8.1988, Prot. S. 539 oben; nicht gemeint sind dabei die Baurechtszinsen). Es führte zudem wörtlich aus:

"... Dem Umstand, dass unter Umständen Grundstückgewinnsteuern anfallen, obgleich der Gewinn mangels genügendem Ertrag durch nicht anrechenbare Aufwendungen verzehrt oder gar übertroffen wird, müsste allenfalls der Gesetzgeber in einer nächsten Revision und in Abweichung der bisherigen (dogmatisch richtigen) Konzeption Rechnung tragen (Abzug des Gesamtbetriebsverlustes). Dem Richter jedenfalls ist die Berücksichtigung 'der subjektiven Rücksichtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen' bei der aktuellen Rechtslage verwehrt (vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 52 zu § 166)."

3. a) Die geltend gemachten Aufwertungen sind im Lichte der in Erwägung Ziffer 2 dargelegten Rechtslage und Praxis keine abzugsfähigen Anlagekosten (vgl. auch Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, § 166, N 91). Die Steuerverwaltung hat die Anlagekosten der Ueberbauung mit Veranlagungsverfügung vom 18. Februar 1982 auf Fr. ... festgesetzt (Bf-act. 2; Steueract. 28 Rückseite). Auf diesen Anlagekosten basiert die angefochtene Veranlagungsverfügung, soweit es sich um den (erstmaligen) Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten A - F handelt (Steueract. 29-38). Die Stockwerkeinheit G wurde hingegen von der Bf - nach zwei Rückkäufen - bereits das dritte Mal veräussert, weshalb der Veranlagungsbeamte auf den Wert des entsprechenden Immobilienkontos abstellte sowie weitere wertvermehrende Aufwendungen, Verkaufs-, Notariats- und Handänderungskosten anerkannte (Steueract. 92-100). Die Bf selbst spricht in der Einspracheschrift vom 19. April 1994 selbst von allgemeinen nicht aktivierbaren Geschäftsaufwendungen, die keine Anlagekosten darstellen (Steueract. 9, S. 3). Diesen Sachverhalt bestreitet die Bf vor Verwaltungsgericht grundsätzlich nicht. Sie zielt vielmehr für den konkreten Fall auf eine von der Praxis abweichende Rechtsanwendung ab, indem "sämtliche Unkosten" im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung als abzugsfähig erklärt werden (vgl. unten Erw. 3 b/c). Schliesslich ist zu erwähnen, dass die schlechte Ertragslage der Bf, welche zu den fraglichen Aufwertungen führte, offensichtlich zur Hauptsache durch andere Bauvorhaben als das vorliegende verursacht wurde. Die Bf führt in der Beschwerdeschrift (S. 4) an, sie habe per Ende 1990 einen Verlustvortrag von Fr. ... ausgewiesen, "da es ihr trotz erheblichen Bemühungen nicht gelungen war, in den Jahren 1986 ff. laufende Bauprojekte zu realisieren".

b) aa) Gemäss Bundesgericht ist der Steuergesetzgeber in Beachtung der Eigentumsgarantie (Art. 22ter BV) verpflichtet, die bestehenden Vermögen in ihrer Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten. Es ist dem Gesetzgeber versagt, das Eigentum als ein jedermann zugängliches Rechtsinstitut in Frage zu stellen oder das Vermögen fortlaufend auszuhöhlen. Die Eigentumsgarantie verbietet damit lediglich die Erhebung von Abgaben, die konfiskatorisch ("erdrosselnd") wirken. Eine solche Wirkung wird nur zurückhaltend angenommen (G. Müller in Kommentar BV, Art. 22ter, Rz. 7, 8). Wo die Grenzen zwischen einer zulässigen steuerlichen Belastung und einem konfiskatorischen Eingriff zu ziehen sind, lässt sich nicht in allgemeingültiger Weise beantworten. Zu berücksichtigen sind insbesondere Steuersatz und Steuerfuss, Bemessungsgrundlage, Dauer der Massnahme, relative Tiefe des fiskalischen Eingriffs, Kumulation mit anderen Abgaben sowie die Möglichkeit der Ueberwälzung der Steuer (BGE 106 Ia 349 ff.). Die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer stellt keinen unzulässigen Eingriff in die Eigentumsgarantie dar. Das zeigt sich vorliegend darin, dass die fraglichen Veräusserungsobjekte aufgrund der objektbezogenen Veräusserungserlöse und Anlagekosten besteuert werden; dies sind zweifelsohne sachgerechte Gewinnberechnungsgrundlagen.

bb) Die Kritik der Bf geht indes von einer gesamtheitlichen Betrachtungsweise aus und verlangt eine über das konkrete Veräusserungsobjekt hinausgehende zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit. Der Gesetzgeber lässt abweichend vom Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung jedoch nur eine Verrechnung zwischen Grundstückgewinnen und -verlusten innerhalb von 12 Monaten zu (§ 49 Abs. 3 StG). Ob sich eine weitergehende Verrechnung, beispielsweise bei Teilveräusserungen bzw. einheitlichen Wirtschaftsgütern, aufdrängt, ist eine rechtspolitische Frage. Immerhin

ist zu vermerken, dass man bei einer zeitlich unbeschränkten Verrechnungsmöglichkeit von Teilverlusten konsequenterweise auch einen Gesamtgewinn festlegen und besteuern müsste (Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., § 169, N 9 ff.). Der Umstand, dass heute keine derartige umfassende Verrechnungsmöglichkeit gegeben ist, wirkt nicht konfiskatorisch (1982: Fr. ... Verlust [= Bf-act. 2]; 1992/93: Fr. ... Gewinn [= Steueract. 10]). Zudem können Veräusserungsverluste aus Geschäftsliegenschaften bei der Ertragsbesteuerung verrechnet werden (VGE 346/87 vom 18.12.1987, Prot. S. 901 ff.).

cc) Die Bf beansprucht für den vorliegenden Fall eine Gesamtbetriebsverlustverrechnung nicht nur im Sinne einer umfassenden Grundstückbewirtschaftung (also inkl. Unterhalts- und Verwaltungskosten, Zinsen etc.), sondern generell für ihre sämtlichen Gesellschaftsunkosten. Dies weil mangels Erträgen bei der ordentlichen Besteuerung keine Verlustverrechnungsmöglichkeit bestehe. Würde man diesem Ansinnen unter Beibehaltung und im Widerspruch zur klaren gesetzlichen Grundlage einzelfallweise entsprechen, hätte dies unabsehbare präjudizielle Konsequenzen zur Folge, die letztlich die geltende Ordnung aus den Angeln heben würden. Es ist nicht nur der ertragsschwache Generalunternehmer, der allenfalls seinen Grundstückgewinn nicht mit allgemeinen Unkosten mindern kann, diese Situation ist auch bei manchen anders gelagerten Liegenschaftsveräusserungen vorstellbar. Wenn ein ausgesteuerter Arbeitsloser mit nur geringem Einkommen dafür mit hohen Zinsschulden seine hypothekarisch stark belastete Liegenschaft versilbern muss, so kann er vom erzielten Liegenschaftsgewinn seine Schuldzinsen, soweit sie sich mangels Einkommen in der ordentlichen Einkommensbesteuerung nicht verrechnen lassen, ebenfalls nicht abziehen. Im übrigen ist selbst bei der ordentlichen Unternehmensbesteuerung eine Verlustverrechnung nicht unbeschränkt möglich, sondern zeitlich auf Verluste aus drei vorangegan-

genen Berechnungsperioden beschränkt (§ 9 Abs. 1 StG).

dd) Einzelfallweise könnte nebst Art. 22ter BV höchstens gestützt auf Art. 4 BV eingegriffen werden, wenn eine gravierende Missachtung grundlegender, allgemein anerkannter, in der Verfassung zum Ausdruck kommender Gerechtigkeitspostulate vorliegen würde (Müller, a.a.O., Art. 4, Rz. 57). Selbst harte und allenfalls unbillige Entscheide im kantonalen Steuerrecht halten jedoch gegebenenfalls vor dem Willkürverbot und der Eigentumsgarantie stand, wenn sie als systemkonforme Auslegung des kantonalen Steuergesetzes betrachtet werden müssen (BGE 102 Ia 226, E. c). Im vorliegenden Fall ist keine gravierende Missachtung der Steuergerechtigkeit auszumachen, zumal im Lichte der restriktiven Annahme solcher Tatbestände. Es steht der Bf indes unbenommen, bei der Kantonalen Steuerkommission ein Steuererlassgesuch einzureichen (§ 100 StG; vgl. Höhn, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, in: ZBl 1979, 251 f.).

ee) Unbehelflich ist der Einwand der fehlenden Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In Lehre und Praxis ist unbestritten, dass die Objektsteuer auf die gesamte allgemeine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht Rücksicht nehmen kann und darf. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hat sich allein nach der Höhe des Objektgewinns zu bemessen (Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., VB zu §§ 161-171 N 10), was vorliegend der Fall ist. Versteht man unter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die nach Abzug der Steuern verbleibende Leistungsfähigkeit (Höhn, a.a.O., S. 241), so kann diese bei einem Grundstückgewinn von über Fr. ... und einem Steuerbetrag von knapp Fr. ... nicht zweifelhaft sein. Wenn die Bf derart hohe Verlustvorträge geltend macht, so sind diese nicht auf eine konfiskatorische, exzessive Besteuerung zurückzuführen.

ff) Zutreffend ist, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot der Liegenschaftskanton verpflichtet ist, ausserkantonal wohnhaften gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern im Sinne eines interkantonalen Ausgleichs einen Anteil an den allgemeinen Unkosten (Umtriebe beim An- und Verkauf in Form von Personal- und Sachauslagen, Reisespesen, Telefongebühren, Porti usw.) am Wohnsitz bzw. Sitz des interkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers zu übernehmen (siehe Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., § 166, N 77 ff.). Daraus kann die Bf aber unter Berufung auf Art. 4 BV nichts zu ihren Gunsten ableiten. Diese Praxis ist ausdrücklich und ausschliesslich im Lichte des Doppelbesteuerungsverbotes zu sehen. Vorliegend steht kein Doppelbesteuerungstatbestand zur Diskussion, weshalb es am Erfordernis der Vergleichbarkeit mangelt.

3. Eventualiter verlangt die Bf eine Verrechnung mit dem 1982 erlittenen Verlust von Fr. ... sowie analog zum Doppelbesteuerungsrecht einen zusätzlichen Pauschalabzug von 8 % des Verkaufserlöses. Dass diese beiden Ansinnen unbegründet sind, ergibt sich bereits aus den bisherigen Erwägungen in Ziffer 2. Es wird darauf verwiesen.

II. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 5. Juli 1996 i.S. X.-AG (BGE 2P.420/1995)

Vorbemerkung:

Der Sachverhalt entspricht demjenigen von VGE 329 vom 26.10.1995 i.S. X.-AG. In der staatsrechtlichen Beschwerde gegen VGE 329/95 wurde in erster Linie die Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 22ter BV) geltend gemacht und in zweiter Linie stehe der Entscheid im Widerspruch zu Art. 46 Abs. 2 BV (Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis) sowie zu Art. 4 BV. Das Bundesgericht wies die staatsrechtliche Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat.

Aus den Erwägungen:

2. a) Das Bundesgericht hat mehrmals erkannt, dass vor der verfassungsmässigen Eigentumsgarantie Verpflichtungen zu Steuerleistungen nur standhalten, wenn sie den Wesenskern des Privateigentums unangetastet lassen. Als Institutsgarantie schützt Art. 22ter BV die Eigentumsordnung in ihrem Kern. Sie verbietet dem Gemeinwesen, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen, und verpflichtet es, privates Vermögen in seiner Substanz zu wahren, aber auch die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten (BGE 106 Ia 342 E. 6a S. 348 f.; 105 Ia 134 S. 140/41; Urteil vom 10. Mai 1985, ASA 56 S. 441 f.). Sie schützt den Steuerpflichtigen namentlich auch vor einer konfiskatorischen Belastung durch Häufung verschiedener Steuern. Denn die konfiskatorische Wirkung der Besteuerung hängt nicht allein von einem ziffernmässig bestimmbaren Steuersatz ab; viel-

mehr sind Bemessungsgrundlage, Dauer und relative Tiefe des fiskalischen Eingriffs sowie dessen Kumulation mit anderen Abgaben und die Möglichkeit der Ueberwälzung der Steuern zu berücksichtigen (vgl. die zitierten Entscheide).

Auf die zahlenmässige Belastung allein kann es nach dem Gesagten nicht ankommen, weil der Eingriff sich je nach dem zu besteuernden Objekt verschieden auswirken kann. Neben der Belastungshöhe ist deshalb auch zu berücksichtigen, wie weit das zu besteuernde Objekt "konsolidiert" ist (Max Imboden, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, ASA 29 S. 2 ff., besonders S. 10). Es ist daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der anlässlich der Veräusserung eines Grundstückes erzielte Spekulationsgewinn relativ hoch besteuert wird, während bei längerer Besitzesdauer eine Ermässigung eintritt. Aus den gleichen Ueberlegungen ist es zulässig, erbrechtliche Zuwendungen an Nichtverwandte oder an Angehörige einer weiter entfernten Parentel stärker zu belasten als Zuwendungen an die eigenen Kinder. So hat das Bundesgericht in BGE 105 Ia 134 beispielsweise angenommen, die Abschöpfung eines Planungsmehrwertes von bis zu 60 % sei mit der Institutsgarantie vereinbar; und in BGE 106 Ia 342 hat es eine Steuerbelastung, die vorübergehend das Einkommen überstieg, als zulässig erachtet, sofern diese an sich übermässige steuerliche Belastung nur für die Dauer eines Steuerjahres oder weniger Steuerjahre eintrete. Anderseits hat das Bundesgericht die Besteuerung eines Rentenstammrechtes (Vermächtnisses) mit der Erbschaftssteuer und in der Folge jeder einzelnen Rentenzahlung mit insgesamt 55 % (Erbschafts- und Einkommenssteuer zusammen) als konfiskatorisch bezeichnet. Es berücksichtigte dabei, dass die Rente einer in bescheidenen Vermögensverhältnissen lebenden Person anfiel und die Rentenbetreffnisse kaum mehr als deren Existenz sicherten (Urteil vom 10. Mai 1985, ASA 56 S. 441 ff., besonders S. 443 f.).

b) Der von der schwyzerischen Veranlagungsbehörde ermittelte Gewinn von Fr. ... wurde mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... erfasst, was einer Belastung von knapp 20 % entspricht. Da der Kanton Schwyz auch auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens erzielte Grundstückgewinne ausschliesslich der als Objektabgabe ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterwirft (§ 47 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz; Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Diss. Zürich 1989, S. 21 ff. sowie S. 53), ist die Grundstückgewinnsteuer die einzige Steuer, welche die Beschwerdeführerin auf den fraglichen Veräusserungsgewinnen im Kanton zu erbringen hat. Dazu kommt einzig die direkte Bundessteuer, die den Gewinn mit rund 12 % (recte wohl 10 %, Anm. der Red.) belastet (Art. 57 des bis Ende 1994 geltenden Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer, vom 9. Dezember 1940). Zu Recht hat die Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht, dass die Gesamtsteuerlast von rund 32 % (recte wohl 30 %, Anm. der Red.) einer Konfiskation des Gewinnes gleichkomme.

c) Die Beschwerdeführerin begründet ihre Rüge der Verletzung der Eigentumsgarantie im wesentlichen mit dem Argument, dass ihr nach dem schwyzerischen Steuergesetz verwehrt sei, anfallende Betriebsverluste, insbesondere auch die verbuchten Aufwertungen als Anlagekosten anzurechnen. Das Verwaltungsgericht hat sich im angefochtenen Entscheid (S. 4 - 9) einlässlich mit den aufgeworfenen Fragen auseinandergesetzt und den von der Beschwerdeführerin vertretenen Standpunkt verworfen. Da sich die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe mit der an sich genügenden Begründung des Verwaltungsgerichts nicht auseinandersetzt, ist auf die Rüge nicht einzutreten (vgl. vorstehende E. 1 am Ende).

d) Der Vollständigkeit halber sei immerhin darauf hingewiesen, dass der Rüge auch bei materieller Beurteilung kein Erfolg beschieden sein könnte. Die Beschwerdeführerin fordert im Grunde eine Durchbrechung des Systems, wenn sie beantragt, dass Geschäftsverluste (bzw. die zur Abwendung dieser Verluste vorgenommenen Aufwertungen auf den Liegenschaften) bei der Ermittlung des Grundstückgewinnes als Anlagekosten berücksichtigt werden. Der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer entspricht der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung. Daher bildet die Möglichkeit der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten bei der als Spezialsteuer ausgebildeten Grundstückgewinnsteuer eine Ausnahme (Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 47 f.; Peter Emil Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1976, S. 150 f.). Eine Verrechnung kommt allenfalls in Frage, wenn das kantonale Recht sie vorsieht. So konnten im Kanton Zürich aufgrund des (inzwischen aufgehobenen) § 166 Abs. 1 lit. f des zürcherischen Steuergesetzes Gesamtbetriebsverluste (aus der Grundstückbewirtschaftung im engeren Sinn, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 51 ff. zu § 166 StG) bei den Anlagekosten angerechnet werden. Das Steuerrecht des Kantons Schwyz kennt, abgesehen von der Anrechnung von Verlusten aus Zwangsverwertungsverfahren, wenn der Steuerpflichtige als Pfandgläubiger oder -bürge zu Verlust gekommen ist (§ 50 Abs. 3 Steuergesetz), und bei der Bestimmung des Steuersatzes für die Grundstückgewinnsteuer (vgl. § 49 Abs. 3 Steuergesetz), keine solche Sonderregelung. Hier verlangt die Beschwerdeführerin eine Verrechnung von Verlusten, die im Rahmen der Ertragsbesteuerung zu berücksichtigen waren und den Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung eindeutig sprengen.

3. Die Beschwerdeführerin beruft sich auch auf Art. 46 Abs. 2 BV. Eine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehung auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (sogenanntes Schlechterstellungsverbot) (BGE 121 Ia 259 E. 2a, 120 Ia 361 E. 2a, mit Hinweisen).

Eine solche Doppelbesteuerung liegt indessen nicht vor. Bei der Veräusserung der Liegenschaften war die Beschwerdeführerin noch im Kanton Schwyz ansässig. Ihren Sitz verlegte sie erst nach dem Zeitpunkt der hier in Frage stehenden Veräusserungen aus dem Kanton Schwyz. Dass die Beschwerdeführerin in einem weiteren Kanton eine Betriebsstätte unterhalten hätte, ist ihren Ausführungen nicht zu entnehmen. Der Kanton Schwyz, dem somit damals das alleinige und ausschliessliche Recht zukam, die Beschwerdeführerin mit direkten Steuern zu belasten, war gehalten, die Beschwerdeführerin nach Massgabe des schwyzerischen Steuergesetzes zu veranlagen. Er hat die Beschwerdeführerin für die auf den Liegenschaften erzielten Veräusserungsgewinne genau gleich wie eine ausschliesslich im Kanton ansässige Unternehmung besteuert, nämlich mit der Grundstückgewinnsteuer. Er hat sie nicht deshalb anders oder höher belastet, weil sie noch in anderen Kantonen Liegenschaften besitzt. Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, besonders das Schlechterstellungsverbot, ist daher nicht berührt. Soweit

die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV geltend macht, ist ihre Beschwerde abzuweisen.

4. Auch die von der Beschwerdeführerin erhobene Rüge der Verletzung von Art. 4 BV hält einer Prüfung nicht stand. Es trifft an sich zu, dass das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zur Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis den Liegenschaftskanton zur Uebernahme eines Anteils an den Unkosten verpflichtet, die diesem zufolge der mit dem An- und Verkauf von Liegenschaften verbundenen Umtriebe in Form von Personal- und Sachauslagen, Reisespesen, Telefongebühren, Porti u.a. erwachsen (ausführlich BGE 111 Ia 220 E. 2d; Urteil vom 5. Dezember 1985, ASA 56 S. 572 f.; Ferdinand Zuppinger, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechts, Bern 1971, S. 30). Es hat hierfür die Form eines Pauschalabzuges zugelassen. Das Bundesgericht hat diese Lösung deshalb getroffen, weil die Kantone bei der Gewinnermittlung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer vielfach die Anrechnung von solchen Kosten nicht vorsehen und die dem Liegenschaftenhändler mit dem An- und Verkauf von Liegenschaften anfallenden allgemeinen Unkosten gerechterweise auch zu einem Teil vom Liegenschaftskanton zu tragen sind, der ja den Grundstückgewinn besteuert. Da vorliegendenfalls die Beschwerdeführerin für die fraglichen Grundstückgewinne ausschliesslich im Kanton Schwyz steuerpflichtig war - die veräusserten Liegenschaften befanden sich alle im Kanton Schwyz - spielte die Verlegung eines Teils der Unkosten auf die Grundstückgewinnsteuer keine Rolle. Die Beschwerdeführerin konnte die entsprechenden allgemeinen Bürokosten bei der ordentlichen Ertragssteuer zur Anrechnung bringen.

Die weitere Rüge ist ebenfalls unbegründet. Dem kantonalen Gesetzgeber steht ein weites Ermessen bei der Gestaltung des kantonalen Steuergesetzes zu. Er hat diesen Ermessensspielraum nicht überschritten und ist nicht in Willkür verfallen, wenn er bei der Grundstückgewinnsteuer, einer einmaligen Objektabgabe, die Verrechnungsmöglichkeit von Grundstückverlusten mit Grundstückgewinnen auf 12 Monate beschränkt (vgl. § 49 Abs. 3 Steuergesetz). Aus dieser Sicht ist die Nichtanrechnung des beispielsweise im Jahre 1982 erlittenen Verlustes mit einem 1992 erzielten Gewinn nicht zu beanstanden.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. August 1996 i.S. Konsortium E. (VGE 327/96)

Doppelbesteuerung, interkantonale / Grundstückgewinnsteuer: Schuld-/Eigenkapitalzinsen beim Liegenschaftenhändler (Art. 46 Abs. 2 BV; § 50 Abs. 5 StG)

Sachverhalt:

A. Die Mitglieder des Konsortiums E. hatten per ... in L. 5 630 m2 Bauland erworben. Im ... veräusserten sie 8 Baulandparzellen (insgesamt 5 051 m2) für Fr. ... Mit Verfügung vom 14. Februar 1995 wurde der entsprechende Grundstückgewinn auf Fr. ... veranlagt.

B. Eine am 9. März 1995 gegen diese Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission mit Entscheid vom 12. April 1996 insoweit teilweise gutgeheissen, als der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. ... (Steuerbetrag Fr. ...) reduziert wurde. Die Teilgutheissung betraf ein Architekturhonorar sowie Erschliessungskosten, welche als Anlagekosten zum Abzug zugelassen wurden.

C. Gegen diesen Entscheid liessen die Mitglieder des Konsortiums rechtzeitig am 8. Mai 1996 beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

> "Es seien mit Ausnahme der Rückstellungen für Verkaufskosten und für sonstige Kosten auf GB ... (insgesamt mit Fr. 20 000.--) sämtliche geltend gemachten Anlagekosten zum Abzug zuzulassen und der steuerbare Grundstückgewinn mit Fr. 0.-- (Franken Null) zu veranlagen.

Insbesondere sei bei der Berechnung eines allfälligen Grundstückgewinns der Verlust aus dem Verkauf der letzten Parzelle (siehe beiliegende Abrechnung) im Betrag von Fr. ... mitberücksichtigt werden.

Schliesslich seien sowohl die Kosten des Einspracheverfahrens wie auch des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzubürden."

D. Vernehmlassend beantragte die Vorinstanz am 10. Juni 1996, die Beschwerde sei mit Bezug auf die geltend gemachten Anlagekosten abzuweisen; hinsichtlich der in Frage stehenden Verlustverrechnung sei die Sache an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen mit dem Auftrag, diesbezüglich eine Neuveranlagung vorzunehmen, alles unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften ist, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen zurückzukommen.

Erwägungen:

1. a) Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 Steuergesetz, StG, nGS I-105). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Handänderungspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen. Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, werden nicht berücksichtigt. Liegt kein Handänderungspreis vor, so ist der Verkehrswert massgebend, der im Zeitpunkt des Erwerbes galt (vgl. § 50 Abs. 2 StG). Als wertvermehrende Aufwendungen

gelten nachgewiesene Ausgaben, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG).

b) Im vorliegenden Fall sind sich die Parteien einig, dass der Veräusserungserlös für die im ... veräusserten 8 Baulandparzellen Fr. ... ausmacht.

Die Beschwerdeführer machten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung für das am ... erworbene und im ... weiterveräusserte Bauland Anlagekosten von total Fr. ... geltend (vgl. act. 19/Rückseite). Die Vorinstanz anerkannte davon insgesamt Fr. ... (vgl. act. 3 i.V.m. angefocht. Entscheid, S. 2 und 7). Die Differenz von Fr. 745 954.-- bzw. diese von der Vorinstanz nicht anerkannten Anlagekosten betreffen einerseits Rückstellungen hinsichtlich der vorerst nicht veräusserten Parzelle Kat.-Nr. ... (574 m2) im Betrag von Fr. 20 000.-- sowie anderseits von den Beschwerdeführern geltend gemachte Finanzierungskosten ("Konsorteneigenkapitalzinsen") von Fr. 725 954.-- (vgl. act. 3 und angefocht. Entscheid, S. 2). Im Verfahren vor Verwaltungsgericht haben die Beschwerdeführer auf die Anrechnung von Rückstellungen im Betrag von Fr. 20 000.-- verzichtet (vgl. Antrag, 1. Satzteil). Somit ist in der Folge zu prüfen, ob die vorerwähnten Finanzierungskosten als Anlagekosten zum Abzug zuzulassen sind.

c) Im Präjudiz VGE 303/91 vom 24. Juli 1991 hat das Verwaltungsgericht u.a. festgehalten, dass aufgrund des klaren Wortlautes des schwyzerischen Steuerrechts kein Zweifel bestehen kann, dass **Hypothekar- und Eigenkapitalzinsen grundsätzlich keine Ausgaben sind, die zur Werterhöhung des Grundstücks beigetragen haben** (vgl. zit. VGE, Erw. 3, Prot. S. 399 f. mit Hinweisen auf § 50 Abs. 5 StG; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuerge-

setz, N 21 ff. zu § 166 ZH-StG; StE 1987, B 44.13, Nr. 3; Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, N 2 zu Art. 86; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 224). Was dem Beschwerdeführer mit der postulierten Abzugsfähigkeit des Hypothekarzinsaufwandes und eines Zinses auf dem Eigenkapital vorschwebe, sei die Berücksichtigung des sog. Gesamtbetriebsverlustes. Diesbezüglich führte das Verwaltungsgericht aus:

> "Das Verwaltungsgericht verneint bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer in konstanter Praxis die Zulässigkeit eines Abzuges für diesen Gesamtbetriebsverlust (StPS 2/89, S. 76 ff.; VGE 303/90 vom 29. März 1990). Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Schwyz ist als Objektsteuer ausgestaltet. Die Anrechnung eines Betriebsdefizites stellt in der Gewinnbemessung deshalb eine systemwidrige, subjektive Rücksichtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen dar. Nur aufgrund einer positiven Gesetzesvorschrift könnte der Betriebsverlust als abzugsfähig erklärt werden (so zum Beispiel im Kanton Zürich: § 166 Abs. 1 lit. f ZH-StG); eine echte Gesetzeslücke liegt nicht vor (...)"
> (vgl. zit. VGE 303/91 vom 24. Juli 1991, Erw. 3, Prot. S. 400)

Des weitern wurde im angefochtenen Entscheid zutreffend dargelegt, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Steuerrecht für gewerbsmässige Liegenschaftshändler eine besondere Regelung gilt. Solche Liegenschaftshändler unterstehen für den bei der Veräusserung von Grundstücken erzielten Gewinn ausschliesslich der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache. Der Liegenschaftskanton hat, auch wenn seine Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer ausgestaltet ist, alle Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die dem Liegenschaftshändler im Hinblick auf die Erzielung des konkreten Gewinns erwachsen sind. Zu diesen Aufwendungen gehören **namentlich die Schuldzinsen auf den zur Finanzierung des Liegenschaftsgeschäftes aufgenomme-**

nen Fremdgeldern (weshalb der Abzug dieser Schuldzinsen ganz zu Lasten des Liegenschaftskantons geht und der Wohnsitzkanton in bezug auf sie von der Pflicht zum proportionalen Schuldzinsenabzug entbunden ist, vgl. Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, § 9 II Nr. 17, Erw. 4; Nr. 15, 18, 19, 21, 24, 26, 31; vgl. auch angefocht. Entscheid, S. 5, Erw. 2 c mit Verweis auf E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, N 46 f. zu § 28 und N 22 zu § 19). Das gilt auch dann, wenn das kantonale Recht einen solchen Abzug nicht vorsieht (vgl. StE 1988, A 24.42.2 Nr. 1).

2. a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich bei den Steuerpflichtigen um (ausserkantonale) gewerbsmässige Liegenschaftenhändler im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. Demnach ist die Anwendung der vorerwähnten Regelung zu prüfen, wonach die Schuldzinsen auf dem zur Finanzierung des Liegenschaftsgeschäfts aufgenommenen Fremdkapital (soweit sie nicht laufend mit Vermögensertrag verrechnet werden konnten) im Liegenschaftskanton vom steuerbaren Gewinn in Abzug zu bringen sind (vgl. Höhn, a.a.O., N 51 zu § 28).

b) Die Vorinstanz argumentiert im angefochtenen Entscheid, dass es sich bei den geltend gemachten Zinsen um sog. Eigenkapitalzinsen handle, die weder nach dem kantonalen Steuerrecht, noch aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Steuerrecht als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden könnten. Die Steuerpflichtigen hätten sich zu einer einfachen Gesellschaft nach Art. 530 ff. OR zusammengeschlossen (Zweck: Kauf, Ueberbauung und Verkauf von 5 630 m2). Eine einfache Gesellschaft stelle zivilrechtlich kein eigenes Rechtssubjekt dar. Auch komme ihr steuerrechtlich und v.a. nach dem schwyzerischen Grundstückgewinnsteuerrecht nicht die Qualifikation als eigenes Steuersubjekt zu. Die

Darlehensgewährung eines Mitgesellschafters an eine einfache Gesellschaft, an der er beteiligt ist, könne daher nicht mit einem Aktionärsdarlehen verglichen werden. Vielmehr stelle jeder geldmässige Beitrag des Gesellschafters an die Gesellschaft Eigenkapital dar. Daran ändere auch Art. 531 Abs. 2 OR nichts (wonach die Gesellschafter ohne anderweitige Vereinbarung gleiche Beiträge, und zwar in der Art und dem Umfange zu leisten haben, wie der vereinbarte Zweck es erheischt). Diese Bestimmung lasse es nachgerade zu, dass die Gesellschafter die Beitragspflicht individuell gestalten können. Auch sei es den Gesellschaftern anheimgestellt, eine andere Gewinn- und Verlustbeteiligung als nach Köpfen zu vereinbaren. Unter diesem Gesichtspunkt stelle § 9 des Konsortialvertrages, wonach die Einlagen sowie die Forderungen zu verzinsen seien, nichts anderes als eine Vereinbarung über die Gewinnbeteiligung dar (vgl. angefocht. Entscheid, S. 5 f.).

c) Die Beschwerdeführer wenden demgegenüber u.a. sinngemäss ein,

- dass es für die Konsortianten aufgrund deren finanziellen Situation einfacher war, "den Baukredit dem Konsortium selber zu gewähren statt über eine Bank zu finanzieren" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3),

- dass es den Konsortianten absolut möglich gewesen wäre, die Finanzierung statt durch privatrechtliche Darlehen über die bereits involvierte Bank durchzuführen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3),

- dass im Zeitpunkt der Planung des Vorhabens problemlos Bankenfinanzierungen mit mehr als 90 % oder gar zu 100 % möglich gewesen wären (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4 oben),

- dass es nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Rolle spiele, ob die Bank direkt (mit Sicherheiten der Konsortianten) oder die Konsortianten dem Konsortium ein Darlehen gewähren: in beiden Fällen handle es sich dabei um Fremdkapital (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4),

- dass es gegen das Prinzip der Rechtsgleichheit verstossen würde, wenn die den Konsortianten gutgeschriebenen Baukreditzinsen als "Eigenkapitalzinsen" aufgerechnet würden, derweil an eine Bank bezahlte Fremdkapitalzinsen als abzugsfähige Baukreditzinsen zum Abzug zugelassen wären (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4),

- dass allein schon die Tatsache, dass die Konsortianten verschieden hohe Kredite einbrachten, zeige, dass es sich bei den Krediten um Fremd- und nicht um Eigenkapital handle (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4 unten),

- dass nur mit der praktizierten Lösung von Baukreditzinsen sich der Einsatz des Fremdkapitals gerecht unter die Gesellschafter verteilen liess (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 oben),

- dass jeder Konsortiant nebst Eigenkapital wie ein beliebiger Dritter Forderungen gegenüber der einfachen Gesellschaft haben könne, z.B. Darlehensforderungen für Vorschüsse (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 mit Hinweis auf Art. 537 Abs. 2 OR),

- und zusammenfassend, dass die durch die Konsortianten gewährten Darlehen Fremdkapital darstellen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7).

d) Ausgangspunkt für die Behandlung des vorliegenden Falles bildet die gefestigte Praxis, dass ein Bauherr, der für den Kauf von Bauland und für die Errichtung einer Baute

Eigenkapital investierte, bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer keine hypothetischen Eigenkapitalzinsen als Anlagekosten geltend machen kann, auch nicht mit der Begründung, dass die Zinsen auf einem bei einem Dritten aufgenommenen Baukredit demgegenüber als Anlagekosten hätten in Anschlag gebracht werden können (vgl. Vernehmlassung, S. 2; vgl. VGE 303/91 vom 24.7.1991, Erw. 3; Guhl, a.a.O., S. 224). Beteiligt sich eine zusätzliche Person am Bauprojekt dieses Bauherrn (einfache Gesellschaft), ist im Einklang mit der Vorinstanz nicht einzusehen, weshalb in einem solchen Fall die hypothetischen Eigenkapitalzinsen (die allenfalls im Gesellschaftsvertrag als "Fremdkapitalzinsen" erwähnt werden), grundstückgewinnsteuerlich als Anlagekosten zum Abzug zugelassen werden können. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung (S. 2) zu Recht betonte, darf es für die steuerliche Beurteilung von Anlagekosten keine Rolle spielen, ob am betreffenden Bauprojekt eine oder mehrere Personen beteiligt sind.

Für das vorliegende Ergebnis sprechen auch die nachfolgenden Ueberlegungen. Gemäss der bereits angeführten höchstrichterlichen Rechtsprechung sind die Zinsen auf Darlehen, die ein Liegenschaftshändler zur Finanzierung seiner Geschäfte **aufgenommen** hat, ganz im Liegenschaftskanton zum Abzug zu bringen (vgl. die Regeste in BGE 88 I 337). Im konkreten Fall haben **die vier Liegenschaftshändler/Steuerpflichtigen nicht von Dritten Fremdgelder zur Finanzierung des Liegenschaftsgeschäfts aufgenommen,** sondern - im Verhältnis "40 % - 32 % - 16 % - 12 %" - Bareinlagen von Fr. ... vorgenommen (vgl. § 2 Gesellschaftsvertrag). Dass es sich bei diesen Einlagen auch nach Meinung der Gesellschafter um **Eigenmittel** (und nicht um fremde Mittel) handelt, zeigt sich unmissverständlich aus dem letzten Absatz von § 2 des Gesellschaftsvertrages:

"Die weitere Finanzierung des Bauwerkes wie auch allenfalls des Baulandes geschieht mittels noch zu regelndem Baukredit sowie, sofern **weitere Eigenmittel** für die Bauausführung notwendig sind, allfälliger **zusätzlicher Einlagen der Gesellschafter** im gleichen Verhältnis."
(vgl. act. 8, S. 2 unten, Hervorhebungen nicht im Original)

Solche von den Pflichtigen im Gesellschaftsvertrag als Eigenmittel bezeichnete Einlagen werden auch dann nicht zu "Fremdgeldern" (vgl. BGE 88 I 341 unten), wenn im Gesellschaftsvertrag (§ 9) vereinbart wurde, dass die (unterschiedlich hohen) Einlagen zum Zinssatz von 6.25 % verzinst werden, wobei die Zinsen bis zum Abschluss des Werkes stehen gelassen werden. In dieser Konstellation ist der Auffassung der Vorinstanz beizupflichten, dass in der in § 9 des Gesellschaftsvertrages enthaltenen Zinsregelung (i.V.m. § 10 des Vertrages) eine Vereinbarung über die Gewinnbeteiligung zu erblicken ist (vgl. angefocht. Entscheid, S. 6).

Aus all diesen Gründen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Zinsleistungen, die sich die Gesellschafter für ihre eigenen Einlagen gutschreiben liessen, nicht als bei den Anlagekosten anrechenbare Fremdkapitalzinsen anerkannt hat.

Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass Eigenkapitalzinsen überhaupt keine Schuldzinsen sind. Sie vermindern weder Einkommen noch Grundstückgewinn, sie sind eine lediglich kalkulatorische Grösse zur Erstellung einer Gesamtrentabilitätsberechnung. Eigenkapitalzinsen können daher nicht zu den Anlagekosten geschlagen werden (vgl. Baur/Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Ziff. 16 zu § 75, S. 759 mit Hinweisen auf AGVE 1973, S. 164 und 1967, S. 291; vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 79 zu § 25 ZH-StG).

Am vorliegenden Ergebnis vermögen die weiteren Vorbringen in der Beschwerdeschrift nichts zu ändern. Die Beschwerdeführer übersehen namentlich, dass ihre auf das OR abgestützten Ausführungen zur einfachen Gesellschaft die oben dargelegte steuerrechtliche Betrachtungsweise nicht aus den Angeln zu heben vermögen.

3. Soweit in der Beschwerdeschrift auf das Verbot der Doppelbesteuerung hingewiesen wird, drängen sich folgende Bemerkungen auf. Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass - falls der Kanton X. die betreffenden Zinsleistungen tatsächlich besteuert haben sollte, **was nach den vorliegenden Akten nicht erwiesen ist** - von einer effektiven Doppelbesteuerung auszugehen wäre. Diesfalls wird in der vorinstanzlichen Vernehmlassung für das weitere Vorgehen zutreffend auf E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, § 30, verwiesen.

4. Soweit in der Beschwerdeschrift ein Verlust aus dem Verkauf der letzten Parzelle bzw. eine Verlustverrechnung geltend gemacht wird, bringt die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung unwidersprochen vor, dass die Steuerbehörden diesen Verlust und allenfalls damit verbundene Konsequenzen noch nicht prüfen konnten. Von daher ist die Sache im Einklang mit dem in der Vernehmlassung enthaltenen Antrag an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen, damit diese die Frage der Verlustverrechnung prüfen kann.

...

Auszug aus dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 17. Juli 1996 i.S. K. (BGE 2A.101/1994)

Bindungswirkung früherer Veranlagungsverfügungen; Rechtscharakter einer Veranlagungsverfügung

Vorbemerkung:

Im Beschwerdeverfahren 2A.101/1994 war umstritten, ob und in welcher Höhe die aus zwei Liegenschaftsverkäufen erzielten Gewinne als Einkommen aus Liegenschaftenhandel im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt zu betrachten seien. Der Beschwerdeführer machte vor Bundesgericht u.a. geltend, die Steuerbehörde habe in früheren Steuerperioden bereits einzelne Liegenschaftsgeschäfte als nicht gewerbsmässig beurteilt. Sinngemäss brachte der Bf damit vor, die Beurteilung der Steuerbehörde in früheren Perioden binde diese auch für die Nachfolgeperiode. Das Bundesgericht teilte diese Rechtsauffassung klar nicht.

Aus den Erwägungen:

4. c) ...

Des weitern ist ebenfalls ohne Einfluss auf die Steuerpflicht, dass in früheren Jahren getätigte Liegenschaftsgeschäfte (teilweise) nicht besteuert worden sind. Denn die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche

als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, sofern erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweilen nur die einzelne Veranlagung, die als "befristeter" Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet; die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten, umfassenden Ueberprüfung zugänglich (Ernst Höhn, Steuerrecht, 6. Auflage 1988, N 2 zu § 43, S. 576; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 42 B I, S. 258 und Nr. 45 B II b 1, S. 272; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, N 5 zu Art. 95 BdBSt).

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. August 1996 i.S. X. (VGE 342/96)

Verfahrensrecht: Verfügungsbegriff nach § 6 Abs. 1 VRP; Ermahnung

Sachverhalt:

A. Das Ehepaar Z. wurde im Steuerveranlagungsverfahren 1989/90 durch X. vertreten. Sie deklarierten ein steuerbares Einkommen von kantonal Fr. ... und bei der Bundessteuer von Fr. ... Weil in bezug auf das selbständige Erwerbseinkommen der Ehefrau (Gastgewerbe) bei der Prüfung der Buchhaltung erhebliche Mängel und Fehler aufgedeckt wurden (Kassabuch mit Minussaldi, Lohnbücher, die nicht mit der Buchhaltung übereinstimmten, starke Abweichung der Bruttogewinne gegenüber den Erfahrungszahlen nach unten, fehlende Ausscheidung von Privatanteilen bei CC-Einkäufen etc.) erfolgte eine Ermessensveranlagung, wobei das steuerbare Einkommen kantonal um Fr. ... auf Fr. ..., das Vermögen um Fr. ... auf Fr. ... und das Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. ... erhöht wurde.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens wurden mit Entscheid vom 15.11.1993 das kantonal steuerbare Einkommen auf Fr. ..., das steuerbare Vermögen auf Fr. ... und das Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. ... festgesetzt. Der Einspracheentscheid wurde rechtskräftig.

B. Mit Zwischenbescheid vom 18. Mai 1994 wurde gegen die Steuerpflichtigen eine Strafuntersuchung wegen versuchter Steuerhinterziehung eingeleitet. Nach durchgeführten Abklärungen und einer Besprechung zwischen dem Sachbearbeiter

der Steuervertreterin und dem Sachbearbeiter Nach- und Strafsteuern verfügten die Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 31. Mai 1996 was folgt:

"1. Das Strafverfahren U-Nr. 22/94 wird aufgrund der Erwägungen eingestellt.

2. Die Steuerpflichtigen werden eindringlich ermahnt, künftig ordnungsgemäss Buch zu führen und ihre Steuererklärungen vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen.

3. Die Vertreterin wird eindringlich ermahnt, dafür zu sorgen, dass sie ihre Klienten fachgerecht berät und dass ordnungsgemäss erstellte Buchhaltungen als Grundlage für deren Steuererklärungen verwendet werden.

4. Gegen diese Verfügung kann innert 30 Tagen seit Zustellung, soweit es die Bundessteuern betrifft, bei der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, 6430 Schwyz, schriftlich Einsprache erhoben werden. In kantonaler Hinsicht ist direkt beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, Schmiedgasse 1, 6430 Schwyz, Beschwerde einzureichen. Die angefochtene Verfügung und allfällige neue Beweisurkunden sind beizulegen."

C. Mit Eingabe vom 4. Juli 1996 reichte X. beim Verwaltungsgericht gegen die Einstellungsverfügung U-Nr. 22/94 vom 31. Mai 1996 Beschwerde ein mit dem Antrag:

"1. Die Ziff. 3 des Dispositivs (Ermahnung) sei aufzuheben.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Schwyz."

D. bis F. ...

Erwägungen:

1. Vor Erlass eines Sachentscheids ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen hiefür erfüllt sind. Ist eine Sachentscheidvoraussetzung nicht gegeben, so ist ein Nichteintretensentscheid zu fällen (§ 27 Abs. 1 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege, VRP). Angefochten ist die der Vertreterin der Steuerpflichtigen erteilte Mahnung, dafür zu sorgen, dass sie ihre Klienten fachgerecht berate und dass ordnungsgemäss erstellte Buchhaltungen als Grundlage für deren Steuererklärungen verwendet werden (Disp. Ziff. 3).

2. Die Vorinstanz ist der Meinung, diese Mahnung stelle keine anfechtbare Verfügung dar. Trifft dies zu, was nachfolgend vorab zu prüfen ist, ist ein Nichteintretensentscheid zu fällen.

a) Die Vorinstanz begründet ihren Nichteintretensantrag mit dem Hinweis, die kantonalen Bestimmungen zum Strafsteuerrecht führten als Sanktion ausschliesslich die Busse auf (§§ 86 bis 91 StG). Die Ermahnung als Sanktion werde nicht erwähnt. Lediglich die Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Behandlung von Deklarationsfehlern, die Nachsteuererhebung und die Instruktion im Steuerverfahren vom 24. August 1984 (Organisationshandbuch Nr. 255) sehe in Ziff. 18 - unter Hinweis auf § 8 VVStG - vor, dass eine Ermahnung vorgenommen werden könne, falls die Voraussetzungen zur Ausfällung einer Hinterziehungsbusse nicht erfüllt seien oder der subjektive Tatbestand nicht zweifelsfrei erstellt sei. Die Standardmahnung enthalte einen Hinweis auf die Rechtsfolgen einer erneuten Pflichtverletzung. Bereits diese stelle keine anfechtbare Verfügung dar. Umso mehr gelte dies für eine Mahnung, welche ohne Androhung von Rechtsnachteilen für den Wieder-

holungsfall ergehe.

b) Dem hält die Beschwerdeführerin entgegen, die Vorinstanz bagatellisiere die Wirkung und Bedeutung der Ermahnung (quod est in actis est in mundo). Der Veweis hinterlasse in jedem Fall bei allen Beteiligten den Eindruck, dass der Verwiesene (schuldhaft) etwas falsch gemacht habe. Er sei insofern image- und kreditschädigend. Ein Verweis und erst recht mehrere könnten dazu führen, dass die Steuerbehörden generell ein negatives Image über den verwiesenen Steuervertreter erhielten. Sollte der verwiesene Steuervertreter ein steuerliches Leumundszeugnis von der Steuerverwaltung benötigen, beispielsweise für die Registrierung für die Zulassung bei Gerichten, würde dies wohl aufgrund eines Verweises negativ ausfallen.

3. Gegenstand einer verwaltungsgerichtlichen Beschwerde können Verfügungen oder Entscheide sein (§ 51 VRP, § 92 Abs. 5 i.V.m. § 78 StG). Der Unterschied zwischen einer Verfügung und einem Entscheid besteht im wesentlichen darin, dass die Verfügung der originäre Verwaltungsakt ist, während ein Entscheid jenes Erkenntnis ist, durch welches eine Behörde eine Verfügung auf Einsprache oder Beschwerde hin überprüft hat (vgl. § 7 VRP). Vorliegend steht demnach eine Verfügung zur Diskussion (vgl. § 92 Abs. 4 StG).

§ 6 Abs. 1 VRP enthält folgende Umschreibung des Verfügungsbegriffs:

Verfügungen sind hoheitliche, individuelle und einseitige Anordnungen einer Behörde, mit welchen:

- Rechte und Pflichten bestimmter Personen begründet, abgeändert oder aufgehoben werden (a);

- das Bestehen, Nichtbestehen oder der Inhalt von Rechten und Pflichten festgestellt wird (b);

- Begehren auf Begründung, Aenderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten und Pflichten abgewiesen oder durch Nichteintreten erledigt werden (c);

- die Vollstreckung von öffentlichrechtlichen Ansprüchen angeordnet wird (d).

Anfechtbar ist nur das Dispositiv einer Verfügung. Dabei kommt es allerdings nicht auf die äussere Form des Dokuments an. Nicht alles was formell im Dispositiv steht, muss materiell Verfügungscharakter haben. Anderseits können Teile der Begründung zum Dispositiv gehören oder es kann ein Schreiben in blosser Briefform Verfügungscharakter haben (Imboden/Rhinow/Krähenmann, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 35, S. 102 erster Absatz und S. 104 VI a). Der Umstand, dass die beanstandete Ermahnung im Dispositiv der Strafeinstellungsverfügung steht, macht Disp. Ziff. 3 somit noch nicht zur anfechtbaren Verfügung.

4. Eine Pflicht im Sinne des Verfügungsbegriffs wird auch dann begründet, wenn eine Person durch den Verfügungsinhalt beschwert wird. Es fragt sich, ob die Mahnung an eine Treuhänderin, welche ihren Kunden u.a. Buchhaltungen und Steuerberatung als Dienstleistung anbietet, sie solle ihre Klienten fachgerecht beraten und dafür sorgen, dass ordnungsgemäss erstellte Buchhaltungen als Grundlage für deren Steuererklärungen verwendet würden, eine Verschlechterung der Rechtsstellung der Treuhandgesellschaft, eine Beschwer bewirkt oder ob sie nicht als blosser Hinweis im Sinne einer Belehrung zu betrachten ist, die keinen Hoheitsakt darstellt.

Nach der Rechtsprechung sind blosse Hinweise, Mitteilungen, Auskünfte, Orientierungen, Weisungen und Mahnungen keine Verfügungen und damit nicht anfechtbar (Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 35, S. 103 II, c). Bei den Mahnungen ist indessen eine differenzierte Betrachtung angezeigt:

a) Beispiele aus der Rechtsprechung:

- Die Finanzdirektion Zürich verwarnte 1951 einen Wirt und drohte ihm mit weiteren Massnahmen, falls gegen seine Betriebsführung erneut begründete Klagen eingehen sollten. Der Regierungsrat erkannte, die Verwarnung habe keine strafrechtlichen Konsequenzen, sie gelte nicht als Vorstrafe und zum Erlasse einer derartigen Verwarnung sei jede Verwaltungsbehörde befugt, ohne dass es dazu einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage bedürfe. Die Kommentatoren Imboden/Rhinow halten fest, dass dieser Entscheid der herrschenden Praxis entspreche und dass derartige Akte nicht mit einem förmlichen Rechtsmittel anfechtbar seien (Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 55).

- Die Vormundschaftsbehörde Z. ermahnte X. formell und ersuchte ihn dringend, "1. Den Alkoholgenuss zu mässigen, 2. Therapeutische Beratung in Anspruch zu nehmen, 3. Ab sofort Belästigungen von Y. einzustellen". Der Regierungsrat St. Gallen erkannte, dieses Schreiben der Vormundschaftsbehörde sei keine anfechtbare Verfügung. Dem Rekurrenten seien insbesondere keinerlei Verpflichtungen durch hoheitlichen Akt verbindlich auferlegt worden. Er sei lediglich "ermahnt und dringend ersucht worden". Die Rechtsstellung des Rekurrenten sei durch dieses Schreiben und die darin enthaltenen Ermahnungen nicht berührt worden (GVP-SG 1989 Nr. 77, S. 160 ff.).

- Die beiden Beamten Dr. X. und Dr. Y., beide Sektionschefs des Kantonalen Jugendpsychologischen Dienstes, publizierten im "Bürger-Blatt" kritische Artikel zur psychiatrischen Abklärung von Kindern. Der Regierungsrat des Kantons Aargau ordnete gegen die beiden die Eröffnung eines Disziplinarverfahrens an, wobei mit der Untersuchung ein Oberrichter beauftragt wurde. Der Regierungsrat sprach alsdann gegen die beiden eine Mahnung im Sinne von § 15 Abs. 1 des aargauischen Besoldungsdekrets aus und drohte ihnen für den Wiederholungsfall die Versetzung ins Probeverhältnis oder die Entlassung an. Das Bundesgericht qualifizierte die getroffene Sanktionierung als anfechtbare Verfügung. In den Erwägungen wird festgehalten, es könne nach bundesgerichtlicher Praxis nur ein solcher kantonaler Hoheitsakt Anfechtungsobjekt einer staatsrechtlichen Beschwerde sein, der in irgendeiner Weise die Rechtsstellung des Betreffenden berühre, indem er ihn **in Form einer individuellen oder generellen Anordnung verbindlich zu einem Tun, Unterlassen oder Dulden verpflichte oder sonstwie seine Rechtsbeziehungen zum Staat autoritativ festlege. Im Falle einer Belehrung, eines Verweises, einer Mahnung oder dergleichen gelte es zu prüfen, ob diesem Akt irgendein Sanktionscharakter zukomme. Dies treffe dann zu, wenn er den Vorwurf rechtswidrigen Verhaltens in sich schliesse, dem Betreffenden nahelege, dieses in Zukunft zu unterlassen und objektiv eine Massregelung darstelle. Von Bedeutung sei sodann, inwiefern sich die früher verhängte Massnahme bei der Beurteilung in einem allfällig später eingeleiteten Disziplinarverfahren auswirken würde.** Hätte sich das Vorgehen des Regierungsrates darauf beschränkt, den beiden Beschwerdeführern ohne förmliches Disziplinarverfahren und ohne Androhung einer Suspendierung im Wiederholungsfall bewusst zu machen, dass ihr Vorgehen taktlos war und einem Beamten schlecht anstehe, so hätte eine solche Mahnung noch keinen Verfügungscharakter. Wird aber in einem förmlichen Disziplinarverfahren eine Verletzung der Treuepflicht der betreffenden Beamten in Ver-

fügungsform festgestellt, so ist ein Anfechtungsobjekt im Sinne von Art. 84 OG gegeben; denn die Rechtsstellung des Betroffenen wird insofern verschlechtert, als im Wiederholungsfall das Provisorium bzw. die Entlassung angeordnet werden kann. Die Mahnung enthält demnach eine gewisse Vorauswirkung. Diese Gründe verbieten die Annahme, die Mahnung als blossen Hinweis oder Belehrung zu betrachten, die mit keinem Rechtsnachteil verbunden ist (ZBl 1984, S. 308 ff.).

b) Folgerungen für den vorliegenden Fall:

Im Lichte der dargestellten Rechtsprechung und des Verfügungsbegriffs der VRP ist festzuhalten, dass beispielsweise der Verweis nach § 20 Staatshaftungsgesetz (nGS 102) oder die Verwarnung nach Art. 16 Abs. 2 SVG anfechtbare Verfügungen darstellen. Bei der vorliegend angefochtenen Ermahnung ist zu beachten,

- dass die Beschwerdeführerin nicht **verbindlich** zu einem Tun, Unterlassen oder Dulden verpflichtet wurde,

- dass die Ermahnung gegen die Steuervertreterin nicht in einem gegen sie eingeleiteten förmlichen Verfahren (z.B. in einem Verfahren nach § 89 StG) ausgesprochen wurde,

- dass die Ermahnung nicht mit einem expliziten Vorwurf eines steuerstrafrechtlich relevanten Verhaltens verknüpft wurde und keine Rechtsnachteile angedroht wurden für den Fall, dass die Steuervertreterin der Aufforderung, inskünftig dafür zu sorgen, dass die Klienten fachgerecht beraten werden und dass die Klienten nur ordnungsgemäss erstellte Buchhaltungen für die Steuererklärungen verwenden, nicht hinreichend nachkommen sollte,

- dass die Meinung der Beschwerdeführerin, die Ermahnung gefährde ihren steuerlichen Leumund und stehe einer allfälligen Registrierung im Sinne von § 15 Abs. 4 VRP entgegen, nicht zutrifft. Die Ermahnung richtete sich an die Gesellschaft und nicht an einen einzelnen Mitarbeiter ... Die Gesellschaft ist aber als gewerbsmässige Steuervertreterin nach § 15 Abs. 4 VRP gar nicht registrierungsfähig und zur Vertretung vor Verwaltungsgericht nicht zugelassen (VGE V 23/90 und V 32/90 vom 23. April 1990, Prot. 256 ff.),

- dass es zutrifft, dass die angefochtene Ermahnung geeignet war, die Beschwerdeführerin beim betreffenden Kunden in ein Zwielicht zu bringen. Dies genügt indessen nicht, um die Ermahnung zu einer anfechtbaren Verfügung werden zu lassen. In den unter Erw. 4 a erwähnten Beispielen wurde der Wirt bzw. der des übermässigen Alkoholgenusses bezichtigte X. auch in ein Zwielicht gestellt, ohne dass deswegen eine anfechtbare Verfügung vorliegt. Sofern die Instruktion im vorliegenden Fall hinreichend gewesen sein sollte und die Beschwerdeführerin ihre Aufgabe im Rahmen des Auftrags vollständig und richtig erfüllt haben sollte, was das Verwaltungsgericht in diesem Verfahren nicht zu prüfen hat, wird dies die Klientschaft Z. wissen bzw. es wird der Beschwerdeführerin möglich sein, dies der Klientschaft darzulegen. Zu erwähnen ist lediglich, dass der Steuervertreter wie auch derjenige, der die kombinierte Funktion als Buchhalter und Steuerberater wahrnimmt, nicht nur Beauftragter des Steuerpflichtigen ist, sondern auch eine Verantwortung gegenüber der Allgemeinheit und mithin gegenüber dem Staat wahrzunehmen hat (vgl. E. Höhn, Der Steuerberater im Spannungsfeld von Unternehmung und Staat, in: Der Schweizer Treuhänder 12/89, S. 580 ff.). Ob die Beschwerdeführerin vorliegend dieser doppelten Verantwortung gerecht wurde, muss - wie erwähnt - durch das Verwaltungsgericht offen gelassen werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der fraglichen Ermahnung kein Sanktionscharakter zukommt und dass die Ermahnung die Beschwerdeführerin nicht verbindlich zu einem Tun, Unterlassen oder Dulden autoritativ verpflichtet. Es liegt deshalb keine anfechtbare Verfügung vor, weshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.

5. Festzuhalten ist noch, dass die Vorinstanz, indem sie die Ermahnung in das mit einer Rechtsmittelbelehrung versehene Dispositiv aufnahm und mit einer Rechtsmittelbelehrung versah, bei der Beschwerdeführerin die Meinung aufkommen liess, es handle sich um eine anfechtbare Verfügung. Für künftige Fälle wird die Vorinstanz darauf zu achten haben, dass ähnliche Belehrungen und Ermahnungen nicht ins Dispositiv aufgenommen werden. Sie haben auch nichts zu suchen in einer Verfügung, die sich an einen Dritten richtet, sondern sind allenfalls in ein separates, an den Ermahnten gerichtetes Schreiben aufzunehmen. Ob und wann solche Ermahnungen am Platze sind, lässt sich nicht generell, sondern nur fallbezogen feststellen. Ergehen sie indessen nicht in einem Verfahren nach § 89 StG, so ist Zurückhaltung geboten, zumal die Steuerverwaltung nicht Aufsichtsbehörde über die Treuhänder ist. Es fragt sich auch, ob eine Steuervertreterin und Buchhaltungsstelle nicht vorgängig der Ermahnung mit den an sie gerichteten Vorwürfen zu konfrontieren ist, damit die allfällige Mahnung in Kenntnis allfälliger Einwendungen ergeht.

6. ... (Kosten)

StPS 1/96 Seite 4

Steuerbefreiung von Stiftungen (Par. 5 lit. d StG)

Entgegen dem Wortlaut von Par. 5 lit. d StG können auch Stiftungen mit ausserkantonalem Sitz Steuerbefreiung beanspruchen, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

VGE 338-95 vom 27. November 1995 i.S. X.-Stiftung (Gutheissung) = 02.95.032

StPS 1/96 Seite 10

Liquidationsgewinnbesteuerung, Zeitpunkt der Privatentnahme (Art. 21 Abs. 1 lit. d, Art. 43 BdBSt)

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes stellen die Aufgabe des Eigenbetriebes und die Vermietung bzw. Verpachtung eines Geschäftes nicht in jedem Falle eine Verwertung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt dar. Eine Verwertung infolge Verpachtung liegt nur dann vor, wenn sie aller Voraussicht nach als undwiderruflich und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes durch den Eigentümer als ausgeschlossen erscheint. Massgebender Zeitpunkt für die Privatentnahme ist derjenige, in dem der Steuerpflichtige den eindeutigen Willen äussert, dem Unternehmen den geschäftlichen Charakter zu entziehen.

BGE 2A.306-1994 vom 19. Januar 1996 i.S. Erben der L.B. (Abweisung) = 01.96.003

StPS 1/96 Seite 19

Doppelbesteuerung, interkommunale: Liegenschaften schwyzerischer Liegenschaftenhändler (Par. 13 Abs. 3 StG); Liegenschaftsaufwendungen, Schuldzinsen: Aktivierungspflicht (Par. 22 Abs. 1 lit. a und Par. 23 StG)

1. Das Besteuerungsrecht für Gewinne auf schwyzerischen Liegenschaften kommt ausschliesslich dem Kanton zu. Bei der Einkommensveranlagung eines schwyzerischen Liegenschaftenhändlers finden die bundesrechtlichen Doppelbesteuerungsvorschriften für solche Gewinne keine Anwendung (Präzisierung der Veranlagungspraxis).

2. Steuerlich besteht eine Aktivierungspflicht nur, wenn eine solche auch handelsrechtlich vorliegt. Dies trifft zu bei Aufwendungen zum Erwerb oder zur Verbesserung einer Liegenschaft. Schuldzinsen sind nur aktivierungspflichtig, wenn sie auf die Bauzeit entfallen, d.h. ab Baubeginn bis Bauvollendung bzw. Bezugsbereitschaft. Aktivierungspflichtige Aufwendungen sind gleichzeitig wertvermehrende Aufwendungen gemäss Grundstückgewinnsteuerrecht.

StKE 276-92 und 278-92 vom 11. Juli 1995 i.S. Y. (Teilgutheissung) = 03.95.066

StPS 1/96 Seite 27

Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand, Rentenleistungen an Arbeitnehmer (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. B BdBSt)

Die Ausrichtung einer Versorgungsrente durch eine AG an einen Rentengläubiger, der noch im Dienste der Rentenschuldnerin (AG) steht, stellt keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Der Grundsatz der buchmässigen Behaftung verwehrt die nachträgliche Umqualifikation in Lohnzahlungen selbst dann, wenn der Gegenbeweis erbracht wird, dass solchen Aufwendungen eigentlich Unkostencharakter zukommt.

StKE 118-93 vom 23. Juni 1995 i.S. X. AG (Abweisung) = 03.95.052

StPS 1/96 Seite 31

Vermögenssteuer: Aktienbewertung, Abzug für vermögensrechtliche Beschränkungen (Par. 31 Abs. 3 StG)

Der Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen ist auch auf indirekt gehaltenen Beteiligungen zu gewähren, sofern diese zusammen mit den direkt in Privatbesitz gehaltenen eine Minderheitsbeteiligung darstellen, für welche keine angemessene Dividende gezahlt wird.

StKE 144-95 und 303-95 vom 5. Februar 1996 i.S. Z. (Gutheissung) = 03.96.010

StPS 1/96 Seite 35

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös; Steuersubjekt (Par. 48, 51 StG)

Wenn ein Baulandgrundstück verkauft wird, dessen Verkäufer gestützt auf einen Werkvertrag für die Erstellung einer Baute oder Vollendung einer bestehenden Rohbaute auf diesem Grundstück zu sorgen hat, und Kaufvertrag und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre, und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt, so sind für die Festsetzung des Veräusserungserlöses Landpreis und Werklohn zusammenzurechnen, wobei Verkäufer und Unternehmer nicht identisch zu sein brauchen. Steuersubjekt ist dabei allein der Landveräusserer.

Grundsätzlich bestimmt sich der massgebende Veräusserungserlös nach dem nominellen Verkaufspreis. Davon ist nur dann abzuweichen, wenn ein allfälliger Minderwert bereits bei Vertragsabschluss vorgelegen hat. Nicht in Betracht fällt demgegenüber eine erst später eingetretene Entwertung oder Einbusse, die der Veräusserer nachträglich unter ungünstigen Umständen erlitten hat.

VGE 314-95 vom 21. September 1995 i.S. X. (Abweisung) = 02.95.024

Mai 1996 14. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Mitteilung der Steuerverwaltung 3

Justizentscheide

- Steuerbefreiung von Stiftungen 4
- Liquidationsgewinnbesteuerung, Zeitpunkt der Privatentnahme 10
- Doppelbesteuerung, interkommunale: Liegenschaften schwyzerischer Liegenschaftenhändler; Liegenschaftsaufwendungen, Schuldzinsen: Aktivierungspflicht 19
- Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand, Rentenleistungen an Arbeitnehmer 27
- Vermögenssteuer: Aktienbewertung, Abzug für vermögensrechtliche Beschränkungen 31
- Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös; Steuersubjekt 35

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1996 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 36.--** für die zwei im Jahre 1996 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1996

Mitteilung der Steuerverwaltung

Steuerbefreiung gemeinnütziger Institutionen mit ausserkantonalem Sitz: Aenderung der Veranlagungspraxis aufgrund eines Verwaltungsgerichtsentscheides

Gemäss § 5 lit. d Schwyzer Steuergesetz sind **nur im Kanton domizilierte** gemeinnützige Körperschaften, Anstalten und Vereine von der Steuerpflicht befreit. Dies führt dazu, dass Institutionen, die in ihren Sitzkantonen als gemeinnützig anerkannt sind, für im Kanton Schwyz gelegene Grundstücke Steuern zu entrichten haben. Als (teilweise) Lösung für diese unbefriedigende Situation hat Schwyz mit einigen Kantonen (St. Gallen, Bern, Aargau) Gegenrechtsvereinbarungen abgeschlossen. Vereinzelt haben Stiftungen auch ihren Sitz in den Kanton Schwyz verlegt, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen.

Das Verwaltungsgericht hat nun - unter Hinweis auf das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 4 BV und das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden - entschieden, dass das Abstellen auf den zivilrechtlichen Sitz einer Stiftung nicht mehr länger ein hinreichendes Kriterium darstelle, um eine Steuerbefreiung zu gewähren oder zu verweigern (siehe nachfolgend VGE 338/95, im Wortlaut wiedergegeben auf S. 4).

Reicht ein Steuerpflichtiger aufgrund dieses Entscheides im Kanton Schwyz eine Steuerbefreiungsverfügung des Sitzkantons wegen ausschliesslicher Gemeinnützigkeit ein, so wird die Kantonale Steuerverwaltung bei der Vornahme der Veranlagungen für die Steuerjahre 1995 ff. prüfen, ob die vom Verwaltungsgericht genannten Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. November 1995 i.S. X.-Stiftung (VGE 338/95)

Steuerbefreiung von Stiftungen (§ 5 lit. d StG)

Sachverhalt:

A. Die X.-Stiftung mit Sitz in C. (Kt. L.) bezweckt die Finanzierung, die Erstellung und den Betrieb von Pfadfinderheimen, Lagerplätzen und weiteren Räumlichkeiten zur Benützung durch das Pfadfinderkorps X. und andere Pfadfinderabteilungen. Grundsätzlich sind die Pfadfinderheime und Lagerplätze auch anderen unpolitischen Jugendorganisationen gemeinnützigen Charakters offenzuhalten. Die Stiftung ist ... Eigentümerin des in der Gemeinde A. gelegenen Grundstückes KTN ... Ein am 3. März 1986 von der Stiftung eingereichtes Gesuch um Steuerbefreiung wurde von der Kantonalen Steuerverwaltung/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Verfügung vom 3. Juni 1986 abgewiesen.

B. Mit Veranlagungsverfügung 1993/94 vom 24. Februar 1995 (Versand: 15. März 1995) wurde das kantonal steuerbare Vermögen der Stiftung auf Fr. ... festgesetzt. Gegen diese Verfügung erhob die Stiftung am 11. April 1995 Einsprache, u.a. mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass die X.-Stiftung von der Steuerpflicht der juristischen Personen des Kantons Schwyz und seinen Bezirken und Gemeinden befreit sei.

C. Mit Entscheid vom 26. Mai 1995 wies die Abteilung II der Steuerkommission die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1993/94 ab.

D. Gegen diesen am 13. Juni 1995 ausgehändigten Entscheid reichte die Stiftung rechtzeitig am 12. Juli 1995 beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit den folgenden Rechtsbegehren:

> "Es sei der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 26. Mai 1995 und die Veranlagungsverfügung 1993/94 der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz vom 24. Februar 1995 betreffend die X.-Stiftung aufzuheben.
>
> Es sei festzustellen, dass die X.-Stiftung von der Steuerpflicht der juristischen Personen des Kantons Schwyz und seinen Bezirken und Gemeinden befreit ist.
>
> Es sei der steuerbare Ertrag und das steuerbare Kapital der X.-Stiftung auf je Fr. 0.-- zu veranlagen.
>
> Es seien die Kosten dem Kanton Schwyz aufzuerlegen, und es sei der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen."

E. Mit Vernehmlassung vom 27. Juli 1995 beantragte die Kantonale Steuerkommission, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen, eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit dem Auftrag, abzuklären, ob die übrigen Voraussetzungen von § 5 lit. d StG für eine Steuerbefreiung gegeben sind.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den anschliessenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Von der Steuerpflicht befreit sind nach § 5 lit. d StG die im Kanton domizilierten Körperschaften, Anstalten und Vereine mit nicht wirtschaftlichen Zwecken für das Ver-

mögen und Einkommen, das unmittelbar Kultus- und Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder andern ausschliesslich gemeinnützigen oder ideellen Zwecken dient.

2. a) Die Beschwerdeführerin ist eine seit dem 27. August 1968 bestehende Stiftung mit Sitz im Kanton L. Den überwiegenden Teil des Stiftungsvermögens macht eine im Kanton Schwyz gelegene Liegenschaft mit Lagerhaus aus. Mit Verfügung vom 18. Juli 1994 stellte die Finanzdirektion des Kantons L. fest, dass die Stiftung weiterhin gestützt auf § ... wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken von der Staatssteuer und den allgemeinen Gemeindesteuern befreit ist. Eine analoge Steuerbefreiung gilt auch für die direkte Bundessteuer (vgl. Schreiben des Kantonalen Steueramtes L./ Abteilung direkte Bundessteuer vom 17. August 1994).

b) Die Vorinstanz argumentierte im angefochtenen Entscheid sinngemäss, dass im konkreten Fall zum vornherein kein Anspruch auf Steuerbefreiung bestehe, da sich der Sitz der Pflichtigen nicht im Kanton Schwyz befinde.

§ 5 lit. d 1. Satz des Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 stimmt wortwörtlich mit § 5 Ziff. 4 des kantonalen Steuergesetzes in der Fassung vom 23. August 1946 überein (vgl. Gesetzsammlung des Kantons Schwyz, 12. Band, S. 516). Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid (Erw. 2 b) überzeugend dar, dass der (historische) Gesetzgeber mit dem in § 5 StG verwendeten Begriff "domiziliert" den zivilrechtlichen Sitz meinte.

Die Konsequenz einer solchen Auslegung ist, dass juristische Personen mit ausserkantonalem zivilrechtlichen Sitz für das im Kanton Schwyz gelegene Grundeigentum zu besteuern wären, auch wenn dieses Grundeigentum ausschliesslich gemeinnützigen oder ideellen Zwecken (unter anderem

auch für Personen aus dem Kanton Schwyz) dienen sollte. Ein solches Ergebnis steht in einem Spannungsverhältnis zur ratio legis von § 5 lit. d StG. Im angefochtenen Entscheid (S. 5 unten) wurde dargelegt, der Grund für eine Steuerbefreiung der in § 5 lit. d StG erwähnten Personen sei darin zu erblicken, dass damit indirekt die Erfüllung von Aufgaben durch private Institutionen erleichtert werde, die sonst dem Kanton obliegen würden. Es rechtfertige sich daher, die Steuerfreiheit nur denjenigen Personen zukommen zu lassen, **die innerhalb des Kantonsgebietes tätig werden** (vgl. angefocht. Entscheid, S. 5 unten, Hervorhebung nicht im Original). Indessen werden nicht nur juristische Personen mit zivilrechtlichem Sitz im Kanton Schwyz hier tätig, sondern beispielsweise auch die Beschwerdeführerin, welche im Kanton Schwyz ein Lagerhaus für Jugendliche betreibt. Mithin schliesst die ratio legis von § 5 lit. d StG es nicht a priori aus, dass auch juristische Personen, welche im Kanton Schwyz gemeinnützig tätig werden aber ihren zivilrechtlichen Sitz nicht im Kanton Schwyz haben, von der beschränkten Steuerpflicht für das im Kanton Schwyz gelegene Grundeigentum befreit werden.

c) Wie in der Beschwerdeschrift (S. 11) zutreffend dargelegt wurde, muss sich der Richter bemühen, eine Norm in einer Weise anzuwenden, die den gegenwärtigen Gegebenheiten und Auffassungen möglichst entspricht, was zur Folge haben kann, dass er eine hergebrachte Auslegung aufgibt, die zur Zeit der Entstehung des Gesetzes zweifellos gerechtfertigt war, sich aber angesichts der Aenderung der Verhältnisse oder auch nur wegen der Entwicklung der Anschauungen nicht mehr halten lässt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 11 mit Verweis auf BGE 116 Ia 368).

Was das Erfordernis des zivilrechtlichen Sitzes im Kanton Schwyz anbelangt, verhält es sich so, dass der Gesetzgeber de lege ferenda an diesem Erfordernis nicht mehr län-

ger festhält. Bereits in der Gesetzesvorlage für eine Totalrevision des Steuergesetzes auf Beginn der Steuerperiode 1989/90 lautete § 74 lit. d des Entwurfs (Hervorhebung nicht im Original): "Von der Steuerpflicht sind befreit juristische Personen **mit Sitz in der Schweiz,** die Kultuszwecke oder die im kantonalen oder **im gesamtschweizerischen Interesse** öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, das ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient". Zwar scheiterte in der Folge diese Totalrevision, indessen aus Gründen, die mit der vorerwähnten Steuerbefreiungsbestimmung nichts zu tun haben. Im angefochtenen Entscheid (S. 4) wurde hingegen zutreffend ausgeführt, dass mit dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 die Kantone verpflichtet sind, innert 8 Jahren seit dem Inkrafttreten des StHG juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den betreffenden Gewinn und das betreffende Kapital von der Steuerpflicht zu befreien, und zwar ungeachtet der Frage, wo solche juristische Personen ihren zivilrechtlichen Sitz haben (vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG i.V.m. Art. 72 StHG). Zwar läuft diese Uebergangsfrist noch bis zum 1. Januar 2001, indessen steht bereits heute fest, dass für eine Steuerbefreiung am Erfordernis eines zivilrechtlichen Sitzes im Kanton Schwyz nicht festgehalten werden kann.

d) Hinzu kommt, dass eine Steuerbefreiungsregelung, welche ungeachtet der gemeinnützigen Tätigkeit ausschlaggebend auf den zivilrechtlichen Sitz der juristischen Person abstellt, sich mit dem Rechtsgleichheitsgebot von Art. 4 BV kaum verträgt. Wenn eine Stiftung mit Sitz im Kanton Schwyz aufgrund einer ausschliesslich gemeinnützigen Tätigkeit ("Lagerhausangebot für Jugendgruppen") von der kantonalen Steuerpflicht befreit wird, ist nicht einzusehen, weshalb die genau gleiche gemeinnützige Tätigkeit nicht unter die

Steuerbefreiung fallen sollte, wenn das gleiche im Kanton Schwyz gelegene Lagerhaus einer Stiftung gehört, welche ihren zivilrechtlichen Sitz nicht im Kanton Schwyz, sondern in einem Nachbarkanton hat. In diesem Sinne stellt das Abstellen auf den zivilrechtlichen Sitz einer Stiftung nicht mehr länger einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund dar, um eine Steuerbefreiung zu gewähren oder zu verweigern.

Ob anders zu entscheiden wäre, wenn die im Kanton Schwyz gelegene Liegenschaft der Stiftung schwyzerischer Jugendorganisationen nicht zur Verfügung gestellt würde, kann offen bleiben, nachdem unbestritten ist, dass das Haus auch schwyzerischen Jugendorganisationen offen steht (vgl. auch Pfadiheimverzeichnis 1995/96, S. ...).

e) Aus all diesen Gründen steht das Domizilkriterium einer Steuerbefreiung nicht (mehr) im Wege. Nachdem die Vorinstanz die weiteren Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 lit. d StG noch nicht geprüft hat, wird die Sache im Sinne des Eventualantrages zur weiteren Behandlung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Diesem Ergebnis entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten des Staates.

Eine Parteientschädigung kann nicht zugesprochen werden, da die Beschwerdeführerin durch Organe der Stiftung, nicht aber durch eine zur gewerbsmässigen Vertretung vor Verwaltungsgericht zugelassene Person (im Sinne von § 15 Abs. 3 und 4 VRP) vertreten war.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. Januar 1996 i.S. Erben der L.B. (BGE 2A.306/1994)

Liquidationsgewinnbesteuerung, Zeitpunkt der Privatentnahme (Art. 21 Abs. 1 lit. d, Art. 43 BdBSt)

Sachverhalt:

A. A.B. (geboren 19..) führte zusammen mit seiner Ehefrau L. (geboren 19..) während über 40 Jahren in Q. (SZ) einen ...laden. Die Ehe blieb kinderlos. Am 27. Dezember 1988* starb A.B. Am 16. Januar 1989 erlitt L.B. einen Schlaganfall. Sie starb am 26. Februar 1989.

B. Die Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz ging davon aus, dass L.B. das ...geschäft noch zu Lebzeiten ihrem Neffen E.B. verpachtet und damit den Geschäftsbetrieb aufgegeben habe. Sie erfasste deshalb die dabei realisierten Kapitalgewinne und Wertvermehrungen mit einer Jahressteuer (Art. 21 Abs. 1 lit. d und Art. 43 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die direkte Bundessteuer, BdBSt, SR 642.11).

Die Erben von L.B. liessen Einsprache erheben mit der Begründung, nach dem Tode ihres Ehegatten habe die Erblasserin das Geschäft noch weitergeführt; eine Ueberführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen habe erst durch die Erben stattgefunden, als diese das Geschäft am 5. Februar 1990 dem Neffen der Verstorbenen, E.B., rückwirkend auf 1. Januar 1989 veräussert hätten. Die Kantonale Steuerkommission (recte: Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) Schwyz verwarf diese Auffassung und wies die Einsprache ab (Entscheid vom 18. Februar 1994).

***(Anmerkung der Redaktion: alle Daten sind fiktiv)**

Eine von den Erben gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit Urteil vom 21. Juli 1994 ab.

C. Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz führen die Erben von L.B. Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen:

"1. Die angefochtene Bundessteuer-Veranlagung sei aufzuheben. Eventuell sei der bundessteuerpflichtige Gewinn auf Fr. 0.-- zu reduzieren. Subeventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Auflage, die 19 Beschwerdeführer seien einzeln für ihren erbquotalen Anteil am Liquidationsgewinn zu besteuern.
Subsubeventuell sei die Sache zur generellen Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Schwyz."

Sie berufen sich erneut darauf, dass die steuerrechtlich massgebende Uebertragung erst mit der Veräusserung des Geschäftsbetriebes durch die Gesamtheit der gesetzlichen Erben am 5. Februar 1990 an E.B. stattgefunden habe. Auf Einzelheiten ihrer Argumentation ist, soweit erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, die Kantonale Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist vom Treuhänder Z. im Namen der Erben erhoben worden. Z. ist als amtlicher Erbschaftsverwalter im Sinne von Art. 554 Abs. 1 Ziff. 1 und 3 ZGB mit der Verwaltung des Nachlasses der verstorbenen Eheleute B. betraut. Bei den Akten liegt überdies ein öffentlich beurkundeter Vertrag vom 5. Februar 1990, der die erbrechtliche Auseinandersetzung im Nachlass der Eheleute B. zum Gegenstand hat. In Ziff. 1 lit. c dieses Vertrages wurde Z. von sämtlichen Erben mit der Vertretung ihrer Interessen "für alle vorgenannten Abgaben gegenüber Steuer- und AHV-Behörden beauftragt." Diese Vollmacht bezieht sich auch auf die Liquidationsgewinnsteuer. Z. ist somit sowohl als amtlicher Erbenvertreter im Namen des Nachlasses (für den Erbenvertreter nach Art. 602 Abs. 3 ZGB, vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juli 1987, in ZBl 89/1988 S. 553, E. 1 d; s. auch BGE 102 Ia 430 E. 3) wie auch als Prozessbevollmächtigter sämtlicher Erben für die Erbengemeinschaft berechtigt, gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz betreffend die direkte Bundessteuer (Jahressteuer) Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu führen.

2. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt unterliegen der Besteuerung "Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw." Ein nach Art. 21 Abs. 1 lit. d (und f) BdBSt steuerbarer Kapitalgewinn ist mit der Jahressteuer nach Art. 43 BdBSt zu erfassen, wenn die Steuerpflicht aufhört oder wenn die Voraussetzungen nach Art. 96 BdBSt für die Vornahme einer Zwischenveranlagung

erfüllt sind. Der Sinn dieser Bestimmung liegt darin, solche steuerbaren Wertzuflüsse auch dann zu erfassen, wenn sie infolge einer Zwischenveranlagung in die Bemessungslücke fallen oder bei Aufhören der Steuerpflicht in der laufenden Veranlagungsperiode nach den allgemeinen Bemessungsregeln nicht mehr berücksichtigt werden können.

b) Voraussetzung eines steuerbaren Kapitalgewinnes ist nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt, dass es sich um ein buchführungspflichtiges Unternehmen handelt. Das trifft auf die hier in Frage stehende ...handlung zu. Vorausgesetzt ist weiter, dass der Kapitalgewinn bei der Veräusserung und Verwertung von Vermögensstücken erzielt wird. Als "Veräusserung" kann jeder zivilrechtliche Eigentumsübergang verstanden werden. Ein solcher steht hier indessen nicht in Frage. Es ist unbestritten, dass das Geschäft einschliesslich der Liegenschaft erst nach dem Tod von L.B., am 5. Februar 1990, von der Erbengemeinschaft auf den Miterben und Neffen der Verstorbenen, E.B., käuflich übertragen wurde. Das Gesetz schränkt indessen die Besteuerung nicht auf die Fälle der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung ein, sondern erfasst auch die "Verwertung" von Vermögensstücken. Darunter fällt namentlich die Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (zum Ganzen: Ernst Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage 1982, N 164 und 169 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt, mit Hinweisen; s. auch BGE 110 Ib 121 E. 2; Urteil vom 10. Januar 1992, ASA 62 S. 411). Auf eine solche steuerbare Verwertung berufen sich die Steuerbehörden. Sie haben angenommen, die Erblasserin habe den Geschäftsbetrieb noch zu Lebzeiten ihrem Neffen verpachtet und dadurch das Geschäftsvermögen in ihr Privatvermögen überführt.

3. Nach der Rechtsprechung stellen die Aufgabe des Eigenbetriebes und die Vermietung bzw. Verpachtung eines Geschäftes nicht in jedem Falle eine Verwertung im Sinne

der gesetzlichen Regelung dar. Die Verpachtung ist das nur, "wenn sie aller Voraussicht nach als unwiderruflich und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes durch den Eigentümer als ausgeschlossen erscheint" (Urteil vom 28. April 1972, ASA 41 S. 452). Die Verpachtung darf somit nicht eine nur vorübergehende Massnahme darstellen, auch nicht in dem Sinne, dass sie nur solange vorgesehen ist, bis ein geeigneter Käufer für das Geschäft gefunden ist oder die Abtretung an einen Erben erfolgen kann (vgl. BGE 85 I 243 S. 249; 82 I 175 E. 2; Urteil vom 25. Februar 1972, ASA 41 S. 507 E. 2; s. auch BGE 104 Ib 385 E. 10 mit Zusammenfassung der Rechtsprechung). Ganz allgemein wird für die Ueberführung auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Steuerpflichtige den eindeutigen Willen äussert, dem Unternehmen den geschäftlichen Charakter zu entziehen (vgl. Känzig, a.a.O., N 169 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt, S. 390; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 5. Auflage 1995, S. 78). Im Zusammenhang mit der Verpachtung fallen demnach für die Besteuerung je nach den Verhältnissen des Einzelfalles ganz unterschiedliche Zeitpunkte in Betracht (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 395 zu § 19 lit. b StG):

- die endgültige Aufgabe der Geschäftstätigkeit und die damit verbundene dauernde Verpachtung der dem Geschäftsbetrieb dienenden Geschäftsgüter. Die Verpachtung gilt dann als eine endgültige Massnahme, wenn die Rückkehr des Verpächters zwecks Selbstbewirtschaftung als ausgeschlossen erscheint (Urteil vom 25. Februar 1972, ASA 41 S. 507 f., und 21. Oktober 1955, ASA 24 S. 279 ff.);

- die endgültige Aufgabe der bei der Verpachtung gehegten Absicht, den Geschäftsbetrieb zu veräussern;

- die endgültige Aufgabe der bei der Verpachtung gehegten Absicht, den Geschäftsbetrieb später wieder auf eigene Rechnung weiterzuführen;

- für einzelne Wirtschaftsgüter, die nicht dazu bestimmt sind, nach einer vorübergehend vorgesehenen Verpachtung für den Geschäftsbetrieb wieder eingesetzt zu werden: Der Zeitpunkt der Aufgabe der eigenen Betriebsführung und der damit verbundenen Verpachtung.

4. a) Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid ausgeführt, dass L.B. ihrem Neffen E.B. gestattete, das von ihr am 27. Dezember 1988 güterrechtlich erworbene Geschäft auf eigene Rechnung zu führen und dass L.B. am 13. Januar 1989 zur Regelung der Einzelheiten den Notar mit der Ausarbeitung der Verträge beauftragen liess. Der angefochtene Entscheid hält zudem fest, dass die Erblasserin für die Vermietung bzw. Verpachtung der Geschäftsliegenschaft mit dem präsumtiven Uebernehmer des Geschäftsbetriebes eine monatliche Entschädigung von Fr. ... mündlich vereinbarte und er den Geschäftsbetrieb ab 25. Januar 1989 führen konnte. Die Vorinstanz hat daraus gefolgert, dass die Erblasserin das ...geschäft noch zu Lebzeiten aufgegeben und damit in das Privatvermögen überführt habe.

b) Diese Schlussfolgerung ist nicht zu beanstanden. Sie beruht nicht auf einem offensichtlich mangelhaft festgestellten Sachverhalt (Art. 105 Abs. 2 OG) und verletzt Bundesrecht nicht. Der Aktennotiz des Veranlagungsbeamten X. vom 8. Januar 1991 ist zu entnehmen, dass gemäss einem Telefongespräch mit dem Neffen der Verstorbenen dieser bereits ab 1. Januar 1989 den Geschäftsbetrieb auf eigene Rechnung führen und am 25. Januar 1989 eröffnen konnte. Das wird auch bestätigt durch das Schreiben des Treuhänders von L.B. und heutigen Erbschaftsverwalters vom 13. Januar 1989 an das Notariat ...:

"Vom plötzlichen und unerwarteten Tode ihres Ehemannes völlig überrascht, sieht sich Frau L.B. aus Gesundheits- und Altersgründen ausserstande, das Geschäft weiterzuführen. In der Person von Herrn E.B. (Neffe des Erblassers) und dessen Ehefrau ist ein junges Ehepaar gefunden worden, das willens und bereit ist, den Geschäftsbetrieb zu übernehmen und weiterzuführen.

Die Bilanzen und Erfolgsrechnung der Jahre 1987 und 1988 sind noch nicht erstellt. Die Geschäftsübergabe erfolgt rückwirkend auf den 1. Januar 1989. (...)

Wir sind Ihnen ausserordentlich dankbar, wenn Sie für die Geschäftsübergabe ein Vertragswerk ausarbeiten, das den nachfolgenden Angaben entspricht. (...)

Verkauft wird per 1. Januar 1989, zu Buchwerten der noch zu erstellenden Bilanz und Erfolgsrechnung per 31. Dezember 1988:

a) Warenvorräte
b) Maschinen, Geräte und Einrichtungen
c) Fahrzeuge

(...) Gemietet werden von Herrn E.B. ab 1. Januar 1989 alle Geschäftslokalitäten wie sie schon bisher für die Ausübung der Geschäftstätigkeit benötigt wurden, also alle Lagerräume, Garagen, Verkaufsladen, sowie der gesamte Platz im Freien. Der Mietzins beträgt zur Zeit monatlich Fr. ... (...)."

Mit der Uebertragung des Geschäftsbetriebes auf den Neffen hatte die Erblasserin offensichtlich den Willen verbunden, das Geschäft aufzugeben. Wohl ist die Zusage an den Neffen vom 11. Januar 1989, dass er das Geschäft rückwirkend ab 1. Januar 1989 auf eigene Rechnung führen dürfe, nur als Vorstufe der endgültigen Geschäftsübernahme zu werten, weil die für die käufliche Uebernahme der beweglichen Geschäftsaktiven (Warenvorräte, Maschinen, Geräte, Einrichtungen, Fahrzeuge) erforderlichen Verträge vom Notar noch ausgearbeitet werden mussten. Die faktische Uebertragung des Geschäftsbetriebes noch zu Lebzeiten der Erblasserin und die Vereinbarung eines Pachtzinses stellen dennoch den

für die Ueberführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen massgebenden Zeitpunkt dar, weil die Erblasserin ihre selbständige Erwerbstätigkeit damit endgültig aufgegeben hat. Dieser Meinung war offensichtlich auch der Treuhänder der Verstorbenen, wenn er im Schreiben vom 13. Januar 1989 an das Notariat ... schrieb:

> "Mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 31.12.1988, bzw. Geschäftsaufgabe/Geschäftsweitergabe per 1.1.1989 wird Frau L.B. wohl kaum um die Entrichtung der Liquidationsgewinnsteuer herumkommen (...)"

c) Die Gründe, welche die Beschwerdeführer zur Stützung ihrer Ansicht vorbringen, die Erblasserin habe zu ihren Lebzeiten das Geschäftsvermögen nicht in das Privatvermögen überführt, überzeugen nicht. Dieser Darstellung steht die Tatsache entgegen, dass die Erblasserin mit ihrem Neffen am 11. Januar 1989 die Vereinbarung traf, er könne rückwirkend ab 1. Januar 1989 das Geschäft auf eigene Rechnung führen, wofür er ihr eine monatliche Entschädigung (Pachtzins) von Fr. ... zu bezahlen habe. Der Steuervertreter hat denn auch in der Steuererklärung 1989/90 kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr deklariert, sondern die vereinbarte Entschädigung von monatlich Fr. ... (jährlich Fr. ...). Dass ein schriftlicher Vertrag nicht mehr ausgearbeitet werden konnte und der Neffe nach den Ausführungen in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit der Erbengemeinschaft über die monatliche Entschädigung offenbar nicht mehr abrechnete, vermag an dieser Abmachung nichts zu ändern. Gestützt auf die mündliche Abmachung vom 11. Januar 1989 hat der Neffe noch am selben Tag das Arbeitsverhältnis mit seiner Arbeitgeberin (...) einvernehmlich auf den 31. Januar 1989 aufgelöst. Am 24. Januar 1989 übernahm er sodann den Geschäftsbetrieb. Das sind genügend Hinweise dafür, dass die Erblasserin das Geschäft zu Lebzeiten definitiv aufgegeben hat. Nach den vorliegenden Umstän-

den (Schlaganfall) kann auch nicht angenommen werden, dass die Erblasserin den Betrieb später wieder aufgenommen hätte. Das wird von den Beschwerdeführern zu Recht nicht behauptet. Bei der Vermietung bzw. Verpachtung an den Neffen handelte es sich somit nicht um eine bloss vorübergehende Massnahme.

Die Beschwerdeführer haben zutreffend ausgeführt, dass die käufliche Uebertragung des ...geschäftes erst nach dem Tode der Erblasserin aufgrund der von der Erbengemeinschaft und dem Uebernehmer abgeschlossenen Verträge abgewickelt werden konnte. Massgebend für die Liquidationsgewinnbesteuerung (Jahressteuer) ist indessen der Zeitpunkt der Ueberführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen. Dieser Zeitpunkt fällt nach dem Gesagten mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit der Erblasserin zusammen. Es verletzt daher Bundesrecht nicht, wenn die Vorinstanz angenommen hat, die Abtretung des Geschäftsbetriebes an den Neffen stelle eine Realisationshandlung dar.

5. Für die Berechnung des Liquidationsgewinnes haben die Steuerbehörden mit Recht auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Ueberführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen und nicht, wie die Beschwerdeführer verlangten, auf den Kaufpreis im öffentlich beurkundeten Vertrag vom 5. Februar 1990 abgestellt. Die Berechnung ist nach den Akten im übrigen nicht offensichtlich unrichtig (Art. 105 Abs. 2 OG) und zu bestätigen.

Die Beschwerde ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 11. Juli 1995 i.S. Y. (StKE 276 und 278/92)

Doppelbesteuerung, interkommunale: Liegenschaften schwyzerischer Liegenschaftenhändler (§ 13 Abs. 3 StG); Liegenschaftsaufwendungen, Schuldzinsen: Aktivierungspflicht (§ 22 Abs. 1 lit. a und § 23 StG)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die Pflichtigen Y. haben Wohnsitz im Kanton Schwyz. Der Ehemann gilt als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. In den kantonalen Steuererklärungen wurden u.a. für alle schwyzerischen Liegenschaften Schuldzinsen geltend gemacht. Die Veranlagungsbehörde gewährte einen Abzug für Schuldzinsen nur auf der privat genutzten Liegenschaft. Die übrigen wurden unter Hinweis auf die im innerkantonalen bzw. interkommunalen Verhältnis bestehende Aktivierungspflicht nicht zum Abzug zugelassen (§ 13 Abs. 3 StG). In der Einsprache wird ausgeführt, zur Aktivierung der Schuldzinsen auf schwyzerischen Liegenschaften fehle die notwendige gesetzliche Grundlage. Die Steuerkommission hiess die Einsprache in diesem Punkte gut.

Aus den Erwägungen:

3. Die Veranlagungsbehörde qualifizierte den Ehemann als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler. Dagegen erhebt die Steuervertreterin grundsätzlich keine Einwände (vgl. unbestrittene Besteuerung der Gewinne bei der Bundessteuer). In ihrer Einsprache betreffend die kantonalen Ver-

anlagungsverfügungen 1987/88 und 1989/90 beanstanden die Pflichtigen indes die Aufrechnung der Schuldzinsen u.a. auf einem Teil der schwyzerischen Liegenschaften. Für die Aufrechnung der Schuldzinsen auf schwyzerischen Liegenschaften fehle eine gesetzliche Grundlage. Dem hält die Veranlagungsbehörde entgegen, die Steuerausscheidung gegenüber andern Kantonen und dem Ausland sowie zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden habe gemäss § 13 Abs. 3 StG nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung zu erfolgen. Dieses sehe bei Liegenschaftenhändlern u.a. die Aktivierung der Liegenschaftenschuldzinsen vor. Nachfolgend ist zu prüfen, ob diese besondere Ausscheidungsregel auf schwyzerische in gleicher Weise Anwendung findet wie auf ausserkantonale Liegenschaften eines schwyzerischen Liegenschaftenhändlers.

a) Bei der Tätigkeit des Liegenschaftenhändlers (gewerbsmässiger Handel mit Liegenschaften, eventuell verbunden mit einer Überbauung) handelt es sich um eine selbständige Erwerbstätigkeit. Als Geschäftsmann setzt der Liegenschaftenhändler seine Arbeitskraft und Kapital ein und organisiert sie nach freiem Belieben. Die Gewinne aus dieser Tätigkeit bilden Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, die Verluste stellen Geschäftsverluste dar. Die Liegenschaften, mit denen er handelt, bilden Geschäftsvermögen (vgl. Zuppinger, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis, Bern 1971, S. 10). Die Behandlung der Erträge und Aufwendungen aus dieser Tätigkeit richtet sich demnach nach den Grundsätzen des Unternehmungssteuerrechts. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die zum Geschäftsvermögen des Liegenschaftenhändlers gehörenden Grundstücke beurteilt sich danach, ob ihnen Gewinnungskostencharakter zukommt (vgl. § 22 Abs. 1 lit. a StG). Dies trifft nicht zu bei Aufwendungen, mit denen ein Vermögenswert geschaffen wird. Diese sind aktivierungspflichtig und somit bei der Einkommenssteuer nicht mit

laufendem Einkommen verrechenbar. Im Zusammenhang mit einer Liegenschaft sind alle Kosten, die ein Liegenschaftenhändler aufwendet, um diese zu erwerben, zu überbauen oder deren Zustand für dauernd wesentlich zu verbessern, als aktivierungspflichtig zu betrachten (vgl. hiezu Reimann/Zuppinger/Schärrer, Zürcher Kommentar, Band II, N 103 zu § 19 lit. b StG-ZH; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, N 40 zu § 11).

b) Der Kanton Schwyz nimmt Veräusserungsgewinne auf schwyzerischen Liegenschaften von der Einkommenssteuer aus und unterwirft sie stattdessen einer speziellen Grundstückgewinnsteuer (vgl. § 47 ff. StG). Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, welche als Objektsteuer ausgestaltet ist, erfasst Gewinne auf Privat- wie auf Geschäftsliegenschaften (= sog. monistisches System). Diese besondere kantonale Besteuerungsweise für Liegenschaftsgewinne erfordert, dass sämtliche mit einer schwyzerischen Liegenschaft zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen daraufhin untersucht werden, ob sie dem Bereich der Einkommenssteuer oder demjenigen der Grundstückgewinnsteuer zuzuordnen sind. Der für die allgemeine Einkommenssteuer geltende Grundsatz der Aktivierungspflicht für wertvermehrende Aufwendungen findet sein Korrelat im Schwyzer Grundstückgewinnsteuerrecht, das wertvermehrende Aufwendungen bei den Anlagekosten zur Anrechnung zulässt. Grundstückgewinnsteuerlich fallen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt und die Verwaltung, weil sie nicht der Anschaffung oder Verbesserung einer Liegenschaft, sondern der blossen Werterhaltung dienen, hingegen nicht unter die Anlagekosten (vgl. § 50 Abs. 1 und 5 StG). Als ordentlicher Unterhalt und Verwaltungskosten, die beide mit übrigem Einkommen laufend verrechenbar sind, gelten insbesondere die Schuldzinsen, die für die Zeit ab Erwerb bis Baubeginn und nach Beendigung der Überbauung bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgewendet werden müssen. Diese sind handels- und steuerrechtlich nicht aktivierbar. Als

wertvermehrend und damit einkommenssteuerlich als aktivierungspflichtige Aufwendungen zu betrachten sind nach konstanter Veranlagungspraxis diejenigen Schuldzinsen, welche auf die eigentliche Bauzeit entfallen, unabhängig ihrer Bezeichnung als Land-, Baukredit- oder Hypothekarzinsen. Diese Zinsen können deshalb bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend gemacht werden. Grundstückgewinnsteuerlich betrachtet handelt es sich dabei richtigerweise nicht um wertvermehrende Aufwendungen, sondern um diesen aufgrund der dafür bestehenden einkommenssteuerlichen Aktivierungspflicht in Ausfüllung einer Gesetzeslücke gleichzustellende Aufwendungen (vgl. hiezu Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 31.8.1994, publ. in StR 10/94, S. 499 ff.).

c) Im interkantonalen Verhältnis gelten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot für Liegenschaften, die zum Umlaufvermögen eines Liegenschaftenhändlers gehören, besondere Ausscheidungsregeln, die sich von denen für übrige Liegenschaftenbesitzer wesentlich unterscheiden. Hinsichtlich der Aufwandüberschüsse und damit insbesondere hinsichtlich der Schuldzinsen auf dem zur Finanzierung der Liegenschaften aufgenommenen Fremdkapital gilt bei Liegenschaftenhändlern in Abweichung vom allgemeinen Grundsatz der proportionalen Verlegung nach Lage der Aktiven die besondere Regel, dass diese - selbst wenn sie handelsrechtlich nicht aktivierbar sind - zu "aktivieren" sind und mit dem späteren Veräusserungserlös verrechnet werden müssen. Im Ergebnis bewirkt dies, dass der Liegenschaftskanton grundsätzlich sämtliche Liegenschaftsaufwendungen zu tragen hat. Erst wenn ein Teil der Aufwandüberschüsse definitiv nicht mit dem Veräusserungserlös verrechnet werden kann, ist der Wohnsitzkanton zu deren Übernahme verpflichtet. Es findet bei den Händlern somit eine objektmässige Verlegung statt (Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, N 41 ff. zu § 28).

d) Wie sich im vorliegenden Fall zeigt, wenden die Veranlagungsbehörden unter Bezugnahme auf § 13 Abs. 3 StG die für interkantonale Verhältnisse entwickelten Ausscheidungsregeln uneingeschränkt auch auf rein schwyzerische Verhältnisse (schwyzerische Liegenschaft eines schwyzerischen Liegenschaftenhändlers) an. Schuldzinsen auf Liegenschaften des Umlaufvermögens werden nicht zum Abzug zugelassen, selbst wenn sie handelsrechtlich nicht aktivierbar sind.

aa) § 13 Abs. 3 StG hat für das interkantonale Verhältnis rein deklaratorische Bedeutung. Dieser Bestimmung kommt hingegen in bezug auf das innerkantonale bzw. interkommunale Verhältnis trotz Verweis auf Bundesrecht eine eigenständige Bedeutung zu. Die bundesrechtlichen Ausscheidungsregeln, die aufgrund von § 13 Abs. 3 StG im innerkantonalen Verhältnis ebenfalls Anwendung finden, stellen dabei kantonales Recht dar (vgl. VGE 318/93 vom 27.8.1993, Erw. 1).

bb) Die Anwendung der vom Bundesgericht entwickelten Ausscheidungsregeln als kantonales Recht setzt notwendigerweise die Möglichkeit einer Kollision zweier oder mehrerer gleichrangiger Steuerhoheiten voraus. Dies trifft zu, wenn dasselbe Steuersubjekt für dasselbe Steuerobjekt von mindestens zwei verschiedenen Steuerhoheitsträgern für denselben Zeitraum mit einer gleichen oder ähnlichen Steuer belegt werden könnte (vgl. Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern 1993, N 8 zu § 38). Im interkantonalen Verhältnis gilt die vom Bundesgericht entwickelte besondere Ausscheidungsregel für gewerbsmässige Liegenschaftenhändler (Aktivierung der Aufwandüberschüsse und Verrechnung mit Verkaufserlös) unabhängig davon, ob der Liegenschaftsgewinn mit der Einkommenssteuer oder mit einer Spezialsteuer (Grundstückgewinnsteuer) erfasst, und ob der Gewinn letztlich gar nicht vom Liegenschaftskanton selbst, sondern von einem seiner kommunalen Steuerhoheitsträger (z.B. im Kanton Zürich durch die

Gemeinden) besteuert wird.

cc) Bei der schwyzerischen Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine kantonale Steuer. Die Steuerhoheit steht ausschliesslich dem Kanton zu. Die Gemeinden und Bezirke partizipieren lediglich in gewisser Weise am Steuertreffnis (vgl. § 55 StG; Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Horw/Luzern 1961, S. 7; Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 68). Die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch verschiedene schwyzerische Steuerhoheitsträger stellt sich bei ausschliesslich kantonaler bzw. mangels kommunaler Steuerhoheit in diesem Bereich deshalb nicht. Daraus folgt, dass einzig, was der kantonalen Einkommenssteuer unterliegt, nach Massgabe von § 13 Abs. 3 StG innerkantonal auf die verschiedenen kommunalen Steuerhoheitsträger auszuscheiden ist. Überdies ist der in § 2 StG verankerte Grundsatz der einheitlichen Veranlagung zu beachten. Dieser besagt, dass dieselbe Veranlagung für sämtliche kantonalen Steuerhoheitsträger (Kanton, Bezirke und Gemeinden) gilt. Aus diesem Grundsatz lässt sich ableiten, dass das kantonal steuerbare Einkommen bzw. das satzbestimmende Einkommen für alle kantonalen Steuerhoheitsträger dasselbe sein muss, was insbesondere weiter bedeutet, dass eine Pflicht zur gleichen Bemessung und Bewertung der zu veranlagenden Einkommensfaktoren besteht. Liegenschaftsaufwendungen können demnach nur soweit mit dem übrigen Einkommen zusammen veranlagt und notabene auch zur Verrechnung gebracht werden, wie der Kanton als selbständiger Steuerhoheitsträger diese nicht bereits mit der Grundstücksteuer erfasst (vgl. oben Erw. 3 b).

e) Bei näherer Betrachtung ist festzustellen, dass die heutige Veranlagungspraxis zu überhöhten Einkommensveranlagungen führt. Mit der Aktivierung sämtlicher Aufwandüberschüsse werden selbst solche Aufwendungen aktiviert, die handelsrechtlich betrachtet nicht aktivierungsfähig

wären und lediglich aufgrund der interkantonalen Doppelbesteuerungsvorschriften zu "aktivieren" sind. Die Veranlagungspraxis der vorerst grundsätzlichen Nichtübernahme von Aufwandüberschüssen durch die schwyzerische Wohnsitzgemeinde des Liegenschaftenhändlers bewirkt eine Überbesteuerung durch diese. Sie besteuert im innerkantonalen Verhältnis ein grösseres Einkommen als bei gesetzeskonformer Besteuerung, d.h. bei nicht genereller Aktivierung sämtlicher Aufwandüberschüsse. Weil sich diese Aktivierungspraxis der Veranlagungsbehörde aufgrund des Grundsatzes der einheitlichen Veranlagung auch auf das von den übrigen kantonalen Hoheitsträgern zu besteuernde Einkommen auswirkt, resultiert durch diese ebenfalls eine rechtlich unzulässige Ueberbesteuerung. Die bestehende Veranlagungspraxis muss sich konsequenterweise auch bei der Grundstückgewinnveranlagung fehlerhaft auswirken. Weil sämtliche Aufwandüberschüsse auf zum Umlaufvermögen des schwyzerischen Liegenschaftenhändlers gehörenden Liegenschaften bei der Einkommensveranlagung keine Berücksichtigung finden, gelangen bei der Grundstückgewinnveranlagung von auf schwyzerischen Liegenschaften erzielten Grundstückgewinnen zum Teil selbst solche Aufwendungen zur Anrechnung, denen der Anlagekostencharakter klarerweise abgeht. Dies trifft namentlich beim Liegenschaftenunterhalt oder bei den Schuldzinsen, die nicht auf die Bauzeit fallen, zu. Damit besteht ein offensichtlicher Widerspruch zu § 50 Abs. 5 StG, welcher bestimmt, dass der ordentliche Unterhalt und die Verwaltungskosten keine anrechenbaren Anlagekosten darstellen. Im Ergebnis kommt die heutige Praxis deshalb der Gewährung eines Gesamtbetriebsverlustes gleich, was der Schwyzer Gesetzgeber durch qualifiziertes Schweigen ausgeschlossen haben wollte (vgl. VGE 313/88 i.S. Z. AG, Erw. 3 c, publ. in: StPS 2/1989, S. 81 ff.).

f) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass dem Kanton die ausschliessliche Besteuerungshoheit über schwyzerische Liegenschaftsgewinne zukommt. Die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung bezüglich dieser Liegenschaftsgewinne ist im innerkantonalen bzw. interkommunalen Verhältnis ausgeschlossen. Bei der Einkommensveranlagung eines schwyzerischen Liegenschaftenhändlers sind in bezug auf schwyzerische Liegenschaften die speziell für gewerbsmässige Liegenschaftenhändler entwickelten bundesrechtlichen Doppelbesteuerungsvorschriften deshalb nicht anwendbar. Die derzeit geltende Veranlagungspraxis, wonach bei schwyzerischen Liegenschaftenhändlern in bezug auf von diesem im Kanton Schwyz gehaltene Liegenschaften die bundesrechtlichen Ausscheidungsregeln gemäss § 13 Abs. 3 StG als kantonales Recht uneingeschränkt Anwendung finden, erweist sich als fehlerhaft. In Änderung bzw. Präzisierung dieser Praxis ist bei der Einkommensveranlagung inskünftig zu berücksichtigen, dass Aufwandüberschüsse auf schwyzerischen Liegenschaften, die zum Umlaufvermögen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers mit Wohnsitz im Kanton Schwyz gehören, nicht generell aktivierungspflichtig sind. Steuerlich besteht diesfalls eine Aktivierungspflicht nur, wenn eine solche auch handelsrechtlich vorliegt. Dies trifft zu bei Aufwendungen zum Erwerb oder zur Verbesserung einer Liegenschaft. Nicht aktivierungspflichtig sind insbesondere die nach Baubeendigung, d.h. bei Bezugsbereitschaft weiter anfallenden Schuldzinsen, selbst wenn sie formell noch als Baukreditzinsen ausgewiesen werden. Schuldzinsen vor Bauvollendung sind nur dann aktivierungspflichtig, wenn es sich um Baukreditzinsen handelt. Dies trifft ungeachtet ihrer Bezeichnung auf sämtliche Zinsen zu, die auf die Zeit der Überbauung der betreffenden Liegenschaft, d.h. ab Baubeginn bis Bauvollendung bzw. Bezugsbereitschaft fallen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 23. Juni 1995 i.S. X. AG (StKE 118/93)

Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand, Rentenleistungen an Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

A. Eigentümer der Steuerpflichtigen ist A.B., der die Aktien der Gesellschaft am 1.1.1989 von seinem Vater, F.B., erwarb. Mit Veranlagungsverfügung 1991/92 vom 28.10.1993 setzte der Revisor den steuerbaren Ertrag für die Pflichtige sowohl kantonal als auch bundessteuerlich auf Fr. 192 100.-- fest. Dabei rechnete er unter anderem an F.B. und dessen Ehefrau G.B. geleistete Rentenzahlungen von durchschnittlich Fr. 44 100.-- auf.

B. Am 14.12.1993 liess die Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung 1991/92 Einsprache erheben mit dem Antrag, der steuerbare Ertrag sei um Fr. 44 100.-- auf Fr. 148 000.-- zu reduzieren. Zur Begründung wird angeführt, F.B. und G.B. würden in der X. AG arbeiten. Für ihre Arbeitsleistungen hätten sie in den Jahren 1989 und 1990 folgende Entschädigungen erhalten:

	1989	1990
Lohn F.B.	47'073.--	47'245.--
Lohn G.B.	15'870.--	14'632.--
Rente F.B und G.B.	37'800.--	50'400.--
Total	100'743.--	112'277.--

Im weiteren lässt die Einsprecherin festhalten, die Festsetzung der Saläre sei grundsätzlich Sache von Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Die Steuerbehörden seien nicht berechtigt, in die Unternehmens-, Personal- und Gehaltspolitik der Steuerpflichtigen einzugreifen. Es stehe dem Aktionär frei, in welcher Form er seine Bezüge tätigen wolle. Die in casu verbuchten Saläre und Renten seien angemessen bzw. nicht übersetzt und bildeten die Gegenleistung der Einsprecherin an F.B. und G.B. für deren Arbeitsleistungen im Interesse der Gesellschaft. Der Revisor trägt auf Abweisung der Einsprache.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. ...

2. a) Nach § 38 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt fallen für die Berechnung des steuerbaren Ertrages neben dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (lit. a) auch die geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen in Betracht. Als steuerlich nicht zulässiger Aufwand gelten alle Auslagen, die nicht im Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit des Steuersubjektes stehen (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, N 71 zu § 4).

b) Die Einsprecherin richtete F.B. und G.B. neben einem Lohn auch eine Rente von Fr. 37 800.-- (1989) bzw. Fr. 50 400.-- (1990) aus. Standen F.B. und G.B. tatsächlich in einem Arbeitsverhältnis mit der Pflichtigen, was von keiner Seite in Abrede gestellt wird, so hatten sie Anspruch

auf Lohnzahlung (vgl. Art. 322 Abs. 1 OR). Einer betrieblichen Versorgungsrente ist demgegenüber eigen, dass der Rentengläubiger nicht mehr im Dienste des Rentenschuldners (ehemaligen Arbeitgebers) steht (vgl. Bieri, Die Besteuerung der Renten und Kapitalabfindungen, Bern 1970, S. 42 ff.). Es ergibt sich somit, dass der unter dem Titel "Rente" verbuchte Aufwand in tatsächlicher Hinsicht keine Rentenzahlung darstellt. Die in Frage stehende Zahlung stellt aber auch keinen Lohn dar, andernfalls sie unter diesem Titel verbucht worden wäre. Mithin erweisen sich diese verbuchten Unkosten nicht als geschäftsmässig begründet. Der Einwand der Einsprecherin, die Zuwendung habe Lohncharakter und hätte daher dem Lohnkonto belastet werden müssen, ist nicht zu hören; denn der Grundsatz von Treu und Glauben verbietet eine nachträgliche Rechnungsänderung (vgl. StKE vom 4.10.1983 i.S. P. AG, Erw. 3, in: StPS 1/84, S. 13 ff.; StKE 281-27/83 vom 12.3.1984 i.S. D. AG, Erw. 1, in: StPS 2/84, S. 54; StKE 980/83 vom 12.10.1984 i.S. G., Erw. 1 a, in: StPS 1985, S. 140; StKE 589/84 vom 3.10.1985 i.S. R. AG, Erw. 4, in: StPS 1986, S. 53; VGE 348 und 349/86 vom 27.3.1987 i.S. M. und M. AG, Erw. V, in: StPS 1988, S. 32; Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], II. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N 81 zu Art. 49 BdBSt; BGE vom 22.10.1992 i.S. EStV, Erw. 2 c, in: ASA 63, 208). Dem vom Bundesgericht in seinem Entscheid vom 22.10.1992 (a.a.O.) geäusserten Vorbehalt des Gegenbeweises, dass solchen Aufwendungen dennoch Unkostencharakter zukommt, kann die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer nicht folgen. Schliesslich war der Steuerpflichtigen bereits beim Abschluss der Jahresrechnungen bekannt, unter welchem Titel die Zahlungen in korrekter Weise zu verbuchen gewesen wären. Zudem geht es nicht an, dass die Steuerbehörden das "Umgehen" von Sozialversicherungsbeiträgen noch indirekt unterstützen. Abgesehen davon hat die Einsprecherin in casu den Nachweis für den Unkostencharakter ohnehin nicht erbracht; auch aus den Akten ergibt

sich nicht, in welchem Umfang mit Blick auf einen angemessenen Lohn F.B. und G.B. bei der Pflichtigen arbeiteten.

3. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass sich die Einsprache als unbegründet erweist und abzuweisen ist. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Einsprecherin die kantonalen Kosten zu tragen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 5. Februar 1996 i.S. Z. (StKE 144 und 303/95)

Vermögenssteuer: Aktienbewertung, Abzug für vermögensrechtliche Beschränkungen (§ 31 Abs. 3 StG)

Sachverhalt (zusammengefasst):

Die Pflichtige Z. ist mit 200 Aktien direkt und mit 600 Aktien indirekt über die von ihr beherrschte B-Holding AG an der A-Holding AG beteiligt. Die übrigen 2 000 Aktien der A-Holding AG befinden sich im Eigentum von Drittpersonen. Gemäss Statuten sind diese Aktien stark vinkuliert. Die Veranlagungsbehörde gewährte auf dem amtlich ermittelten Steuerwert der 200 in Privatbesitz gehaltenen Aktien einen Pauschalabzug von 35 % für vermögensrechtliche Beschränkungen, hingegen nicht auch für die indirekt über die B-Holding AG gehaltenen 600 Aktien. In der Einsprache wurde beantragt, der Pauschalabzug sei auch auf der indirekt gehaltenen Beteiligung zu gewähren. Die Kantonale Steuerkommission hiess die Einsprache gut.

Aus den Erwägungen:

2. Soweit sich die Einsprache gegen den nicht gewährten Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen richtet, sind davon die kantonalen Veranlagungen 1989/90 und 1991/92 betroffen. Nach Auffassung der Einsprecherin sei ihr auch ein Pauschalabzug für die 600 Aktien A-Holding AG zu gewähren. Diese Aktien befinden sich im Besitz der B-Holding AG, welche von der Pflichtigen zu 100 % be-

herrscht wird. Die Aktien A-Holding AG weisen keinen Kurswert auf.

a) Gemäss § 31 Abs. 1 StG sind Wertpapiere zum Verkehrswert zu versteuern. Dieser entspricht in der Regel dem durchschnittlichen Kurswert im letzten dem Beginn der Veranlagungsperiode vorangegangenen Monat (§ 31 Abs. 2 StG). Wertpapiere ohne Kurswert, die nicht an einer Börse kotiert und für die auch keine regelmässigen und überprüfbaren vor-, nach- oder ausserbörslichen Kursnotierungen bekannt sind, werden nach dem sog. inneren Wert, dem steuerlichen Verkehrswert, bewertet. Der Wert solcher Aktien ist ein quotaler Unternehmenswert, welcher gemäss der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer ermittelt wird (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 6 zu § 42; Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern 1993, N 20 zu § 21). Massgebende Wegleitung für vorliegenden Fall ist diejenige aus dem Jahre 1982 (publ. in: ASA 51, 291 ff.). Ist danach ein Steuerpflichtiger an einem Unternehmen, dessen Beteiligungspapiere keinen Kurswert aufweisen, maximal zu 50 % beteiligt (= sog. Minderheitsbeteiligung) und erhält er dafür keine angemessene Dividende ausbezahlt, so wird ihm grundsätzlich und nur auf Antrag ein pauschaler Abzug von 35 % auf dem Vermögenssteuerwert dieser Wertpapiere gewährt. Mit diesem Pauschalabzug wird der besonderen vermögensrechtlichen Beschränkung, welche eine Minderheitsbeteiligung mit sich bringt, Rechnung getragen. Ob eine Minderheitsbeteiligung vorliegt, richtet sich nach der Möglichkeit des Steuerpflichtigen, als Beteiligungsinhaber auf die Unternehmensentscheidungen (Gewinnausschüttungen etc.) Einfluss zu nehmen. Der Minderheitsabzug ist überall dort zu versagen, wo der Steuerpflichtige direkt oder indirekt einen kumulierten Einfluss im Umfange von mehr als 50 % der Beteiligung auszuüben vermag. Die Abzugsberechtigung entfällt insbesondere, wenn der Steuerpflichtige massgeblich an einer Drittperson

(z.B. AG) beteiligt ist, deren im Geschäftsvermögen ausgewiesene Beteiligung zusammen mit der im privaten Wertschriftenvermögen deklarierten über 50 % ausmacht (vgl. Wegleitung 1982 Randziffer 54 ff.).

b) Die A-Holding AG weist ein Grundkapital von Fr. 2.800 Mio. auf. Dieses ist in 2 800 Aktien à nominell Fr. 1 000.-- unterteilt. Die Einsprecherin hat Einfluss über insgesamt 800 Aktien. Während sich 200 in direktem Privatbesitz befinden, werden die übrigen 600 Aktien als Beteiligung der B-Holding AG ausgewiesen. Diese wird zu 100 % von der Einsprecherin beherrscht. Die der Einsprecherin zuzurechnende Beteiligung der A-Holding AG beläuft sich somit auf 28.57 % und stellt eine Minderheitsbeteiligung dar. Dies wird seitens der Veranlagungsbehörde anerkannt, ebenso wie die Tatsache, dass auf der Beteiligung A-Holding AG in den hiefür massgebenden Bemessungsjahren keine angemessene Dividende ausbezahlt wurde. Grundsätzlich liegen somit die Voraussetzungen eines Pauschalabzugs für vermögensrechtliche Beschränkungen vor. Es ist deshalb im weiteren zu prüfen, ob die Veranlagungsbehörde den Pauschalabzug zu Recht nur auf den im direkten Privatbesitz gehaltenen 200 Aktien gewährte.

c) Die von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Sektion Wertschriftenbewertung, herausgegebene Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer bezweckt eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter, d.h. an der Börse nicht offiziell gehandelter Wertpapiere für die Vermögenssteuer (so neuerdings ausdrücklich RZ 1 der Wegleitung 1995). Gemäss RZ 88 der hier massgebenden Wegleitung 1982 sind die sich im Besitz einer Holdinggesellschaft befindlichen Wertpapiere nach den RZ 34 bis 37 zu bewerten (vgl. Abdruck der Wegleitung in ASA 51, 304; im Separatdruck der Wegleitung 1982 wird irrtümlicher-

weise nur auf die RZ 34 bis 36 verwiesen). Aufgrund von RZ 37 richtet sich die Bewertung von Wertpapieren und Beteiligungen ohne Kurswert nach den in der Wegleitung enthaltenen Bewertungsregeln (RZ 9 bis 60). Daraus folgt, dass der unter den Voraussetzungen gemäss RZ 54 ff. zu gewährende Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen im Rahmen der Bewertung einer Holdinggesellschaft, die eine Minderheitsbeteiligung hält, grundsätzlich geltend gemacht werden kann. Diese Möglichkeit sah im übrigen bereits die Wegleitung aus dem Jahre 1977 (ASA 46, 167 ff.) bzw. sieht auch die per 1.1.1996 in Kraft getretene Wegleitung 1995 vor. Der von der EStV für die A-Holding AG ermittelte Steuerwert beträgt für die massgebenden Vermögensstichtage Fr. 26 000.-- pro Aktie. Da bei dieser amtlichen Bewertung der Pauschalabzug gemäss RZ 54 ff. Wegleitung 1982 noch nicht berücksichtigt ist (vgl. telefonische Auskunft vom 23.7.1984 der EStV, Sektion Wertschriftenbewertung, gegenüber dem damaligen Leiter des Rechtsdienstes der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz), und es sich bei der B-Holding AG um eine reine Holdinggesellschaft handelt, deren Aktien keinen Kurswert aufweisen und deshalb nach der Wegleitung 1982 zu bewerten sind, wirkt sich der Pauschalabzug für die 600 Aktien A-Holding AG im selben Umfang auch auf den Vermögenssteuerwert der Aktien B-Holding AG aus. Der Vermögenssteuerwert einer Aktie B-Holding AG wurde amtlich mit Fr. 57 000.-- bewertet. Bei einem Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen auf dem Steuerwert der Aktien A-Holding AG von Fr. 9 100.-- pro Aktie (35 % von Fr. 26 000.--) reduziert sich in der Folge der Steuerwert der von der Pflichtigen gehaltenen 100 %-igen Aktienbeteiligung B-Holding AG um insgesamt Fr. 5.460 Mio. (Fr. 18 200.-- pro Aktie).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. September 1995 i.S. X. (VGE 314/95)

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös; Steuersubjekt (§§ 48, 51 StG)

Sachverhalt:

A. Am ...1986 liessen F. und L. als Bauherren, Grundeigentümer und Architekten ein Baugesuch für eine Reihenhausüberbauung mit drei und fünf Wohneinheiten an der ...strasse in U. ... (Kat.-Nrn. ...) öffentlich ausschreiben (vgl. ABl ...).

Mit Beschluss Nr. ... vom ...1987 erteilte der Gemeinderat U. den Grundeigentümern F./L. die nachgesuchte Baubewilligung. Mit Beschluss Nr. ... vom ...1987 wurde eine Projektänderung bewilligt und mit Beschluss Nr. ... vom ...1988 die "Abänderung der Bedingung Ziff. 4 der Baubewilligung GRB Nr. ..." genehmigt (vgl. Einsprache-act. 22).

Per ... verkauften F. und L. das Grundstück Kat.-Nr. ... für Fr. 1 564 160.-- an X. sowie L. das Grundstück Kat.-Nr. ... für Fr. 735 840.-- ebenfalls an X. Gleichentags parzellierte X. die beiden erworbenen Liegenschaften im Hinblick auf die geplante Reihenhausüberbauung (vgl. Einsprache-act. 16-22). Für den Erwerb der erwähnten Parzellen gewährte die ...bank X. einen Landkredit von Fr. 2 300 000.--, wobei die Landkreditzinsen jeweils durch die Y. AG bezahlt wurden (vgl. Einsprache-act. 54).

Nachdem X. dem Gemeinderat U. mit Schreiben vom ... die erwähnten Handänderungen mitgeteilt hatte, verfügte der Gemeinderat U. mit Beschluss vom ...1988, dass die erteilte Baubewilligung "mit sämtlichen Rechten und Pflichten auf den neuen Grundeigentümer bzw. Baubewilligungsnehmer (Bauherr) X." übertragen werde (vgl. Einsprache-act. 22).

Im übrigen hatte X. am ...1988 die gestützt auf den Beschluss des Gemeinderates U. Nr. ... vom ...1988 für das Grundstück Kat.-Nr. ... erhobenen Baubewilligungsgebühren von Fr. 1 252.-- bezahlt (vgl. Einsprache-act. 15; gemäss Situationsplan in den von der Y. AG eingereichten Plänen befindet sich die Liegenschaft Kat.-Nr. ... östlich vom ehemaligen Grundstück Kat.-Nr. ..., welches mit 3 Reiheneinfamilienhäusern [REH] überbaut wurde; zwischen diesen beiden soeben erwähnten Grundstücken führt die ...strasse durch).

B. Mit Beschluss vom ...1988 genehmigte der Gemeinderat U. eine Aenderung der Parkplatzanordnung bei den REH, welche im Auftrag des Bauherrn von der Y. AG dem Gemeinderat vorgelegt worden war (vgl. Einsprache-act. 23).

Mit einer Eingabe vom ...1988 ersuchte X. um eine nachträgliche Bewilligung für die bereits begonnenen Dachaufbauten sowie für den Ausbau der Dachgeschosse der REH (vgl. Einsprache-act. 24). Das Bauvorhaben wurde im Amtsblatt Nr. ... vom ... publiziert (Bauherr: X.; Projektverfasser: Y. AG).

C. Vom ...1989 bis zum ...1989 veräusserte X. die Grundstücke (mit den darauf erstellten REH). In Ziffer III dieser Kaufverträge wurde was folgt vereinbart:

"Ueberbauung des Vertragsgrundstückes

Die Y. AG, ..., als Generalunternehmerin, überbaut die Grundstücke Grundbuch U. KTN ... in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung.

Die Fertigstellung des Wohnhauses und die Bezahlung desselben ist zwischen der Y. AG und dem Erwerber ausseramtlich zu vereinbaren. Diesbezüglich wird zwischen der Y. AG und dem Erwerber ausseramtlich ein Werkvertrag abgeschlossen. Der Verkäufer ist von jeder Verantwortlichkeit bezüglich der Bauten entlastet."

(vgl. Dossier-Kaufverträge)

Unter Ziffer IV.2 dieser Kaufverträge wurde hinsichtlich der Notariats- und Grundbuchgebühren sowie hinsichtlich der Handänderungssteuer vereinbart:

"Die Notariats- und Grundbuchgebühren sowie die Handänderungssteuer übernehmen die Parteien gemeinsam, je zur Hälfte, zur Zahlung. Der Anteil des Verkäufers ist an die Y. AG in Rechnung zu stellen."

(vgl. Dossier-Verkaufsverträge)

D. Die Werkverträge zwischen den Käufern/Werkbestellern und der Y. AG datieren vom ...1989. In diesen Werkverträgen wurde u.a. festgehalten,

- dass die Y. AG auf der jeweiligen Parzelle für den Werkbesteller ein Einfamilienhaus mit Garage/Parkplatz/Bastelraum gemäss Bauprojekt der Architekten F. & L. erstelle,

- dass der Baubeschrieb der Y. AG vom ...1988 Bestandteil des Werkvertrages bilde,

- dass sich die Y. AG verpflichte, die Bauten bis zum ...1989 [und somit 32 Tage nach Abschluss des Werkvertrages] fertigzustellen,

- und dass die Grundstückerwerbskosten im Werkpreis nicht inbegriffen seien (vgl. Dossier Werkverträge).

E. Am 5. Oktober 1989 stellte die Z. AG, welche von X. als Alleinaktionär beherrscht wird, der Y. AG eine "Vermittlungsprovision für die 8 EFH an der ...strasse" von Fr. 160 000.-- sowie Insertionskosten von Fr. 6 800.-- in Rechnung (vgl. Einsprache-act. 38).

F. Mit **Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer vom 2. April 1992** (Verfügungsadressat X.) setzte die Kantonale Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 1 410 544.-- sowie den Steuerbetrag auf Fr. 544 535.-- fest. Diese Verfügung enthielt folgende Begründung:

> "Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen, da trotz mehrmaliger Aufforderung die verlangten Unterlagen und vor allem keine detaillierte Bauabrechnung eingereicht wurde.
>
> Verkaufserlös = Erlös aus Landverkauf + Erlös gemäss Werkverträgen
>
> Anlagekosten = Anlagekosten für das Land + Zeitbauwert gemäss Schätzung des kantonalen Schätzungsamtes
>
> Im Falle einer Einsprache ist eine detaillierte Bauabrechnung mit sämtlichen Rechnungen, Zahlungsquittungen, Bankbelastungs- und Gutschriftsanzeigen sowie Bankkontokorrentauszügen einzureichen.
>
> Die Restanlagekosten für die unverkauften Landparzellen KTN ... betragen Fr. 23 455.--."

G. Eine gegen diese Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission mit Entscheid vom **23. Januar 1995** insoweit teilweise gutgeheissen, als der steuerbare Grundstückgewinn neu mit Fr. 358 748.-- (Steuerbetrag: Fr. 134 334.70) festgesetzt

wurde. Die (im Vergleich zur ursprünglichen Veranlagung wesentliche) Herabsetzung des steuerbaren Grundstückgewinnes beruhte hauptsächlich darauf, dass die Y. AG zwischenzeitlich Bauabrechnungsunterlagen für die REH eingereicht hatte.

H. Gegen den am 30. Januar 1995 zugestellen Einspracheentscheid liess X. rechtzeitig am 1. März 1995 beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

> "1. Der angefochtene Entscheid der Kantonalen Steuerkommission betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 23. Januar 1995 Nr. 1112-76-62/92 (Akt. 1) sei aufzuheben und von der Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer sei Abstand zu nehmen, insbesondere sei festzustellen, dass der Werkpreis nicht als Bemessungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer beigezogen werden darf.
>
> 2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Schwyz."

I. Vernehmlassend beantragte die Kantonale Steuerkommission am 3. April 1995, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

Die am 16. Juni 1995 auf eigenes Begehren (Eingabe vom 13. Juni 1995) sowie auf Begehren des X. (Eingabe vom 12. Juni 1995) beigeladene Y. AG beantragte am 16. August 1995, der angefochtene Entscheid vom 23. Januar 1995 sei aufzuheben und es sei von der Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer abzusehen; eventuell sei der ergangene Einspracheentscheid und die diesem zugrunde liegende Grundstückgewinnsteuerveranlagung aufzuheben und das Veranlagungsverfahren sei gegen X. und die Y. AG gemeinsam erneut einzuleiten.

Weitere Eingaben erfolgten am 7. September 1995 (von der Kantonalen Steuerkommission) und am 8. September 1995 (von X.).

Auf die Vorbringen in den Rechtsschriften ist, soweit erforderlich, in den anschliessenden Erwägungen zurückzukommen.

Aus den Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist der Veräusserer (§ 48 Satz 1 StG). Der Veräusserung sind Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, wie z.B. die entgeltliche Uebertragung eines Kaufrechtes, der Eintritt eines Dritten in einen Kaufvertrag usw., sofern diese Rechtsgeschäfte die Bewirtschaftung oder Veräusserung der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen (vgl. § 47 Abs. 3 StG).

Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weitern Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG).

2. a) Wie das Bundesgericht wiederholt entschieden hat, ist es in der Regel nicht willkürlich, wenn bei der Besteuerung nicht auf die äussere zivilrechtliche Form, sondern auf den **wirtschaftlichen Gehalt** eines Tatbestandes abgestellt wird. Diese Betrachtungsweise, die zur Folge haben kann, dass einer gesetzlichen Vorschrift ihrem Sinne nach ein weiterer Anwendungsbereich zukommt, als es ihr Wortlaut zunächst vermuten liesse, ist beispielsweise bei Anwendung und Auslegung der Vorschriften über die Handänderungssteuer mehrfach bestätigt worden (vgl. dazu BGE 91 I 176, Erw. 3, 2. Abs. mit Verweisen auf BGE 75 I 302 f., 79 I 19 f., 85 I 97, 86 I 21; vgl. auch EGV-SZ 1972, S. 100 f.). Diese Betrachtungsweise hat der Schwyzer Regierungsrat als frühere Beschwerdeinstanz in Handänderungssteuersachen auch auf jene Fälle angewandt, wo ein Haus im Rohbau verkauft wurde und der Verkäufer für die Vollendung des Hauses zu sorgen hatte. Voraussetzung für die Anwendung dieser Betrachtungsweise war, dass **Kaufvertrag und Werkvertrag miteinander in einem engen Zusammenhang stehen,** und zwar in der Weise, **dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre** (vgl. EGV-SZ 1972, S. 101 mit Hinweisen, u.a. auf EGV-SZ 1970, S. 132). In einem Urteil vom 13. Juni 1973, welches notabene die Schwyzer Handänderungssteuer betraf, äusserte sich das Bundesgericht zur Frage - ob und unter welchen Voraussetzungen es zulässig sei, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei einer Liegenschafts-Handänderungssteuer den Kaufpreis für das Land und den Werklohn zusammenzurechnen - wie folgt: Es könne als für die Handänderungssteuer massgebender Erwerbspreis ohne Willkür **der Preis für das Ganze (Boden und fertiges Haus)** betrachtet werden, unter der Voraussetzung, dass Kaufvertrag und Werkvertrag so voneinander abhangen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und dass das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommt (vgl. ASA 44, S. 64 f.).

Diese dargelegte Praxis wurde vom Verwaltungsgericht in seiner Rechtsprechung zur Handänderungssteuer übernommen (vgl. VGE 321/84 vom 4. März 1985, Erw. 1, publ. in EGV-SZ 1985, Nr. 20, S. 65 f.; VGE 305/94 vom 6. Juni 1994, Erw. 2 c).

b) Das Verwaltungsgericht hat die Frage, ob und gegebenenfalls inwiefern die vorerwähnte Rechtsprechung zur Handänderungssteuer auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuer Anwendung findet, bis anhin - soweit ersichtlich - noch nicht entschieden. Im Entscheid VGE 380/82 vom 4. September 1984 (betr. Grundstückgewinnsteuer) wurde zwar die Frage, ob der Werkpreis zum Veräusserungserlös (gemäss Kaufvertrag) zu zählen wäre, aufgeworfen. Diese Frage konnte indessen im damaligen Fall, in welchem es um eine Falschbeurkundung ging, offen gelassen werden (vgl. Prot. KII 1984, S. 426, Erw. 9 in fine).

c) Im angefochtenen Entscheid (Erw. 2 a) berief sich die Vorinstanz hauptsächlich auf die Zürcher Praxis. Danach gelten zusammenfassend für die Grundstückgewinnsteuer die gleichen Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn wie im Handänderungssteuerrecht (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, Rz. 38 zu § 165 mit Verweis auf RB 1984 Nr. 66). Somit wird als massgebende Steuerbemessungsgrundlage grundsätzlich die **Summe von Landpreis und Werklohn** betrachtet ("zusammengerechnet"), **wenn** der (Bauland-)Käufer mit dem Verkäufer einen GU-Werkvertrag abgeschlossen hat, worin die Erstellung, der Umbau oder die Vollendung einer Baute auf dem Kaufgrundstück durch den Verkäufer vereinbart worden ist, **sofern die Verträge so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt** (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., Rz. 5 zu § 181 mit zahlreichen Hinweisen, u.a. auf

ASA 50, 445).

Ob die erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind, muss aufgrund aller besonderen **Umstände des Einzelfalles beurteilt** werden. Dabei ist der äussern Form der Vereinbarungen weniger Gewicht beizumessen als dem Umstand, ob in der Erfüllung von Kauf- und Werkvertrag das rechtliche Schicksal ein einheitliches sei (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., Rz. 6 zu § 181).

Als **Indizien für eine Zusammenrechnung** gelten u.a., wenn,

- der Abschluss des Werkvertrags Kaufbedingung ist;

- im Kaufvertrag Hinweise auf die geplante Ueberbauung (z.B. in Form von Ausnützungsrevers, Durchleitungsrechten, Näher- und Grenzbaurechten usw.) vorhanden sind;

- der Antritt auf den Zeitpunkt der Bauvollendung hinausgeschoben wird;

- im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Bau bereits weit fortgeschritten ist;

- der Verkauf schlüsselfertiger Häuser inseriert wurde

(vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., Rz. 8 zu § 181).

In der Praxis wird eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn praktisch stets vorgenommen, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der entsprechenden Handänderung eine **Baubewilligung** (insbesondere eine Arealüberbauungsbewilligung) erteilt worden ist (vgl. VGr Basel-Land in StR 33, 168 = BlStPr VI, 156), und die Landkäufer anlässlich der Landkäufe Werkverträge basierend auf den bereits bewillig-

ten Plänen über die Erstellung von Bauten auf dem Kaufgrundstück mit dem Verkäufer oder mit einem als GU auftretenden Dritten abschliessen (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., Rz. 9 zu § 181).

Eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn wird nach Zürcher Praxis grundsätzlich nur bei **Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer** vorgenommen, wobei unter Identität sowohl eine tatsächliche, wie auch eine **wirtschaftliche** subsumiert wird. Bei fehlender tatsächlicher Identität ist gemäss dem zit. Kurzkommentar Richner/Frei/Weber/Brütsch (a.a.O., Rz. 13 zu § 181) eine Zusammenrechnung nur statthaft, wenn zwischen Veräusserer und Werkunternehmer eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht, so dass sie dem Erwerber als zusammengehörend, als wirtschaftlich identisch erscheinen. Bloss unbestimmte Abreden zwischen Veräusserer und Werkunternehmer vermögen eine solche Beziehung nicht zu begründen. Hingegen wird eine Zusammenrechnung postuliert, wenn Landveräusserer und Werkunternehmer wenigstens eine **einfache Gesellschaft** vereinbart haben, mit dem Zweck, auf dem Grundstück des Veräusserers geplante oder weitgehend vollendete Bauten gemeinsam zu verkaufen (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., Rz. 13 und 14 mit Verweis auf RB 1991 Nr. 44).

Nach Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage (1983, Rz. 4 zu § 181) ist die Auffassung, wonach für die Berechnung der Handänderungssteuer der Preis des schlüsselfertigen Hauses massgebend sei, mit anderen Worten Landpreis und Werklohn zusammenzurechnen seien, auch dann nicht willkürlich, wenn Verkäufer und Unternehmer nicht identisch sind. **Ausschlaggebend** ist vielmehr der Umstand, **dass der Kaufvertrag ohne Werkvertrag nicht zustande gekommen wäre** (vgl. BGE vom 20.11.1980, in ZBl 82, S. 126 = ZR 79 Nr. 139 = ASA 50 S. 445).

3. a) Die Vorinstanz argumentierte im angefochtenen Entscheid in Anlehnung an die Zürcher Praxis, dass der Steuerpflichtige und die Y. AG eine einfache Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. OR gebildet hätten. Zweck der Gesellschaft sei gewesen, auf dem Grundstück des Veräusserers acht schlüsselfertige Einfamilienhäuser zu erstellen und zu verkaufen. Der Landveräusserer habe dabei Arbeit im Sinne von Art. 531 Abs. 1 OR beim Kaufvertragsabschluss und bei den Eingaben im Baubewilligungsverfahren geleistet. Der Pflichtige und die Werkunternehmerin hätten in der Weise zusammengewirkt, dass der Kaufvertrag nicht ohne den Werkvertrag mit der Y. AG einerseits und den Landkäufern anderseits abgeschlossen werden konnte (vgl. Kaufverträge Ziff. III). Im weiteren spreche für das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft der Umstand, dass die Y. AG und nicht etwa der Steuerpflichtige, der gegenüber der ...bank als Darlehensnehmer aufgetreten sei, für die Landkreditzinsen aufgekommen sei. Ferner habe die Y. AG die Notariats- und Grundbuchgebühren sowie die Handänderungssteuer des Landverkäufers übernommen, was ebenfalls auf ein enges Zusammenwirken hindeute. Von blossen "Abreden" könne hier nicht mehr die Rede sein. Den Grundstückskäufern seien nicht Landparzellen angeboten worden, sondern schlüsselfertige Einfamilienhäuser. So sei denn auch mit den Käufern ein Pauschalpreis vereinbart worden, indem nicht nur in den mit der Y. AG abgeschlossenen Werkverträgen der Werklohn, sondern auch der Landpreis erwähnt worden sei. In diesem Sinne hätten auch die Zeitungsinserate gelautet, mit denen fertige Einfamilienhäuser angeboten wurden. Ein solch enges Zusammenwirken zwischen dem Pflichtigen und der Y. AG beruhe weder auf Zufällen, noch auf blossen "Abreden", sondern sei - wie bereits erwähnt - vielmehr auf einen Gesellschaftsvertrag im Sinne von Art. 530 ff. OR zurückzuführen (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 3 a).

b) Der Beschwerdeführer (Bf) bringt dagegen im wesentlichen sinngemäss vor,

- dass gemäss Landverkaufsverträge die Y. AG die Grundstücke in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung überbaut habe;

- dass dem Bf nur der Erwerbspreis für das Land, nicht aber der Werkpreis zu bezahlen war;

- dass der Werkpreis der Y. AG als Generalunternehmerin zu entrichten war;

- dass der Bf als blosser Landverkäufer im Landverkaufsvertrag von jeder Verantwortlichkeit bezüglich der Bauten ausdrücklich entlastet worden sei;

- dass die vereinbarte Mäklerprovision von Fr. 160 000.-- für die Vermittlung der Käufer der 8 EFH, nicht aber des Landes, durch die Y. AG an die Z. AG, deren Alleinaktionär der Bf ist, weder bezahlt noch steuerlich jemals abgerechnet worden sei;

- dass der Bf aus dem von ihm getätigten blossen Landverkauf keinen Grundstückgewinn erzielt habe;

- dass der zuständige Beamte der Grundstückgewinnsteuer-Abteilung auf Anfrage des Notariates Höfe mündlich geantwortet habe, dass in einem derartigen Fall keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werde;

- dass entsprechend dieser Auskunft vor dem vollzogenen Verkauf keine Depotleistungen angeordnet worden seien (sondern erst nachträglich);

- dass der Bf als Landverkäufer weder rechtlich noch wirtschaftlich mit der Werkunternehmerin (Y. AG) identisch sei;

- dass gemäss einer Aenderung der Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts für das Zusammenrechnen von Kaufpreis und Werklohn bei fehlender (rechtlicher oder wirtschaftlicher) Identität von Veräusserer und Werkunternehmer es nicht mehr genüge, wenn die Verträge aufgrund besonderer Abreden in der Erfüllung ein einheitliches Schicksal haben. Vielmehr dürfe der Werklohn nur dort als Steuerobjekt bzw. Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer (und folglich auch als Bestandteil des Erwerbs bzw. Erlöses bei der Grundstückgewinnsteuer) herangezogen werden, wo er dem Veräusserer selber geschuldet sei und er an ihn persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten gezahlt werde (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7 mit Hinweis auf ZBl 1987, S. 178 ff.).

c) Soweit der Bf geltend macht, dass eine gemeinsame Zielsetzung mit der Y. AG gerade nicht vorhanden gewesen sei und er lediglich sein erworbenes Land baldmöglichst habe verkaufen wollen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 oben), wäre diese Argumentation dann ohne weiteres überzeugend, wenn der Bf die am ...1988 erworbenen Grundstücke (KTN ...) beispielsweise direkt der Y. AG weiterverkauft oder umgehend Käufer für die noch nicht überbauten Grundstücke (z.B. durch entsprechende Inserate) gesucht hätte. Den vorliegenden Akten ist indessen folgender Sachverhalt zu entnehmen, welcher zu den anschliessenden Schlussfolgerungen Anlass gibt:

aa) Die beiden Grundstücke (KTN ...) standen ursprünglich im Eigentum der Architekten F. + L., welche ein Projekt mit einer Reihenhausüberbauung (mit 3 und 5 Wohneinheiten) ausarbeiteten (vgl. das am ...1986 publizierte Bauge-

such in ABl ...). Am ...1987 erteilte der Gemeinderat den Baugesuchstellern F./L. die nachgesuchte Baubewilligung. In der Folge verzichteten die Grundeigentümer/Architekten F./L. darauf, das bewilligte Projekt selber zu realisieren. Stattdessen verkauften sie am ...1988 die beiden Grundstücke KTN ... für insgesamt Fr. 2 300 000.-- an den Bf (vgl. Einsprache-act. 109).

Der Bf nahm zur Finanzierung dieses Landkaufes bei der ...bank einen Landkredit von Fr. 2 300 000.-- auf. Gleichzeitig erteilte die ...bank der Y. AG einen Baukredit für die Erstellung der 8 REH. Die Zinsen für den an den Bf erteilten Landkredit wurden jeweils durch die Y. AG bezahlt, indem sie von der Bank dem (der Y. AG erteilten) Baukreditkonto belastet wurden (vgl. Einsprache-act. 54). Mithin wirkte die Y. AG insoweit beim Erwerb des Baulandes mit, als sie die Landkreditzinsen übernahm und dadurch dem Bf die Einräumung eines Landkaufkredites ermöglichte.

bb) Der Bf begnügte sich nicht damit, einen Kredit von Fr. 2 300 000.-- aufzunehmen und dafür am ...1988 das entsprechende Bauland zu erwerben, sondern:

- er parzellierte ebenfalls am ...1988 die beiden erworbenen Grundstücke im Hinblick auf die geplante und bereits bewilligte Reihenhausüberbauung (vgl. Einsprache-act. 16-21),

- er teilte mit Schreiben vom ...1988 der Gemeinde U. mit, dass er die beiden Grundstücke käuflich erworben habe und ersuchte **"die Baubehörde, alle im Zusammenhang mit der Neuüberbauung anfallenden Korrespondenzen an ihn zu richten"** (vgl. Einsprache-act. 22),

- und er **vereinbarte mit den "... Versicherungen" eine "Bauwesen-Versicherung"** (Inkrafttreten des Versicherungsvertrages am ...1988), wofür ihm am ...1988 eine Prämie von Fr. 13 327.50 in Rechnung gestellt wurde (vgl. Ordner "Bauabrechnung", unter lit. W, wobei die erwähnte Prämie am ...1988 von der Y. AG bezahlt wurde).

Somit dokumentierte der Bf (einmal abgesehen von der Parzellierung und dem Schreiben vom ...1988 an die kommunale Baubehörde) insbesondere mit dem Abschluss einer "Bauwesen-Versicherung", dass er nicht nur an einem "baldmöglichsten Landverkauf", sondern sehr wohl an einer Ueberbauung des erworbenen Baulandes (nach Massgabe des bewilligten Projektes) interessiert war und daran mitwirkte. Hinzu kommt, dass die Architekten F. + L. bis zum ...1988 (Verkauf der Grundstücke am ...1988) für die geplanten REH bereits Fr. 216 898.80 ausgegeben hatten (für Baugrunduntersuchungen, Planungsarbeiten, Bewilligungen usw., vgl. Ordner "Bauabrechnung", unter lit. K). Mit Quittung vom ...1988 bescheinigte L. "für F. + L.", **von X.** Fr. 216 898.80 empfangen zu haben ("Bis heute für die Neubauten aufgewendete und bezahlte Kosten; betrifft Neubau 8 Einfamilienhäuser ...", vgl. Ordner "Bauabrechnung", unter lit. K). Mithin bezahlte der Bf am ...1988 die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Projektaufwendungen in der Höhe von Fr. 216 898.80. Gemäss einem Stempelaufdruck auf der Quittung vergütete die Y. AG am ...1988 (und somit rund 1 1/2 Monate nach der Bezahlung durch den Bf) dem Bf diese Projektaufwendungen retour. Auch daraus wird die enge Zusammenarbeit des Bf's mit der Werkunternehmerin ersichtlich.

cc) Aktenmässig erstellt ist, dass die vom Bf beherrschte Z. AG (der Bf ist Alleinaktionär/Verwaltungsratspräsident dieser AG) am ...1989 der Y. AG "für die Vermittlung der 8 Einfamilienhäuser an der ...strasse ... gemäss mündlicher Abmachung, Fr. 20 000.-- pro Haus) insgesamt

Fr. 160 000.-- sowie für "Insertionskosten, laut Rechnungen der ..." zusätzlich Fr. 6 800.-- in Rechnung stellte (vgl. Einsprache-act. 38, wobei die Rechnung vom Bf unterzeichnet wurde!). In der Beschwerdeschrift (S. 3 unten) wird zwar geltend gemacht, "die **vereinbarte** Maklerprovision von Fr. 160 000.--" (Hervorhebung nicht im Original) sei weder bezahlt noch steuerlich jemals abgerechnet worden. Indessen wird in diesem Abschnitt vom Bf konkludent anerkannt, dass eine solche Mäklerprovision mit der Y. AG **vereinbart** worden war. Ob diese vereinbarte Provision in der Folge tatsächlich bezahlt wurde oder nicht, ist hier nicht von Belang. Denn selbst wenn es zutreffen sollte, dass die Provision [noch] nicht bezahlt wurde, wäre aus dem Umstand, wonach der Bf (bzw. seine AG) den **vereinbarten** Provisionsanspruch noch nicht durchgesetzt hat, schlüssig abzuleiten, dass der Bf mit dem Provisionsschuldner eng zusammenarbeitet, andernfalls er nicht auf die Durchsetzung des in der Rechnung vom ...1989 enthaltenen Provisionsanspruches verzichtet hätte. Mit anderen Worten hätte die AG des Bf's gegenüber einem unbeteiligten Dritten nicht auf die vereinbarte (und gemäss Rechnung vom ...1989 durch entsprechende Leistung verdiente) Provisionsleistung verzichtet. Somit ist der vorgebrachte, bisherige Verzicht auf die Durchsetzung des **vereinbarten und verdienten Provisionsanspruches von Fr. 160 000.--** dahingehend zu interpretieren, dass der Bf mit der Y. AG eng zusammenarbeitet(e), zumal der Bf vor Verwaltungsgericht auch nicht ansatzweise erläuterte, aus welchem anderen Grunde er bzw. seine AG auf diese nicht unbedeutende Provision verzichtete.

Abgesehen davon ist auch aus den vorgebrachten Insertionskosten eine Zusammenarbeit mit der Y. AG abzuleiten. So inserierte die AG des Bf's (Z. AG) beispielsweise am ...1989 und am ...1989 im ..., um eines der betreffenden Reiheneinfamilienhäuser, welches im Zeitpunkt der Inseratepublikation noch nicht verkauft war, ab ...1989 zu **vermie-**

ten (vgl. die entsprechenden Kopien aus dem ...). Dass der Bf mit seiner AG an der Vermietung der faktisch fertiggestellten (vgl. nachfolgend) und noch nicht verkauften REH aktiv mitwirkte, zeigt ebenso, dass die These des Bf's, wonach er keinerlei Interesse an den Bauten gehabt habe, unglaubwürdig ist.

dd) In der vorerwähnten Zürcher Praxis werden als Indizien für eine Zusammenrechnung (Landpreis und Werklohn) u.a. betrachtet, **ob im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Bau bereits weit fortgeschritten war** und **ob der Verkauf schlüsselfertiger Häuser inseriert wurde** (vgl. vorne, Erw. 2c).

Nach den vorliegenden Akten waren die betreffenden REH im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (d.h. bei den Käufern der Grundstücke KTN ... und ... am ...1989, bei den andern am ...1989) praktisch fertig erstellt, da in den parallelen Werkverträgen, ebenfalls vom ...1989, jeweils unter Ziff. 3.1 sich die Y. AG verpflichtete, die Bauten bis zum ...1989 und **somit 32 Tage** nach Abschluss des Werkvertrages fertig zu erstellen. Für die dargelegte Fertigstellung der REH spricht im übrigen auch, dass im ...1988 die Dachaufbauten bereits errichtet wurden (vgl. Einsprache-act. 24 = nachträgliche Baubewilligung für bereits begonnene Dachaufbauten).

Ueberdies wurde im angefochtenen Entscheid (S. 9, Erw. 3 a in fine) festgehalten, dass in den Zeitungsinseraten "fertige Einfamilienhäuser" angeboten wurden. Diese vorinstanzliche Feststellung wird vor Verwaltungsgericht nicht bestritten, sondern konkludent anerkannt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 unten). Somit sind die beiden dargelegten Indizien, welche gemäss Zürcher Praxis (abgesehen von weiteren Indizien) die Anwendung der Zusammenrechnungspraxis rechtfertigen können, im konkreten Fall klarerweise er-

füllt.

ee) Auffallend ist des weitern die **Verknüpfung der Landverkaufsverträge mit den Werkverträgen.** Dabei geht es zum einen um die zeitliche Konstellation, indem (abgesehen vom Käufer R.) alle weiteren Landverkaufsverträge am gleichen Tag abgeschlossen wurden, an welchem auch die Werkverträge unterzeichnet wurden. In diesem Zusammenhang legt auch der Umstand, wonach die REH im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses praktisch fertig gestellt waren (vgl. vorne, Erw. 3 c/dd), den Schluss nahe, dass es im wesentlichen um den Verkauf schlüsselfertig überbauter Grundstücke ging und der Abschluss eines gesonderten Werkvertrages ("für ein bereits gebautes REH") grundsätzlich dazu diente, das Zusammenwirken des Bf's und der Beigeladenen beim Verkauf einer (gemeinsam) realisierten Reihenhausüberbauung zu verschleiern.

Zum andern ist aktenkundig, dass ein Käufer gegenüber der Steuerbehörde schilderte, er habe beim Erwerb von 2 REH "zuerst den GU-Vertrag unterzeichnen müssen und dann erst sei der Landkauf getätigt worden" (vgl. Einspracheact. 78).

Schliesslich wurde im angefochtenen Entscheid zutreffend dargelegt, dass mit den Käufern ein Pauschalpreis vereinbart worden sei, indem nicht nur in den mit der Y. AG abgeschlossenen Werkverträgen der Werklohn, sondern auch der Landpreis erwähnt wurde (vgl. angefocht. Entscheid, S. 9, Erw. 3 a).

ff) Merkwürdig ist aber auch, dass der Käufer "R.", welcher die Grundstücke ... und ... (mit den "REH 3-5") erworben hatte, am ...1989 eine Teilzahlung von Fr. 1 579 000.-- von seiner Bank in ... auf das **"BAUKONTO HERRN X./Y. AG"** bei der ...bank überweisen liess (vgl. Ein-

sprache-act. 50). Auch wenn die ...bank später in einem Schreiben vom ...1992 sinngemäss darlegte, in der Ueberweisungsanzeige der ...bank sei versehentlich der Name des Bf's als Begünstigter aufgeführt (vgl. Einsprache-act. 51), ändert diese nachträglich vorgebrachte Erklärung nichts daran, dass der Bf und die Beigeladene gegenüber dem Käufer "R." gemeinsam als "Verkäufer der 3 REH" auftraten, andernfalls dieser Käufer nicht eine Summe von 1.579 Mio. Franken auf ein "gemeinsames Baukonto X./Y. AG" überwiesen hätte.

gg) Vollends unglaubwürdig wird die vom Bf und von der Beigeladenen übereinstimmend vorgebrachte Argumentation, wenn berücksichtigt wird, dass die Y. AG nicht zum ersten Male in eine derartige Konstellation verwickelt ist. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung (S. 4) völlig zu Recht betonte, ist erstellt, dass die Y. AG bereits in einem vom Verwaltungsgericht Zürich beurteilten Fall involviert war, in welchem es u.a. auch darum ging, ob der Landverkäuferin (X-AG) irgendwelche geldwerten Vorteile zukamen, "wenn sie die Landkäufer durch eine entsprechende Ausgestaltung der Landverkaufsverträge zum Abschluss der **von der Y. AG** später angebotenen Werkverträge bewege" (vgl. ...).

hh) Abschliessend fallen hier noch folgende Umstände ins Gewicht. Der Bf und die Beigeladene bestätigen konkludent, dass zwischen ihnen "gewisse Abreden" bestanden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 10 oben: "blosse Abreden ohne jede gesellschaftsrechtliche Zwecksetzung"; Eingabe vom 16. August 1995, S. 4, 2. Abs.). Welchen genauen Inhalt diese Abreden aufwiesen, wissen nur die direkt Beteiligten. Es wäre somit Sache des Bf's gewesen, den "Inhalt dieser Abreden" offen auf den Tisch zu legen. Wenn er dies - wie im vorliegenden Fall - unterlässt, hat er selbst dafür einzustehen, dass die Steuerbehörden von einem engen Zusammenwirken des Landverkäufers und des Werkunternehmers im Hinblick auf den

Verkauf schlüsselfertiger Reiheneinfamilienhäuser ausgingen. Wollte man anders entscheiden, würden Missbräuchen Tür und Tor geöffnet.

d) Nach all diesen Ausführungen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz als massgebende Steuerbemessungsgrundlage die Summe von Landpreis und Werklohn berücksichtigt hat, da im vorliegenden Fall die parallel abgeschlossenen Landverkaufsverträge und Werkverträge (für praktisch fertiggestellte REH) so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und **die konkrete Geschäftsabwicklung zudem als Ganzes dem Verkauf fertiger Reihenhäuser gleichkommt.** Ausschlaggebend für dieses Ergebnis ist nicht ein einzelner der vorerwähnten Umstände, Indizien und Schlussfolgerungen, sondern die Kette der verschiedenen, z.T. auffälligen und ungewöhnlichen Elemente. In diesem Sinne ist im konkreten Fall davon auszugehen, dass eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Bf und der Beigeladenen besteht (vgl. dazu v.a. den geltend gemachten, bisherigen Verzicht auf das Inkasso des vereinbarten Provisionsanspruches).

e) Beizupflichten ist auch den vorinstanzlichen Ausführungen, wonach dann, wenn wie im vorliegenden Fall zur Festsetzung des Veräusserungserlöses Landpreis und Werklohn zusammenzurechnen sind, dennoch allein der Landveräusserer (Bf) und nicht etwa auch der Werkunternehmer subjektiv steuerpflichtig ist. Besteuert wird der Veräusserer und nicht der Gewinnempfänger. Dieser Grundsatz ist insbesondere auch dann zu beachten, wenn der erzielte Gewinn zufolge Gewinnbeteiligung eines Dritten nicht im vollen Umfang beim Veräusserer geblieben ist (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 3b, mit Hinweisen, u.a. auf § 48 Satz 1 StG; vgl. auch Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 307 f.). In diesem Zusammenhang ist im übrigen das Akzessionsprinzip zu beachten, welches sinnge-

mäss besagt, dass bauliche Anlagen, welche fest und dauernd mit dem Boden verbunden werden, Bestandteil des Grundstückes werden und notwendigerweise im gleichen Eigentum wie die Hauptsache, wie die Liegenschaft als solche, stehen (vgl. dazu Tuor/Schnyder, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 10. Auflage, S. 639 f. i.V.m. Art. 667 ZGB und 671 ff. ZGB; vgl. auch Guhl, a.a.O., S. 76 ff.).

f) Ferner ändert am vorliegenden Ergebnis auch der Hinweis auf eine Anfrage des Notariates ... vom ...1989 nichts, da sich die - notabene mündliche, und deswegen nicht mehr genau rekonstruierbare - Antwort nicht auf einen konkreten, sondern lediglich auf einen allgemein geschilderten Sachverhalt bezog (vgl. die entsprechenden Ausführungen in Ziff. 2 der Vernehmlassung mit Verweis auf Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Auflage 1993, N 563 ff.).

4. a) Im Eventualstandpunkt wehrt sich der Bf zunächst gegen die Aufrechnung von Fr. 20 000.-- mit der Begründung, dass er nicht verifizieren könne, ob es sich dabei tatsächlich um eine Amortisationszahlung gehandelt habe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12).

Diesbezüglich bestätigte die Beigeladene in ihrer Stellungnahme vom 16. August 1995, dass es sich dabei um eine Amortisation des Landpreises handelte, welche unter dem Titel "Zinsen" bei den Anlagekosten nicht absetzbar war (vgl. zit. Stellungnahme, S. 5 unten). Demnach erfolgte die vorinstanzliche Aufrechnung zu Recht.

b) Des weitern verlangt der Bf sinngemäss "den Abzug des erlittenen Verlustes von Fr. 360 000.-- aus dem Verkauf "R." (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12 unten).

Im angefochtenen Entscheid (S. 11, Erw. 4 b) legte die Vorinstanz dar, dass die Y. AG am ...1991 infolge nicht einbringbarer Forderungen aus dem Verkauf an R. einen Verlust von Fr. 360 000.-- verbucht und schliesslich am ...1992 die betreffenden Liegenschaften von R. "zum selben Preis" zurückgekauft habe. Diese Darstellung blieb im Verfahren vor Verwaltungsgericht unwidersprochen.

Die Vorinstanz argumentierte im angefochtenen Entscheid, dass auch im Kanton Schwyz analog zur Zürcher Praxis der massgebende Veräusserungserlös nach dem nominellen Verkaufspreis bestimmt werde. Damit vom nominellen Verkaufspreis abgewichen werden könne, müsse ein Minderwert schon bei Vertragsabschluss vorliegen. Nicht in Betracht falle eine erst später eingetretene Entwertung oder Einbusse, die der Veräusserer nachträglich bei der Realisation unter ungünstigen Umständen erlitten habe (vgl. angefocht. Entscheid, S. 11 f. Erw. 4 b/bb). Diese vorinstanzliche Zusammenfassung der Schwyzer Rechtsprechung korrespondiert vollumfänglich mit dem verwaltungsgerichtlichen Grundsatzentscheid vom 26. September 1980 (VGE 337/80, Prot. K II 1980, S. 372 bis 375). Das Verwaltungsgericht hat gestützt auf den vorliegenden Fall keinen Anlass, vom dargelegten Prinzip ("massgebend ist der Nominalwert der Käuferleistungen im Zeitpunkt der Handänderung") abzuweichen. Die diesbezüglichen Vorbringen des Bf's und der Beigeladenen rechtfertigen keine Praxisänderung.

(...)

StPS 2/95 Seite 58

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Privatentnahme, Aufwertung (Par. 19 Abs. 1 lit. d und e StG in der Fassung vom 11.12.1964, Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt)

Allein mit der Ausbuchung von notwendigem Geschäftsvermögen, also einem Aktivum, das seiner Art oder Beschaffenheit nach unmittelbar und nach allgemeiner Lebensgewohnheit durch den Eigentümer (auch nach der Ausbuchung) nur geschäftlich genutzt wird, findet keine Privatentnahme statt. Folgerichtig stellt die Ausbuchung auch keine steuersystematische Realisierung von stillen Reserven dar. Vielmehr bleibt das Aktivum nach wie vor Geschäftsvermögen und ist daher in einer separaten Steuerbilanz weiterzuführen.

Die Ausbuchung von notwendigem Geschäftsvermögen ist auch nicht mit einer Aufwertung gleichzusetzen, zumal die Höherbewertung allein im Ermessen des Steuerpflichtigen steht und von den Steuerbehörden nicht erzwungen werden kann.

StKE 66-94 vom 26. Mai 1995 i.S. X. (Teilgutheissung) = 03.95.038

StPS 2/95 Seite 63

Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre des geschäftsführenden Mit- und späteren Alleinaktionärs bei der AG (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

1. Ein überproportionaler Anstieg des Aktionärsgehalts bei gleichzeitig markant abnehmendem Betriebsreingewinn deutet auf eine verdeckte Gewinnausschüttung hin. Verstärkt wird diese Vermutung, wenn die Salärerhöhung praktisch zulasten des ganzen oder grössten Teils des Betriebsgewinns geht.

2. Tragen Aktionärsdirektoren in unterschiedlichem Ausmass zum Geschäftserfolg bei und wird allein deswegen auf das Ausschütten einer Dividende verzichtet, so ist darin eine Vermischung der Dividenden- mit der geschäftlichen Gehaltspolitik zu sehen, was steuerlich entsprechend zu würdigen ist.

StKE 267-91, 268-91 vom 14. November 1994 i.S. P-AG (Abweisung) = 03.94.067

StPS 2/95 Seite 70

Liquidationsgewinnbesteuerung, nachträgliche Bilanzkorrektur (Par. 26 Abs. 3 StG i.d. Fassung vom 11.12.1964 bzw. Par. 26 Abs. 4 StG i.d. Fassung vom 19.5.1988; Art. 43 BdBSt)

Nach Einreichung der Jahresrechnung geltend gemachte Aufwendungen können bei der Festsetzung des Liquidationsgewinns nur miteinbezogen werden, wenn es sich um Liquidationskosten handelt, oder wenn bei entsprechender Bilanzierung ein mit dem ordentlichen Betriebsergebnis ganz oder teilweise nicht verrechenbarer Verlust vorliegt. Letzteres setzt voraus, dass die eingereichten Jahresrechnungen und Bilanzen nachträglich entsprechend korrigiert werden können. Möglich ist dies grundstäzlich nur im Rahmen eines Revisions- oder Nachsteuerverfahrens oder wenn ansonsten zwingendes Handelsrecht verletzt würde.

VGE 358-94 vom 27. April 1995 i.S. S. (Abweisung) = 02.95.012

StPS 2/95 Seite 78

Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Bemessungszeitraum (Art. 41 Abs. 4 BdBSt)

Wird zu Beginn der Steuerperiode ein Berufswechsel vorgenommen und die neue Veranlagung erst nach Abschluss der Steuerperiode durchgeführt, d.h. erst zu einem Zeitpunkt, in dem das während der gesamten Steuerperiode erzielte Einkommen bereits bekannt ist, so muss der Besteuerung grundsätzlich das gesamte Einkommen zugrunde gelegt werden, denn ein "repräsentativeres" Einkommen als das während der ganzen Steuerperiode erzielte ist regelmässig nicht vorstellbar.

BGE 2A.131-1993 vom 28. April 1995 i.S. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Gutheissung) = 01.95.005

StPS 2/95 Seite 81

Zwischenveranlagung bei Aufnahme/Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit (Par. 70 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 StG)

1. Die Aufnahme/Aufgabe einer oder mehrerer Erwerbstätigkeiten (auch Nebentätigkeiten) rechtfertigt kantonal eine Zwischenveranlagung, wenn damit eine dauernde und erhebliche Änderung des steuerbaren Einkommens (vgl. Par. 70 Abs. 2 StG) verbunden ist.

2. Die Nichtvornahme einer Zwischenveranlagung bei Aufnahme einer Tätigkeit schliesst eine Zwischenveranlagung bei Aufgabe dieser Tätigkeit nicht grundsätzlich aus.

VGE 311-95 vom 29. Juni 1995 i.S. Y. (Gutheissung) = 02.95.020

StPS 2/95 Seite 88

Liegenschaftenschätzung; Eigenmietwertermittlung nach Normmietwerten (Par. 28 StG; Par. 15 Abs. 2 und 2 SchätzungsV)

1. Die Normmietwertmethode gemäss Par. 15 Abs. 2 SchätzungsV ist keine direkte Vergleichsmethode, weist aber dennoch einen klaren Bezug zur Marktmiete auf.

2. Ob der für eine Ortschaft auf der Basis 1.1.1985 ermittelte und per 1.1.1989 in Kraft gesetzte ursprüngliche Normmietwertansatz im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens überprüft werden kann, erscheint als fraglich und aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit problematisch.

3. Die Anpassung der Normmietwerte nach Massgabe der Veränderung des gesamtschweizerischen Mietindexes ist grundsätzlich zulässig.

VGE 329-94 vom 21. März 1995 i.S. F. (Teilgutheissung) = 02.95.009

StPS 2/95 Seite 94

Liegenschaftenschätzung: Eigenmietwertermittlung; prozentuale Anpassung (Par. 19 Abs. 1 lit. g StG, Par. 68 StG, Par. 6 SchV

Bei einer prozentualen Anpassung der Eigenmietwerte ist allein die Änderung des Mietpreisniveaus von Bedeutung; auf die Entwicklung der Baukosten kommt es nicht an.

Mit der Einsprache gegen die Verfügung der prozentualen Erhöhung der Eigenmietwerte kann nur die prozentuale Erhöhung gerügt werden. Ist im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung des Grundstücks eine Änderung eingetreten, besteht die Möglichkeit, eine individuelle Schätzung infolge wesentlicher Wertänderungen zu beantragen.

StKE 85-95 vom 8. Juni 1995 i.S. M. (Abweisung) = 03.95.050

StPS 2/95 Seite 100

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung (Par. 28 Abs. 3 StG)

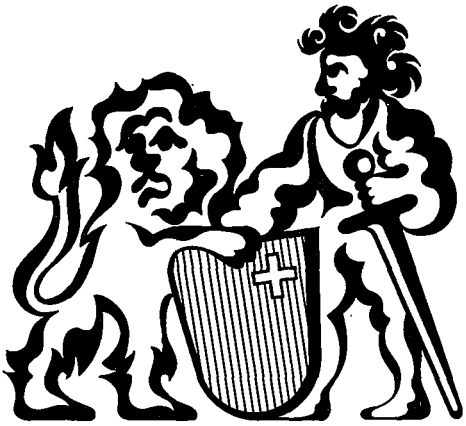
1. Absatz 3 von Par. 28 StG ist auch auf Grundstücke anwendbar, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen.

2. Für die Vermögensbesteuerung unüberbauten groberschlossenen Baulandes sind weder testamentarisch geäusserte Wünsche noch die Absichten der aktuellen Landeigentümer noch das bäuerliche Bodenrecht oder das landwirtschaftliche Pachtrecht von Bedeutung.

3. Bei der Schätzung eingezonten Landwirtschaftslandes ist zwischen einem überbauten und einem unüberbauten Teil des Grundstücks zu unterscheiden. Sind die entsprechenden Voraussetzungen gegeben, ist der überbaute Grundstücksteil nach Par. 28 Abs. 1 StG (Ertragswert) und der unüberbaute Teil nach Par. 28 Abs. 3 (Ertrags-/Verkehrswert unter Abzug von 10 %) zu schätzen.

VGE 309-95 vom 30. Mai 1995 i.S. Erben der X.Y. (Abweisung) = 02.95.014

November 1995 13. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Privatentnahme, Aufwertung 58
- Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre des geschäftsführenden Mit- und späteren Alleinaktionärs bei der AG 63
- Liquidationsgewinnbesteuerung, nachträgliche Bilanzkorrektur 70
- Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Bemessungszeitraum 78
- Zwischenveranlagung bei Aufnahme/Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit 81
- Liegenschaftenschätzung; Eigenmiertwertermittlung nach Normmietwerten 88
- Liegenschaftenschätzung: Eigenmietwertermittlung; prozentuale Anpassung 94
- Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung 100

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1995 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 26. Mai 1995 i.S. X. (StKE 66/94)

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Privatentnahme, Aufwertung (§ 19 Abs. 1 lit. d und e StG in der Fassung vom 11.12.1964, Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt)

Sachverhalt:

A. Die Steuerpflichtigen betreiben eine mechanische Werkstätte in A. Das Werkstattgebäude ist Bestandteil des von den Pflichtigen bewohnten Ein- bzw. seit dem Ausbau im Jahre 19.. Zweifamilienhauses an der ...strasse ... (KTN ...). Wie in den Vorjahren figuriert die Liegenschaft auch in der Bilanz per 31.12.1991 unter den Aktiven ("Liegenschaft": Fr. 303 966.--, "Lieg. Werkstatt/Geschäft": Fr. 203 303.--). Die hinsichtlich der Liegenschaft akkumulierten Abschreibungen betragen Fr. 72 184.--. Per 31.12.1992 buchten die Steuerpflichtigen die Liegenschaft (privater und geschäftlicher Teil) aus. Gestützt auf diesen Sachverhalt rechnete der Revisor die "wiedereingebrachten" Abschreibungen von Fr. 72 184.-- beim Einkommen aus selbständiger Berufsausübung auf und setzte das steuerbare Einkommen mit Veranlagungsverfügung 1993/94 vom 13.10.1994 kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... fest. Begründet wird die Aufrechnung damit, dass mit der Ausbuchung der Liegenschaft zum Buchwert eine buchmässige, erfolgswirksame Realisierung der stillen Reserven vorliege.

B. Am 4.11.1994 liessen die Steuerpflichtigen gegen die Veranlagungsverfügung 1993/94 Einsprache erheben mit dem Antrag, von der Aufrechnung der "wiedereingebrachten

Abschreibungen" im Betrage von Fr. 72 184.-- sei abzusehen und das steuerbare Einkommen neu kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... festzusetzen. In ihrer Begründung stützen sich die Einsprecher auf das Kreisschreiben Nr. 2 der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.11.1992 betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG (Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Uebergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung). Danach könnten die "wiedereingebrachten Abschreibungen" nicht besteuert werden. Gemäss telefonischer Auskunft eines Vertreters der Kantonalen Steuerverwaltung vom 11.10.1993 gelte dies sinngemäss auch für die kantonalen Steuern. Im weiteren wird darauf hingewiesen, dass eine Aufrechnung der "wiedereingebrachten Abschreibungen" zum ordentlichen Einkommen ein übermässiges Ansteigen der Progression zur Folge hätte, was eine grosse Härte für die Steuerpflichtigen bedeuten würde. Die Vorinstanz beantragt die Abweisung der Einsprache.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. (Formelles)

2. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG) trat am 1.1.1995 in Kraft, d.h. es gilt erstmals für die Veranlagungsperiode 1995/96, welcher das durchschnittliche Einkommen der Jahre 1993/94 zugrunde zu legen ist (vgl. Art. 43 Abs. 1 DBG). Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das durchschnittliche Ergebnis der in den Jahren 1993 und 1994 abgeschlossenen Geschäftsjahre massgebend (vgl. Art. 43 Abs. 2

DBG). Das Kreisschreiben Nr. 2 der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.11.1992 bezieht sich ausschliesslich auf das DBG und entfaltet seine Gültigkeit mithin ebenfalls erst ab 1.1.1995 (Veranlagungsperiode 1995/96, Bemessungsperiode 1993/94). Die hier in Frage stehende Veranlagung betrifft indes die Steuerjahre 1993/94 (Bemessungsperiode 1991/92). Für deren Beurteilung ist daher allein der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9.12.1940 (BdBSt) massgebend. Sinngemässes gilt im kantonalen Recht, wo mit der Teilrevision vom 23.3.1994 ebenfalls von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode gewechselt wurde (vgl. § 19 Abs. 1 lit. e StG in der Fassung vom 23.3.1994). Auch diese Bestimmung findet erstmals Anwendung auf die Einschätzungen für die Steuerperiode 1995/96 (vgl. § 107 c StG neu eingefügt am 23.3.1994). Die Begründung der Einsprecher sticht somit ins Leere.

3. a) Weshalb die Steuerpflichtigen auch den geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft (Buchwert per 31.12.1991: Fr. 203 303.--) ausbuchten, ist nicht nachvollziehbar. Eine solche Buchung macht keinen Sinn, auch nicht im Hinblick auf die per 1.1.1995 in Kraft getretenen Gesetzesänderungen. Mit der Ausbuchung eines Aktivums bringt der Steuerpflichtige in der Regel seinen Willen zum Ausdruck, dieses vom Geschäfts- ins Privatvermögen zu überführen. Es gilt jedoch zu beachten, dass dies nur bei den sog. Alternativgütern möglich ist, also bei jenen Vermögensstücken, die ihrer äusseren Beschaffenheit oder ihrem Wesen nach geradesogut Geschäfts- wie auch Privatvermögen sein können. Aber auch bei solchen Gütern wird eine Zweckänderung steuerlich nur dann anerkannt, wenn diese aus wirtschaftlichen Gründen geboten ist. Handelt es sich indes wie vorliegendenfalls beim Werkstattgebäude um notwendiges Geschäftsvermögen, d.h. um ein Aktivum, das seiner Art oder Beschaffenheit nach unmittelbar und nach allgemeiner Lebensgewohnheit durch den Eigentümer nur geschäftlich genutzt wird, kann es

nicht nach dem Belieben des Steuerpflichtigen bald als Privatvermögen, bald als Geschäftsvermögen bezeichnet werden. Der Wille des Pflichtigen, in welcher Form er sich auch äussern mag, ist für die Zurechnung nicht massgebend. Insbesondere ist die buchmässige Behandlung ohne Belang. Zwar kann der Steuerpflichtige selber darüber entscheiden, ob ein Vermögensstück von seinem Geschäft genutzt werde, indem er es dem Geschäftszweck einordnet. Hingegen kann er nicht bloss durch die buchmässige Behandlung diese Beziehung ändern. Auch Erklärungen anderer Art in dieser Richtung vermögen diese objektiv feststellbare Beziehung zum Geschäft nicht aufzuheben oder zu entwerten (vgl. M. Reich, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, in SJZ 1984, S. 221 ff., insbesondere S. 225 ff.; W. Studer, Bilanzsteuerrecht, Basel 1968, S. 27). Folgerichtig stellt die Ausbuchung des Werkstattgebäudes keine Privatentnahme und mithin auch keine steuersystematische Realisierung von stillen Reserven dar (vgl. M. Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 125). Nach dem Recht vor dem 1.1.1995, welches hier anwendbar ist, bleibt das Werkstattgebäude gezwungenermassen nach wie vor Geschäftsvermögen und ist daher in einer separaten Steuerbilanz weiterzuführen (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 154 a.E. zu Art. 21 BdBSt). Im übrigen verstösst die Ausbuchung auch gegen zwingendes Handelsrecht, ist doch der Kaufmann nach dem Gebot der vollständigen Aufstellung der Bilanz (Art. 959 OR) verpflichtet, sein gesamtes Geschäftsvermögen zu bilanzieren (vgl. M. Reich, SJZ 1984, a.a.O., S. 226; K. Blumer/A. Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 8. Auflage, Zürich 1983, S. 73; F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, N 94 zu § 4).

b) Im weiteren ist zu prüfen, ob die Ausbuchung der Werkstatt nicht mit einer Aufwertung gleichzusetzen ist, was einer buchmässigen Realisierung von stillen Reserven im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. d StG und Art. 21 Abs. 1 lit. f BdBSt gleich käme, wie dies der Revisor annahm. Die Aufwertung ist die Verbuchung eines Mehrwertes, d.h. die Unternehmung hat für die Wertvermehrung nichts aufgewendet und diese ist ihr auch nicht durch Privateinlage zugewachsen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, Bern 1963, N 211 zu § 19 lit. b StG). Die Höherbewertung steht allein im Ermessen des Steuerpflichtigen und kann von den Steuerbehörden nicht erzwungen werden (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 212 zu § 19 lit. b StG; M. Reich, Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, a.a.O., S. 118). In casu haben die Pflichtigen keine Aufwertung vorgenommen. Sie haben "lediglich" die Werkstatt ausgebucht, was jedoch steuerlich unbeachtlich ist (vgl. Erw. 3 a). In der Steuerbilanz beträgt der Einkommenssteuerwert der Geschäftsliegenschaft nach wie vor Fr. 203 303.--. Dieser ist auch für die künftigen Veranlagungen massgebend. Der Revisor war nicht befugt, diesen Wert bis zum Betrag der Anlagekosten heraufzusetzen (vgl. oben). An dieser Tatsache ändert auch der Umstand nichts, dass mit Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen (Wechsel von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode) die getätigten Abschreibungen gegebenenfalls nicht mehr besteuert werden können, wie dies in dem von den Einsprechern zitierten Kreisschreiben zum Ausdruck kommt.

4. Zusammenfassend ist die Einsprache demnach insoweit teilweise gutzuheissen, als das steuerbare Einkommen unter Korrektur des Zweitverdienerabzugs neu kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... festzusetzen ist. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend haben die Einsprecher einen Zehntel der kantonalen Kosten zu tragen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 14. November 1994 i.S. P-AG (StKE 267 und 268/91)

Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre des geschäftsführenden Mit- und späteren Alleinaktionärs bei der AG (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Verlegung des Geschäftssitzes per ... 1987 in den Kanton Schwyz wurde die Firma P & Q-AG umbenannt in P-AG. Kurz vor der Sitzverlegung verkaufte Q seine hälftige Beteiligung an P. Der Aktienverkauf war verbunden mit dem Austritt von Q aus der Geschäftsleitung und dem Verwaltungsrat. Seither wird die P-AG von ihrem Alleinaktionär und einzigen Verwaltungsrat P geleitet. Als steuerbaren Reinertrag deklarierte die P-AG (Pflichtige) in ihren Steuererklärungen für die Zeit nach Zuzug bis Ende 1987 kantonal Fr. 14 500.-- und für 1989/90 kantonal Fr. 13 800.-- und bundessteuerlich Fr. 110 900.--. In Abweichung zu den Selbstangaben betrachtete die Veranlagungsbehörde u.a. einen Teil des an P entrichteten Salärs als übersetzt und nahm deshalb pro 1987 eine Aufrechnung von Fr. 30 000.-- und pro 1988 von Fr. 24 000.-- vor. Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess die Pflichtige Einsprache erheben und beantragen, die an P ausbezahlten Saläre seien als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Die Einsprache wurde aus nachfolgenden Gründen abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Für die Berechnung des kantonal steuerbaren Ertrages sind gemäss § 38 Abs. 1 lit. b StG u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. Bei der direkten Bundessteuer fallen nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrages alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden, so insbesondere die freiwilligen Zuwendungen an Dritte. Als Ertrag der Gesellschaft steuerbar ist nicht nur ein buchlich ausgewiesener, an den Aktionär ausgeschütteter Gewinn, sondern der objektive Wert jeder Zuwendung, die der Aktionär kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft erhält. Wird einem Aktionär von seiner Gesellschaft eine geldwerte Leistung entrichtet, die einem aussenstehenden Dritten nicht erbracht worden wäre, so hat diese Leistung ihren Grund in der Aktionärseigenschaft des Empfängers und ist bei der Gesellschaft nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt bzw. § 38 Abs. 1 lit. b StG steuerbar. Steuerbare Zuwendungen im umschriebenen Sinne, die angesichts der lockenden Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung des gleichen Substrats bei der AG und beim Aktionär häufig vorkommen, werden in der Lehre und in der kantonalen Praxis als verdeckte Gewinnausschüttung, vom Bundesgericht neuerdings als geldwerte Leistung bezeichnet (VGE 311/88 vom 11.7.1988 in: StE 1989, B 72.13.22, Nr. 12; StE 1990, B 72.13.22, Nr. 19). Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sind im einzelnen:

- die Ausrichtung einer geldwerten Leistung ohne angemessene Gegenleistung;

- die Tatsache, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer gewesen wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fern stehende Person gewesen wäre;

- die Begünstigungsabsicht, wobei für deren Annahme die Erkennbarkeit des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane genügt (StE 1990, B 72.13.22, Nr. 19 b mit Hinweisen; StE 1989, B 72.13.22, Nr. 12).

3. Laut Erfolgsrechnungen wurde dem geschäftsführenden Alleinaktionär P 1987 ein Salär von Fr. 179 070.-- und 1988 von Fr. 193 815.-- ausbezahlt. Die Veranlagungsbehörde anerkannte für 1987 ein Salär von Fr. 149 070.-- und für 1988 von Fr. 169 815.-- und rechnete demzufolge die Differenz von Fr. 30 000.-- bzw. Fr. 24 000.-- als übersetztes Salär auf. Nach Ansicht der Einsprecherin sollen die verbuchten Salärzahlungen geschäftsmässig begründet sein. Sie führt hiezu im wesentlichen an, P habe in den Vorjahren aufgrund der fehlenden Einwilligung des Mitaktionärs Q keinen seiner Arbeitsleitung angemessenen Lohn beziehen können. Weiter soll es sich bei der Pflichtigen nicht mehr um einen Kleinbetrieb handeln, nachdem der Umsatz mehr als Fr. 2 Mio. betrage.

a) Bei der Beurteilung eines Salärs auf seine geschäftsmässige Begründetheit sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäss auf die Gehälter einwirkten (Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Auflage, N 83 zu Art. 49). In Betracht fallen insbesondere (vgl. StPS 1/93, S. 42 f.):

- Allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig Aehnlichgestellten und ihrer Stellvertreter; Verhältnis der Gesamtlöhne des Betriebes zum Aktionärslohn;

- Drittvergleiche mit Salärempfängern in vergleichbaren Be-

trieben;

- Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung und seine Aufgaben;

- Aufgabenerfüllung durch den Salärempfänger unter Einbezug seiner Ausbildung, seiner Spezialkenntnisse, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen sowie der geleisteten Arbeitszeit; der Schwierigkeitsgrad der Arbeitsleistung;

- Verhältnis der Gewinnausschüttungen (Dividendenpolitik) zum Lohn;

- Verhältnis von Geschäftsumsatz, Cash-flow und Gewinn zum Lohn (StE 1989, B 72.13.22, Nr. 12; StE 1991, Nr. 21).

b) Die Veranlagungsbehörde machte bei Ueberprüfung des Aktionärlohns auf seine geschäftsmässige Begründetheit diverse Feststellungen, die sie der Steuervertreterin mit nachfolgendem Schreiben vom 12.8.1992 mitteilte:

"...
Die Reingewinne und die Löhne der Aktionäre und Angestellten haben sich in den Jahren 1983 - 1988 wie folgt entwickelt:

Jahr	Reingewinne	Aktionäre Q	Löhne P	Angestellte
1983	51'460	65'600	107'600	
1984	52'984	71'000	71'000	
1985	55'889	71'712[2]	92'000	
1986	66'575	34'421[2]	143'000	46'870[3]
1987	14'581	7'500	179'070	48'847[3]
1988	13'058[1]	-----	193'815	50'950[3]

[1]Ohne Nettoliegenschaftsgewinn von Fr. 194 216.--
[2]Nettolohn lt. Erfolgsrechnung
[3]Durchschnitt der Löhne von A, B, C, D und E

Aus dieser Aufstellung ist ersichtlich, dass die Saläre des Hauptaktionärs in den Jahren 1986 - 1988 massiv angestiegen sind. Dagegen sind bei den Angestellten die Löhne in den Jahren 1987 und 1988 lediglich um 4,22 bzw. 4,31 % erhöht worden. Diese Besserstellung des Hauptaktionärs gegenüber den anderen Angestellten lässt sich nur mit seinem beherrschenden Einfluss auf die Firma erklären. Gegenüber den Vorjahren, wo die beiden Aktionäre tiefere Saläre bezogen haben, ist der be-

triebliche Reingewinn in den Jahren 1987 und 1988 massiv zurückgegangen. In Ihrer Einsprache halten Sie fest, dass durch die Verlegung des Geschäftssitzes der Umsatz wegen günstigerer Preisgestaltung zurückgegangen ist. Zudem sind Zügelkosten mit unproduktiven Arbeitsstunden angefallen. Aus diesem Grunde machen die Lohnerhöhungen auch betriebswirtschaftlich keinen Sinn. Wir verweisen auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission I Zürich (StE 1991 B 72.12.22 Nr. 21), wo, trotz Dividendenausschüttung, beim Aktionär nur eine Gehaltserhöhung toleriert worden ist, welche der Zunahme bei den übrigen Mitarbeitern entspricht.

Die für den Hauptaktionär geltend gemachten Saläre betragen in den Jahren 1987 und 1988 das 3 1/2-fache des höchstbezahlten Angestelltenlohnes. Gemäss Ihren Ausführungen war der heutige Alleinaktionär - bedingt durch die Krankheit des Mitaktionärs Q - seit Jahren für alle technischen Belange und die gesamte Administration verantwortlich. Durch den Erwerb der restlichen Aktien im Jahre 1987 hat sich der Aufgabenbereich bei P nicht verändert. Bei einem Kleinbetrieb mit 7 Mitarbeitern und einer Halbtagesangestellten lässt sich diese Differenz nicht rechtfertigen.

Die mit der AHV ordnungsgemäss abgerechneten Salärbezüge sind für die Steuerbehörde nicht bindend, wenn klare Anhaltspunkte auf eine verdeckte Gewinnausschüttung hinweisen (StPS 1989 S. 31 f.). Betreffend Ordnungsmässigkeit der Abrechnungen ergibt sich, dass für P im Jahre 1986 nur ein Salär von Fr. 47 644.95 anstelle von Fr. 143 000.-- bei der Ausgleichskasse abgerechnet worden ist. Die Salärnachträge 1987/88 von Fr. 117 000.-- bzw. Fr. 132 000.--, welche per 31. Dezember dem Kontokorrent des Aktionärs gutgeschrieben worden sind, sind erst am 2. Oktober 1990 mit der Ausgleichskasse abgerechnet worden. Auch dies ist ein klares Indiz, dass die Salärbezüge erst nach Vorliegen des Geschäftsabschlusses definitiv festgelegt werden. Diese Erfolgsbeteiligung wird jedoch den übrigen Angestellten nicht zugestanden.
..."

c) Die von der Veranlagungsbehörde gemachten Feststellungen und Ausführungen sind zutreffend. Der Einwand der Pflichtigen, der Alleinaktionär habe erst im Jahre 1987

einen angemessenen Lohn beziehen können, ist zu relativieren, weil die Generalversammlung im Zeitpunkt des Ausscheidens des damaligen Mitaktionärs Q die Jahresrechnung 1986 noch nicht genehmigt hatte. So erklärt sich denn auch der bereits im Jahre 1986 markante Anstieg des Salärs des geschäftsführenden Alleinaktionärs auf Fr. 143 000.--, bei einem gleichzeitig ausgewiesenen Reingewinn von Fr. 66 575.--. Obwohl im Jahre 1987 der Reingewinn zurückging, wurde das Aktionärsdirektorengehalt um rund Fr. 36 000.-- auf Fr. 179 070.-- erhöht. Aehnlich verhielt es sich im Jahre 1988, wo das Gehalt trotz weiteren Rückgangs des Betriebsgewinns nochmals um knapp Fr. 15 000.-- erhöht wurde. Nachdem der ausgewiesene Betriebsreingewinn in den Jahren 1987 und 1988 eklatant zurückging (gegenüber dem Jahre 1986 mit Fr. 66 575.-- um mehr als Fr. 50 000.--), das Gehalt des geschäftsführenden Aktionärsdirektors im selben Zeitraum hingegen überproportional (auch im Vergleich zu den übrigen Angestellten) anstieg, ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Für dieses Ergebnis spricht auch, dass die Pflichtige zumindest bis ins Jahr 1988 keine Dividenden ausschüttete. Eine Dividende, die in der Regel bei Vorliegen eines guten Geschäftsverlaufs ausgerichtet wird, hat ihren Grund einzig und allein im investierten Beteiligungskapital und hängt nicht vom persönlichen Einsatz eines in der Geschäftsleitung tätigen Aktionärs ab. Wenn in casu für den Verzicht auf Dividendenausschüttung einzig geltend gemacht wird, die Aktionärsdirektoren hätten unterschiedlich zum geschäftlichen Erfolg beigetragen (vgl. mündl. Besprechung vom 15.9.1992; Einsprache vom 9.9.1991; Schreiben vom 8.2.1991), so ist darin eine Vermischung der Dividenden- mit der geschäftlichen Gehaltspolitik zu sehen, welche steuerlich entsprechend zu würdigen ist. Für die Geschäftsjahre 1986 bis 1988 konnte der Alleinaktionär P in jedem Fall uneingeschränkt über die Lohn- und Dividendenzahlungen an sich entscheiden. Bewirken wie in casu die dem geschäftsführenden Aktionärs-

direktor zugestandenen überproportionalen Salärbezüge bzw. -erhöhungen den Verbrauch praktisch des ganzen oder zumindest grössten Teils des Betriebsgewinns, ohne dass sich die Salärzahlungen in vollem Umfang sachlich begründen lassen, ist darin eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermuten. Zur Bestimmung der Angemessenheit eines Salärs ist nach Möglichkeit auf Vergleichszahlen derselben oder ähnlicher Branchen abzustellen. Wie ein Drittvergleich mit 17 ebenfalls in der ...-Branche tätigen und im Kanton Schwyz ansässigen Unternehmen zeigt, wurden den 23 geschäftsführenden Aktionärsdirektoren in den Jahren 1987/88 durchschnittliche Jahressaläre von rund Fr. 101 000.-- ausbezahlt. Wird im vorliegenden Fall der besonderen Stellung des Aktionärsdirektors, der für alle technischen Belange und die gesamte Administration verantwortlich ist, Rechnung getragen, und weiter berücksichtigt, dass nach Ansicht der Plichtigen in gewissem Umfange für frühere Jahre ein Lohnnachholbedarf für den Alleinaktionär P als ausgewiesen betrachtet werden müsse, so erscheint das für 1987 mit Fr. 149 070.-- und für 1988 mit Fr. 169 815.-- anerkannte Salär immer noch als grosszügig bemessen. Zur Annahme, das ganze Salär sei geschäftsmässig begründet, fehlt es vorliegendenfalls klar am erforderlichen Nachweis einer sachlichen Rechtfertigung (vgl. StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21 Erw. 3 b).

4. und 5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. April 1995 i.S. S. (VGE 358/94)

Liquidationsgewinnbesteuerung, nachträgliche Bilanzkorrektur (§ 26 Abs. 3 StG i.d. Fassung vom 11.12.1964 bzw. § 26 Abs. 4 StG i.d. Fassung vom 19.5.1988; Art. 43 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

A. Am 1. Januar 1982 trat S. eine Stelle als Betriebsleiter der Einzelfirma T. an. Die Anstellung erfolgte im Hinblick auf eine spätere Betriebsübernahme durch S. Im ersten Uebernahme-Vertragsentwurf war vorgesehen, dass S. dem Verkäufer T. für die Position "Goodwill" einen Betrag von monatlich Fr. 1 000.-- auf die Dauer von 10 Jahren bezahle (10 x Fr. 12 000.-- = Fr. 120 000.--). Auf Druck der Hausbank, welche sich bereit erklärte, die in finanziellen Schwierigkeiten steckende Einzelfirma unter der Leitung von S. weiterhin zu finanzieren, wurde im Kaufvertrag vom 26. August 1982 unter Ziff. 2.11 "Goodwill" vereinbart: "Auf eine Entschädigung wird verzichtet." Gemäss Kaufvertrag erfolgte die Geschäftsübergabe mit Aktiven und Passiven entschädigungslos per 1. September 1982. Vom Verkäufer bei der Hausbank hinterlegte Sicherheiten blieben vereinbarungsgemäss zu Gunsten des Käufers im Depot der Hausbank. Einen Tag nach Abschluss des Kaufvertrags unterzeichneten T. und S. (ohne Mitwirken bzw. Kenntnis der Hausbank) einen Antrag für eine Lebensversicherung, wonach T. als Versicherungsnehmer und S. als versicherte Person und "Prämienzahler" auftraten. Abgeschlossen wurde eine Kapitalversicherung über Fr. 120 000.-- (mit einer jährlichen Prämienleistung von Fr. 12 000.-- ab 1. September 1982). In der Folge zahlte S. sieben Quartalsraten. Anschliessend stellte

er die Zahlungen trotz Mahnungen ein.

B. Ende 1987 wurde die Einzelfirma S. in die S-AG umgewandelt. Die Liquidationsgewinndeklaration erfolgte am 31. März 1988.

C. 1988 reichte T. gegen S. Klage auf Bezahlung der bis dahin nicht geleisteten Quartalsprämien nebst Zins zu 5 % seit 1. September 1985 ein, wobei er sich das Nachklagerecht vorbehielt. Diese Klage wurde gutgeheissen. Die kantonale Berufung des Beklagten S. wurde 1992 lediglich in einem Nebenpunkt (bezüglich des Zinsenlaufes) gutgeheissen. Die dagegen erhobene Berufung und staatsrechtliche Beschwerde des S. wies das Bundesgericht 1993 ab, soweit es darauf eintrat.

D. Mit Verfügung 1987 vom 16. August 1993 wurde der steuerbare Liquidationsgewinn kantonal und bundessteuerlich veranlagt.

E. Dagegen erhob S. am 14. September 1993 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, dass nach Massgabe der bundesgerichtlichen Urteile von einer zusätzlichen Kaufpreiszahlung auszugehen und dementsprechend der steuerbare Liquidationsgewinn kantonal sowie bundessteuerlich herabzusetzen sei. Mit Entscheid vom 14. November 1994 wies die kantonale Steuerkommission/VdBSt die Einsprache ab. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht aus nachfolgenden Gründen abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

1. Im konkreten Fall sind sich die Parteien einig, dass aufgrund der Umwandlung der Einzelfirma des Beschwerdeführers (Bf) in die S-AG kantonal und bundessteuerlich die Voraussetzungen zur Erhebung einer Jahressteuer auf den erzielten Liquidationsgewinnen grundsätzlich erfüllt sind (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 2 i.V.m. § 26 Abs. 3 in der Fassung vom 11. Dezember 1964, GS 15-129, und Art. 43 BdBSt). Streitig ist im wesentlichen, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit der am 27. August 1982 vereinbarten Kapitalversicherung (Prämienzahlungen, Verzugszinsen, Anwalts- und Gerichtskosten) vom Liquidationsgewinn in Abzug gebracht werden dürfen oder nicht.

2. a) Der Bf argumentiert hauptsächlich, mit den ausserordentlichen, der Jahressteuer unterliegenden Gewinnen seien nach der Ordnung der direkten Bundessteuer wie auch der kantonalen Praxis u.a. Kapitalverluste der laufenden Steuerperiode sowie der dazugehörigen Bemessungsperiode verrechenbar (Beschwerdeschrift, S. 5, C.1 mit Hinweis auf Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3.A., N.42 zu § 20). Die verdeckte Kaufpreisleistung, die der Bf geleistet bzw. noch zu leisten habe, stelle nicht einen Verlust aus ordentlicher Geschäftstätigkeit dar, sondern einen Kapitalverlust der laufenden Steuerperiode 1987/88, denn die geschuldete Versicherungssumme habe sich spätestens per 31. Dezember 1987 vor Umwandlung in die S-AG in einen Schadenersatzanspruch umgewandelt, der nicht als ordentlicher Aufwand bezeichnet werden könne. Er sei somit nicht mit ordentlichen Gewinnen zu verrechnen. Nachdem die Buchhaltung hinsichtlich des Schadenersatzanspruches unvollständig gewesen sei, müsse unter Berücksichtigung von ASA 34, S. 153, im vorliegenden Fall die effektiv vom Bf zu bezahlende Scha-

denersatzsumme als Gestehungswert eines Passivums eingesetzt werden, und da aus der Bezahlung der Schadenersatzsumme kein Erlös, sondern ein Aufwand resultiere, sei die effektiv zu bezahlende Summe bei der Berechnung des Liquidationsgewinnes als Kapitalverlust einzusetzen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 f).

b) Die Vorinstanzen führten im angefochtenen Entscheid zutreffend aus, dass im vorliegenden Fall die nachträglich geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Prämienleistungspflicht für die Kapitalversicherung grundsätzlich nur dann in die Liquidationsgewinnfestsetzung miteinbezogen werden können, wenn es sich dabei um Liquidationskosten handelt, oder wenn bei entsprechender Bilanzierung ein mit dem ordentlichen Betriebsergebnis ganz oder teilweise nicht verrechenbarer Verlust vorliegt. Letztere Möglichkeit setzt voraus, dass die eingereichten Jahresrechnungen und Bilanzen nachträglich entsprechend korrigiert werden könnten (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 3; vgl. auch E. Känzig, Wehrsteuerkommentar [Direkte Bundessteuer], 2.A., N.8 i.V.m. N.11 zu Art. 43 BdBSt; Cagianut/Höhn, a.a.O. N.42 zu § 20).

c) Was die Frage anbelangt, ob dem geltend gemachten Aufwand der Charakter von Liquidationskosten zukommt, wurde im angefochtenen Entscheid (S. 4, Erw. 3a) überzeugend dargelegt,

- dass es sich dabei um einen Bestandteil des Kaufpreises für die übernommene Einzelfirma T. handelt,
- dass sich der Pflichtige gegenüber dem damaligen Veräusserer in der Form der Prämienzahlung zu einer Rentenleistung - eingebettet in eine Lebensversicherung - verpflichtete
- und dass diese Aufwendungen ihrer Natur nach als aus dem Jahre 1982 stammende Erwerbskosten zu qualifizieren sind.

Nachzutragen ist, dass der Bf in der Beschwerdeschrift (S. 5 unten) ebenfalls von einer verdeckten Kaufpreisleistung spricht.

d) Hinsichtlich der Frage, ob ein mit einem ordentlichen Betriebsergebnis nicht verrechenbarer Verlust vorliege (welcher im Rahmen der Jahressteuer zu verrechnen sei), argumentierten die Vorinstanzen im angefochtenen Entscheid u.a. folgendermassen:

> "Die Jahresrechnungen und Geschäftsbilanzen 1983 bis 1986 bildeten Grundlage für die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen bis 1987/88 (1.1. bis 31.12.1987). Eine Bilanzkorrektur ist deshalb nur möglich, wenn sie aufgrund eines Nachsteuer- oder Revisionsverfahrens vorgenommen und die rechtskräftige Veranlagung demzufolge wieder geöffnet werden muss. Eine nachträgliche Bilanzkorrektur ist ferner zulässig, sofern sie für die Vornahme einer noch offenen Veranlagung von Bedeutung ist und die Bilanz für die Veranlagung massgebliche Positionen mit seinerzeit offensichtlich unrichtigen Bewertungen enthält (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 2. Auflage, N.69 zu § 4).
>
> Da im vorliegenden Fall durch die Nichtbilanzierung eines Teils des damaligen Kaufpreises bei den persönlichen Veranlagungen des Pflichtigen keine Steuerverkürzung bewirkt wurde, scheidet ein Nachsteuerverfahren zum vornherein aus. Weil der Pflichtige zudem um die Leistungsverpflichtung von Beginn weg wusste, entfällt auch die Möglichkeit, die betreffenden Veranlagungen in Revision zu ziehen, mit der Folge, dass die Voraussetzung für eine Korrektur der Jahresrechnungen und Bilanzen nicht erfüllt ist. Kommt hinzu, dass die Revisionsfrist von 90 Tagen bereits abgelaufen war, selbst wenn man sich auf den Standpunkt stellte, der Pflichtige hätte um die Prämienleistungspflicht erst nach Vorliegen des rechtskräftigen Bundesgerichtsurteils gewusst. Nachdem die Prämienleistungspflicht (Rentenstammschuld) zu keiner Zeit verbucht und bilanziert war, und demzufolge die in den Geschäftsbilanzen aufgeführten Bilanzpositionen keine offensichtlich unrichtigen Bewertungen aufweisen, sind die geltend gemachten Kosten hier für die Liquida-

tionsgewinnveranlagung nicht weiter von Bedeutung. Damit scheidet die Möglichkeit einer nachträglichen Bilanzkorrektur/-ergänzung gänzlich aus. Ist eine nachträgliche Bilanzkorrektur ausgeschlossen, muss nicht weiter geprüft werden, ob bei entsprechender Bilanzierung ein mit dem ordentlichen Betriebsergebnis nicht verrechenbarer Verlust entstanden wäre. Davon könnte ohnehin nicht ausgegangen werden, nachdem das in die Bemessungslücke fallende ordentliche Geschäftsergebnis 1987 einen "grösseren Reingewinn" (Zitatänderung, Red.) aufweist und aus den Vorjahren kein Verlustvortrag mehr besteht."

(vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 3b).

Die Vorbringen in der Beschwerdeschrift sind nicht geeignet, die dargelegte Begründung der Vorinstanzen aus den Angeln zu heben. Namentlich krankt die Argumentation des Bf's daran, dass die verdeckte Kaufpreisleistung - ungeachtet wann sie in eine Schadenersatzleistung umgewandelt wurde - sukzessive seit dem 1. September 1982 geschuldet war (und nicht erst seit der Steuerperiode 1987/88). Hinzu kommt das prinzipielle Bilanzkorrekturverbot, das von der Abgabe der Steuererklärung an gilt und den Pflichtigen im Rahmen von Treu und Glauben an die gewählten Bilanzansätze bindet, es sei denn, es liege eine Verletzung zwingenden Handelsrechtes vor. Nach Abgabe der Steuererklärung fallen als Korrekturgründe alle Tatsachen ausser Betracht, welche der Steuerpflichtige kannte oder bei gehöriger Diligenz (Sorgfalt) hätte kennen müssen. Im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben müssen sich die Steuerbehörden darauf verlassen können, dass der Steuerpflichtige später zu den Erklärungen steht, die er gegenüber den Veranlagungsbehörden abgegeben hat (vgl. dazu F. Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen, in ASA 37, S. 137 ff., v.a. S. 143 f.; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 185; StE 1986, B 72.14.1 Nr. 3 Erw. 2 c; vgl. auch

Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, S. 395 f.). Im konkreten Fall musste der Bf bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit wissen, dass er seit September 1982 zur Leistung der verdeckten, sukzessive zu erbringenden Kaufpreisleistung (Prämienleistungspflicht) verpflichtet war (vgl. dazu auch die 7 bezahlten Quartalsraten) und dass er darauf verzichtet hatte, diese Prämienleistungen in den Jahresrechnungen aufzuführen.

Entscheidend ist mithin nicht, was der Bf damals (hinsichtlich der Position "Goodwill") machen wollte, sondern was er diesbezüglich tatsächlich gemacht hat. Auf die Bilanzierung einer Position "Goodwill" hat der Bf damals verzichtet. Hingegen hat er zivilrechtlich einen Versicherungsvertrag abgeschlossen, welcher indessen als solcher nicht aktivierbar war (und auch nicht aktiviert wurde). Auf diese effektive Ausgestaltung der Verhältnisse ist der Bf zu behaften. Zusammenfassend hat der 1982 vereinbarte Versicherungsvertrag (bzw. die damals begründete Rentenstammschuld) mit der späteren (per 1987 erfolgten) Liquidationsgewinnbesteuerung nichts zu tun.

e) Abgesehen davon könnte selbst dann, wenn entgegen den vorstehenden Ausführungen im konkreten Fall eine nachträgliche Bilanzkorrektur zulässig wäre, der Bf daraus im Ergebnis nichts zu seinen Gunsten ableiten. Wie in der Vernehmlassung zutreffend ergänzt wird, wurde die Einzelfirma T. per 1. September 1982 zu Buchwerten übernommen und wurden diese damals bilanzierten Werte in den Jahresrechnungen 1983 bis 1987 übernommen, worauf sich der Pflichtige behaften lassen muss. Die zusätzliche Leistung einer verdeckten Kaufpreiszahlung konnte nur für einen damals fraglichen, auf Druck der Bank nicht bilanzierbaren Vermögenswert erfolgt sein. Als Gegenleistung für die Prämienleistungspflicht wäre der zusätzlich erworbene (und nicht bilanzierbare [recte: nicht bilanzierte, Red.]) Goodwill zu betrach-

ten. Für dieses Ergebnis sprechen die Ausführungen in der Beschwerdeschrift (S. 2) zum ersten Uebernahmevertragsentwurf sowie die entsprechenden Feststellungen im Urteil des Bezirksgerichts (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 3 mit Verweisen). Beizupflichten ist schliesslich auch der vorinstanzlichen Argumentation, wonach ein käuflich erworbener Goodwill selbst bei entsprechender Aktivierung innert maximal 5 Jahren, d.h. spätestens bis Ende 1987, abzuschreiben gewesen wäre. Schliesslich stellen Abschreibungen auf käuflich erworbenem Goodwill keine ausserordentlichen Aufwendungen dar, weshalb sie wie alle übrigen ordentlichen Aufwendungen in der entsprechenden Periode zu berücksichtigen gewesen wären (vgl. Vernehmlassung, S. 3 i.V.m. Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, Zürich 1994, N 10 zu § 56 mit Verweis auf StE 1992, B 62.22 Nr. 2).

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. April 1995 i.S. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (BGE 2A.131/1993)

Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Bemessungszeitraum (Art. 41 Abs. 4 BdBSt)

Zum Sachverhalt:

Der Beschwerdegegner wechselte per 1.1.1987 von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Einschätzungsbeamte legte der Veranlagung 1987/88 u.a. das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Jahre 1987 und 1988 (im Durchschnitt) zugrunde. Eine vom Steuerpflichtigen dagegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Mit Entscheid vom 5. März 1993 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz die vom Pflichtigen erhobene Beschwerde gut, hob den Einspracheentscheid auf und legte der Veranlagung 1987/88 mit Bezug auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit einzig das Geschäftsergebnis 1987 zugrunde. Dagegen erhob die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Schweizerische Bundesgericht mit sinngemässem Antrag, die ursprüngliche Veranlagungsverfügung sei zu bestätigen.

Aus den Erwägungen:

4. Zu entscheiden bleibt damit allein die Frage, ob mit dem Verwaltungsgericht für die Steuerbemessung allein auf das Jahr 1987 oder - wie die Steuerbehörden meinen - zusätzlich auch auf das Jahr 1988 abzustellen ist.

a) Da der Beschwerdegegner auf den Beginn der Steuerperiode 1987/88 von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit wechselte, hat die Veranlagungsbehörde wegen des Berufswechsels zutreffenderweise in Anwendung von Art. 41 Abs. 4 und Art. 42 BdBSt hinsichtlich des Erwerbseinkommens eine Gegenwartsbemessung durchgeführt (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 2 b S. 318 und die bisherige konstante, nicht publizierte Rechtsprechung, zuletzt Urteile vom 18. September 1986 i.S. K., E. 1, sowie vom 20. Juni 1989 i.S. S., E. 5 e).

b) Der Bundesbeschluss über die direkte Bundessteuer bestimmt nicht, welcher Zeitraum zur Bemessung des steuerbaren Einkommens heranzuziehen ist, wenn Art. 41 Abs. 4 BdBSt direkt oder sinngemäss (vgl. Art. 42 und Art. 96 BdBSt) anwendbar ist. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich darauf verzichtet, den Zeitraum genau festzulegen, in dem das auf ein Jahr zu berechnende durchschnittliche Einkommen erzielt wird; er ermöglicht damit den Steuerbehörden, den Bemessungszeitraum der ratio legis entsprechend so zu wählen, dass das Einschätzungsergebnis den wirklichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen möglichst gerecht wird. Bei der Ermittlung des den besonderen Verhältnissen gerecht werdenden Bemessungszeitraums verfügen die Veranlagungsbehörden demnach über einen gewissen Beurteilungsspielraum. Wie der Formulierung "auf ein Jahr berechnet" in Art. 41 Abs. 4 BdBSt zu entnehmen ist, muss die Wahl des Bemessungszeitraums darauf ausgerichtet sein, der Steuerberechnung auch bei den unter diese Bestimmung fallenden Veranlagungen ein möglichst repräsentatives Jahreseinkommen zugrunde zu legen (vgl. BGE 103 Ib 341 E. 2 a S. 344, mit Hinweisen, unveröffentlichtes Urteil vom 17. September 1984 i.S. D., E. 2 a).

c) Die Frage der Wahl des massgebenden Bemessungszeitraums stellt sich insbesondere dann, wenn der Eintritt in die Steuerpflicht während der Steuerperiode erfolgt bzw. wenn in der Steuerperiode ein Zwischenveranlagungsgrund eintritt. Wird hingegen wie hier zu Beginn der Steuerperiode ein Berufswechsel vorgenommen und die neue Veranlagung erst nach Abschluss der Steuerperiode durchgeführt, d.h. erst zu einem Zeitpunkt, in dem das während der gesamten Steuerperiode erzielte Einkommen bereits bekannt ist, so muss der Besteuerung grundsätzlich das gesamte Einkommen zugrunde gelegt werden, denn ein "repräsentativeres" Einkommen als das während der ganzen Steuerperiode erzielte ist regelmässig nicht vorstellbar (so denn auch neuerdings ausdrücklich Art. 44 Abs. 1 lit. a DBG; ebenso auch Hans Jakob Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, Bern 1984, S. 184; vgl. zum ganzen auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 16. August 1993 in BVR 1995, 55 E. 3 S. 57 f.). Ob und inwiefern allenfalls bestimmte ausserordentliche Einkommensbestandteile ein Abweichen von diesem Grundsatz, insbesondere in der folgenden Steuerperiode, rechtfertigen könnten, braucht hier nicht entschieden zu werden. Die konjunkturellen Schwankungen auf dem Grundstücksmarkt, die das Verwaltungsgericht für die Berücksichtigung nur des Geschäftsergebnisses 1987 anführt, genügen für sich nicht, um die vom Beschwerdegegner im Jahre 1988 erzielten Einkünfte als ausserordentlich erscheinen zu lassen. Es rechtfertigt sich daher im übrigen auch nicht, das Jahresergebnis 1988 für die Steuerbemessung nur in einer Steuerperiode zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht Bundesrecht verletzt hat, indem es der Steuerbemessung für die Steuerperiode 1987/88 allein das vom Beschwerdeführer im Jahre 1987 erzielte Einkommen zugrunde gelegt hat.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. Juni 1995 i.S. Y. (VGE 311/95)

Zwischenveranlagung bei Aufnahme/Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit (§ 70 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

A. Mit Veranlagungsverfügung ... wurde das steuerbare Einkommen der Pflichtigen Y. kantonal auf Fr. ... sowie bundessteuerlich auf Fr. ... festgelegt. Diese Veranlagungsverfügung enthielt folgende Kurzbegründung:

> "Direkte Bundessteuer: Abzug Arbeitszimmer nicht mehr zulässig (Zwischenveranlagung per ... infolge Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit).
> Keine Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Verwaltungsratstätigkeiten A und B, da bei Anfall dieser Honorare ... auch keine gemacht wurde."

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhoben die Pflichtigen mit dem sinngemässen Antrag, dass die per ... verlangte Zwischenveranlagung vorzunehmen sei, erfolglos Einsprache.

C. In der Folge liessen die Pflichtigen gegen den Einspracheentscheid fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

> "Der angefochtene Einsprache-Entscheid sei bezüglich der kantonalen Steuern aufzuheben und es sei die anbegehrte Zwischenveranlagung per ... bezüglich der kantonalen Steuern vorzunehmen, so dass das steuerbare kantonale Einkommen ab diesem Datum für die restliche Laufzeit in der Steuerperiode ... mit Fr. ... zu veranlagen ist; ..."

D. Vernehmlassend beantragte die Kantonale Steuerkommission, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. a) Streitig und nachfolgend zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer (Bf) im Zusammenhang mit der Aufgabe der Verwaltungsratstätigkeiten A und B hinsichtlich der kantonalen Steuern Anspruch auf die Vornahme einer Zwischenveranlagung hat. Der Einsprache-Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wonach die Aufgabe der erwähnten Verwaltungsratstätigkeiten bundessteuerlich keinen Zwischenveranlagungsgrund darstelle, wurde nicht angefochten und bildet demnach nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

b) Nach § 70 Abs. 1 lit. d StG (in der Fassung vom 27. Mai 1982) wird, falls sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Uebernahme oder Aufgabe eines Geschäftes ändern, auf den Zeitpunkt dieser Aenderung von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung vorgenommen. Gemäss § 70 Abs. 2 StG wird eine Zwischenveranlagung im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. d (sowie lit. a) StG nur dann vorgenommen, wenn sich das steuerbare Einkommen um mehr als 20 %, aber mindestens um 5 000 Franken, das steuerbare Vermögen um mindestens 100 000 Franken verändert.

2. a) Im konkreten Fall ist unbestritten,

- dass der Bf mit der Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit im Bemessungsjahr 1 zwischenveranlagt wurde,

- dass der Bf während mehrerer Jahre bis ins Veranlagungsjahr 1 bei der Unternehmung A sowie der Unternehmung B als Verwaltungsrat tätig war,

- dass er in den Bemessungsjahren weitere sechs Verwaltungsratsmandate (C-H) ausübte,

- dass sich der durchschnittliche Anteil der Honorare A und B in der Bemessungsperiode auf rund das Vierfache der Honorareinnahmen aus den übrigen 6 VR-Mandaten (C-H) zusammen belief (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2, B.1 i.V.m. Erwägung 2 des angefochtenen Einspracheentscheides).

b) In der Beschwerdeschrift wird zutreffend vorgebracht,

- dass sich das Verwaltungsgericht im Präjudiz VGE 368/88 vom 14. April 1989 (= StPS 1/1990, S. 15 ff., Red.) eingehend mit der Entstehung und Auslegung des § 70 Abs. 1 lit. d StG befasst hat,

- und im Ergebnis davon auszugehen ist, dass der kantonale Gesetzgeber mit der Regelung von § 70 Abs. 1 lit. d StG die damals geltende Bundesgerichtspraxis (namentlich BGE 101 Ib 398 = Pra 65 Nr. 141 = ASA 45, S. 182 ff.) kodifiziert bzw. ins kantonale Steuerrecht überführt hat.

Im Anschluss daran wird in der Beschwerdeschrift argumentiert, der vorliegende Fall sei mit dem im zit. BGE 101 Ib 398 behandelten Fall vergleichbar. In beiden Fällen handle es sich um einen Steuerpflichtigen, welcher die Haupterwerbstätigkeit bereits früher aufgegeben habe und hierfür zwischenveranlagt worden sei. In beiden Fällen habe der Steuerpflichtige danach seine Hauptverwaltungsratsmandate aufgegeben und dadurch eine erhebliche (wesentliche und dauerhafte) Einkommensveränderung erlitten. In beiden Fällen habe der Steuerpflichtige danach noch einzelne Verwaltungsratsmandate behalten, wobei in beiden Fällen diese verbleibenden VR-Mandate im Vergleich zu den weggefallenen

Mandaten finanziell bescheiden entgolten wurden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4, Ziff. 4).

c) In der Tat trifft es zu, dass im zit.BGE 101 Ib 398

- der Steuerpflichtige, welcher in einer Bank Karriere gemacht hatte, 1966 bei seiner Pensionierung zwischenveranlagt worden war,
- dann eine Zwischenveranlagung per April 1974 infolge Aufgabe der Tätigkeit als Präsident des Verwaltungsrates jener Bank und als Mitglied des Verwaltungsrates einer andern Bank umstritten war,
- und der Pflichtige damals (April 1974) weitere Verwaltungsratsmandate beibehielt.

In den Erwägungen führte das Bundesgericht damals u.a. (gemäss Uebersetzung in Praxis 65, Nr. 141) aus, als Grund für eine Zwischenveranlagung komme im konkreten Fall die Aufgabe einer Erwerbstätigkeit in Betracht. Ob die hauptsächliche oder nur eine Nebentätigkeit aufgegeben werde, sei unerheblich. Die von der EStV unterstrichene Tatsache, dass der Beschwerdeführer weiterhin über andere Einnahmequellen ähnlicher Art verfüge, sei nicht entscheidend. Eine Aufgabe einer Erwerbstätigkeit i.S. des Gesetzes könne auch vorliegen, wenn eine von mehreren Erwerbsquellen wegfalle, ohne ersetzt zu werden. Der Einfluss ihres Wegfalls auf das Gesamteinkommen sei bei der Beurteilung der Frage zu prüfen, ob die Aenderung wesentlich sei. Die Aufgabe einer von verschiedenen Erwerbstätigkeiten könne also eine Zwischenveranlagung rechtfertigen, wenn sie mit einer dauernden und erheblichen Aenderung des Einkommens verbunden sei (vgl. Pra 65, S. 335 oben). Im zit. Vergleichsfall wurde von seiten der Steuerbehörden überdies eingewendet, der Pflichtige habe die nun aufgegebene Tätigkeit schon seit seiner Pensionierung nebenbei ausgeübt, wobei die Pensionierung bereits früher zu einer Zwischenveranlagung geführt habe. Zudem sei der Pflichtige weiterhin Mitglied verschiedener Ver-

waltungsräte. Das Bundesgericht erachtete diese Einwände als nicht stichhaltig mit der Begründung, es komme nicht darauf an, ob eine hauptsächliche oder nur eine Nebentätigkeit aufgegeben worden sei. Der Umstand, wonach bereits früher eine Zwischenveranlagung durchgeführt worden sei, stehe der Vornahme einer weitern nicht entgegen. Und die Beibehaltung anderer Verwaltungsratsmandate durch den Pflichtigen sei schon deshalb unerheblich, weil die daraus fliessenden Einkünfte, gemessen an den weggefallenen Bezügen und gar am Gesamteinkommen, als bescheiden erschienen (vgl. zit. BGE, Erw. 3).

d) Dem Beschwerdeführer ist beizupflichten, dass sein Fall mit demjenigen, welcher im zit. BGE 101 Ib 398 zu behandeln war, vergleichbar ist, d.h. in den massgebenden Punkten übereinstimmt. Auch im vorliegenden Fall ist mit der Aufgabe der früheren Haupterwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung vorgenommen worden und geht es darum, dass der Pflichtige von mehreren Nebenerwerbsquellen (bzw. Verwaltungsratsmandaten) die beiden wichtigsten ... Mandate (Nebenerwerbsquellen) praktisch zeitgleich aufgab. Die Uebereinstimmung geht sogar so weit, dass ... in beiden Fällen weitere Verwaltungsratsmandate beibehalten wurden, wobei die daraus fliessenden Einkünfte gemessen an den weggefallenen Bezügen bescheiden waren. Angesichts dieser ... Uebereinstimmung steht ausser allem Zweifel, dass die anbegehrte Zwischenveranlagung im vorliegenden Fall zu gewähren ist, zumal aus der Entstehungsgeschichte zum § 70 Abs. 1 lit. d StG (in der Fassung vom 27. Mai 1982) klar abzuleiten ist, dass der kantonale Gesetzgeber damals das kantonale Steuerrecht an die nachgerade im zit. BGE enthaltene Rechtsprechung angeglichen hat (vgl. StPS 1990, S. 18 ff.). Im übrigen hat das Verwaltungsgericht bereits im Entscheid VGE 361/90 vom 22. März 1991 (Erw. 1 a in fine), bestätigt in VGE 310/92 vom 5. Juni 1992, erkannt, dass die neue, von BGE 101 Ib 398 ff. abweichende bundesgerichtliche Rechtspre-

chung nicht unbesehen auf das kantonale Steuerrecht anwendbar ist. Vielmehr ist dem Beschwerdeführer beizupflichten, dass es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers ist, eine entsprechende Gesetzesänderung vorzunehmen, falls das kantonale Steuerrecht in dieser Frage der geänderten Bundesgerichtspraxis zum Bundessteuerrecht angepasst werden soll (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4, Ziff. 3).

Unbestritten ist schliesslich, dass im konkreten Fall das in § 70 Abs. 2 StG enthaltene quantitative Kriterium erfüllt ist.

e) Am vorliegenden Ergebnis, wonach die anbegehrte Zwischenveranlagung zu gewähren ist, ändern auch die weiteren Vorbringen der Vorinstanz nichts. Namentlich kommt dem zeitlichen Aufwand für die aufgegebenen Verwaltungsratsmandate nach Massgabe des zit. BGE's 101 Ib 398 ff. keine ausschlaggebende Bedeutung zu. Im übrigen wurde in der Beschwerdeschrift (S. 5) überzeugend ausgeführt, dass sich die Tätigkeit eines Verwaltungsrats nicht im "Absitzen" von Besprechungen erschöpft, sondern abgesehen von der Teilnahme an Sitzungen auch weitere Aktivitäten, aber auch Verantwortlichkeiten für die betreuten Gesellschaften ergeben. Von daher kann die Vorinstanz aus einem Vergleich mit dem zeitlichen Sitzungs-Aufwand für das damals beibehaltene Verwaltungsratsmandat C nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Ferner schadet dem Beschwerdeführer nicht, dass bei Aufnahme der Verwaltungsratsmandate A und B keine Zwischenveranlagung vorgenommen wurde. Wie in der Beschwerdeschrift (S. 7) mit Fug ausgeführt wurde, war der Beschwerdeführer nicht verpflichtet, damals eine Zwischenveranlagung zu beantragen. Der Steuerpflichtige erfüllt seine Mitwirkungspflichten grundsätzlich dadurch, dass er fristgerecht seine korrekt ausgefüllte Steuererklärung einreicht. Die Vorinstanz bringt nicht vor, dass der Beschwerdeführer das Ent-

gelt aus den Verwaltungsratstätigkeiten A und B nicht korrekt deklariert habe. Soweit aber die Steuerbehörden damals die Vornahme einer Zwischenveranlagung nicht geprüft bzw. auf eine Zwischenveranlagung verzichtet haben, kann dies nicht dem Beschwerdeführer angelastet werden. Beizupflichten ist dem Beschwerdeführer, dass die Nichtvornahme einer Zwischenveranlagung bei Aufnahme einer Tätigkeit grundsätzlich kein Präjudiz für die Nichtvornahme der Zwischenveranlagung bei Aufgabe dieser Tätigkeit bildet (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7). Eine derartige Bindungswirkung ist den gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen. Ob es sich anders verhielte, wenn sich der Bf gegen eine von Amtes wegen vorgenommene Zwischenveranlagung betreffend die VR-Tätigkeiten A und B erfolgreich zur Wehr gesetzt hätte, kann offen bleiben.

Zusammenfassend ist in der Aufgabe der beiden Verwaltungsratsmandate A und B im Vergleich und unter Einbezug der übrigen, noch beibehaltenen VR-Mandate eine strukturelle Aenderung der Erwerbsgrundlagen zu erblicken, welche als Zwischenveranlagungsgrund im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. d StG zu betrachten ist. Somit ist in Gutheissung der Beschwerde die anbegehrte Zwischenveranlagung zu gewähren.
...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. März 1995 i.S. F. (VGE 329/94)

Liegenschaftenschätzung; Eigenmietwertermittlung nach Normmietwerten (§ 28 StG; § 15 Abs. 2 und 2 SchätzungsV)

Vorbemerkung:

Im Beschwerdeverfahren 329/94 war der verfügte Eigenmietwert für ein Einfamilienhaus in Rickenbach umstritten. Während die Kantonale Steuerkommission den Antrag auf Herabsetzung des Eigenmietwerts mit Einspracheentscheid vom 17.5.1994 abwies, hiess das Verwaltungsgericht die dagegen erhobene Beschwerde teilweise gut. Anlässlich dieses Beschwerdeverfahrens äusserte sich das Verwaltungsgericht in allgemeiner Art zu der im Kanton Schwyz angewandten Methode der Eigenmietwertermittlung aufgrund von Normmietwerten (örtliches Mietpreisniveau). Die verwaltungsgerichtlichen Ausführungen werden nachfolgend auszugsweise wiedergegeben.

Aus den Erwägungen:

1. Die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke werden gemäss § 28 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % geschätzt. Als Einkommen wird von der Einkommenssteuer auch der Ertrag der eigenen Wohnung im eigenen Haus erfasst. Dabei kommt der im Rahmen der Güterschatzung ermittelte Bruttojahresertrag zur Anrechnung, wobei für die selbstbewohnte Wohnung des Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz der steuerbare Mietwert 70 % des

von der Güterschatzung ermittelten Bruttojahresertrages beträgt (vgl. § 19 Abs. 1 lit. g StG). Der für die Einkommensbesteuerung massgebende Eigenmietwert und der für die Vermögensbesteuerung erhebliche Steuerwert eines Grundstückes wird gemäss § 68 StG losgelöst vom periodischen Steuerveranlagungsverfahren in einem Separatverfahren ermittelt, wobei die in der Schatzungsverfügung (Schatzungsprotokoll) fixierten Ansätze rechtskräftig und unanfechtbar bleiben, solange nicht aufgrund einer Aenderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird.

Der Regierungsrat ordnet das Schätzungsverfahren (§ 68 Abs. 5 StG). Das Verfahren und die Details der Schätzung hat der Regierungsrat in der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (SchätzungsV, nGS 106) sowie in einem dazugehörenden Schätzungsreglement geregelt (§ 12 Abs. 2 SchätzungsV). § 15 Abs. 2 und 3 der SchätzungsV normieren:

> "[2] Der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Rohertrag (§ 19 Abs. 1 lit. g StG) entspricht dem im Zeitpunkt der Schätzung marktmässig erzielbaren Ertrag der Liegenschaft. Er wird aufgrund der individuellen Wohnqualität und des repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus berechnet (Norm-Mietwert).
>
> [3] Für die Details des Bewertungsverfahrens ist das vom Regierungsrat zu erlassende Schätzungsreglement massgebend."

Wie nach den Steuergesetzen aller Kantone ist der Mietwert der eigenen Wohnung auch nach Art. 21 Abs. 1 Bst. b BdBSt steuerbar, wobei das Bundesgericht in konstanter Praxis festhält, massgebend sei derjenige Betrag, den der Eigentümer bei der Vermietung des entsprechenden Objekts nach den ortsüblichen Ansätzen fordern könnte, beziehungsweise den er aufwenden müsste, um ein gleichwertiges Objekt zu mieten, und den er durch die Nutzung der eigenen Liegen-

schaft einsparen kann (StE 1995, B 25.3 Nr. 15; ASA 55, 620 E. 3 mit Hinweisen = StE 1987, B 25.3 Nr. 4). Während beispielsweise das Aargauer Steuergesetz in § 22 Abs. 2 StG ausdrücklich festhält, die Eigenmietwerte seien massvoll anzusetzen, um der Eigentumsbildung und der verfassungsmässig gebotenen Förderung der Eigentumsbildung Rechnung zu tragen (Kommentar zum Aargauer StG, N 429 f. zu § 22), fehlt eine entsprechende Formulierung im StG-SZ. Die Aargauer Gesetzgebung bewirkt eine gewisse Abweichung vom Martkmietwert. Das gleiche wird für das schwyzerische Recht mit der Anrechnung von 70 % des Marktmietwertes erreicht.

2. a) ...

b) Die nach § 15 Abs. 2 SchätzungsV vorzunehmende Eigenmietwertermittlung ist nicht eine direkte Vergleichsmethode. Dies ist auch sachlich richtig, zumal es bei selbstbenutzten Grundstücken, besonders ausgeprägt bei alleinstehenden Einfamilienhäusern, an einer hinreichenden Zahl von vermieteten Vergleichsobjekten fehlt. Eine zuverlässige Vergleichsmethode setzt indessen einen aussagekräftigen Wohnungsmarkt voraus (StE 1991 B 25.3 Nr. 9 E. 2 b). Gleichwohl weist die in der SchätzungsV gewählte Normmietwertmethode einen klaren Bezug zur Marktmiete auf, indem bei der Einführung dieser Methode über 1000 vermietete Wohnungen im ganzen Kanton untersucht und gestützt auf das dabei gewonnene Zahlenmaterial das örtliche Mietpreisniveau pro Raumeinheit (RE) festgesetzt wurde.

3. und 4. ...

5. Oertliches Mietpreisniveau

Gemäss § 15 Abs. 2 SchätzungsV wird der Basismietwert pro RE aufgrund eines repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus festge-

setzt. Gemäss den Ausführungen des Leiters des Schätzungsamtes am Augenschein wurde Ende 1984 diese repräsentative Erhebung anhand von über 1000 vermieteten Wohnungen (ganzer Kanton) durchgeführt. Mit Weisungen vom 26.2.1985 hat der Regierungsrat dann das örtliche Mietpreisniveau per 1.1.1985 für alle Ortschaften im Kanton festgelegt, wobei sich der Rahmen von Fr. 800.-- (Riemenstalden) bis Fr. 1 600.-- (Pfäffikon) bewegte (vgl. Schätzerhandbuch Nrn. 14 und 20). Die Ortschaften der Gemeinde Schwyz wurden damals wie folgt eingestuft:

- Schwyz	1 450
- Ibach	1 350
- Seewen	1 300
- Rickenbach	1 400

In der Folge wurden diese Ansätze mehrmals erhöht, so per 1.1.1989 für Rickenbach auf Fr. 1 590.-- (Schätzerhandbuch Nr. 21), per 1.5.1991 für Rickenbach auf Fr. 1 800.-- (Schätzerhandbuch Nr. 22) und per 1. Januar 1993 für Rickenbach auf Fr. 2 070.--. Seit dem 1. Mai 1991 gelten für Ibach, Seewen und Rickenbach die gleichen Ansätze, während der Ansatz für Schwyz um Fr. 100.-- (ab 1.5.91) bzw. Fr. 110.-- (ab 1.1.93) höher ist. Für die Bf wurde demzufolge vom Basisnormwert von Fr. 1 800.-- pro RE ausgegangen.

In der Beschwerde wird geltend gemacht:

"Die Bf sind der Auffassung, dass es keine signifikanten Vergleichsdaten für dieses hohe Mietpreisniveau in Rickenbach gibt. Vielmehr wurde offenkundig lediglich das ursprüngliche Mietpreisniveau per 1.1.85 von Fr. 1 400.-- mit dem jeweiligen Konsumentenpreisindex Bedarfsgruppe Miete hochgerechnet. Diese Indexzahl ist jedoch eine problematische Durchschnittszahl, welche durch eine besonders starke Gewichtung der städtischen Verhältnisse verzerrt ist. Vorliegendenfalls befinden wir uns aber in einer ausschliesslich ländlichen Gegend, die keinesfalls

von der rapiden Mietpreisentwicklung in den Städten profitiert hat. Aufgrund all dieser Ueberlegungen halten die Bf ein örtliches Mietpreisniveau im Falle von Rickenbach von zurzeit Fr. 1 650.-- als angemessen, zumal ja die Liegenschaft als Einfamilienhaus überdies mit einem besonderen Zuschlag von 20 % im Eigenmietwert ohnehin beachtlich angehoben wird."

Das Schätzungsamt liefert keine für Rickenbach spezifischen Grundlagen, welche es erlauben, die Ausgangsbasis per 1.1.1985 des Normmietwertes nachzuvollziehen. In der Vernehmlassung geht es lediglich auf die oben wiedergegebene Argumentation der Bf ein und führt aus: "Der Bf will den Mietkostenindex als nicht relevant für Rickenbach bezeichnen. Dabei übersieht er, dass die Region Innerschweiz neben der Region Zürich die teuerste Immobilien-Region ist, und daher ein gesamtschweizerischer Durchschnitt sich eher günstig für den Kanton Schwyz auswirkt".

Ob der ursprüngliche Normmietwertansatz von Fr. 1 400.-- im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens überprüfbar ist, erscheint fraglich. Dies wäre aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit problematisch, ist doch zu beachten, dass sämtliche Liegenschaften in Rickenbach, die bis Ende 1988 gebaut waren, nach diesen Normmietwerten veranlagt wurden. Die Bf machen denn auch nicht geltend, dass dieser Normmietwert bundesrechtswidrig sei oder der Kantonsverfassung, Gesetzen oder gesetzesvertretenden Verordnungen widerspreche (vgl. § 26 VRP). Der Normmietwert für Rickenbach wurde zwischen dem 1.1.1985 (Fr. 1 400.--) und dem 1.5.1991 (Fr. 1 800.--) um 28.57 % erhöht. Die Mietpreise in der Schweiz erhöhten sich zwischen 1985 und 1988 kontinuierlich, aber mässig. Die ab 1989 Schlag auf Schlag folgenden Hypothekarzinserhöhungen (Zinssätze für erstrangige Althypotheken KBS bis 31.5.89 5 %, ab 1.6.89 5 1/2 %, ab 1.10.89 6 %, ab 1.5.90 6 1/2 %, ab 1.2.91 7 %, Neuhypotheken zeitweise bis 8 1/2 %) bewirkten in der Folge eine

Beschleunigung der Mietpreissteigerungen, welche auch vor dem Kanton Schwyz und vor Rickenbach nicht Halt machten. (Mietpreisindex Basis Dez. 1982 = 100: November 1984 105.3 Punkte; Nov. 1990 bis April 1991 140.0 Punkte, Steigerung somit 32.95 %, Quelle Mietrechtspraxis 4/94).

Nachdem der gesamtschweizerische Mietindex somit zwischen der erstmaligen Festsetzung der Normmietwerte (1.1.1985) und dem hier massgebenden Zeitpunkt (Frühjahr 1991) um 34.7 Punkte oder 32.95 % anstieg, kann nicht gesagt werden, die für Rickenbach um 28.57 % erfolgte Erhöhung der Normmietwerte sei unangemessen.

6. - 9. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 8. Juni 1995 i.S. M. (StKE 85/95)

Liegenschaftenschätzung: Eigenmietwertermittlung; prozentuale Anpassung (§ 19 Abs. 1 lit. g StG, § 68 StG, § 6 SchV)

Sachverhalt:

A. Mit Schätzungsverfügung vom 12.1.1989 setzte das Schätzungsamt für die Liegenschaft der Steuerpflichtigen (6 1/2-Zimmer-Einfamilienhaus mit Doppelgarage / Kat.-Nr. ...) den Eigenmietwert auf Fr. 21 900.-- und den Steuerwert auf Fr. 496 000.-- fest. Am 6.12.1994 verfügte das Schätzungsamt eine Erhöhung des Eigenmietwertes um 30 % auf Fr. 28 400.--. Der mit Verfügung vom 12.1.1989 festgesetzte Steuerwert blieb unangetastet. Begründet wurde die Schätzungsverfügung vom 6.12.1994 wie folgt:

> "Prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte per 1.1.1995 gemäss RRB Nr. 1556 vom 23. August 1994."

B. Mit Schreiben vom 4.1.1995 erhoben die Steuerpflichtigen gegen die Schätzungsverfügung vom 6.12.1994 Einsprache mit dem Antrag, der bisher gültige Eigenmietwert sei zu belassen. Zur Begründung wird im wesentlichen angeführt, weder der Bodenwert noch der Gebäudewert noch der Ertragswert seien in der Zeit von 1989 bis 1994 um 30 % gestiegen. Vielmehr sei für diesen Zeitraum ein massiver Preiseinbruch zu verzeichnen. Die Indices des Bundesamts für Statistik für die Erstellung von Wohnbauten belegten, dass von 1985 bis 1994 keine Steigerung von 30 % möglich gewesen sei. Ein Schreiben des Gemeinderates ... vom 20.6.1994 bestätige, dass die Wohnqualität mit Bezug auf

die Liegenschaft der Einsprecher seit 1989 schlechter geworden sei. Insbesondere werde das Grundstück nicht mehr der Lärmempfindlichkeitsstufe II, sondern neu der Lärmempfindlichkeitsstufe III zugeordnet. Im Gegenzug aber den Eigenmietwert für eine schlechter eingestufte Wohnqualität um 30 % zu erhöhen, widerspreche der Realität. Auch könnte die in Frage stehende Liegenschaft nicht zum festgesetzten Mietwert vermietet werden. Das Schätzungsamt trägt auf Abweisung der Einsprache.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. (Formelles)

2. a) Gemäss § 19 Abs. 1 lit. g StG unterliegt auch der Ertrag der eigenen Wohnung im eigenen Haus der Einkommenssteuer, wobei für die selbstbewohnte Wohnung des Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz der steuerbare Mietwert 70 % des von der Güterschatzung ermittelten Bruttojahresertrages beträgt. Die Schätzung des Grundeigentums und des Bruttojahresertrages erfolgt durch vom Regierungsrat ernannte Fachleute (§ 68 Abs. 1 StG). Bei Neueinschätzungen oder Aenderung bestehender Schätzungen ist dem Steuerpflichtigen das Schätzungsprotokoll in Form einer Verfügung zuzustellen. Gegen diese Verfügung steht dem Steuerpflichtigen ein selbständiges Einsprache- und Beschwerderecht im Sinne der §§ 73 ff. und 78 ff. StG zu. Die im Schatzungsprotokoll ermittelten Werte bleiben rechtskräftig und sind nicht mehr anfechtbar, solange nicht aufgrund einer Aenderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird (§ 68 Abs. 3 StG). Nach § 68 Abs. 5 StG ordnet der Regierungsrat das Ver-

fahren.

b) Gestützt auf § 1 Abs. 1 der Verordnung über die steueramtliche Schätzung der Grundstücke vom 30.7.1973 wies der Regierungsrat am 26.6.1984 (RRB Nr. 1122, in: Schätzerhandbuch [SchHb] Nr. 12) die Kantonale Steuerverwaltung (Schätzungsamt) an, sämtliche Grundstücke im Kanton Schwyz in der Zeit vom 1.1.1985 bis 31.12.1988 neu zu bewerten (generelle Neuschätzung der Grundstücke). Zudem erliess der Regierungsrat am 17.4.1984 eine neue Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (SchV, in: SchHb Nr. 10), welche am 1.7.1984 in Kraft trat, und ein neues Schätzungsreglement. Gemäss Weisung über die Bemessungszeitpunkte bei der allgemeinen Anpassung der steueramtlichen Schätzungen von Grundstücken 1985 bis 1988 (vom 26.2.1985, in: SchHb Nr. 14) war u.a. in Abweichung vom Grundsatz, dass für die Ermittlung des Schätzungswertes im Rahmen der allgemeinen Anpassung der Schätzungen 1985 bis 1988 die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend waren, für die Bemessung des örtlichen Mietpreisniveaus mit Bezug auf den Eigenmietwert der Zeitpunkt 1.1.1985 heranzuziehen. Die gleiche Regelung galt für individuelle Schätzungen im Zeitraum von 1984 (recte: 1985) bis 1988 (vgl. Weisung über die Bemessungszeitpunkte bei den individuellen Schätzungen von Grundstücken im Zeitraum von 1985 bis 1988 vom 6.5.1985, in: SchHb Nr. 15). Die im Rahmen der generellen Neuschatzung der Grundstücke erhobenen Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte fanden erstmals auf die Steuer- und Veranlagungsperiode 1989/90 (Bemessungsperiode 1987/88) Anwendung (vgl. RRB Nr. 2071 vom 29.11.1988, in: ABl 1988, 1205).

c) Gemäss § 5 SchV wird eine allgemeine Anpassung der Schätzungen periodisch auf Anordnung des Regierungsrates durchgeführt. Wenn der Wert des unbeweglichen Vermögens sich allgemein oder in einzelnen Gebieten (Gemeinden, Regio-

nen, Zonen) wesentlich verändert, kann der Regierungsrat anstelle einer allgemeinen Anpassung eine prozentuale Anpassung der Schätzungswerte anordnen (§ 6 SchV). Gestützt auf § 6 SchV beschloss der Regierungsrat, die steuerlichen Eigenmietwerte der Grundstücke, die das letzte Mal per 1.1.1989 auf der Indexbasis 1985 geschätzt worden sind, mit einer prozentualen Erhöhung per 1.1.1995 an die veränderten Marktverhältnisse wie folgt anzupassen:

a) Einfamilienhäuser und übrige Grundstücke: 30 %
b) Eigentumswohnungen: 15 %

(vgl. § 1 der Verordnung über die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte von Grundstücken vom 23.8.1994, nachfolgend Anpassungsverordnung genannt, in: SchHb Nr. 16/ABl 1994, 1378). Hinsichtlich der Rechtsmittel wird in § 4 der Anpassungsverordnung festgehalten, dass Anfechtungsobjekt nur die prozentuale Erhöhung der Eigenmietwerte gegenüber den per 1.1.1989 rechtskräftig verfügten, individuellen Schätzungswerten ist.

d) Die Liegenschaft der Steuerpflichtigen wurde erstmals am 5.12.1988 infolge Neubaus geschätzt (vgl. Begründung zur Schätzungsverfügung vom 12.1.1989). Gemäss Weisung über die Bemessungszeitpunkte bei den individuellen Schätzungen von Grundstücken im Zeitraum von 1985 bis 1988 (vom 6.5.1985) legte der Schätzer der Verfügung vom 12.1.1989 den 1.1.1985 als Bemessungszeitpunkt für die Bemessung des örtlichen Mietpreisniveaus mit Bezug auf die Eigenmietwertbemessung zugrunde. Das für die Bestimmung der Normmietwerte massgebende örtliche Mietpreisniveau wurde für ... per 1.1.1985 mit Fr. ... festgesetzt (vgl. Weisung über die Festsetzung des örtlichen Mietpreisniveaus für die steueramtliche Schätzung von Grundstücken vom 26.2.1985, in: SchHb Nr. 20). Gestützt auf Ermittlungen des Kantonalen Schätzungsamtes beschloss der Regierungsrat am 26.1.1993

das Mietpreisniveau u.a. für ... auf Fr. ... festzusetzen (vgl. Weisung über die Festsetzung des örtlichen Mietpreisniveaus für die steueramtlichen Schätzungen von Grundstücken vom 26.1.1993, in: SchHb Nr. 23). Dieser Ansatz gilt für die individuellen Schätzungen ab 1.1.1993, d.h. der Eigenmietwert neuerstellter Einfamilienhäuser bzw. Wohnungen ist bereits aufgrund dieses Basiswertes um mindestens 50 % höher als der Eigenmietwert derjenigen Liegenschaften, welche u.a. im Rahmen der generellen Neuschätzung von 1985 bis 1988 geschätzt worden sind. Im weiteren steht fest, dass sich der Landesindex der Wohnungsmieten seit Mai 1985 bei einem Stande von 107,3 Punkten auf 163,7 Punkte per Mai 1994 und damit um 52,57 % erhöht hat. An diesen Tatsachen ändert auch der Umstand nichts, dass der Baukostenindex gemäss Vorbringen der Einsprecher nicht in diesem Ausmass gestiegen ist, geht es doch hier allein um die Festsetzung eines Eigenmietwertes, der vom Realwert nicht beeinflusst wird. Nach dem Gesagten erweist sich die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte um 30 % für Liegenschaften, die wie vorliegendenfalls auf der Indexbasis 1985 geschätzt worden sind, auch mit Blick auf ... als mässig und in keiner Art und Weise als zu hoch. Vielmehr gilt zu beachten, dass der Eigenmietwert für die Liegenschaft der Pflichtigen bei einer individuellen Neuschätzung (mit grosser Wahrscheinlichkeit) trotz angeblich verminderter Wohnqualität (vgl. unten Erw. 3) immer noch höher wäre als die verfügten Fr. 28 400.--. Die prozentuale Anpassung der Eigenmietwerte, wie sie der Regierungsrat mit seiner Verordnung vom 23.8.1994 per 1.1.1995 vornahm, gibt daher auch mit Bezug auf den vorliegenden Fall zu keiner Beanstandung Anlass.

3. Neben der generellen Heraufsetzung des Eigenmietwertes um 30 % rügen die Einsprecher, dass die seit 1989 eingetretene Verminderung der Wohnqualität bei der Schätzung vom 6.12.1994 nicht berücksichtigt worden sei. Die Einsprecher verkennen, dass es sich bei der in Frage stehenden

Schätzung lediglich um eine prozentuale Anpassung ohne Augenschein handelt (vgl. § 3 Abs. 1 der Anpassungsverordnung). Aus diesem Grund kann auch Anfechtungsobjekt nur die prozentuale Erhöhung der Eigenmietwerte gegenüber den per 1.1.1989 rechtskräftig verfügten, individuellen Schätzungswerten sein (vgl. § 4 Abs. 1 der Anpassungsverordnung sowie die Ergänzung zur Rechtsmittelbelehrung auf der Schätzungsverfügung vom 6.12.1994). Die Kantonale Steuerkommission hat daher nicht darüber zu befinden, ob sich die Wohnqualität der in Frage stehenden Liegenschaft seit 1988 verschlechtert hat. Vielmehr ist auf § 9 SchV hinzuweisen, wonach Anpassungen, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke vorzunehmen sind, wenn im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes eine wesentliche Aenderung eingetreten ist. Es bleibt den Einsprechern mithin unbenommen, in diesem Sinne in einem separaten Verfahren gestützt auf § 10 lit. d SchV beim Kantonalen Schätzungsamt eine individuelle Schätzung infolge wesentlicher Wertänderungen (Immissionen) zu beantragen.

4. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass sich die Einsprache gegen die Schätzungsverfügung vom 6.12.1994 als unbegründet erweist und deshalb abzuweisen ist. Hinsichtlich der angeblich inzwischen verminderten Wohnqualität der in Frage stehenden Liegenschaft ist auf die Möglichkeit einer individuellen Neuschätzung gemäss §§ 9 f. SchV hinzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend haben die Einsprecher die Kosten zu tragen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. Mai 1995 i.S. Erben der X.Y. (VGE 309/95)

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung (§ 28 Abs. 3 StG)

Sachverhalt:

A. X.Y., die am ... verstarb, war Eigentümerin der Kat.-Nr. 123*, welche 11 309 m2 - meist Wiesland - umfasst, auf welcher sich aber auch ein Wohnhaus, ein Stall und eine Mietwohnung befindet. Mit Schätzungsverfügung vom 23. September 1988 wurde der Ertragswert (= Steuerwert) dieser Kat.-Nr. auf Fr. 153 900.-- festgesetzt.

Im Rahmen des auf die Veranlagungsperiode 1995/96 hin erstmals anzuwendenden § 28 Abs. 3 StG (für unüberbaute groberschlossene Grundstücke in der Bauzone ist bei der Vermögensbesteuerung neu der Verkehrswert massgebend; § 107bis StG) erliess die Kantonale Steuerverwaltung am 26. September 1994 folgende Schätzungsverfügungen:

Kat.-Nr. 123: Wiese, Wohnhaus, Stall, Mietwohnung
insgesamt 1 609 m2
Ertrags-/Steuerwert: Fr. 149 600.--

Kat.-Nr. 123.01: (= eine vom Schätzungsamt aus steuerrechtlichen Gründen vorgenommene "Abparzellierung"):
9 700 m2 W2-Zone Land à Fr. 500.--/m2
Verkehrswert: Fr. 4 850 000.--
Steuerwert: Fr. 2 182 000.--

* Nummer fiktiv (Anmerkung der Redaktion)

B. Gegen letztere Verfügung reichten die Erben von X.Y. sel. Einsprache ein mit dem Begehren, die Schätzungsverfügung betreffend Kat.-Nr. 123.01 ... sei aufzuheben und neu wie bisher zusammen mit Kat.-Nr. 123 zum Ertragswert zu veranlagen. Die Höhe der Verkehrswertschatzung wird nicht in Frage gestellt.

Mit Einspracheentscheid vom 2. Januar 1995 hat die Kantonale Steuerkommission unter Kostenfolgen (Fr. 924.--) die Einsprache abgewiesen.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid lassen die Erben der X.Y. sel. mit Eingabe vom 8. Februar 1995 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben mit folgendem Antrag:

> "Es sei der angefochtene Entscheid betr. Kat.Nr. 123.01 ... aufzuheben und die Veranlagung neu wie bisher zusammen mit Kat.Nr. 123 zum Ertragswert vorzunehmen."

D. Die Vorinstanz trägt vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

Erwägungen:

1. Bis Ende der Veranlagungsperiode 1993/94 waren folgende Vorschriften des § 28 StG anwendbar:

> "[1]Bei Grundstücken, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, und die nicht zur Kapitalanlage, zu Spekulationszwecken oder zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschliessung erworben wurden, ist, einschliesslich der erforderlichen Gebäude, nur der Ertragswert massgebend, ebenso bei Grundstücken, die als Realersatz für der landwirtschaftlichen Nutzung entzogenen Boden erworben werden.

[2]Die übrigen Grundstücke werden unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet.
...
[4]Grundstücke im Sinne dieser Bestimmung sind Liegenschaften, die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, die Bergwerke (Art. 655 ZGB) sowie Wochenendhäuser und ähnliche Bauten auf fremdem Boden.
[5]Zu den Grundstücken gehören auch die mit ihnen fest verbundenen Sachen und Nutzungsrechte (Wasserrechte und dergleichen)."

Seit der Veranlagungsperiode 1995/96 ist nunmehr auch Absatz 3 von § 28 StG anzuwenden, der besagt:

"Den übrigen Grundstücken gleichgestellt sind unüberbaute Grundstücke in der Bauzone, wenn die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist."

2. Kat.-Nr. 123 wird nach Angaben der Beschwerdeführer (Bf) landwirtschaftlich genutzt. Daraus leiten sie ab, dass § 28 Abs. 3 StG gar nicht anwendbar sei. Wie bei Absatz 2 werde vorausgesetzt, dass das Grundstück nicht der landwirtschaftlichen Nutzung dienen und weder zur Kapitalanlage, noch zu Spekulationszwecken oder zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschliessung erworben worden sein dürfe. Dieser Ansicht ist nicht zu folgen.

Wie die Vorinstanz einlässlich in ihrem Einspracheentscheid dargelegt hat, geht es bei der fraglichen Bestimmung nicht primär um fiskalische Interessen des Staates, sondern in erster Linie um den Vollzug von Raumplanungsrecht. Art. 5 Abs. 1 RPG hält die Kantone an, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile, die durch Planungen gemäss RPG entstehen, zu regeln. Nachdem die Mehrwertabschöpfung wegen politischer Nichtdurchführbarkeit zum vornherein nicht in Betracht gezogen wurde, hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, unüberbaute, groberschlossene Grundstücke in der Bauzone generell, und nicht

bloss, wenn die Voraussetzungen gemäss § 28 Abs. 1 StG nicht erfüllt sind, nach dem Verkehrswert zu besteuern. Mit dieser Massnahme wird zugleich "ein Anreiz zur schonenden Enthortung von eingezontem und erschlossenem Bauland geboten" (Bericht des Regierungsrates für den Kantonsrat, RRB Nr. 114 vom 26.1.1988, S. 53, zit. im angefochtenen Einspracheentscheid S. 5). Daraus erhellt, dass die Annahme der Bf, die Verkehrswertschatzung nach § 28 Abs. 3 StG greife nur bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken, fehlgeht. Eine solche Regelung würde zudem leerlaufen, da für nicht vorwiegend landwirtschaftlich genutzte Grundstücke schon nach der bisherigen Rechtsordnung der Verkehrswert und Ertragwert massgebend waren (§ 28 Abs. 2 StG). Die Darlegungen machen im übrigen deutlich, dass für die Vermögensbesteuerung unüberbauten groberschlossenen Baulandes weder testamentarisch geäusserte Wünsche noch die Absicht der aktuellen Landeigentümer, noch das bäuerliche Bodenrecht oder das landwirtschaftliche Pachtrecht von Bedeutung sind.

3. Kat.-Nr. 123, welche eine Gesamtfläche von 11 309 m2 aufweist, ist teilweise überbaut, und zwar mit einem Wohnhaus, einem Stall und einer Mietwohnung. Damit wird jedoch aus fiskalischer Sicht nicht das gesamte unter Kat.-Nr. 123 grundbuchlich erfasste Grundstück ein überbautes. Die Vorinstanz weist zu Recht auf den zufälligen, bzw. willkürlichen Bestand eines Grundstückes hin. Ein kategorisches Abstellen auf diesen Bestand im Zusammenhang mit der Frage, ob es sich um ein überbautes oder unüberbautes Grundstück handelt, würde zu unbilligen und rechtsungleichen Ergebnissen führen. Würde der unüberbaute Teil des Grundstückes förmlich abparzelliert, ist die Anwendbarkeit von § 28 Abs. 3 StG ohne weiteres gegeben. Gleiches muss von der Sache her aber auch gelten, wenn ein Grundstück nur teilweise unüberbaut ist. Das Schätzungsamt hat deshalb zu Recht zwischen einem überbauten und einem unüberbauten Grundstückteil unterschieden. Worin hier eine "Zersplitte-

rung des Rechts und Irreführung des Grundeigentümers und Steuerpflichtigen" zu erblicken ist, ist nicht nachvollziehbar. Im übrigen ist die konkrete "Zweiteilung" des Grundstückes an sich nicht bestritten. Unbegründet ist schliesslich der Hinweis, paradoxerweise (aber immerhin zum Vorteil der Beschwerdeführer!) würden Wiesen, Wohnhaus, Stall und Mietwohnung nach dem Ertragswert besteuert, das unüberbaute Land aber nach dem Verkehrswert. Die unterschiedliche Behandlung ist vom Gesetzgeber gerade gewollt bzw. landwirtschaftlich genutzte überbaute Grundstücke werden gegenüber unüberbauten Grundstücken bewusst privilegiert (vgl. auch Vernehmlassung des Verwaltungsgerichtes zur [gescheiterten] Totalrevision des Steuergesetzes 1987, Prot. S. 782).

4. Als weitere Voraussetzung für die Anwendung von § 28 Abs. 3 StG wird verlangt, dass das unüberbaute Grundstück groberschlossen im Sinne des kantonalen Planungs- und Baugesetzes ist. Die Groberschliessung besteht in der Ausstattung des Baugebietes mit den Hauptsträngen der Strassen-, Wasser-, Energie- und Abwasseranlagen (§ 37 Abs. 4 PBG).

Die Bf behaupten, die Vorinstanz stelle richtigerweise fest, dass für die in Frage stehende Liegenschaft die Groberschliessung gemäss PBG noch nicht erfolgt sei. Solches behauptet indes die Vorinstanz nicht. Im Gegenteil. Im Einspracheentscheid (S. 6) wird wörtlich festgehalten: "Zu Recht wird auch nicht behauptet, dass für die in Frage stehende Liegenschaft die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz noch nicht erfolgt ist." Auch in der Beschwerdeschrift tragen die Bf kein einziges Argument gegen die Annahme der Groberschliessung vor. Dies überrascht nicht, wie ein Blick in den geltenden Zonenplan von ... zeigt. Das fragliche Grundstück liegt ... in einem weitgehend überbauten Gebiet, so dass die Ausstattung mit den erforderlichen Groberschliessungsanlagen nicht zweifelhaft

sein kann.

5. Unbestritten ist die Höhe der Verkehrswertschätzung.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

...

StPS 1/95 Seite 22

Personalaufwand: Kumulative Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Salärzahlungen an im elterlichen Betrieb mitarbeitende Minderjährige (Par. 22 Abs. 1 lit. a StG und Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt)

1. Das Kind muss die obligatorische Schulpflicht erfüllt haben.

2. Die Arbeitsleistung des Kindes muss nach Art des Betriebes notwendig und sinnvoll sein und es müssen dadurch Fremdlöhne eingespart werden können.

3. Die tatsächliche Arbeitsleistung muss über gelegentliche Handreichungen hinausgehen und ist in ihrem Umfang vom Pflichtigen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft darzulegen.

4. Das Entgelt muss ausgewiesen und angemessen sein.

VGE 365-92 vom 15. Dezember 1994 i.S. X. und Y. (Abweisung) = 02.94.046

StPS 1/95 Seite 27

Geldwerte Leistungen: Luxus- und Privatanteil bei geleasten Geschäftsfahrzeugen (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

1. Die auf den Luxusanteil entfallenden Betriebskosten eines geleasten, dem geschäftsführenden Alleinaktionär zur Verfügung gestellten Fahrzeugs sind nicht geschäftsmässig begründet. Ein Luxusanteil ist ab einem Fahrzeug-Neupreis von Fr. 65 000.-- (inkl. Sonderausstattungen; Stand Bemessungsjahr 1990) auszuscheiden.

2. Fehlt für ein gemischtgenutztes Geschäftsfahrzeug ein detailliertes Fahrtenkontrollbuch und bestehen keine anderen zuverlässigen Anhaltspunkte, so ist bei der Festsetzung des Privatanteils an den Autobetriebskosten selbst bei Vorhandensein eines privaten Zweitwagens mindestens von einer durchschnittlichen privaten Fahrleistung (8 500 km) auszugehen.

StKE 276-93 und 98-93 vom 9. Januar 1995 i.S. X. AG (Teilgutheissung) = 03.95.005

StPS 1/95 Seite 32

Besteuerung juristischer Personen, Verlustverrechnung (Par. 1 RRB über konjunkturpolitische Steuererleichterungen, Art. 48 Abs. 2 BdBSt)

Wenn die Veranlagungsbehörde den steuerbaren Ertrag einer Aktiengesellschaft ermessensweise mit einem positiven Betrag festsetzt, so tut sie dies in Kenntnis eines allenfalls ex officio mitzuberücksichtigenden Verlustvortrages aus den Vorperioden. Der Verlustvortrag gilt damit steuerrechtlich in vollem Umfange als verrechnet und erledigt. Die Veranlagungsbehörde muss diese Rechtsfolge in ihrer Verfügung nicht speziell erwähnen.

VGE 346-93 vom 6. Juni 1994 i.S. X. AG (Abweisung) = 02.94.035

StPS 1/95 Seite 41

Zwischenveranlagung: Vermögensanfall von Todes wegen (Art. 96 BdBSt); Abgrenzung der Schenkung zu Lebzeiten zur Verfügung von Todes wegen

1. Eine bereits zu Lebzeiten der Parteien vollzogene Schenkung wird durch eine Klausel über den Wegfall einer erbrechtlichen Ausgleichungspflicht nicht zu einer Verfügung von Todes wegen.

2. Voraussetzung einer Zwischenveranlagung von Todes wegen ist, dass Vermögenswerte aufgrund eines Todesfalls übergehen. Die rechtliche Form des Vermögensübergangs ist unbeachtlich.

VGE 334-94 vom 15. Dezember 1994 i.S. Z. (Abweisung) = 02.94.049

StPS 1/95 Seite 45

Anspruch auf rechtliches Gehör, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (Art. 4 BV)

Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsdarlegung nur unzureichend nach, so wird dessen Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt, wenn es die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde unterlässt, "auf gut Glück" vom Steuerpflichtigen angebotene Beweise abzunehmen, sondern ihren Entscheid ohne deren Berücksichtigung fällt.

BGE 2P.53-1993 vom 19. Januar 1995 i.S. X. (Abweisung, soweit darauf einzutreten war) = 01.95.001

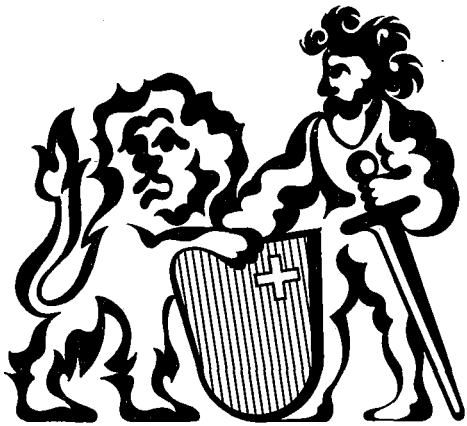
StPS 1/95 Seite 52

Rechtsmittelfristen: Zeitpunkt der Zustellung (Art. 99 Abs. 2 BdBSt; Par. 123 Abs. 1 GO; Art. 169 Abs. 1 lit. d und e PVV)

Beauftragt der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvertreter die zuständige Poststelle, die eingehenden Postsendungen für eine gewisse Zeit zurückzubehalten, so gilt die eingeschriebene Sendung dennoch als am letzten Tag der 7-tägigen Abholfrist zugestellt.

VGE 347-93 vom 26. November 1993 i.S. X. (Nichteintreten) = 02.93.039

Mai 1995 13. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Steuerhaftung bei Familienbesteuerung 3

Justizentscheide

- Personalaufwand: Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Salärzahlungen an im elterlichen Betrieb mitarbeitende Minderjährige 22
- Geldwerte Leistungen: Luxus- und Privatanteil bei geleasten Geschäftsfahrzeugen 27
- Besteuerung juristischer Personen: Verlustrechnung 32
- Zwischenveranlagung: Vermögensanfall von Todes wegen; Abgrenzung der Schenkung zu Lebzeiten zur Verfügung von Todes wegen 41
- Anspruch auf rechtliches Gehör; Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen 45
- Rechtsmittelfristen: Zeitpunkt der Zustellung 52

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1995 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 36.--** für die zwei im Jahre 1995 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1995

Steuerhaftung bei Familienbesteuerung

Lic. iur. Markus Beeler, Rechtsabteilung der Kantonalen Steuerverwaltung

Uebersicht

A) Einleitung

B) Gesetzliche Regelung der Steuerhaftung bei Familienbesteuerung
   1. Allgemeines
   2. Gesetzesbestimmungen

C) Notwendigkeit einer Haftungsaufteilung

D) Haftungsumfang

E) Voraussetzungen einer Haftungsverfügung
   1. Keine uneingeschränkte Solidarhaftung
   2. Rechtskräftige Veranlagung
   3. Steuerausstand
   4. Antrag auf Haftungsaufteilung

F) Bestimmung der individuellen Haftungsanteile

G) Haftungsverfahren / Rechtsmittelweg

H) Sonderprobleme
   1. Altrechtliche Steuerausstände
   2. Teilzahlungen
   3. Kinderhaftung
   4. Nach- und Strafsteuern

I) Berechnungsbeispiel

A) Einleitung

Bund und Kanton Schwyz kennen das System der Familienbesteuerung (= Grundsatz der steuerlichen Einheit der Familie). Danach sind die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und die unter deren elterlichen Gewalt stehenden Kinder gemeinsam steuerpflichtig. Im Gegensatz zur Individualbesteuerung, bei der nur die Einkünfte und das Vermögen einer Einzelperson veranlagt werden, sind bei der Familienbesteuerung grundsätzlich alle Einkünfte und alles Vermögen der im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten sowie das Vermögenseinkommen und das Vermögen der unter deren elterlichen Gewalt stehenden Kinder zusammenzurechnen (= sog. Faktorenaddition). Für diese gemeinsam steuerpflichtigen Personen wird ein Gesamteinkommen und ein Gesamtvermögen ermittelt. Der darauf geschuldete Steuerbetrag nennt sich Gesamtsteuerbetrag. Die Familienbesteuerung findet ebenfalls Anwendung bei einem Elternteil, wenn dieser mit unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kindern zusammenlebt. Zu dieser besonderen Veranlagungsweise gehört eine besondere Haftungsordnung, die in letzter Zeit Aenderungen erfahren hat.

Die Bezugsbehörde sieht sich bei der Einforderung des Gesamtsteuerbetrages meistens mit keinen besonderen Schwierigkeiten konfrontiert. Vereinzelt können sich dort Bezugsprobleme abzeichnen, wo einer der Ehegatten zahlungsunfähig ist oder sich die Ehegatten vor Bezahlung der gemeinsamen Steuern trennten oder scheiden liessen. Für die Steuerbezugsbehörde stellt sich diesfalls die Frage, welchen Anteil an der noch offenen Steuer sie von welchem Pflichtigen einfordern kann. In der Praxis sind die Bezugsorgane bemüht, den Pflichtigen eine Steueraufteilung vorzuschlagen. Vielfach können sich diese auf den ihnen unterbreiteten Vorschlag

einigen. In den übrigen Fällen müssen die individuellen Haftungsanteile in einem speziellen Haftungsverfahren verfügt werden. Nachfolgende Ausführungen sollen die Steuerhaftung bei Familienbesteuerung und das Haftungsverfahren - wenn nicht detailliert, so doch in groben Zügen - umschreiben.

B) Gesetzliche Regelung der Steuerhaftung bei Familienbesteuerung

1. Allgemeines

Seit dem 1.1.1995 ist das neue Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) in Kraft. Es tritt an die Stelle des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) und bringt unter anderem eine durchgehende Gleichbehandlung der Ehegatten. Geändert wurden insbesondere die materiellen Haftungsbestimmungen. Nach altem Recht, d.h. bis und mit Steuerperiode 1993/94, haftete der Ehemann immer für den gesamten Steuerbetrag, die Ehefrau hingegen nur für den auf sie entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer (vgl. Art. 13 Abs. 2 BdBSt). Neu haften die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten solidarisch für den Gesamtsteuerbetrag (= uneingeschränkte Solidarhaftung). Von Gesetzes wegen haftet jeder Gatte nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer (= eingeschränkte Solidarhaftung), wenn einer von beiden zahlungsunfähig oder die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist (vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG). Damit deckt sich die neue Bundesregelung inhaltlich mit der aus dem kantonalen Recht bereits seit der Steuerperiode 1989/90 ff. bekannten (Teilrevision des Steuergesetzes vom 19.5.1988; § 16 Abs. 3 und 4). Für Bund und Kanton in einem Punkt unterschiedlich

geregelt ist allerdings die Elternhaftung für den Steueranteil der Kinder (vgl. hinten Sonderproblem Kinderhaftung). Die einzige Neuerung des kantonalen Rechts per 1.1.1995 besteht in der Einfügung einer verfahrensrechtlichen Bestimmung in die Vollzugsverordnung (§ 24 a VVStG).

Der Grund für die Neuregelung des Haftungsumfangs der Ehegatten ist allgemein im Gleichstellungsgebot von Art. 4 Abs. 2 der Bundesverfassung und speziell im Wegfall der Steuersubstitution der Ehefrau zu sehen. Konnte die Ehefrau aufgrund von Art. 13 BdBSt und § 16 StG in der alten Fassung vom 28.10.1958 bislang im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren ihre eigenen Rechte ausschliesslich durch ihren Ehemann ausüben und war sie zur Mitwirkung nicht mehr als irgendein Dritter verpflichtet, so hat sich dies mit Inkrafttreten des DBG per 1.1.1995 bzw. kantonal bereits per 1.1.1989 grundlegend geändert. Anstelle der Steuersubstitution tritt für die neuen Steuerperioden die durchgehende Gleichstellung der Ehegatten. Für die Ehefrau bedeutet dies u.a., dass sie in den neurechtlichen Steuerperioden sämtliche Verfahrensrechte auch ohne Einwilligung des Ehemannes selbständig ausüben kann, im Gegenzug dafür aber auch alle Verfahrenspflichten zu erfüllen hat.

2. Gesetzesbestimmungen

Kanton: materielle und verfahrensrechtliche Bestimmungen:

- § 16 StG i.d. Fassungen vom 28.10.1958 und vom 19.5.1988
- § 17 StG
- § 92 Abs. 6 StG i.d. Fassung vom 19.5.1988
- § 24a kantonale Vollzugsverordnung zum Steuergesetz des Kantons Schwyz i.d. Fassung vom 28.6.1994 (VVStG)

Uebergangsbestimmungen:

- § 107a StG i.d. Fassung vom 19.5.1988 bzw. 23.3.1994
- § 52 VVStG i.d. Fassung vom 28.6.1994

Bund: materielle und verfahrensrechtliche Bestimmungen:

- Art. 13 und 14 BdBSt
- § 2 kantonale Vollziehungsverordnung zum BdBSt vom 18.11.1986 (VVBdBSt)
- Art. 9 und 13 DBG
- §§ 3 und 5 Ziff. 12 kantonale Vollzugsverordnung zum DBG vom 20.12.1994 (VVDBG)
- § 24a VVStG i.d. Fassung vom 28.6.1994

Uebergangsbestimmungen:

- Art. 201 DBG
- § 14 VVDBG
- § 52 VVStG i.d. Fassung vom 28.6.1994

C) Notwendigkeit einer Haftungsaufteilung

Die Steuerbezugsbehörde kann Pflichtigen, die mit der fristgerechten Begleichung der Steuerrechnung in Rückstand geraten, Zahlungserleichterungen (z.B. Ratenzahlungen etc.) zugestehen. Wird der in Rechnung gestellte Gesamtsteuerbetrag trotz solcher Zahlungserleichterungen nicht oder nicht vollständig bezahlt, hat sich die Steuerbezugsbehörde in Fällen der Familienbesteuerung zu überlegen, welche der gemeinsam steuerpflichtigen Personen sie auf welchen Anteil am Steuerausstand belangen kann. Dabei müssen die für Steuerforderungen speziell geltenden Haftungsnormen beachtet werden. Eine anderslautende Vereinbarung unter den Ehegatten bindet die Steuerbezugsbehörden ebensowenig wie eine durch den Zivilrichter getroffene Regelung (vgl. ASA 46, 470ff.). Besteht eingeschränkte Solidarhaftung, so sind die individuellen Haftungsanteile am Gesamtsteuerbetrag in einem speziellen Haftungsverfahren zu bestimmen. Dieses endet mit dem Erlass einer förmlichen Verfügung. Die rechtskräftige Haftungsverfügung ist unabdingbare Voraussetzung und Grundlage für eine erfolgversprechende Schuldbetreibung. Erst sie schafft einen definitiven Rechtsöffnungstitel gemäss Art. 80 SchKG. Demgegenüber kann die Steuerbezugsbehörde den uneingeschränkt haftenden Ehegatten direkt aufgrund der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung bzw. des Steuerentscheides ins Recht fassen (vgl. Art. 117 Abs. 2 BdBSt, Art. 165 Abs. 3 DBG und § 78 Abs. 2 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6.6.1974 [VRP] i.V.m. § 7 VVStG, wonach Verfügungen und Entscheide einem vollstreckbaren Gerichtsurteil im Sinne von Art. 80 Abs. 2 SchKG gleichgestellt sind). Weil die formelle Haftungsaufteilung der Eintreibung der Steuerforderung dient, ergibt sich ihre Notwendigkeit ausschliesslich aus Steuerbezugsgründen und nicht aufgrund irgendwelcher

ehegüter- oder scheidungsrechtlicher Ueberlegungen der Ehegatten.

D) Haftungsumfang

Wie bereits erwähnt, unterscheiden sich die Haftungsbestimmungen altrechtlicher Steuerperioden (mit Steuersubstitution) von denjenigen neurechtlicher Steuerperioden (mit Gleichstellung der Ehegatten). In ihren Uebergangsbestimmungen schliessen DBG wie StG die Anwendbarkeit neurechtlicher Haftungsnormen auf altrechtliche Steuerperioden aus (vgl. § 107 a StG; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, Zürich 1995, N 3 zu Art. 201 DBG). Aufgrund der bei Bund und Kanton zeitlich unterschiedlichen Inkraftsetzung der neuen Haftungsbestimmungen sind die individuellen Haftungsanteile an den offenen Steuern der Steuerperioden 1989/90, 1991/92 und 1993/94 beim Bund noch altrechtlich, kantonal hingegen bereits neurechtlich zu ermitteln. Für die verschiedenen Steuerperioden gelten dabei hinsichtlich des Haftungsumfangs zusammengefasst folgende Grundsätze:

Grundsatz 1:
Für Steuern aus altrechtlichen Perioden haftet der Ehemann immer für den vollen Gesamtsteuerbetrag (= uneingeschränkte Solidarhaftung). Die Ehefrau haftet immer nur für den auf sie entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer (= eingeschränkte Solidarhaftung).

Gilt kantonal für Steuerjahre bis und mit 1988 und bundessteuerlich bis und mit 1994.

Grundsatz 2:

Für Steuern neurechtlicher Steuerperioden haftet jeder Ehegatte grundsätzlich für den vollen Gesamtsteuerbetrag (= uneingeschränkte Solidarhaftung). Ist einer von beiden zahlungsunfähig, d.h. dauernd nicht in der Lage, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, oder ist die Ehe mittlerweile getrennt oder geschieden, so haftet jeder einzelne von Gesetzes wegen nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer (= eingeschränkte Solidarhaftung). Diesfalls haften die Ehegatten für alle offenen Steuern neurechtlicher Perioden nur noch anteilsmässig.

Gilt kantonal für Steuerjahre ab 1989 und bundessteuerlich ab 1995.

Grundsatz 3:

Kinder haften immer nur für den auf sie entfallenden Anteil am Gesamtsteuerbetrag (= eingeschränkte Solidarhaftung). Diese Haftung ist kantonal immer und bundessteuerlich nur für Steuern altrechtlicher Perioden subsidiär zur Elternhaftung. Ab Steuerjahr 1995 haftet das Kind beim Bund solidarisch mit den Eltern.

E) Voraussetzungen einer Haftungsverfügung

Beabsichtigt die Steuerbezugsbehörde, die Steuerschuld bei einem oder beiden Ehegatten betreibungsrechtlich einzufordern, gilt es vorgängig abzuklären, ob hiezu eine Haftungsaufteilung notwendig ist. Damit eine Haftungsaufteilung vorgenommen wird, müssen nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

1. Keine uneingeschränkte Solidarhaftung

Die uneingeschränkte Solidarhaftung des in Anspruch genommenen Ehegatten muss von Gesetzes wegen aufgehoben sein. Die Steuerbezugsbehörde trifft keine Pflicht, sich gegenüber einem uneingeschränkt haftenden Ehegatten zum vornherein nur auf den dessen Steuerfaktoren entsprechenden Steueranteil zu beschränken.

2. Rechtskräftige Veranlagung

Die Veranlagung für die Zeit der gemeinsamen Steuerpflicht muss gegenüber beiden Ehegatten rechtskräftig sein. Wenn die Ehegatten im Zeitpunkt der Veranlagungseröffnung noch einen gemeinsamen Haushalt führten, reicht eine an die gemeinsame Adresse erfolgte Zustellung aus (vgl. hinten Sonderproblem altrechtliche Steuerausstände). Bei der Einelternfamilie ist die Eröffnung an den die elterliche Gewalt ausübenden Elternteil ausreichend.

3. Steuerausstand

Die geschuldete Steuer muss fällig sein und die Zeit der gemeinsamen Steuerpflicht betreffen. Für Steuerausstände, die nicht aus der Zeit der gemeinsamen Veranlagung (Familienbesteuerung), sondern noch aus der Zeit der Individualbesteuerung stammen, haftet ausschliesslich der betreffende Ehegatte. Dies gilt bundessteuerlich auch für die Zeit ab Heirat bis zum Beginn der nächsten Veranlagungsperiode. Heirat stellt beim Bund keinen Zwischenveranlagungsgrund dar. Eine gemeinsame Veranlagung wird erst auf Beginn der nächsten Veranlagungsperiode vorgenommen.

4. Antrag auf Haftungsaufteilung

Das Haftungsverfahren erfolgt nur, wenn seitens der Pflichtigen oder der Steuerbezugsbehörde ein entsprechender Antrag an die Steuerverwaltung gestellt wird. Wenn sich die Behörde für Steuern an den/die uneingeschränkt haftenden Ehegatten hält, ist deren Antrag auf Haftungsaufteilung nicht stattzugeben.

F) Bestimmung der individuellen Haftungsanteile

Der Gesamtsteuerbetrag entspricht dem Steuerbetrag, der sich für verschiedene der Familienbesteuerung unterliegende Personen (in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten mit oder ohne minderjährige Kinder und Einelternfamilien) zusammen ergibt. Der kantonale Steuerbetrag setzt sich in der Regel zusammen aus einer Einkommens-, Vermögens- und Kopfsteuer. Er beinhaltet nebst einem Staatssteuer- regelmässig noch einen Kirchensteueranteil. Beim Bund besteht der Steuerbetrag ausschliesslich aus einer Einkommenssteuer. Der jährlich geschuldete Gesamtsteuerbetrag berechnet sich aufgrund einer oder mehrerer Veranlagungen. Eine Haftungsaufteilung ist immer für alle Veranlagungen vorzunehmen, die im betreffenden Steuerjahr, für welches Steuern ausstehen, Gültigkeit haben. Im Haftungsdispositiv wird für jede gemeinsam steuerpflichtige Person der frankenmässige Anteil am Gesamtsteuerbetrag in verbindlicher Weise festgesetzt.

Zur Bestimmung der individuellen Haftungsanteile werden die rechtskräftig veranlagten Steuerfaktoren entsprechend ihrer steuerlichen Zurechenbarkeit auf die einzelnen Personen verlegt. Einkünfte und Vermögen und damit in Zusammenhang stehende Gewinnungskosten werden derjenigen Person zugerechnet, bei der sie anfallen bzw. in

deren Eigentum oder Nutzniessung der Vermögenswert steht.

Der Anteil einer Person am geschuldeten Gesamteinkommenssteuerbetrag entspricht dem Betrag, der sich aus dem Verhältnis des der betreffenden Person zuzurechnenden Reineinkommens zum Gesamtreineinkommen ergibt (vgl. Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. A., N 9 zu Art. 13; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., N 20 zu § 116). Zur Ermittlung dieses Verhältnisses werden solche Abzüge, die wirtschaftlich betrachtet Verwendung von Einkommen darstellen (sog. nicht-organische Abzüge, worunter sozialpolitische und Sozialabzüge verstanden werden) nicht mitberücksichtigt (vgl. Känzig, a.a.O., N 3 und 193 zu Art. 22). Als nicht-organische Abzüge gelten: Doppelverdiener-, Krankheits-/Arztkosten-, Spenden-, Versicherungs-/Spar-, Kinder-, Unterstützungs-, Alters- und Invaliden- sowie der allgemeine Sozialabzug. Weiterbildungskosten sind als organisch zu betrachten, Ausbildungskosten hingegen nicht.

Der Anteil der einzelnen Person an der Vermögenssteuer errechnet sich analog (Steuerbetrag multipliziert mit dem Prozentanteil am Reinvermögen). Zur Bestimmung des Gesamtreinvermögens ist einzig der Abzug für Schulden, nicht auch derjenige für Betriebsinventar oder der allgemeine sowie der infolge Kinder erhöhte Vermögensabzug zu berücksichtigen.

Die kantonal geschuldete Kopfsteuer ist immer hälftig auf die beiden Ehegatten aufzuteilen, obwohl nach der Formulierung von § 36 Abs. 2 StG die in ungetrennter Ehe lebende Ehefrau von der Kopfsteuer befreit ist. Die ausschliessliche Verlegung der Kopfsteuer auf den Ehemann dürfte gegen BV 4 verstossen.

G) Haftungsverfahren / Rechtsmittelweg

Vor dem 1.1.1995 war das Haftungsverfahren weder kantonal noch bundessteuerlich ausdrücklich geregelt. Da einen Bereich des Steuerbezugs betreffend, fiel der Erlass einer förmlichen Haftungsverfügung bisher in den Zuständigkeitsbereich der Steuerbezugsbehörden. Bezugsbehörden für kantonale Steuern waren bisher und sind heute noch je nach Steuerart die Gemeinden (inkl. Eingemeindebezirke) oder die Kantonale Finanzverwaltung (vgl. § 2 der kantonalen Steuereinzugsverordnung vom 21.10.1968). Der Bundessteuereinzug wird unverändert von der Kantonalen Finanzverwaltung besorgt (vgl. §§ 1 und 12 VVBdBSt bzw. § 7 VVDBG). Mangels einer speziellen Bestimmung zum Rechtsmittelverfahren waren gegen kantonalsteuerliche Haftungsverfügungen nicht die Steuerrechtsmittel, sondern aufgrund der allgemeinen Verweisungsnorm von § 7 VVStG subsidiär diejenigen nach der allgemeinen Rechtsmittelordnung gemäss VRP gegeben (vgl. §§ 45 Abs. 1 lit. b und 51 lit. a VRP, d.h. zuerst Verwaltungsbeschwerde an den Regierungsrat und danach Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Kantonale Verwaltungsgericht). Bundessteuerliche Haftungsverfügungen konnten hingegen mittels Steuereinsprache bei der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer angefochten werden (vgl. StPS 1/1985 S. 13 ff. unter Hinweis auf Känzig, a.a.O., N 10 zu Art. 13). Eine Rechtsweggabelung für das kantonale und bundessteuerliche Haftungsverfahren war die unerwünschte Folge.

Seit dem 1.1.1995 ist § 24 a VVStG in Kraft, welcher das kantonale Haftungsverfahren ausdrücklich regelt. Danach sind die individuellen Haftungsanteile am Gesamtsteuerbetrag von der kantonalen Steuerverwaltung festzusetzen. Ihr kommen dabei dieselben Befugnisse zu wie im Veranlagungsverfahren. Aufgrund dieser ausdrück-

lichen Regelung steht fest, dass die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen und Dritte zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts anhalten kann, nötigenfalls unter Bussenandrohung. Lassen sich die einzelnen Steuerfaktoren trotz dieser Mitwirkungspflicht nicht jedem Ehegatten genau zuordnen, so ist die Haftungsaufteilung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (vgl. § 59 a StG). Gegen die Haftungsverfügung stehen jedem Pflichtigen die Rechtsmittel des Veranlagungsverfahrens offen. Anfechtungsgegenstand ist der Umfang des geltend gemachten Haftungsanspruches (§ 24 a letzter Satz VVStG). Eine Ueberprüfung der Höhe der Steuerfaktoren oder der Veranlagung als solcher ist grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. nachfolgend Sonderproblem altrechtliche Steuerausstände). Aufgrund der Uebergangsbestimmung in § 52 VVStG sind sämtliche per 1.1.1995 noch nicht hängigen kantonalen Haftungsverfahren nach Massgabe von § 24 a VVStG abzuwickeln.

Das Fehlen einer ausdrücklichen bundesrechtlichen Regelung des Haftungsverfahrens wirkt sich nicht weiter nachteilig aus. Die entsprechenden kantonalen Vorschriften finden bundessteuerlich sinngemässe Anwendung (vgl. Art. 104 Abs. 4 DBG; § 3 VVDBG und § 14 VVDBG i.V.m. § 2 VVBdBSt). Mit Inkrafttreten von § 24 a VVStG besteht die Gefahr eines gegabelten Rechtsmittelweges für das kantonale und bundessteuerliche Haftungsverfahren somit nicht mehr.

H) Sonderprobleme

1. Altrechtliche Steuerausstände

Weil altrechtliche Veranlagungen aufgrund der Steuersubstitution gegenüber der Ehefrau weder eröffnet noch von dieser angefochten werden konnten, erwuchsen diese ihr gegenüber nicht in Rechtskraft. Soweit der Haftungsanteil der Ehefrau für altrechtliche Steuerschulden festgesetzt werden soll, muss ihr die gegenüber dem Ehemann bereits rechtskräftig gewordene Veranlagung erst noch eröffnet werden. Das Haftungsverfahren übernimmt in diesen Fällen gleichzeitig die Funktion des Veranlagungsverfahrens (vgl. B. Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Bern 1992, S. 188). Erhebt die Ehefrau gegen die ihr erst im Haftungsverfahren eröffnete Veranlagungsverfügung Einsprache, kann nicht ausgeschlossen werden, dass für sie letztlich ein anderes Veranlagungsergebnis gilt als für ihren Ehemann. Der Steueranteil der Ehefrau wird in solchen Fällen aufgrund dieser neuen Veranlagung zu bestimmen sein. Davon unberührt bleibt die Steuerhaftung des Ehemannes für den vollen Steuerbetrag gemäss alter Veranlagung.

2. Teilzahlungen

Wenn für einen Teil der Steuern einzelner Jahre bereits Akontobeträge geleistet wurden, ist in der Haftungsverfügung gleichzeitig verbindlich darüber zu entscheiden, ob diese einem Ehegatten konkret auf dessen Haftungsanteil anzurechnen sind. In Fällen uneingeschränkter Solidarhaftung sind von einem Ehegatten allein geleistete Teilzahlungen keinem der Ehegatten konkret anzurechnen. Jeder Ehegatte haftet weiterhin solidarisch in der Höhe des noch ausstehenden Teils am Gesamtsteuerbetrag.

Bei eingeschränkter Solidarhaftung ist auf den Zeitpunkt der Teilzahlung abzustellen. Zahlungen vor einer Antragsstellung auf Haftungsaufteilung bzw. vor Erlass der Haftungsverfügung sind grundsätzlich nicht auf die Ehegatten zu verlegen. Eine Anrechnung auf seinen Haftungsanteil verlangen könnte diesfalls nur, wer nachzuweisen vermag, er habe eine entsprechende Absicht spätestens im Zeitpunkt der Teilzahlung gegenüber der Behörde ausdrücklich oder konkludent geäussert. Dazu dürfte eine blosse Teilzahlung z.B. ab dem Lohnkonto des betreffenden Ehegatten nicht ausreichend sein. Vorbehaltlos bezahlte Steuerbeträge werden auf beide Ehegatten anteilsmässig verteilt. Dies rechtfertigt sich aus der Ueberlegung heraus, dass jeder Ehegatte über seine Haftungsquote hinaus rechtsgültig Zahlungen leisten kann (Hartl, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, Zürich 1989, S. 183; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., N 20 zu § 116; a.M. B. Behnisch, a.a.O., S. 193 f.).

3. Kinderhaftung

Kantonal sind Kinder für ihr Erwerbseinkommen erst nach vollendetem 18. Altersjahr steuerpflichtig, ausser sie sind selbständig erwerbstätig (§§ 4 und 5 StG). Für die Steuern des Kindes aus selbständiger Veranlagung haftet nur das Kindervermögen. Weil das Kindervermögen und der daraus stammende Ertrag immer dem Einkommen und Vermögen des Inhabers der elterlichen Gewalt zugerechnet werden (vgl. § 17 Abs. 1 StG), haftet das Kindervermögen subsidiär für den Teil des Steuerbetrages, der dem Anteil des Kindes am gesamten Einkommen und Vermögen des Inhabers der elterlichen Gewalt entspricht (§ 17 Abs. 2 StG). Für den auf die Kinderfaktoren entfallenden Anteil am

Gesamtsteuerbetrag haften die gemeinsam veranlagten Ehegatten auch bei Zahlungsunfähigkeit eines von beiden uneingeschränkt solidarisch. Der Inanspruchnahme des Kindervermögens für den Gesamtsteuerbetrag wird in der Praxis regelmässig eine erfolglose Schuldbetreibung gegen die Eltern bzw. den Elternteil vorausgehen. Für die Heranziehung des Kindervermögens wird eine Haftungsaufteilung notwendig.

Der Bund besteuert Kinder für ihr Erwerbseinkommen unabhängig von einer Altersgrenze selbständig. Vermögensertrag wird hingegen dem Inhaber der elterlichen Gewalt zugerechnet (vgl. Art. 14 Abs. 1 und 2 BdBSt und Art. 9 Abs. 2 DBG). Analog der kantonalen Regelung besteht beim Bund für altrechtliche Steuerperioden eine eingeschränkte Subsidiärhaftung des Kindervermögens für den auf das Kindereinkommen entfallenden Anteil am Gesamtsteuerbetrag (vgl. Art. 14 Abs. 3 BdBSt). Die Inanspruchnahme des Kindervermögens für Steuern altrechtlicher Steuerperioden setzt in der Regel eine erfolglose Schuldbetreibung gegen die Ehegatten bzw. den die elterliche Gewalt ausübenden Elternteil voraus, ansonsten auf den Antrag um Haftungsaufteilung nicht eingetreten werden kann. Mit Inkrafttreten des DBG haften die Kinder nebst ihren Eltern solidarisch für ihren Steueranteil (vgl. Art. 13 Abs. 3 lit. a DBG). Das Kindervermögen muss nicht, kann aber von allem Anfang an für den auf das Kindereinkommen entfallenden Anteil am Gesamtsteuerbetrag in Anspruch genommen werden. Die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten bewirkt nicht, dass die Ehegatten nicht mehr solidarisch für den Kindersteueranteil haften (vgl. Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N 3 zu Art. 13).

4. Nach- und Strafsteuern

Für den Bezug der Nachsteuern kommen die normalen Haftungsvorschriften zur Anwendung (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 56 zu § 102; Känzig, a.a.O., N 8 zu Art. 13). Der individuelle Haftungsanteil ist demnach unter zusätzlicher Berücksichtigung des der Nachbesteuerung unterliegenden Einkommens und/oder Vermögens neu zu berechnen. Leisteten die einzelnen Ehegatten aufgrund einer bereits früher ergangenen Haftungsverfügung Zahlungen und verändert sich nun anlässlich eines durchzuführenden Nachsteuerverfahrens das Verhältnis der Haftungsanteile, muss darüber entschieden werden, welcher Ehegatte wieviel nachzuzahlen hat.

Im Steuerstrafrecht werden echte Straftatbestände geregelt. Die strafrechtlichen Grundsätze sind daher anwendbar. Bei der Strafsteuer handelt es sich um eine echte Strafe (vgl. U.R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 16 ff.). Sie wird individuell nach Verschulden festgesetzt. Dieser höchstpersönliche Charakter der Strafe bringt es mit sich, dass dafür immer nur der Steuerpflichtige selbst haftet. In altrechtlichen Steuerperioden konnte ausschliesslich der Ehemann mit einer Strafsteuer gebüsst werden, weshalb einzig er dafür haftet. Haftungsprobleme könnten sich demnach zum vornherein nur hinsichtlich Strafsteuern neurechtlicher Perioden und auch nur dann stellen, wenn diese zwar für jeden Ehegatten berechnet, indes nicht individuell verfügt, sondern in einem Vergleich gesamtheitlich festgesetzt wurden. Weil die im Steuerstrafverfahren ausgefällte Busse keine Steuer darstellt, bewirkt die vergleichsweise Anerkennung derselben durch beide Ehegatten deren solidarische Haftung.

I) Berechnungsbeispiel einer kantonalen Haftungsaufteilung

Sachverhalt

Das Ehepaar Müller-Meier wurde mit Veranlagungsverfügung 1993/94 kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 44 900.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- eingeschätzt. Der Steuerbetrag bei 5 Einheiten beträgt Fr. 5 250.-- (Einkommens- und Kopfsteuer). Gemäss Veranlagung wurden die einzelnen Steuerfaktoren wie folgt festgesetzt:

Berufseinkommen Ehemann:	Fr. 60 000.--
Berufseinkommen Ehefrau:	Fr. 20 000.--
Eigenmietwert der Wohnung (je 1/2 ME):	Fr. 16 000.--
Wertschriftenertrag:	Fr. 3 000.--
Schuldzinsen Grundeigentum:	Fr. 18 000.--
Liegenschaftenunterhalt:	Fr. 2 400.--
Wertschriftenverwaltungskosten:	Fr. 200.--
Berufsauslagen Ehemann:	Fr. 9 900.--
Berufsauslagen Ehefrau:	Fr. 4 000.--
Doppelverdienerabzug:	Fr. 4 000.--
Mietwertabzug:	Fr. 4 800.--
Allgemeiner Sozialabzug:	Fr. 5 400.--
Versicherungs-/Sparabzug:	Fr. 5 400.--

Im Jahre 1993 wurden zwei Akonto-Zahlungen im Umfange von je Fr. 1 750.-- geleistet. Das Ehepaar trennte sich per 1.7.1994 und ist mittlerweile geschieden. Die Gemeindebehörde stellt mit Schreiben vom 2.3.1995 den Antrag auf Haftungsaufteilung.

Haftungsaufteilung für Einkommenssteuerbetrag

	Ehemann	**Ehefrau**
Berufseinkommen	Fr. 60 000.--	Fr. 20 000.--
Eigenmietwert	Fr. 8 000.--	Fr. 8 000.--
Wertschriftenertrag	Fr. 1 500.--	Fr. 1 500.--
Summe	Fr. 69 500.--	Fr. 29 500.--

Uebertrag	Fr. 69 500.--	Fr. 29 500.--
Schuldzinsen	Fr. 9 000.--	Fr. 9 000.--
Liegenschaftenunterhalt	Fr. 1 200.--	Fr. 1 200.--
Wertschriftenkostenabzug	Fr. 100.--	Fr. 100.--
Berufsauslagen	Fr. 9 900.--	Fr. 4 000.--
Mietwertabzug	Fr. 2 400.--	Fr. 2 400.--
	Fr. 46 900.-- (78.56 %)	Fr. 12 800.-- (21.44 %)

Haftungsaufteilung für Kopfsteuer

Die Kopfsteuer wird auf die Ehegatten hälftig verteilt.

Individueller Haftungsbetrag

Gesamtsteuerbetrag für 1.1.1993 bis 30.6.1994	(100.00%)	Fr. 7 875.--
./. Akontozahlungen	(44.44%)	Fr. 3 500.--
Steuerausstand		Fr. 4 375.--
./. offene Kopfsteuer (= 5 x Fr. 6.-- x 1.5 x 55.56 %)		Fr. 25.-- *
offener Einkommenssteuerbetrag		Fr. 4 350.-- **

(* = hälftige Haftung; ** = anteilsmässige Haftung)

Haftungsanteil Ehemann:

78.56 % von Fr. 4 350.--	Fr. 3 417.35
50.00 % von Fr. 25.--	Fr. 12.50
	Fr. 3 429.85

Haftungsanteil Ehefrau:

21.44 % von Fr. 4 350.--	Fr. 932.65
50.00 % von Fr. 25.--	Fr. 12.50
	Fr. 945.15

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 1994 i.S. X. und Y. (VGE 365/92)

Personalaufwand: Kumulative Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Salärzahlungen an im elterlichen Betrieb mitarbeitende Minderjährige (§ 22 Abs. 1 lit. a StG und Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt).

Aus dem Sachverhalt:

X. und Y. machten für die Mithilfe ihrer minderjährigen Tochter im elterlichen Betrieb Personalkosten geltend. Nach Ansicht der Veranlagungsbehörde waren die an die Tochter ausgerichteten Löhne nicht geschäftsmässig begründet. Die erhobene Einsprache wurde nur teilweise gutgeheissen, weil eine Arbeitsleistung der Tochter zwar als ausgewiesen, die dafür bezahlte Entschädigung indes als übersetzt betrachtet wurde. In der daraufhin erhobenen Beschwerde wurde die steuerliche Anerkennung der vollen Entschädigung an die Tochter beantragt. In Bestätigung des Einspracheentscheids wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab mit der Begründung, eine Arbeitsleistung, welche zu einer höheren als der steuerlich bereits anerkannten Entschädigung berechtige, sei nicht nachgewiesen.

Aus den Erwägungen:

1. Die Beschwerdeführer (Bf) haben eine Tochter, welche in den hier massgebenden Jahren die Mittelschule besuchte. Streitgegenstand ist einzig die Frage, ob bzw. in welchem Umfang die gemäss den Angaben der Bf an ihre Tochter

für die Mithilfe im Betrieb der Mutter bezahlten Löhne als Gewinnungskosten der Mutter von deren Einkommen abziehbar sind.

2. a) Gemäss § 22 Abs. 1 lit. a des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I/105) werden vom rohen Einkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen. Eine inhaltlich identische Regelung findet sich in Art. 22 Abs. 1 lit. a des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt), weshalb für die Beurteilung der Streitfrage für die Bundessteuer und die kantonalen Steuern die gleichen Ueberlegungen anzustellen sind.

b) Für die Berechnung des steuerbaren Einkommens eines buchführungspflichtigen Geschäftsbetriebes ist grundsätzlich die Gewinn- und Verlustrechnung massgebend. Bei einer Einzelfirma bedeutet dies, dass Löhne an Drittpersonen zu den abziehbaren Geschäftsunkosten gehören. Abzuweichen von dieser Regel ist dann, wenn die Löhne nicht geschäftsmässig begründete Unkosten sind. Bei Lohnzahlungen an im Betrieb mitarbeitende minderjährige Kinder sind zwei generelle Aspekte zu berücksichtigen:

aa) Da Personen unter 18 Jahren für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht steuerpflichtig sind (§ 5 lit. h StG) und bis zum Ende des Jahres, in welchem sie das 17. Altersjahr erfüllen, auch keine AHV-Beitragspflicht besteht (Art. 3 Abs. 2 AHVG) und weil auch dann, wenn Kinder für ihr unselbständiges Erwerbseinkommen steuerpflichtig werden, aus Gründen der Progression eine wesentlich tiefere Besteuerung Platz greift als bei den Eltern (vgl. Einspracheact. Nr. 6 = Steuerveranlagungsverfügung 1991/92 der Tochter), ist es grundsätzlich attraktiv, das eigene steuerbare Erwerbseinkommen durch Lohnzahlungen an im Betrieb mitarbeitende Kinder zu vermindern.

bb) Zweitens ist die Regelung von Art. 272 ZGB zu berücksichtigen, wonach Eltern und Kinder einander allen Beistand schuldig sind, den das Wohl der Gemeinschaft erfordert. Unter diesem Rechtstitel sind die Kinder auch zur Mithilfe im elterlichen Betrieb verpflichtet, wobei die Eltern bestimmen, welche Mithilfe dem unmündigen Kind zuzumuten ist. Die Mithilfe des Kindes darf dessen angemessene Ausbildung nicht beeinträchtigen (Hegnauer, Berner-Kommentar, N 22 zu Art. 272).

Namentlich an diese zivilrechtliche Regelung anknüpfend bestätigte das Bundesgericht am 8. Mai 1979 in einem staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren einen Solothurner Entscheid, mit welchem Löhne aufgerechnet wurden, welche ein Steuerpflichtiger an seine in seinem Geschäftsbetrieb mitarbeitenden eigenen Kinder im Schul- und Lehrlingsalter geltend gemacht hatte (ASA 49, 275 ff.).

Gemäss den Zürcher Kommentatoren Reimann/Zuppinger/Schärrer (Bd. I N 29 zu § 9) wird in der Steuerpraxis (gemeint ist wohl die Zürcher Praxis) unterschieden zwischen üblicher Mitarbeit und einer Tätigkeit, wie sie nur einem Angestellten oder Arbeiter zugemutet werden kann. Danach wird die blosse Mitarbeit des Kindes steuerlich nicht berücksichtigt; eine dem Kind ausgerichtete Entschädigung kann diesfalls von den Eltern nicht als Lohn abgezogen werden. Die volle Tätigkeit dagegen, wie sie vor allem in bäuerlichen Verhältnissen besteht, wird einem Arbeitsverhältnis gleichgestellt, sofern der Jugendliche eine fremde Arbeitskraft ersetzt und ein Lohn tatsächlich ausgerichtet wird.

Nach dem Kommentar zum Aargauer Steuergesetz (S. 347 Ziff. 137) können die Löhne an unmündige, im elterlichen Geschäft oder Gewerbe mitarbeitende Kinder vom rohen Einkom-

men abgezogen werden, wenn

- Kinder die Volksschulpflicht erfüllt haben und

- nach dem Grade der Arbeitsfähigkeit des Betriebsinhabers oder nach Art und Grösse des Betriebes die Arbeitskraft eines unmündigen Kindes notwendig ist und dadurch Löhne an fremde Arbeitnehmer eingespart werden.

Känzig (Kommentar dir. Bundessteuer, 2.A. N 17 zu Art. 22) führt aus, abzugsfähige Lohnkosten seien auch die Leistungen des Steuerpflichtigen an seine Kinder, sofern sie schulentlassen seien und hauptberuflich bei ihrem Vater arbeiteten. Dagegen seien Entschädigungen eines freiberuflich Erwerbstätigen an seine schulpflichtigen Kinder i.d.R. keine Lohnkosten. Nach dem Kommentar Masshardt (Wehrsteuerkommentar 1980 Ziff. 12 zu Art. 22) ist der Gewinnungskostencharakter für Lohnzahlungen an die im Betrieb mitarbeitenden Kinder des Betriebsinhabers zu verweigern, wenn und soweit diese offensichtlich übersetzt sind. Ein Vergleich dieses Zitates mit den von Masshardt zitierten älteren Bundesgerichtsurteilen (namentlich ASA 30, S. 289) zeigt indessen, dass dieses Zitat auf vollberuflich im väterlichen Betrieb tätige volljährige mitarbeitende Kinder gemünzt ist.

3. Bei der Wertung der zitierten Literatur und Praxis scheint dem Verwaltungsgericht die Aargauer-Praxis zu einer sach- und zeitgemässen Lösung zu führen. Zu beachten ist vor allem, dass die wirtschaftliche (Arbeitsteilung) und gesellschaftliche Entwicklung (emanzipatorische Entwicklung auch bei den Jugendlichen) dazu geführt hat, dass einerseits nur noch ein geringer Teil der Eltern in der Lage ist, ihre minderjährigen Kinder im eigenen Betrieb zu beschäftigen. Anderseits ist es infolge der gesellschaftlichen Veränderungen (Zerbröckelung patriarchalischer Struktu-

ren; sog. Autoritätskrise usw.) heute nicht mehr so einfach wie früher, Jugendliche unentgeltlich zur Mitarbeit in grösserem Umfang im elterlichen Betrieb anzuhalten; dies um so mehr dann, wenn gleichaltrige Kameraden stattdessen gegen Entgelt Ferienbeschäftigungen leisten.

Damit ein Lohn an unmündige Kinder für die Mitarbeit im elterlichen Geschäft oder Gewerbe anerkannt werden kann, müssen demnach kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Kinder müssen die Volksschulpflicht erfüllt haben;

- nach der Art des Betriebes muss die Arbeitsleistung durch das Kind notwendig und sinnvoll sein und es müssen dadurch Löhne an fremde Arbeitskräfte eingespart werden können;

- als steuermindernde Tatsache muss der Steuerpflichtige nachweisen oder zumindest glaubhaft darlegen, dass und in welchem Umfang sein Kind Arbeit im Betrieb, die über gelegentliche Handreichungen hinausgeht, geleistet hat;

- das Entgelt muss ausgewiesen und angemessen sein. Uebersetzte Löhne sind nicht abziehbar bzw. sind herabzusetzen.

4. ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 9. Januar 1995 i.S. X. AG (StKE 276/93 und 98/93)

Geldwerte Leistungen: Luxus- und Privatanteil bei geleasten Geschäftsfahrzeugen (§ 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

A. Die X. AG (Pflichtige) ist ... seit dem ... kantonal steuerpflichtig. Sie ist in der Dienstleistungsbranche tätig und kann sich an anderen Firmen beteiligen sowie Grundstücke erwerben und verkaufen. Dem geschäftsführenden Alleinaktionär und einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsratspräsidenten wird seit Juni 1990 ein geleastes Geschäftsfahrzeug der Marke Mercedes-Benz 300 CE zur Verfügung gestellt. Gemäss Buchhaltung belaufen sich die Autobetriebskosten für die Zeit Juni bis Dezember 1990 auf Fr. 19 798.30. Der Privatanteil an diesen Kosten wurde auf Fr. 3 000.-- festgelegt.

B. Am 15.4.1993 (Versand) wurde die Pflichtige für den Zeitraum vom ... bis 31.12.1990 kantonal mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 800.-- und für 1991/92 bundessteuerlich mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 12 500.-- und kantonal von Fr. 800.-- veranlagt. In Abweichung zu den Selbstangaben erhöhte die Veranlagungsbehörde den für Juni bis Dezember 1990 verbuchten Privatanteil an den Autobetriebskosten um Fr. 5 000.--.

C. Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess die Pflichtige, damals noch vertreten, am 4.5.1993 (Poststempel) Einsprache erheben mit dem Antrag, die Erhöhung des Privatanteils 1990 an den Autobetriebskosten sei zu streichen. Es wird geltend gemacht, das Geschäftsfahrzeug werde praktisch nie privat benützt und ein errechneter jährlicher Privatanteil an den Autokosten von rund Fr. 16 000.-- pro Jahr sei viel zu hoch angesetzt.

D. Vernehmlassend beantragt die Veranlagungsbehörde, die Einsprache sei abzuweisen. Sie begründet ihren Antrag im wesentlichen unter Hinweis darauf, der Privatanteil für ein Fahrzeug der Luxusklasse müsse deutlich über demjenigen nach Selbstangaben festgesetzt werden.

E. ...

Erwägungen:

1. ...

2. Nach § 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt fallen für die Berechnung des steuerbaren Ertrages neben dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung auch die verdeckten Gewinnausschüttungen in Betracht (vgl. mit Bezug auf die direkte Bundessteuer: Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 24 zu Art. 49 BdBSt). Es handelt sich dabei u.a. um Zuwendungen der Gesellschaft an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, die ihren Grund ausschliesslich in der engen Beziehung zwischen Leistungsempfänger und Gesellschaft haben und einem aussenstehenden Dritten nicht oder nicht im selben Umfange gewährt worden wären. Sie stellen keine geschäftsmässig begründeten Unkosten dar und führen daher zur

Aufrechnung. Eine geschäftsmässig nicht begründete Zuwendung erbringt eine Gesellschaft namentlich dann, wenn sie die privaten Autokosten zugunsten der Gesellschafter oder diesen nahestehender Personen übernimmt (vgl. Reimann/ Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, Bern 1969, N 103 zu § 45 StG-ZH).

a) Seit dem 1.6.1990 hatte die Pflichtige für ihren geschäftsführenden Alleinaktionär bei der M. AG einen Mercedes-Benz 300 CE (Modelljahr 11.88) geleast, der folgendes Zubehör aufwies: ASD/Automat/Tempomat/Klimaanlage/LM-Felgen/Lenkrad und Schalthebel Leder. Der Neupreis wird im Vertrag mit Fr. 84 475.-- angegeben. Im monatlichen Leasingzins von Fr. 1 678.-- inbegriffen war eine jährliche Fahrleistung von 20 000 km. Nicht inbegriffen und zulasten des Leasingnehmers gingen sämtliche übrigen Betriebskosten (Service und Reparaturen, Pneus, alle Versicherungen, Steuern etc.). Die Leasingdauer betrug 29 Monate und endete am 31.10.1992. Gemäss Jahresrechnung beliefen sich die Autobetriebskosten für die Zeit Juni bis Dezember 1990 auf insgesamt Fr. 19 798.30. Dem geschäftsführenden Alleinaktionär belastet wurde daran ein Privatanteil von Fr. 3 000.--.

b) Nach Auffassung der Veranlagungsbehörde handelt es sich beim Leasingfahrzeug Mercedes-Benz 300 CE mit der vorliegenden Sonderausstattung um ein Fahrzeug der Luxusklasse. Die anfallenden Autobetriebskosten (Leasingzins und sonstige Betriebskosten) könnten daher nicht vollumfänglich als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden. Gestützt auf einen zürcherischen Entscheid (StE 1991 B 72.13.22 Nr. 20) und unter Berücksichtigung der Teuerung sei im vorliegenden Fall ein Geschäftsfahrzeug mit einem Neupreis von höchstens Fr. 65 000.-- als geschäftsmässig begründet zu betrachten. Da der Neupreis des geleasten Fahrzeugs Fr. 84 475.-- betrage, sei die Differenz von rund Fr. 20 000.-- als Luxusanteil zu betrachten. Diesen grund-

sätzlichen Ausführungen können die Einspracheinstanzen zustimmen. Bei der Berechnung der nicht geschäftsmässig begründeten Autobetriebskosten ging die Veranlagungsbehörde indes irrtümlich von einem Luxusanteil von 30 % aus. Dieser beträgt hingegen nur rund 23 % (Fr. 20 000.-- : Fr. 84 500.--). Von den im Jahre 1990 bezahlten Leasinggebühren von total Fr. 11 746.-- (7 x Fr. 1 678.--) und den Pneu- und Versicherungskosten von zusammen Fr. 5 420.-- berechnet sich demzufolge der als nicht geschäftsmässig begründete Luxusanteil auf rund Fr. 3 950.--.

c) Im Einsprachevorverfahren wurde die Pflichtige aufgefordert, ein Fahrtenkontrollbuch für das Jahr 1990 einzureichen (vgl. Schreiben vom 13.5.1993). Eingereicht wurden stattdessen zwei Servicerechnungen, aufgrund derer von einer jährlich gefahrenen Gesamtkilometerzahl von rund 20 000 auszugehen ist (vgl. Auflageantwort vom 2.6.1993 mit Servicerechnung vom 27.6.1990 und 25.1.1991). Der Privatanteil kann nur dann genau ermittelt werden, wenn der Fahrer des Geschäftswagens die Geschäfts- und Privatfahrten in einem Fahrtenbuch separat aufzeichnet. Fehlt jedoch, wie dies in casu offenbar zutrifft, ein sorgfältig geführtes Fahrtenbuch, kann der Privatanteil lediglich geschätzt werden. Die Aussage der Pflichtigen, wonach das Geschäftsfahrzeug praktisch nie zu privaten Zwecken benützt worden sei, kann mangels einer Kontrollmöglichkeit nicht für massgeblich erachtet werden. Obwohl der geschäftsführende Alleinaktionär privat einen Zweitwagen besitzt, ist von einer durchschnittlichen privaten Fahrleistung mit dem Geschäftsfahrzeug auszugehen. Gemäss Merkblatt N 1/1989 über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern ist der Privatanteil, ausgehend von einem Katalogpreis des Fahrzeugs von Fr. 45 000.-- und einer Gesamtfahrleistung im Jahr von 20 000 km, bei einer normalen (durchschnittlichen) privaten Fahrleistung von 8 500 km auf Fr. 6 550.-- oder Fr. 3 275.-- pro Halbjahr

festzusetzen. Dieser Betrag ist als angemessen zu betrachten, zumal der Privatanteil bei einem Fahrzeug von bis zu Fr. 65 000.-- bei gleicher Fahrleistung höher liegen dürfte.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass der der Veranlagung zugrunde gelegte Privatanteil an den Autobetriebskosten von Fr. 8 000.-- für das Halbjahr 1990 zu hoch festgesetzt wurde. Werden der Luxusanteil von Fr. 3 950.-- und der für die private Benützung des Geschäftsfahrzeuges errechnete Privatanteil an den Betriebskosten von Fr. 3 275.-- zusammengerechnet, so rechtfertigt sich für das Halbjahr 1990 höchstens ein Privatanteil von rund Fr. 7 000.--.

3. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. Juni 1994 i.S. X. AG (VGE 346/93)

Besteuerung juristischer Personen, Verlustverrechnung (§ 1 RRB über konjunkturpolitische Steuererleichterungen, Art. 58 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt:

A. Die X. AG deklarierte am 30.10.1991 für die Steuerperiode 1991/92 kantonal- und bundessteuerlich (Steueract. 91/92, Nrn. 1, 4):

steuerbarer Reinertrag	Fr. 0.--
steuerbares Kapital	Fr. 59 899.--

Mit Veranlagungsverfügung vom 14.9.1992 wurde die X. AG kantonal- und bundessteuerlich wie folgt veranlagt (Steueract. 91/92, Nr. 2):

steuerbarer Reinertrag	Fr. 335 000.--
steuerbares Kapital	Fr. 59 000.--.

Die Veranlagung wurde wie folgt begründet:

> "Aufrechnung: direkt über Gewinn- bzw. Verlustvortrag gebuchte Auflösung Rückstellung Brandfall Fr. 555 768.--
> Keine Verlustverrechnung aus Vorperioden möglich, da bereits mit Veranlagungsverfügung 1989/90 (Ertrag 500; E-Tax) verrechnet."

Die Steuerpflichtige liess am 12. Oktober 1992 eine erste Einspracheschrift einreichen (Einspracheact. 7). Am 30. Oktober 1992 erfolgte innert der Einsprachefrist eine zweite (Eingang 2.11.1992) mit dem Antrag, dass der steuerbare Ertrag sowohl kantonal- wie bundessteuerlich auf

Fr. 0.-- reduziert werde. Mit Entscheid vom 26. Juli 1993 wurde die Einsprache kostenfällig (kantonales Verfahren: Fr. 398.--) abgewiesen.

B. Mit Eingabe vom 1. September 1993 lässt die X. AG beim Verwaltungsgericht Beschwerde führen mit folgenden Anträgen:

"1. Der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanzen vom 26. Juli 1993 (Akt. 1) sei aufzuheben und der steuerbare Ertrag betreffend Steuerperiode 1991/92 sei sowohl für die kantonalen Steuern wie auch für die Bundessteuern auf null Franken festzusetzen.

2. Eventualiter sei für die Steuerperiode 1991/92 der steuerbare Ertrag kantonal mit Fr. 21 600.-- und bundessteuerlich mit Fr. 57 100.-- zu veranlagen.

3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanzen."

C. Die Vorinstanzen tragen vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

D. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Steuerpflichtige, die Geschäftsbücher führen, können in Abweichung von § 9 des Steuergesetzes die Summe der durchschnittlichen Verluste aus drei vorangegangenen Berechnungsperioden vom Durchschnittseinkommen oder Durchschnittsertrag der betreffenden Berechnungsperiode abziehen, sofern diese Verluste noch nicht mit sonstigem Einkommen oder Er-

trag verrechnet werden konnten (§ 1 RRB über konjunkturpolitische Steuererleichterungen, nGS I 105b; entsprechende bundessteuerliche Bestimmung in Art. 58 Abs. 2 BdBSt*).

a) Die Beschwerdeführerin deklarierte für die Steuerperiode 1991/92 einen (durchschnittlichen) Verlustvortrag von Fr. 454 204.-- (Steueract. 1991/92, Nrn. 1, 4). Hiezu ist zu erwähnen, dass dieser Betrag insofern falsch ist, als hier die Summe beider Jahre 1987 und 1988 (Fr. 253 022.--) statt nur der Durchschnitt hievon (Fr. 126 511.--) miteinberechnet wurde (Steueract. 1989/90, Nr. 10). Der Verlustvortrag würde in jedem Falle mithin nur Fr. 327 693.-- betragen. Die Vorinstanzen verneinten einen verrechenbaren Verlustvortrag, weil die Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 1989/90 ermessensweise mit Fr. 500.-- rechtskräftig eingeschätzt wurde (Steueract. 1989/90, Nr. 2).

b) Verlustüberschüsse sind grundsätzlich von Amtes wegen zu berücksichtigen (Kreisschreiben EStV vom 31.1.1979, publ. in ASA 47, 403). Dies gilt auch im Verfahren der Ermessensveranlagung. In casu reichte die Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 1989/90 trotz zweifacher Mahnung keine Steuererklärung ein (Steueract. 1989/90, Nrn. 6, 7). In der Folge erliess die Steuerverwaltung androhungsgemäss sowohl eine Ordnungsbussenverfügung (Steueract. 1989/90, Nr. 4) wie auch die bereits erwähnte Ermessenstaxation vom 29.9.1989 (Versand: 16.10.1989). Beide Verfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft (aktenkundig ist eine am 13.2.1990 eingegangene nachträgliche Steuererklärung für die Steuerperiode 1989/90, worin ein durch-

* Ab 1.1.1995 ersetzt durch § 9 StG i.d.F. vom 23.3.1994; DBG Art. 67 (Anmerkung der Redaktion)

schnittlicher Betriebsverlust für die Bemessungsperiode 1987/88 von Fr. 126 511.-- geltend gemacht wird; Steueract. 1989/90, Nr. 10). Der Veranlagungsbeamte hatte mithin bei der ermessensweisen Einschätzung keine Kenntnis von den später eingereichten Erfolgsrechnungen 1987 und 1988 bzw. von den darin ausgewiesenen Betriebsverlusten von Fr. 193 742.-- (1987) und Fr. 59 280.-- (1988). Hingegen konnte er auf die Akten der Vorperioden zurückgreifen. Daraus ergab sich, dass in der Steuerperiode 1987/88 der steuerbare Ertrag auf null Franken festgesetzt wurde, basierend auf folgender Deklaration (Steueract. 1987/88, Nr. 1):

Reinertrag 1987/88	- Fr. 325 160.--	- Fr. 76 434.--
Summe beider Jahre		- Fr. 401 594.--
Durchschnitt		- Fr. 200 797.--
durchnittl. Verlust 1979-1983		- Fr. 385.--
steuerbarer Reinertrag		- Fr. 201 182.--

Wenn nun der Veranlagungsbeamte den steuerbaren Ertrag für die Steuerperiode 1989/90 ermessensweise auf Fr. 500.-- festsetzte, tat er dies in Kenntnis des ex officio mitzuberücksichtigenden Verlustvortrages aus den Bemessungsjahren vor 1989. Mit anderen Worten muss man heute davon ausgehen, dass dieser Verlustvortrag mit der Ermessenstaxation 1989/90 in vollem Umfange steuerrechtlich verrechnet und erledigt worden ist. Anders wäre es, wenn die Ermessenstaxation keinen steuerbaren Ertrag erbracht hätte. In diesem Falle wäre ohne explizite Feststellung nicht klar, ob und in welchem Ausmass der Verlustvortrag mitberücksichtigt worden ist (vgl. hiezu auch Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 53 N 9). Die ermessensweise Veranlagung mit Fr. 500.-- steuerbarem Ertrag hat aber auch zur Folge, dass die (nachträglich) geltend gemachten Betriebsverluste der massgeblichen Bemessungsjahre 1987 (Fr. 193 742.--) und 1988 (Fr. 59 280.--) verrechnet sind. Den Umstand, dass der Veranlagungsbeamte

keine Kenntnis von den konkreten Betriebsverlusten hatte, muss sich die Beschwerdeführerin selbst zuschreiben, nachdem sie ihren Mitwirkungspflichten (fristgerechte Einreichung der Steuererklärung) trotz Mahnungen nicht nachkam.

c) Unbehelflich ist in diesem Zusammenhang der Einwand, der in steuerlichen Belangen unkundige Verwaltungsratspräsident Z. hätte die Ermessenstaxation nicht akzeptiert, wenn er um die Verrechnung des Verlustvortrages gewusst hätte. Es obliegt der Sorgfaltspflicht eines Verwaltungsrates, sich über die Auswirkungen einer Ermessenstaxation Rechenschaft abzulegen und bei fehlender Sachkompetenz, sich entsprechend von einer fachkundigen Person beraten zu lassen. Jedenfalls kann der Steuerverwaltung weder bei der Ermessenstaxation 1989/90 noch bei der Veranlagung der Vorperiode 1987/88 eine Verletzung der Begründungspflicht vorgeworfen werden. In der Steuerperiode 1987/88 wurde der Selbstdeklaration entsprochen und der steuerbare Ertrag auf Fr. 0.-- festgesetzt. Einer Begründung bedurfte es mithin nicht (§ 69 Abs. 2 StG, Art. 95 BdBSt). Die Feststellung betreffend nichtverrechnetem Verlustvortrag war nicht Gegenstand der Veranlagungsverfügung. Das Bundesgericht hat Feststellungsverfügungen im Rahmen der direkten Bundessteuer bis heute zudem nur zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht zugelassen (Känzig/Benisch, Die direkte Bundessteuer, N 35 zu Art. 88; vgl. auch oben zit. Kommentar zum AG-Steuergesetz, § 53 N 9). Die Behauptung, nach üblicher Praxis werde der noch mögliche und verrechenbare Verlustvortrag auf der Veranlagung angemerkt, ist nicht belegt; sie wird von den Vorinstanzen in der Vernehmlassung hinsichtlich Nulltaxationen bestritten (S. 4). In der Nachfolgeperiode wurde der steuerbare Ertrag ermessensweise mit Fr. 500.-- veranlagt. Der Hinweis, dass es sich hiebei um eine Ermessenstaxation wegen Nichteinreichens der Steuererklärung handelt, konnte genügen (Känzig/Behnisch, a.a.O., N 11 zu Art. 95). Dass damit sämtliche Verlustverrechnungs-

möglichkeiten ausgeschöpft sind, musste beim vorliegenden Veranlagungsergebnis nicht speziell erwähnt werden.

Die Ermessenstaxation selbst ist nicht mehr Verfahrensgegenstand. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, die Ermessenstaxation sei nichtig, was in Anbetracht der äusserst zurückhaltenden Nichtigkeitsannahme (Känzig/Behnisch, a.a.O., N 12 zu Art. 95), zumal bei (hier nicht ausgewiesenen) materiellen Mängeln (Rhinow/Krähenmann, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband Nr. 40 B V 2e), richtig ist. Diese Zurückhaltung gebietet das Interesse an einer funktionstüchtigen und reibungslosen Verwaltung. Vollzugsbehörden und Verfügungsadressaten müssen sich auf den Bestand rechtskräftiger Verfügungen verlassen können. Darin ist keine rein formalrechtliche Betrachtungsweise zu sehen. Fristwahrung und Rechtskraft von Verwaltungsakten sind rechtsstaatlich von grosser Wichtigkeit. Der Mangel muss deshalb besonders schwer, offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein und die Rechtssicherheit darf durch die Nichtigkeitsannahme nicht ernstlich gefährdet werden (EGV-SZ 1986, S. 123). Inhaltliche Mängel bewirken zudem in besonderem Masse nur ausnahmsweise Nichtigkeit der Verfügung, so wenn die Mängel den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich machen (Rhinow/Krähenmann, a.a.O., 40 B V e). Diese Voraussetzungen sind hier offensichtlich nicht erfüllt.

Ob die Annahme des Veranlagungsbeamten aufgrund der Schlussbilanz per 31.12.1986, die Beschwerdeführerin sei 1987/88 evt. saniert bzw. die Rückstellungen aufgelöst worden, im Zeitpunkt der Ermessenstaxation weitere Sachverhaltsabklärungen überflüssig machte, muss hier nicht näher beurteilt werden, da eine mögliche Verletzung der Untersuchungsmaxime ebenfalls keinen Nichtigkeitsgrund zu setzen vermöchte.

Dass der ermessensweise festgesetzte steuerbare Ertrag "vordergründig höchst bescheiden" ausfiel, ändert ebenfalls nichts an der Rechtslage. Verwaltungsrat Z. musste aufgrund der früheren Steuerdeklarationen wissen, dass der steuerbare Reinertrag erst nach Abzug des Verlustvortrages der vorgängigen sechs Geschäftsjahre feststeht (vgl. z.B. Steuerdeklaration 1987/88). Die in den gesetzlichen Bestimmungen verwendeten "Kann"-Normen gebieten ebenfalls nicht die von der Beschwerdeführerin geforderte Begründungspflicht betreffend vorgenommener Verlustverrechnungen. Sie drücken primär einfach aus, dass Verlustverrechnungen zulässig sind. Da diese Verrechnungsmöglichkeit zugunsten der Steuerpflichtigen ex officio zu berücksichtigen ist, geht es vorliegend nicht an, nachträglich und rückwirkend eine Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin zu konstruieren. Dies um so mehr nicht, als die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 1987/88, aber auch in der nachträglich eingereichten Steuererklärung 1989/90 selbst ausdrücklich von einer Verlustverrechnung ausgeht.

Ein Revisionsverfahren wurde offenkundig nicht innert der 90-tägigen Frist eingereicht. Ein Revisionsgrund ist prima vista auch nicht ersichtlich.

Ob vorliegend das gleiche Einkommen ein zweites Mal vom Fiskus belastet wird, ist nicht erstellt. Es ist nicht aktenkundig, welche Ueberlegungen zur Ermessenstaxation führten. Eine Argumentation mit der doppelten fiskalischen Belastung ist rein spekulativ. Abgesehen davon ist die zweimalige Berücksichtigung des gleichen Einkommens nichts aussergewöhnliches. So ist dieser Vorgang beim Wechsel von der Gegenwarts- in die Vergangenheitsbemessung systemimmanent. Dies zeigt drastisch folgendes Beispiel aus der Praxis auf: Eine AG erzielte im ersten Geschäftsjahr im Vergleich zur vorgängig bestehenden Einzelfirma einen fünfmal höheren Gewinn. Der Gewinn reduzierte sich in den nachfol-

genden zwei Jahren auf 30 %. Dennoch war dieses hohe Einkommen des ersten Geschäftsjahres - nachdem das Vorliegen ausserordentlicher Einkünfte verneint werden musste - sowohl für die Gegenwarts- wie für die Vergangenheitsbemessung der nachfolgenden Steuerperiode massgebend (Urteil des Bundesgerichtes vom 30. Juni 1976, i.S. St.).

Im weiteren macht die Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend, es liege de jure eine Doppelbesteuerung vor. Hiefür bräuchte es u.a. eine Kollision von gleichgeordneten Steuersystemen, was hier zweifelsohne nicht der Fall ist (Höhn, Steuerrecht, 4. Auflage, S. 362).

2. Es stellt sich mithin die Frage, ob die unbestrittenermassen 1989 getätigte Auflösung der Rückstellung "Brandschaden" zu Recht erfolgswirksam aufgerechnet wurde.

Die Beschwerdeführerin spricht vom erfolgsneutralen Charakter der Brandentschädigung. In der Beschwerdevernehmlassung, auf welche verwiesen wird, legen die Vorinstanzen einleuchtend dar, dass die Ausrichtung der Brandentschädigung nicht einen Realisationstatbestand bewirkte, sondern die Rückstellung bis anhin unversteuerter stiller Reserven ermöglichte, deren Auflösung nun erfolgswirksam wurde. Die Richtigkeit dieser Sachdarlegung ergibt sich auch aus der Tatsache, dass bereits im Rahmen der (rektifizierten) Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 23.12.1988 (Berechnungsperiode 13.8.1984 bis 12.8.1985) sowie auch derjenigen vom 5.6.1989 (Handänderung vom 1.5.1989) die Anlagekosten um Fr. 564 640.-- reduziert wurden (Einspracheact. 2, 4, 11, 12, 5, 16). Bei diesem Betrag handelte es sich ebenfalls um Brandentschädigung, die insgesamt Fr. 1 120 408.90 betrug (Einspracheact. 4). Die nunmehr restlichen Fr. 555 789.-- sind bei der Grundstückgewinnsteuer nicht mitberücksichtigt worden, weshalb sie bei der Ertragssteuer zu erfassen sind.

Es steht mithin fest, dass einerseits die Auflösung der Rückstellung Brandentschädigung erfolgswirksam ist und dass die Auflösung unbestrittenermassen im Bemessungsjahr 1989 erfolgte (Steueract. 1991/92, Nr. 10). Anderseits liegt zu diesem Zeitpunkt, wie in Erwägung Ziffer 1 dargelegt, kein Verlustvortrag mehr vor, weshalb die vorinstanzliche Aufrechnung zu Recht erfolgte.

Unbehelflich ist der Einwand, dass Fr. 71 000.-- des 1989 erzielten Gewinnes bereits mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 5.6.1989 besteuert wurden. Die Fr. 71 000.-- ergeben sich aus der Differenz des Inventarerlöses (Fr. 350 000.--) und dem Buchwert des Inventars (Fr. 279 000.--) (Steueract. 1991/92, Nr. 10). Das Inventar wird jedoch vom Veräusserungserlös abgezogen und der Grundstückgewinnbesteuerung nicht unterworfen (vgl. Berechnungsformular, Einspracheact. 10; X. Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, S. 151, 88; VGE 343/92 vom 26.11.1992, Prot. S. 427). Aus diesem Grunde wurde mit der Veräusserung vom 1.5.1989 kein Grundstückgewinn erzielt (Einspracheact. 12, Hinweis auf Art. 49 Abs. 1 StG).

3. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 1994 i.S. Z. (VGE 334/94)

Zwischenveranlagung: Vermögensanfall von Todes wegen (Art. 96 BdBSt); Abgrenzung der Schenkung zu Lebzeiten zur Verfügung von Todes wegen

Aus dem Sachverhalt:

Z. erwarb von seinem Vater mit Grundbucheintrag vom 7. November 1990 die Liegenschaft ... in ... Der öffentlich beurkundete Vertrag vom gleichen Tag war mit "gemischte Schenkung" betitelt und enthielt die Bestimmung, dass der Besitzesantritt des Schenkobjekts durch den Beschenkten in Rechte und Pflichten, Nutzen und Lasten rückwirkend auf den 30. Juni 1990 erfolge. Als Gegenleistung übernahm Z. die Hypothekarschuld von Fr. 357 000.--, die auf dem Grundstück mit Verkehrswert gemäss Steuerschätzungsverfügung vom 11.1.1991 von Fr. 386 000.-- (Steuerwert: Fr. 289 000.--) gelastet hatte.

Mit der Steuererklärung 1991/92 ersucht Z. um eine Zwischenveranlagung per 30. Juni 1990 infolge Erbvorbezugs, eventuell infolge Schenkung. Anlässlich der Veranlagung 1991/92 wurde das Zwischenveranlagungsgesuch abgelehnt. Die dagegen erhobene Einsprache und Beschwerde wurden abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

1. a) ...

b) Haben sich die Veranlagungsgrundlagen bei einer natürlichen Person in der Veranlagungsperiode wegen Vermögensanfall von Todes wegen verändert, so ist für den Rest der Veranlagungsperiode für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile eine neue Veranlagung (Zwischenveranlagung) zu treffen (Art. 96 Abs. 1 BdBSt).

Der Beschwerdeführer (Bf) macht geltend, die Uebertragung der Liegenschaft vom Vater auf den Sohn (= Bf) durch Grundbucheintrag vom 7. November 1990 sei aufgrund einer Restrukturierung des familiären Betriebs und im Rahmen einer erbrechtlichen Regelung der Verteilung des Liegenschaftsbesitzes des Vaters erfolgt. Der mit "gemischte Schenkung" betitelte, öffentlich beurkundete Vertrag vom 7. November 1990 enthält auf Seite 4 Ziffer 6 folgende Bestimmungen: "Der Schenker erlässt hiermit dem Beschenkten eine allfällige Ausgleichungspflicht gemäss Art. 626 ff. ZGB bezüglich der Vertragssache ...". Daraus folgerte der Bf, dass der öffentlich beurkundete Vertrag vom 7. November 1990 ein Element einer Verfügung von Todes wegen enthalte, weshalb die gemischte Schenkung für die Zwecke der direkten Bundessteuer als Vermögensanfall von Todes wegen zu behandeln sei.

Die Verfügung von Todes wegen bildet den Gegensatz zu den Rechtsgeschäften unter Lebenden. Die Verfügungen von Todes wegen haben nun das Eigenartige, dass diese Regelung, diese Wirkung der Natur des Geschäftes gemäss, erst nach dem Tode der Person, die es vornimmt, einzutreten vermag, dass der Tod als notwendiges Element des Tatbestandes gilt (Tuor/Schnyder, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 10. Auf-

lage, S. 429). Die in Frage stehende gemischte Schenkung kann deshalb weder als Schenkung von Todes wegen (Art. 245 Abs. 2 OR) - Veräusserung und Eigentumsübergang erfolgten zu Lebzeiten des Vaters - noch als Erbauskauf (Art. 495 Abs. 1 ZGB) - der Bf verzichtete nicht auf sein Recht auf den Pflichtteil - qualifiziert werden. Vielmehr handelt es sich um eine Zuwendung unter Lebenden (Art. 239 ff. OR, Art. 475 ZGB), die nur bei der Prüfung, ob der Erblasser die Pflichtteile nicht verletzt hat, erbrechtlich berücksichtigt wird. Die gemischte Schenkung zwischen dem Bf und seinem Vater kann zivilrechtlich nicht als Verfügung von Todes wegen qualifiziert werden; daran vermag auch die Klausel über den Wegfall der Ausgleichungspflicht im Vertrag vom 7. November 1990 nichts zu ändern.

Selbst wenn die gemischte Schenkung als Verfügung von Todes wegen qualifiziert werden könnte, so läge kein bundesrechtlicher Zwischenveranlagungsgrund vor, denn gemäss der Wegleitung der Eidg. Steuerverwaltung zu Art. 96 BdBSt (Ausgabe 1985) sind für die Zwischenveranlagung nur Einkommensveränderungen im Zusammenhang mit dem Uebergang von Vermögenswerten infolge eines Todesfalls von Bedeutung. Die rechtliche Form des Vermögensüberganges ist unbeachtlich; es kann sich um Erbfall, Vermächtnis, güterrechtlichen Uebergang, Schenkung auf den Todesfall, Anfall oder Wegfall einer Nutzniessung handeln (vgl. Jung/Agner, Kommentar zur direkten Bundessteuer, S. 107). Diese Wegleitung ist eine Verwaltungsverordnung, welche sich als generelle Dienstanweisung an die der erlassenden Behörde untergeordneten Behörden richtet (Häfelin/Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1990, Nr. 96). Der Richter, der grundsätzlich nur nach Rechtsvorschriften und nicht nach Verwaltungsvorschriften zu entscheiden hat, trägt den Verwaltungsvorschriften insoweit Rechnung, als sie geeignet sind, seine Ueberzeugung über die richtige Rechtsanwendung zu stützen (vgl. BGE 107 V 155, 110 V 268).

Da der öffentlich beurkundete Vertrag über die gemischte Schenkung nicht als Verfügung von Todes wegen qualifiziert werden kann, und die Einkommensveränderung erst recht nicht im Zusammenhang mit dem Uebergang von Vermögenswerten infolge eines Todesfalles eintrat, ist kein Zwischenveranlagungsgrund für die direkte Bundessteuer nach Art. 96 BdBSt gegeben.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. Januar 1995 i.S. X. (BGE 2P.53/1993)

Anspruch auf rechtliches Gehör, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (Art. 4 BV)

Sachverhalt:

A. Mit Vertrag vom ... verkaufte X. ein in der Gemeinde A. gelegenes Grundstück (Kat.-Nr. ...; 5 098 m2) für Fr. 7 Mio. an Y. X. deklarierte einen Grundstückgewinn von Fr. 25 954.80, welcher sich wie folgt zusammensetzte:

Veräusserungserlös

Verkaufspreis	Fr. 7 000 000.--
abzüglich: - Notariats- und Grundbuchgebühren (Anteil Veräusserer)	Fr. 37 451.--
- Vermittlungsprovision beim Verkauf	Fr. 50 000.--
Total Veräusserungserlös	Fr. 6 912 549.--

Anlagekosten

Erwerbspreis	Fr. 6 117 600.--
zuzüglich: - Notariats- und Grundbuchgebühren (Anteil Erwerber)	Fr. 32 661.--
- Vermittlungsprovision beim Erwerb	Fr. 65 000.--
- Wertvermehrende Aufwendungen	Fr. 669 333.20
Total Anlagekosten	Fr. 6 884 594.20

Grundstückgewinn

Veräusserungserlös	Fr. 6 912 549.--
abzüglich: - Anlagekosten	Fr. 6 884 594.20
- Freibetrag	Fr. 2 000.--
Steuerbarer Grundstückgewinn	Fr. 25 954.80

Die Kantonale Steuerverwaltung veranlagte am 13. September 1991 einen steuerpflichtigen Grundstückgewinn von Fr. 125 554.-- und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 43 389.--. Die Steuerverwaltung gelangte zu diesem Ergebnis, indem sie die Vermittlungsprovisionen von Fr. 50 000.-- und Fr. 65 000.-- nicht anerkannte, den von X. erst nachträglich geltend gemachten Betrag von Fr. 15 400.--, welchen die Z. AG ihm für Bemühungen im Zusammenhang mit dem Verkauf in Rechnung gestellt hatte, dagegen als Bestandteil der Anlagekosten berücksichtigte:

Steuerbarer Grundstückgewinn gemäss Selbstdeklaration	Fr. 25 954.--
zuzüglich:	Fr. 50 000.--
	Fr. 65 000.--
Zwischentotal	Fr. 140 954.--
abzüglich:	Fr. 15 400.--
Steuerbarer Grundstückgewinn gemäss Veranlagung vom 13. September 1991	Fr. 125 554.--

Eine von X. gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission Schwyz am 15. Juni 1992 ab. Zur Begründung führte sie aus, eine Vermittlungstätigkeit sei nicht nachgewiesen; sowohl beim Kauf als auch beim Verkauf sei der Verkäufer respektive der Erwerber bei Abschluss des Mäklervertrages bereits bekannt gewesen.

B. X. gelangte gegen den Entscheid der Steuerkommission mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz (Kammer II). Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 26. November 1992 im Sinne der Erwägungen ab.

C. Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 1./3. Februar 1993 wegen Verletzung von Art. 4 BV (Willkür, Verletzung des rechtlichen Gehörs) beantragt X., den Entscheid des Ver-

waltungsgerichts vom 26. November 1992 aufzuheben.

D. Die Steuerkommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Aus den Erwägungen:

2. a) Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, das Verwaltungsgericht sei in Willkür verfallen, indem es gestützt auf die ihm vorliegenden Akten festgestellt habe, die Darlegungen bezüglich der geltend gemachten Mäklertätigkeit liessen Fragen offen und erschienen als zweifelhaft. Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts erbrächten die Akten bereits den vollständigen Nachweis der Mäklertätigkeit.

b) Es ist fraglich, ob dieses Vorbringen den Substantiierungserfordernissen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügt, wonach die staatsrechtliche Beschwerde unter anderem eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten muss, welche verfassungsmässigen Rechte oder Rechtssätze der angefochtene Erlass oder Entscheid verletzt und inwiefern dies der Fall ist; bei der Willkürrüge hat der Beschwerdeführer im einzelnen darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist (vgl. BGE 118 Ia 184 E. 2 S. 188 f., 64 E. 1b S. 67; 117 Ia 412 E. 1c S. 414, je mit Hinweisen). Die Frage braucht indessen nicht beantwortet zu werden, da die Rüge ohnehin offensichtlich unbegründet ist.

Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid festgestellt, der Beschwerdeführer sei schon von der Veranlagungsbehörde und von der Steuerkommission mehrfach aufgefordert worden, über die geltend gemachte Mäklertätigkeit

Auskunft zu geben, habe aber die verlangten Auskünfte nicht erteilt. Es falle auf, dass der angebliche Mäkler und dessen Ehegattin in den Jahren, da die in Frage stehenden Geschäfte getätigt worden seien, in England Wohnsitz gehabt hätten. Bedenken erwecke überdies, dass beim Kauf nach der Darstellung des Beschwerdeführers der Mäkler aus eigener Initiative an ihn herangetreten sei und dass der Beschwerdeführer von einer Villa rede, die er wegen Scheidung habe verkaufen wollen, im Kaufvertrag indes von einer Villa nichts erwähnt werde. Zusätzliche Zweifel an der Sachdarstellung des Beschwerdeführers ergäben sich schliesslich auch aus den Umständen, welche bereits von der Steuerkommission festgestellt worden seien, nämlich dass im Zeitpunkt des Abschlusses der schriftlichen Vermittlungsverträge der Vertragspartner bereits bekannt gewesen sei, was nicht üblich sei.

Wenn das Verwaltungsgericht unter Berücksichtigung all dieser Umstände davon ausgegangen ist, dass Zweifel an der geltend gemachten Vermittlertätigkeit bestünden, so erweist sich dies entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers durchaus als vertretbar. Von einer willkürlichen Sachverhaltsfeststellung kann keine Rede sein. Und es war auch durchaus konsequent, wenn das Verwaltungsgericht angesichts dieser Zweifel vom Beschwerdeführer vor der Durchführung allfälliger weiterer Untersuchungen zusätzliche Auskünfte verlangt hat.

3. a) Zur Begründung seiner Rüge der formellen Rechtsverweigerung durch Nichtabnahme der beantragten Beweise (vgl. oben E. 1a, aa) beruft sich der Beschwerdeführer neben Art. 4 BV auch auf §§ 18 und 19 VRP. Er legt indessen nicht in einer Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügenden Weise (vgl. oben E. 2a) dar, inwiefern die Anforderungen der genannten Bestimmungen über jene von Art. 4 BV hinausgehen und inwiefern das Verwaltungsgericht die angeführten Regeln

in willkürlicher Weise auf ihn angewendet hat. Insoweit ist daher auf die staatsrechtliche Beschwerde nicht einzutreten. Es ist lediglich zu prüfen, ob die Nichtabnahme der beantragten Beweise durch das Verwaltungsgericht den Anforderungen von Art. 4 BV genügt.

b) Der Beschwerdeführer bringt vor, es sei ihm nicht möglich gewesen, dem Verwaltungsgericht die verlangten Auskünfte zu erteilen; im übrigen seien diese auch nicht relevant gewesen.

Das Verwaltungsgericht verlangte vom Beschwerdeführer Auskünfte über die Art und Weise des Zustandekommens des Mäklervertrages, über die Einzelheiten der Mäklertätigkeit, über den Wohnsitz der Mäkler, über die beruflichen Tätigkeiten derselben und über die Frage, ob die Mäkler die Vermittlungsgebühr versteuert hätten.

Es ist offensichtlich, dass Auskünfte im Hinblick auf die Beantwortung dieser Fragen relevant sind, weil sie geeignet gewesen wären, die Vermittlertätigkeit darzulegen und die Zweifel an der Darstellung des Beschwerdeführers auszuräumen. Es ist zwar durchaus denkbar, dass es dem Beschwerdeführer nicht möglich war, alle vom Verwaltungsgericht gestellten Fragen, soweit sie die Verhältnisse der angeblichen Vermittler betrafen, vollständig zu beantworten. Doch war dem Beschwerdeführer zuzumuten, eventuell nach Einholung von Auskünften, wenigstens einen Teil der Fragen zu beantworten; so die Fragen betreffend das Zustandekommen der Mäklerverträge, den Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse, die beteiligten Personen sowie die Aufenthalte der Vermittler in der Schweiz, die Frage, ob die Gattin des Vermittlers ebenfalls in England Wohnsitz hatte, die Fragen über das Zustandekommen der Beziehungen des Beschwerdeführers zu den Vermittlern, über den Grund, weshalb Vermittler mit Wohnsitz in England beauftragt wurden, über frühere Ver-

mittlungsaufträge sowie schliesslich auch die Frage betreffend die beruflichen Tätigkeiten der Vermittler.

Bereits vor der Veranlagungsbehörde und vor der Steuerkommission war das gesamte Verhalten des Beschwerdeführers hinsichtlich detaillierter Auskünfte über die behauptete Mäklertätigkeit äusserst zurückhaltend. Dieses Verhalten hat sich im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht fortgesetzt; der Beschwerdeführer hat zu all den angeführten Fragen keine Stellung genommen, sondern nur allgemeine Ausführungen gemacht, die dem Erklärungsbedarf des Verwaltungsgerichts nicht genügen konnten. Damit hat er, wie das Verwaltungsgericht zutreffend feststellt, die ihm obliegende prozessuale Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des Sachverhalts nicht erfüllt.

Das Verwaltungsgericht hat es angesichts dieser mangelnden Mitwirkung des Beschwerdeführers abgelehnt, "auf gut Glück Zeugenbefragungen anzuordnen und praktisch ex officio abzuklären, was wann und wo sich zwischen Beschwerdeführer und Mäkler genau abspielte und welche tatsächlichen Mäklertätigkeiten unternommen wurden". Damit hat das Verwaltungsgericht entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers dessen aus Art. 4 BV fliessenden Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich selbst diejenigen Tatsachen und Beweismittel zu nennen, die nur ihm bekannt sein können und über die er am besten Bescheid weiss (ASA 48, 441 E. 2c S. 444). Es ist unter den vorliegenden Umständen sinnvoll, Beweiserhebungen erst dann durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt umfassend und ohne Zurückhaltung darlegt. Der Grundsatz der Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren dient insoweit der Verfahrensökonomie (vgl. Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 24 f.). Kommt der Steuerpflichtige, wie hier, seiner Mitwirkungspflicht bei der

Sachverhaltsdarlegung nur gänzlich unzureichend nach, so wird daher dessen Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt, wenn es die Veranlagungsbehörde bzw. im Rechtsmittelverfahren das Gericht unterlässt, "auf gut Glück" vom Steuerpflichtigen angebotene Beweise abzunehmen, sondern ihren Entscheid ohne deren Berücksichtigung fällt (vgl. auch Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 88 B II S. 298 f.).

4. Die staatsrechtliche Beschwerde ist demnach abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. November 1993 i.S. X. (VGE 347/93)

Rechtsmittelfristen: Zeitpunkt der Zustellung (Art. 99 Abs. 2 BdBSt; § 123 Abs. 1 GO; Art. 169 Abs. 1 lit. d und e PVV)

Erwägungen:

1. Folgender Sachverhalt ist erstellt: Der angefochtene Einspracheentscheid wurde am 30. Juli 1993 versandt. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer hatte der Poststelle A., wo er ein Postfach unterhält, den Auftrag erteilt, die eintreffende Post vom 27. Juli bis 15. August 1993 zurückzubehalten (Stellungnahme RA Dr. X. vom 14.10.1993, Bf-act. II/1). Er hat den hier angefochtenen Einspracheentscheid deshalb erst am 16. August 1993 ausgelöst und in der Folge am 15. September 1993 die Beschwerdeschrift der Post übergeben in der Annahme, die 30-tägige Beschwerdefrist habe am Tage nach der tatsächlichen Entgegennahme der zurückbehaltenen Sendung, also am 17. August 1993, zu laufen begonnen. Die Vorinstanzen vertreten die Meinung, mit diesem Vorgehen hätten die Beschwerdeführer die Rechtsmittelfrist verpasst.

2. a) Die Beschwerde ist innert 30 Tagen seit der Zustellung einzureichen (Art. 106 Abs. 2 BdBSt; § 78 Abs. 1 StG). Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tage (Art. 99 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 BdBSt; § 123 Abs. 1 GO i.V.m. § 4 Abs. 1 VRP und § 7 VVStG).

Umstritten ist vorliegend, ob die tatsächliche Zustellung am 16. August 1993 für die Fristauslösung massgeblich ist oder ob von einer Zustellfiktion auszugehen ist.

b) aa) Bundessteuerlich gilt folgende Praxis: Eine eingeschrieben versandte Senung gilt in jenem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem sie dem Adressaten ausgehändigt wird. Wird er nicht angetroffen, wird eine Abholungseinladung in den Briefkasten gelegt. Eine solche wird auch dem Postfachinhaber ins Postfach gelegt. Holt der Adressat die Sendung nicht innerhalb der vorgesehenen Abholfrist von 7 Tagen ab (Art. 169 Abs. 1 lit. d/e Verordnung (1) zum Postverkehrsgesetz; SR 783.01; kurz. PVV), gilt die Sendung als am letzten Tag der Abholfrist zugestellt (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, N 2 zu Art. 74 mit Zitaten).

bb) Sendungen mit der Bezeichnung "postlagernd" werden auf der Poststelle des Bestimmungsortes zur Verfügung des Empfängers gehalten. "Postlagernd adressierte" eingeschriebene und uneingeschriebene Brief- und Paketpostsendungen lagern bei der Bestimmungspoststelle während eines Monates (Art. 166 PVV). Solche postlagernde Sendungen gelten in jenem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem sie auf der Post abgeholt werden. Geschieht dies nicht innert der Aufbewahrungsfrist, so gelten die Sendungen als am letzten Tag dieser Frist zugestellt (BGE 111 V 102).

cc) Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht - wie der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer vermeintlich annimmt - um eine postlagernde Sendung. Vielmehr war die Sendung an Dr. iur. X., (...), A., adressiert. Dass diese Adressierung falsch gewesen sei, insbesondere dass sie mit dem Vermerk "postlagernd" hätte erfolgen müssen, macht der Rechtsvertreter nicht geltend. Die 1-monatige Aufbewahrungsfrist gemäss Art. 166 PVV ist deshalb unbeachtlich.

Es handelt sich hier vielmehr um eine eingeschriebene Briefpostsendung, welche mittels in das Postfach zu legender Abholaufforderung dem Adressaten auszuhändigen war. Es gilt deshalb grundsätzlich die eingangs dargelegte Regelung mit der 7-tägigen Abholfrist. Vorliegend wurde jedoch keine Abholungsaufforderung ins Postfach gelegt, weil der Rechtsvertreter die zuständige Poststelle beauftragte, die eingehenden Postsendungen (ferienhalber) vom 27. Juli 1993 bis 15. August 1993 zurückzubehalten.

Im Lichte der Wahrung von Rechtsmittelfristen geht es nicht an, dass der Verfügungsadressat mittels eines Zurückbehaltungsauftrages an die Post den Beginn des Fristenlaufes beliebig hinauszögern kann (AGVE 1984, S. 450 mit Zitaten). Das Bundesgericht geht in BGE 107 V 187 ff. im Zusammenhang mit der Zustellung einer IV-Verfügung sogar davon aus, dass im Fall eines Zurückbehaltungsauftrages nicht einmal die Abholfrist von 7 Tagen mitzuberücksichtigen sei, weil es in der Erteilung eines Zurückbehaltungsauftrages offenbar eine Verweigerung der fristgerechten Annahme einer Sendung sieht. Das Verwaltungsgericht hält jedoch dafür, dass hier aus Gründen der Rechtsgleichheit ebenfalls eine 7-tägige Abholfrist mitberücksichtigt werden sollte (vgl. auch AGVE 1984, S. 451), denn es wäre nicht nachvollziehbar, weshalb derjenige, welcher - aus welchen Gründen auch immer - die Sendungsannahme um 7 Tage hinauszögert, besser gestellt wäre, als jener, welcher formell die Zurückbehaltung von Postsendungen verlangt.

dd) Der fragliche Einspracheentscheid, welcher am 30.7.1993 (Freitag) aufgegeben wurde, wird im Normalfalle - gegen dessen Annahme keinerlei Anhaltspunkte vorliegen oder geltend gemacht werden - am Samstag, 31. Juli 1993 oder am Montag, 2. August 1993 bei der Poststelle A. eingegangen sein, so dass spätestens ab 3. August 1993 eine Abholauffor-

derung in das Postfach gelegt worden wäre. Die Abholfrist wäre somit am 9. August 1993 abgelaufen, so dass davon auszugehen ist, dass die Rechtsmittelfrist vom 10. August 1993 bis 8. September 1993 (Mittwoch) gedauert hat. Mit der Postaufgabe der Beschwerdeschrift am 15. September 1993 wurde die Rechtsmittelfrist klar nicht eingehalten. Auf die Beschwerde kann deshalb nicht eingetreten werden. Selbst wenn man in unrealistischer Weise davon ausgehen würde, dass die fragliche Postsendung erst ab 9. August 1993 bei der Poststelle A. lagerte, also ab jenem Tage, an welchem die vorgedruckte Meldung der Poststelle A. an die Steuerverwaltung abgeschickt wurde, wonach der eingeschriebene Brief noch nicht habe zugestellt werden können und aufgrund eines Auftrages des Empfängers lagere, "vielleicht noch längere Zeit, höchstens 2 Monate", wäre die Frist nicht eingehalten (Fristbeginn: Montag, 16.8.1993, Fristende: Dienstag, 14.9.1993).

3. Kantonalrechtlich ist die Rechtslage gleich zu beurteilen. § 115 GO bestimmt zwar, dass bei gescheiterter Zustellung eine zweite Zustellung zu erfolgen habe. Vorliegend ist die Zustellung nicht gescheitert. Sie wurde nur auf Begehren des Rechtsvertreters nicht fristgerecht vorgenommen. Selbst wenn man die verspätete Zustellung einer gescheiterten gleichstellen würde, hätte diese keine andere rechtliche Würdigung zur Folge. Solches Scheitern der Zustellung müsste als vom Adressaten schuldhaft verhindertes Zustellen qualifiziert werden, was gemäss § 115 Abs. 2 GO eine Zustellungsfiktion zur Folge hätte.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend haben die Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen.

Anmerkung der Redaktion: Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichts- und staatsrechtliche Beschwerde wies das Bundesgericht, soweit es auf die staatsrechtliche Beschwerde eintrat, mit Urteil vom 29. November 1994 ab.

StPS 2/94 Seite 64

Rechtsmittelfristen (Art. 99 und Art. 106 Abs. 2 BdBSt); steuerbares Einkommen: Eigenleistungen Selbständigerwerbender (Art. 19 Abs. 1 lit. a BdBSt und Par. 19 Abs. 1 lit. a StG)

1. Die Rechtsmittelfristen für den Bereich der direkten Bundessteuer richten sich ausschliesslich nach dem Bundessteuerbeschluss. Dieser enthält im Gegensatz zur kantonalen Regelung (Par. 7 VVStG und Par. 4 VRP i.V.m. Par. 94 Abs. 3 GO) keine Gerichtsferien.

2. Eigenleistungen, die ein selbständigerwerbender Bauingenieur an seinem Eigenheim ausführt, stellen steuerbares Einkommen dar. Aufgrund der Wesensverwandtschaft der beiden Bauberufe gilt dies nicht nur für die Ingenieur-, sondern grundsätzlich auch für die Architekturarbeiten. Massgebend ist der Marktwert dieser Leistungen und nicht die Selbstkosten.

VGE 369-93 vom 25. Februar 1994 i.S. X. (Nichteintreten/Abweisung) = 02.94.015

StPS 2/94 Seite 73

Geschäftsvermögen bei Personengesellschaften; stille Reserven bei Austritt eines Gesellschafters; Würdigung widersprüchlicher Parteiaussagen

1. Personengesellschaften ist es handelsrechtlich untersagt, Privatvermögen der Gesellschafter zu bilanzieren. Der buchmässigen Behandlung kommt deshalb Abgrenzungsfunktion zu.

2. Bleiben stille Reserven trotz Ausscheidens eines Gesellschafters (Schenkung) weiterhin vollumfänglich dem Geschäftsvermögen verhaftet, indem die bisherigen Einkommenssteuerwerte fortgeführt werden, so geht die Steuerpflicht dafür auf die verbleibenden Gesellschafter über.

3. Bei widersprüchlichen Parteiaussagen zum Sachverhalt ist denjenigen, welche unmittelbar im Anschluss an ein Ereignis gemacht werden, grösseres Gewicht beizumessen als Aussagen, die im Hinblick auf einen Prozessausgang in einem späteren Verfahrensstadium vorgebracht werden.

VGE 363-93 vom 29. April 1994 i.S. Ehepaar B. (Abweisung) = 02.94.020

StPS 2/94 Seite 82

Zwischenveranlagung: Aufgabe der Erwerbstätigkeit und Berufswechsel mit Erwerbsunterbruch (Par. 70 Abs. 1 lit. d StG)

1. Bei einer vorübergehenden Beschäftigungslücke von weniger als einem Jahr gelten die Voraussetzungen für den Zwischenveranlagungsgrund "Aufgabe der Erwerbstätigkeit" nicht als erfüllt.

2. Der Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels setzt voraus, dass einerseits der frühere Beruf aufgegeben und andererseits ein neuer Beruf effektiv ausgeübt wird. Der

Berufswechsel ist erst dann vollzogen, wenn der Pflichtige mit der neuen Berufstätigkeit tatsächlich begonnen hat.

VGE 303-94 vom 29. April 1994 i.S. Z. (Abweisung) = 02.94.017

StPS 2/94 Seite 88

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungszeitpunkt für die Berechnung der Besitzesdauer (Par. 47 Abs. 1 und Par. 53 Abs. 2 und 3 StG)

In der Regel ist für die Berechnung der Besitzesdauer eines Grundstücks der Zeitpunkt der Einschreibung in das Tagebuch massgebend. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich das fragliche Rechtsgeschäft (Grundstückkauf) während der Phase, in welcher die Bewilligung bzw. Feststellungsverfügung im Sinne von Art. 18 des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16.12.1983 (BeWG) noch nicht erteilt worden ist, in einem Schwebezustand befindet und für die Vertragsparteien lediglich eine bedingte Verbindlichkeit entfaltet.

StKE 21-91 vom 20. Dezember 1991 i.S. X. AG (Abweisung mit Bezug auf die wiedergegebenen Erwägungen) = 03.91.135

StPS 2/94 Seite 91

Grundstückgewinnsteuer: Steueraufschub infolge Erbteilung (Par. 52 lit. c StG)

Eine Handänderung zufolge Erbteilung im Sinne von Par. 52 lit. c StG liegt dann nicht vor, wenn die Erben schon vorher eine andere Gemeinschaftsform begründet haben. In einem solchen Fall hat sich die Erbteilung über das Grundstück schon mit der Begründung des neuen Gesamthandverhältnisses abschliessend vollzogen. Eine Erbengemeinschaft geht jedoch nicht schon deshalb unter, weil ein Erbe aus der Gemeinschaft ausscheidet. Vielmehr liegt diesfalls lediglich eine sogenannte subjektiv-partielle Erbteilung vor.

StKE 4-93 vom 5. Mai 1994 i.S. F.C. (Gutheissung) = 03.94.028

StPS 2/94 Seite 98

Verrechnungssteuer: Rückerstattung; Zeitpunkt der Entstehung des Anspruches auf Rückerstattung (Art. 21 Abs. 1 VStG)

Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer entsteht im gleichen Zeitpunkt, in dem die Steuerforderung auf Kapitalerträgen entsteht, nämlich mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung. Die von einer Aktiengesellschaft entrichtete Dividende wird nicht mit Ablauf des Geschäftsjahres, sondern frühestens dann fällig, wenn das Jahresergebnis feststeht und die Generalversammlung einen gesetz- und statutengemässen Gewinnermittlungsbeschluss (Genehmigung der Jahresrechnung) und Gewinnverteilungsbeschluss gefasst hat.

StKE 230-92 vom 22. Juni 1993 i.S. A. (Abweisung) = 03.93.050

November 1994 12. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Mitteilung der Steuerverwaltung 62

Justizentscheide

- Rechtsmittelfristen; steuerbares Einkommen; Eigenleistungen Selbständigerwerbender 64
- Geschäftsvermögen bei Personengesellschaften; stille Reserven bei Austritt eines Gesellschafters; Würdigung widersprüchlicher Parteiaussagen 73
- Zwischenveranlagung: Aufgabe der Erwerbstätigkeit und Berufswechsel mit Erwerbsunterbruch 82
- Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungszeitpunkt für die Berechnung der Besitzesdauer 88
- Grundstückgewinnsteuer: Steueraufschub infolge Erbteilung 91
- Verrechnungssteuer: Rückerstattung; Zeitpunkt der Entstehung des Anspruches auf Rückerstattung 98

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1994 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Einführung des Holding-Privilegs mit alternativer Voraussetzung

1. Bisherige Regelung des Holding-Privilegs (§ 41 Abs. 1 StG; § 45 VVStG; Ziff. 3, 4, 5 der Weisung über die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften vom 1.5.1986)

Nach geltendem Schwyzer Steuerrecht wird das Holding-Privileg gewährt, wenn mindestens 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestehen und - **kumulativ** - mindestens 60 % der Erträge Beteiligungserträge darstellen. Eine industrielle, kommerzielle oder gewerbliche (Geschäfts-)Tätigkeit ist damit - im Umfange von max. 40 % - ausdrücklich zugelassen. Holdinggesellschaften, die diese Anforderung nicht erfüllen, für ihre Tätigkeit aber keine eigenen Büroräumlichkeiten unterhalten, kein eigenes Personal benötigen und keine geschäftliche Tätigkeit in der Schweiz ausüben, können als Domizilgesellschaft besteuert werden (§ 43 VVStG). Damit kommen sie faktisch in den Genuss des gleichen Privilegs.

2. Regelung des Holding-Privilegs im Steuerharmonisierungsgesetz

Nach StHG wird das Holding-Privileg gewährt, wenn die Beteiligungen oder die Erträge aus Beteiligungen mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder - **alternativ** - Erträge ausmachen und in der Schweiz **keine** Geschäftstätigkeit ausgeübt wird (vgl. Art. 28 Abs. 2).

3. Konsequenzen für den Kanton Schwyz

Die bisherige Schwyzer Regelung verlangt die kumulative Erfüllung der Voraussetzungen, lässt aber daneben ausdrücklich eine Geschäftstätigkeit zu. Die StHG-Regelung begnügt sich mit der alternativen Erfüllung der Voraussetzungen, lässt daneben aber keine Geschäftstätigkeit zu. In vielen Fällen vermag die heutige Schwyzer Lösung dem Steuerpflichtigen besser zu dienen. Andererseits kann es auch Konstellationen geben, in denen die Regelung des StHG für den Pflichtigen die richtige Lösung bietet. Der Kanton Schwyz lässt deshalb den interessierten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit einer Teilrevision der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz die Wahl zwischen dem bisherigen kumulativen Modell und dem alternativen Modell des StHG (Art. 45 VVStG in der Fassung vom 28.6.1994). Eine einmal getroffene Wahl ist verbindlich. Die Neuregelung findet für neu in die Steuerpflicht eintretende Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ab 1.7.1994 Anwendung, für die übrigen ab 1.1.1995. Ab 1.1.2001 wird das StHG-Modell für alle Kantone massgebend sein.

Für allfällige Fragen steht Ihnen die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz gerne zur Verfügung.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Februar 1994 i.S. X. (VGE 369/93)

Rechtsmittelfristen (Art. 99 und Art. 106 Abs. 2 BdBSt); steuerbares Einkommen: Eigenleistungen Selbständigerwerbender (Art. 19 Abs. 1 lit. a BdBSt und § 19 Abs. 1 lit. a StG)

Sachverhalt:

A. X. ist selbständigerwerbender Bauingenieur mit eigenem Ingenieurbüro. Im Bemessungsjahr 1 erstellte er für sich und seine Familie ein Einfamilienhaus mit Büroraum, welches (ohne Berechnung der Eigenarbeit) Kosten von Fr. 730 142.-- verursachte (Grundstück: Fr. 185 198.--; Gebäude: Fr. 465 309.--; Umgebung: Fr. 20 095.--; Baunebenkosten: Fr. 53 744.--; Ausstattungen: Fr. 5 796.--).

B. Mit Veranlagungsverfügung ... vom ... setzten die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt das steuerbare Einkommen von X. und dessen Ehefrau kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... fest. Dabei wurden u.a. Eigenleistungen im Betrage von Fr. 46 000.-- für am eigenen Einfamilienhaus ausgeführte Architektur- und Ingenieurarbeiten aufgerechnet.

C. Eine gegen diese Veranlagungsverfügung eingereichte Einsprache wurde mit Entscheid vom 8. November 1993 teilweise gutgeheissen, indem das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. ... (Steuerbetrag pro Einheit: Fr. ...) und bundessteuerlich auf Fr. ... (Steuerbetrag p.a. Fr. ...) festgesetzt wurde. Die teilweise Gutheissung wurde damit begründet, dass im konkreten Einzelfall der Wert der Eigenlei-

stung auf Fr. 36 000.-- (ca. 7.5 % der honorarberechtigten Baukostensumme) zu veranschlagen sei.

D. Gegen diesen am 19. November 1993 versandten Einspracheentscheid liessen die Pflichtigen X. am 23. Dezember 1993 beim Verwaltungsgericht Beschwerde einreichen mit den folgenden Rechtsbegehren:

> "1. Der angefochtene Entscheid sei vollumfänglich aufzuheben, und es sei von der Anrechnung von Eigenleistungen in der Veranlagungsverfügung ... als steuerbares Einkommen abzusehen.
>
> 2. Eventualiter sei von der Anrechnung von Eigenleistungen bzgl. Architekturarbeiten in der Veranlagungsverfügung ... als steuerbares Einkommen abzusehen.
>
> 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

E. Vernehmlassend stellten die Vorinstanzen am 21. Januar 1994 folgende Anträge:

> "Auf die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer sei nicht einzutreten und die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid betreffend die kantonalen Steuern sei abzuweisen. Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführer."

Auf die Vorbringen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den anschliessenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. In der Vernehmlassung wird der Nichteintretensantrag hinsichtlich der direkten Bundessteuer damit begründet, dass die Beschwerde nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereicht worden sei.

Die Rechtsmittelfristen für den Bereich der direkten Bundessteuer richten sich nach dem Bundessteuerbeschluss. Nach Art. 106 Abs. 2 BdBSt ist eine Beschwerde an die Kantonale Rekurskommission (im Kanton Schwyz: Verwaltungsgericht) innert 30 Tagen seit der Zustellung der anzufechtenden Verfügung einzureichen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besteht nach Massgabe des in den Art. 106 i.V.m. Art. 99 BdBSt geregelten Fristenlaufes kein Raum für anderslautende, weitergehende Regelungen des kantonalen Rechts, weshalb kantonale Gerichtsferien für das bundessteuerliche Rechtsmittelverfahren unbeachtlich sind (vgl. die zutreffenden Ausführungen in der Vernehmlassung, S. 2 mit Hinweis auf ASA 56, S. 646).

Der am 19. November 1993 versandte Einspracheentscheid ging am 22. November 1993 beim Rechtsvertreter der Beschwerdeführer (Bf) ein (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2). Demnach ist die bundessteuerliche Rechtsmittelfrist am 22. Dezember 1993 abgelaufen. Die Beschwerdeeingabe erfolgte erst am 23. Dezember 1993. Somit ist auf die verspätet eingereichte bundessteuerliche Beschwerde nicht einzutreten.

Auf die Beschwerde hinsichtlich der kantonalen Steuer ist einzutreten, da diesbezüglich die kantonalrechtlichen Gerichtsferien mitzuberücksichtigen sind (vgl. § 7 VVStG und § 4 VRP i.V.m. § 94 Abs. 3 GO).

2. a) Im angefochtenen Entscheid (S. 3) wird zutreffend ausgeführt, dass gemäss § 19 Abs. 1 lit. a StG jedes Einkommen aus einer Tätigkeit mit Einschluss der Nebenbezüge und der Ersatzeinkommen als steuerbares Einkommen gilt. Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art (§ 19 Abs. 2 StG).

Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung unterliegt der Wert eigener Arbeit dann der Einkommenssteuer, wenn der selbstgeschaffene Vermögenswert realisierbar geworden ist. Grundsätzlich entspricht der Wert der Eigenleistung dem Marktwert dieser Leistung. Voraussetzung für die Unterstellung der Eigenarbeit unter die Einkommenssteuerpflicht ist, dass durch sie in einem bestimmten Zeitraum ein wirtschaftliches Gut geschaffen wird und dadurch sich das Vermögen des Eigentümers erhöht hat (vgl. VGE 347/79 vom 5. Oktober 1979, Erw. 3 mit Hinweisen auf VGE 315/78 vom 10. Oktober 1978, Prot. S. 566 ff., auf VGE 314/89 vom 13. Juli 1979, Prot. S. 377 ff.; auf Känzig, Ergänzungsband 2. Auflage N 15 und 130 zu Art. 21 WStB und BGE 101 Ia 211).

b) Die Bf bemängeln im wesentlichen, dass die Steuerkommission die vom Ehemann beim Bau des privaten Einfamilienhauses selbst erbrachten Ingenieur- und Architekturarbeiten als steuerbares Einkommen betrachtet und diesbezüglich Fr. 36 000.-- aufgerechnet hat. Nach ihrer Auffassung steht dieses Ergebnis in klarem Widerspruch zu BGE 108 Ia 227 ff. (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2; recte BGE 108 Ib 227 ff.).

c) Im angeführten Entscheid vom 29. Januar 1982 (publ. in BGE 108 Ib 227 ff. sowie ASA 51, S. 635 ff.) hatte sich das Bundesgericht mit einem Steuerpflichtigen G. aus dem Kanton SZ zu befassen, welcher als angestellter Maurer unselbständig erwerbstätig war und in der Freizeit ein

Zweifamilienhaus gebaut hatte. Das Verwaltungsgericht Schwyz hatte im erwähnten Entscheid VGE 347/79 vom 5. Oktober 1979 die Eigenarbeiten des G. kantonal- und bundessteuerlich als steuerbares Einkommen qualifiziert und den durch die Eigenleistungen geschaffenen Mehrwert (vom vorinstanzlich ermittelten Wert von Fr. 60 000.--) auf Fr. 20 000.-- herabgesetzt, so dass im Durchschnitt der Bemessungsperiode eine Aufrechnung aus Eigenarbeit von Fr. 10 000.-- resultierte. Gegen diesen VGE 347/79 erhob die Kantonale Wehrsteuerverwaltung (heute VdBSt) Beschwerde, welche vom Bundesgericht mit Entscheid vom 29. Januar 1982 abgewiesen wurde. Des weitern änderte das Bundesgericht die (bundessteuerliche) Veranlagung von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen ab, indem die Aufrechnung für Eigenarbeit in bezug auf das wehrsteuerpflichtige Einkommen rückgängig gemacht wurde.

d) Daraus ergibt sich zunächst, dass die kantonalrechtliche Besteuerung von Eigenarbeit nicht Gegenstand des zitierten BGE 108 Ib 227 ff. bildete, weshalb die Bf aus diesem Entscheid nicht ohne weiteres Schlüsse für den vorliegenden Fall ziehen können.

Selbst wenn der Auffassung der Bf zu folgen wäre, dass dieser BGE für den vorliegenden Fall heranzuziehen ist, müssten noch folgende Aspekte berücksichtigt werden. Es macht einen Unterschied, ob eine selbständige Tätigkeit (wie hier) oder bloss eine Nebenbeschäftigung eines Unselbständigerwerbenden zu beurteilen ist (vgl. die zutreffenden Ausführungen in der Vernehmlassung, S. 3 und die dort enthaltenen Hinweise auf die bundesgerichtlichen Erwägungen im zitierten BGE 108 Ib 229 f., namentlich Erw. 2 a letzter Abschnitt, Erw. 2 b und Erw. 2 c). In der Erwägung 2 c eines unveröffentlichten BGE's vom 17. November 1989 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Bern gegen M.G. und Steuerrekurskommission des Kt. BE führte das Bundesgericht folgen-

des aus:

> "Der vorliegende Fall ist von dem in BGE 108 Ib 227 ff. beurteilten, auf den sich die Vorinstanz beruft, verschieden. In jenem Fall war der Steuerpflichtige, der in seiner Freizeit beim Bau seines Wohnhauses die Maurerarbeiten ausführte, ausschliesslich unselbständig erwerbstätig.
>
> Der Beschwerdegegner dagegen erbrachte die Architektur- und Baumeisterarbeiten sowohl für den gewerblich genutzten Teil des Gebäudes (...) als auch für den privat genutzten Teil in seiner gewerblichen selbständigen Erwerbstätigkeit als Bauunternehmer (und Architekt). Die Tätigkeit des Beschwerdegegners als Architekt verblieb nicht bloss im Rahmen der ordentlichen Verwaltung seines eigenen privaten Vermögens oder der Freizeitgestaltung. Kleinere Architekturarbeiten (Erstellung von Plänen, Baueingaben, Bauaufsicht usw.) sind mit jeder Tätigkeit als Bauunternehmer fast notwendig verbunden. Die Architekturarbeiten des Beschwerdegegners waren in Verbindung mit seinem Baugeschäft auf Erwerb gerichtet, auch wenn er sie - wie er geltend macht - vorwiegend im Kreise von Verwandten und Bekannten sowie für Kunden von Fertiggaragen ausführte, für die er die Fundamente usw. erstellte."
>
> (vgl. zit. BGE vom 17. November 1989, S. 6)

In einem weiteren Urteil vom 21. November 1989 (i.S. W.P. gegen Kantonale Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission des Kt. BE) bestätigte das Bundesgericht, dass die von einem Steuerpflichtigen als Architekt im Rahmen einer Gesamtüberbauung für sich und seinen Schwiegersohn erbrachten Eigenleistungen grundsätzlich als Einkommen, als sog. Naturaleinkommen, zu versteuern sind.

Ausgehend von dieser nach dem BGE 108 Ib 227 ff. ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteile vom 17. und vom 21. November 1989) besteht kein Anlass, im vorliegenden Fall, in welchem der Pflichtige als selbständigerwerbender Bauingenieur Architektur- und Ingenieurarbeiten an

seinem Eigenheim selbst ausgeführt hat, von einer Besteuerung bzw. Aufrechnung dieser Eigenleistungen abzusehen.

3. Im Eventualantrag verlangen die Bf, dass lediglich die selbst ausgeführten Ingenieurarbeiten bzw. ein Aufwand von Fr. 5 000.--, nicht aber der Anteil für die Architekturarbeiten zu besteuern seien. Ausserdem spreche auch die Tatsache, dass der Pflichtige die strittigen Arbeiten jeweils in der Freizeit unter zusätzlicher Inanspruchnahme der Ferien erbracht habe, gegen das Vorliegen einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit des buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3).

Diesbezüglich wurde bereits im angefochtenen Entscheid überzeugend dargelegt, dass einerseits die aktenkundige Honorarentwicklung in den Jahren 1 bis 6 sowie anderseits die allgemeine Lebenserfahrung gegen die Annahme sprechen, dass der als Bauingenieur tätige Bf sein Eigenheimprojekt im wesentlichen nur in der Freizeit (ausserhalb der üblichen Arbeitszeiten) betreut/bearbeitet habe (vgl. angefocht. Entscheid, S. 5 mit der unwidersprochen gebliebenen Darstellung der Honorarentwicklung:

Jahr 1	Fr. 66 872.--	
Jahr 2	Fr. 103 440.--	
Jahr 3	Fr. 93 614.--	[Baujahr Eigenheim/Bezug]
Jahr 4	Fr. 142 588.--	
Jahr 5	Fr. 170 939.--	
Jahr 6	Fr. 208 595.--).	

(Jahr 3 = Bemessungsjahr 1; Jahr 4 = Bemessungsjahr 2)

Zudem wurde in der vorinstanzlichen Vernehmlassung zutreffend ausgeführt, dass der Beruf des Bauingenieurs und der des Architekten wesensverwandte Bauberufe sind, bei de-

nen die kubischen Berechnungen und Zeichnungen, Devisierung, Bauleitungen und Baukontrollen, Durchführung von Garantiearbeiten, Bauabrechnungen etc. zum Berufsalltag gehören. Unwidersprochen blieben die vorinstanzlichen Feststellungen, wonach der Bf eine mehrjährige Berufspraxis aufweist, nebst der schulischen Ausbildung auch praktische Weiterbildung betrieben hat und aufgrund seiner beruflichen Befähigung/Praxis ohne weiteres in der Lage ist, zum grössten Teil auch die bei der Planung und Erstellung eines EFH's anfallenden architekturspezifischen Arbeiten fachmännisch auszuführen (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 5). Im übrigen brachten die Bf vor Verwaltungsgericht weder ansatzweise noch substantiiert vor, für welchen spezifischen Teil der Architekturarbeiten die Aufrechnung eines Naturaleinkommens ungerechtfertigt sei (weil z.B. in einem konkreten Teilbereich die Dienste eines ausgebildeten Architekten beansprucht werden mussten usw.). Ebensowenig wurde die vorinstanzliche Berechnung des Wertes der Eigenarbeiten vor Verwaltungsgericht substantiiert in Frage gestellt, weshalb das vorinstanzliche Ergebnis zusammenfassend nicht zu beanstanden ist. Abschliessend ist zu betonen, dass der vorinstanzlich verwendete Berechnungsansatz nicht tel quel auf einen anderen Fall übertragen werden kann. Im konkreten Fall ist diese Berechnung zu bestätigen, da die Bf diesbezüglich nichts Substantielles vorgebracht haben.

Aus diesen Gründen erweist sich die Beschwerde gegen die kantonalrechtliche Besteuerung eines Naturaleinkommens im Umfange von Fr. 36 000.-- als unbegründet, weshalb diese Beschwerde abzuweisen ist.

Diesem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten der Bf. Eine Parteientschädigung fällt ausser Betracht.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde betr. kantonale Steuern wird abgewiesen. Auf die Beschwerde betr. direkte Bundessteuer wird nicht eingetreten.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Schriftliche Mitteilung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. April 1994 i.S. Ehepaar B. (VGE 363/93)

Geschäftsvermögen bei Personengesellschaften; stille Reserven bei Austritt eines Gesellschafters; Würdigung widersprüchlicher Parteiaussagen

Sachverhalt:

A. Die Liegenschaft KTN 999* (GB-Nr. 888* Gemeinde X.) umfasst u.a. ein Mehrfamilienhaus mit einem Gewerbebetrieb. Mit Erbteilungsvertrag aus dem Jahre 1961 wurden die Erben des verstorbenen Z., nämlich dessen Ehefrau A. sowie die gemeinsamen Kinder, Tochter B. und Sohn C., Gesamteigentümer der Liegenschaft KTN 999. Mit Erbteilungsvertrag aus dem Jahre 1988 wurde die erwähnte Liegenschaft der Tochter B. zu Alleineigentum zugewiesen (Grundbucheintrag: 4. Mai 1988). Der Uebernahmepreis betrug Fr. 1 000 000.-- und wurde durch Uebernahme der bestehenden Hypotheken von Fr. 416 000.-- sowie durch Zahlung von Fr. 584 000.-- an die Erben des Z. getilgt.

B. Der auf der erwähnten Liegenschaft betriebene Gewerbebetrieb wurde ab ... von Z. und dessen Bruder als Kollektivgesellschaft geführt. Nach dem Tode der beiden Brüder traten am ... bzw. am ... die beiden Witwen P. bzw. A. in die Gesellschaft ein und führten diese bis zum Ausscheiden von P. mit je hälftiger Beteiligung weiter. Danach bildeten A. und ihre beiden Kinder - nämlich B. und C. - zusammen die "Kollektivgesellschaft Z., Gewerbebetrieb", wobei die 3 Gesellschafter gleichmässig zu je 1/3 an der Gesellschaft beteiligt waren. Ende 1984 trat A. aus der Gesellschaft aus und übereignete ihren Gesellschaftsanteil an ihre Tochter

***KTN-Nr. und GB-Nr. fiktiv (Anmerkung der Redaktion)**

B. Ende 1989 trat C. aus der Gesellschaft aus und veräusserte seinen Gesellschaftsanteil an seine Schwester.

C. Mit Veranlagungsverfügung 1989/90 vom 13. September 1990 (Versand: 28. September 1990) wurde das steuerbare Einkommen für das Ehepaar B. kantonal auf Fr. ... und bundessteuerlich auf Fr. ... festgelegt. In der Begründung dieser Verfügung wurde u.a. auf ein Schreiben vom 29. August 1990 (an den damaligen Rechtsvertreter) verwiesen, welches folgenden Inhalt aufwies:

"Die Liegenschaft Kat.-Nr. 999 wurde per 1. Januar 1973 in die Bilanz der Kollektivgesellschaft Z. überführt zu Fr. 441 800.--.

Abschreibungen auf obiger Liegenschaft:

1973	Fr. 21 800.--		
1974	Fr. 21 000.--		
1975	Fr. 17 000.--		
1976	Fr. 18 000.--	Bilanzwert am 31.12.	Fr. 364 000.--
1980	Fr. 14 000.--		Fr. 350 000.--

Wiedereingebrachte Abschreibungen Total Fr. 91 800.--

Laut der eingereichten Vereinbarung ging der Anteil an der Liegenschaft von Frau A. unentgeltlich an ihre Tochter B. über. Gemäss dem heutigen Telefongespräch zwischen Ihnen und dem Unterzeichnenden sind Sie damit einverstanden, dass die Steuerfolgen dieser Abtretung auf die Tocher übergehen.

Obige Liegenschaft wurde von den Gesellschaftern in ihren persönlichen Steuererklärungen nicht aufgeführt, was ein weiteres Indiz für die Ueberführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen darstellt. Zudem kann auf Privatvermögen nicht abgeschrieben werden.

Gemäss Kommentar zur direkten Bundessteuer von Dr. Heinz Masshardt 2. Auflage, Seite 142 ist von einer Wertzerlegung abzusehen, wenn die Liegenschaft zum Geschäftsvermögen einer einfachen Gesellschaft oder einer Kollektivgesellschaft gehörte. Seit 1973 wird die erwähnte Liegenschaft in der Steuererklärung der Kollektivgesellschaft Z. ausgewiesen.

Steuerfolgen für Ehepaar B.:
Bundessteuer: 2/3 vom Kapitalgewinn (1 000 000 - 375 000) Fr. 416 666
Kantonal: 2/3 der wiedereingebrachten Abschreibungen Fr. 61 200 "

D. Eine gegen diese Veranlagungsverfügung 1989/90 am 9. Oktober 1990 erhobene Einsprache wurde von der Kantonalen Steuerkommission/VdBSt mit Einspracheentscheid vom 2. November 1993 abgewiesen.

Gegen diesen am 9. November 1993 versandten Einspracheentscheid liessen die Eheleute B. fristgerecht am 3. Dezember 1993 beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

"1. Das steuerbare Einkommen sei kantonalsteuerlich von Fr. ... um Fr. 30 600.-- auf Fr. ... und bundessteuerlich von Fr. ... um Fr. 208 333.-- auf Fr. ... zu reduzieren.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

E. Vernehmlassend beantragten die Kantonale Steuerkommission/VdBSt am 10. Januar 1994, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Mit Replik vom 11. März 1994 hielten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen gemäss Beschwerdeschrift fest. Die Duplik der Vorinstanzen datiert vom 24. März 1994.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den anschliessenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. d BdBSt unterliegen der direkten Bundessteuer Kapitalgewinne, die im Betriebe einer zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Liquidationsgewinne und dergleichen mehr. Voraussetzung ist, dass das veräusserte Gut zum Geschäftsvermögen gehört hat. Gewinne, die bei der Veräusserung von Gegenständen des Privatvermögens erzielt werden, unterliegen demgegenüber der direkten Bundessteuer nicht. Als steuerbare Verwertung gilt unter anderem die Ueberführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (vgl. BGE vom 10. Januar 1992, Erw. 2 a, publ. in: StE 1993, B 23.2 Nr. 11 mit Hinweis auf BGE 110 Ib 123, ASA 53, S. 509). Analog werden auch im kantonalen Recht derartige Kapitalgewinne besteuert, wobei Gewinne auf Grundstücken nur in dem Umfang als Einkommen besteuert werden, in welchem Abschreibungen zugelassen worden sind (vgl. § 19 Abs. 1 lit. e StG).

2. a) Im konkreten Fall ist unbestritten, dass die Kollektivgesellschaft Z. buchführungspflichtig war. Streitig ist zunächst, ob und inwiefern das Grundstück KTN 999 zum Geschäftsvermögen zu zählen ist.

b) Die Zugehörigkeit eines Vermögensobjektes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen kann sich unter Umständen - im Bereich des notwendigen Geschäfts- oder Privatvermögens - ohne weiteres aufgrund seiner äusseren Beschaffenheit ergeben. Schwierigkeiten bereitet aber mitunter die Zuteilung von Sachen, die sowohl mit einem vom Steuerpflichtigen betriebenen Geschäft im Zusammenhang stehen als auch ausschliesslich für die private Verwendung geeignet sein können. Wo es sich so verhält, ist über die Zuweisung von

Fall zu Fall aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden. Massgebend ist dabei vor allem die technisch-wirtschaftliche Funktion. Daneben ist die buchmässige Behandlung von Bedeutung (vgl. BGE vom 10. Januar 1992, Erw. 3 a, publ. in: StE 1993, B 23.2 Nr. 11 mit Hinweisen).

Wie im angefochtenen Entscheid zutreffend ausgeführt wurde, hat das Bundesgericht im oben zitierten BGE seine Praxis bestätigt zur Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Geschäftsvermögen bei buchführungspflichtigen Personengesellschaften für Vermögensobjekte, die sich im (Allein)Eigentum eines Gesellschafters befinden. Danach richtet sich die Zuordnung solcher Vermögensobjekte nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Personengesellschaften ist es handelsrechtlich untersagt, Privatvermögen der Gesellschafter zu bilanzieren. Der buchmässigen Behandlung kommt deshalb Abgrenzungsfunktion zu. Mit der Aktivierung und Bilanzierung unter dem Vermögen, der Belastung des Aufwandes und der Gutschrift des Ertrages in der Erfolgsrechnung der Gesellschaft erfolgt eine unentgeltliche Ueberlassung zum Gebrauch, mit der die wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen dokumentiert wird (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 2 mit Hinweisen auf StE 1993, B 23.2 Nr. 11 sowie NStP 12/1992, S. 186 ff. v.a. S. 190 f.).

c) Die Beschwerdeführer (Bf) stellen vor Verwaltungsgericht die im angefochtenen Entscheid enthaltenen Feststellungen nicht in Abrede, nämlich dass:

- die betreffende Liegenschaft seit 1973 bis 1987 in der Geschäftsbuchhaltung ausgewiesen wurde,

- die Liegenschaftsrechnung voll über die Geschäftsbuchhaltung lief,

- Abschreibungen auf der Liegenschaft über mehrere Jahre hinweg getätigt wurden,

- sich die Produktionsräume der Kollektivgesellschaft auf der betreffenden Liegenschaft befinden (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 2; vgl. auch die analogen, unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Vernehmlassung, S. 2).

Diese Feststellungen stehen im übrigen im Einklang mit den vorliegenden Akten (vgl. dazu namentlich Steuerakten 1989/90, act. 11-19). Bei dieser Sach- und Rechtslage ist gestützt auf die dargelegte bundesgerichtliche Praxis zusammenfassend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen das Grundstück KTN 999 bis zur Ausbuchung im Jahre 1988 grundsätzlich dem Geschäftsvermögen zugerechnet haben. Im übrigen käme es einem Verhalten wider Treu und Glauben gleich, einerseits jahrelang die betreffende Liegenschaft in der Geschäftsbuchhaltung aufzuführen bzw. zu bilanzieren, den Liegenschaftenaufwand sowie die Hypotheken vollumfänglich zulasten der Geschäftsbuchhaltung abzuwickeln usw., und anderseits im nachhinein im Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung eines Kapitalgewinns bei der Ausbuchung der Liegenschaft zu argumentieren, dass gar kein Geschäftsvermögen vorliege. Bei einem solchen widersprüchlichen Verhalten haben sich die damaligen Gesellschafter (wozu auch die Beschwerdeführerin gehört) auf die damalige (buchmässige) Behandlung der betreffenden Liegenschaft als Geschäftsvermögen behaften zu lassen.

3. a) Die Bf argumentieren im Eventualstandpunkt, dass bei der Ausbuchung der Liegenschaft aus der Buchhaltung 1988 der Kollektivgesellschaft den Gesellschaftern nur 2/3 der Liegenschaft (nämlich der Beschwerdeführerin 1/3 sowie ihrem Bruder 1/3) gehörten. Der dritte 1/3-Anteil an der Liegenschaft habe bis zum ... der Nichtgesellschafterin

A. sel. gehört. Dieser 1/3-Anteil könne keinesfalls zum Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft bzw. zum steuerlichen Geschäftsvermögen gerechnet werden (vgl. Replik, Ziff. 2).

b) Die Vorinstanzen wenden dagegen ein, dass sich an der Geschäftsvermögensqualität der Liegenschaft auch dann nichts geändert habe, als die Mutter A. sel. am ... ausgetreten sei. Sie begründeten diesen Standpunkt in der Duplik wie folgt:

> "Aus der offenbar nur noch unvollständig vorhandenen Vereinbarung, welche von der vormaligen Steuervertreterin eingereicht wurde, geht hervor, dass die Mutter ihren gesamten Anteil am Geschäftsvermögen und den stillen Reserven an der Kollektivgesellschaft unentgeltlich an ihre Tochter (Bf) abtrat (vgl. Steuerakten 1989/90 act. 20 und 22 [worin die damalige Steuervertreterin die Verwirklichung dieses Sachverhalts u.a. explizit anerkannte]). Gemäss dieser Vereinbarung wurde auch der Anteil an der Liegenschaft KTN 999 und am Inventar auf die Tochter abgetreten. Beim Verzicht der Mutter auf den beim Austritt bestehenden Anspruch am Gesellschaftsvermögen (insbesondere auch stille Reserven) handelt es sich um eine Schenkung an ihre Tochter, die zusammen mit ihrem Bruder C. sel. die Kollektivgesellschaft unverändert weiterführte. Blieben die stillen Reserven trotz Ausscheidens eines Gesellschafters weiterhin vollumfänglich dem Geschäftsvermögen verhaftet, indem die bisherigen Einkommenssteuerwerte fortgeführt wurden, so ging die Steuerpflicht dafür auf die zwei verbleibenden Kollektivgesellschafter über. Jeden dieser beiden Gesellschafter trifft damit für die im Geschäftsvermögen vorhandenen stillen Reserven eine Steuerpflicht nach Massgabe des Gewinnbeteiligungsverhältnisses. Dieses wurde offensichtlich in Abänderung des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages damals wie folgt neu festgelegt: 2/3 zugunsten von Tochter B. und 1/3 zugunsten von Sohn C. sel. (vgl. hiezu auch die Jahresrechnungen der Kollektivgesellschaft Z. ab 1985). Gleichzeitig mit dem mütterlichen Anspruch an den stillen Reserven übernahm die Tochter B. (Bf) somit auch die Pflicht, den geschenkt erhaltenen Reserveanspruch anstelle ihrer Mutter im Realisationszeitpunkt als Einkommen zu versteuern (vgl. Reimann/Zuppinger/

Schärrer, Band II, N 413 [recte wohl 414] zu § 19 lit. b; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Ergänzungsband, 2. Auflage, N 412 zu § 19 lit. b; Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 226; vgl. hiezu auch die ausdrückliche Regelung unter Ziff. 3 der Vereinbarung). Als Realisationszeitpunkt ist die Ausbilanzierung der Liegenschaft, womit diese ins Privatvermögen überführt wurde, zu betrachten."

(vgl. Duplik, S. 3 f.)

c) Diesen vorinstanzlichen Ausführungen ist vollumfänglich beizupflichten. Beim Austritt der Mutter der Beschwerdeführerin aus der Kollektivgesellschaft (per ...) fand keine Abrechnung hinsichtlich der stillen Reserven statt. Wie die ursprüngliche Steuervertreterin in einem Schreiben vom 10. August 1990 erläuterte, hatten die Mutter und die Tochter (Bf) damals eine Vereinbarung geschlossen, wonach die Mutter ihren Kapitalanteil sowie den Anteil an allfälligen stillen Reserven unentgeltlich an die Tochter abtrat. Ausserdem wurde damals vereinbart, dass das sachenrechtlich im Eigentum der Erbengemeinschaft stehende Grundstück KTN 999 weiterhin der Kollektivgesellschaft zur Benützung zustehe, wobei dafür kein Entgelt (keine Miete) verabredet wurde. Ebenso wurde vereinbart, dass allfällige Kosten und Steuern im Zusammenhang mit dieser Abtretung und dem Vollzug der Abtretung von der Tochter (Bf) zu übernehmen seien (vgl. Steuerakten 1989/90, act. 20 i.V.m. act. 26). Die Bf legten vor Verwaltungsgericht nicht substantiiert dar, weshalb diese von der ursprünglichen Steuervertreterin präsentierte Sachverhaltsdarstellung falsch sein soll. Namentlich machten sie vor Verwaltungsgericht nicht konkret geltend, dass entgegen der erwähnten Vereinbarung anders vorgegangen worden sei (z.B. dass beim Austritt der Mutter eine Abrechnung hinsichtlich der stillen Reserven vorgenommen worden sei bzw. dass für die Gebrauchsüberlassung der Liegenschaft ein angemessener Mietzins bezahlt worden sei usw.). In diesem Zusammenhang ist die ständige

Rechtsprechung zu berücksichtigen, wonach der Richter im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung berücksichtigen darf und soll, dass Parteiaussagen zum Sachverhalt, welche unmittelbar im Anschluss an ein Ereignis (hier "Aufforderung vom 27.7.1990 zum Ausfüllen der Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen") gemacht werden, grösseres Gewicht beizumessen ist als Aussagen, welche im Hinblick auf einen Prozessausgang in einem späteren Verfahrensstadium vorgebracht werden (vgl. EVGE vom 21.3.1994 i.S. H., Erw. 2 c mit zahlreichen Hinweisen; VGE 701/93 vom 25.3.1994, Erw. 3 b; VGE 648/93 vom 20.4.1994).

Für das vorliegende Ergebnis spricht schliesslich, dass die betreffenden Geschäftsräume am ... sowie am ... (d.h. vor der Ausbuchung aus der Buchhaltung der Kollektivgesellschaft) von der Kollektiv-Gesellschaft, vertreten durch die Beschwerdeführerin, vermietet wurden (vgl. die Mietverträge in den Steuerakten 1989/90, act. 30, 31 und 32).

Hinzu kommt, dass es einem unzulässigen Methodendualismus gleichkäme, einerseits hinsichtlich der Frage der Abgrenzung "Geschäftsvermögen - Privatvermögen" auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit abzustellen (vgl. vorne, Erw. 2), und anderseits hinsichtlich der Frage des Ausmasses bzw. der konkreten Gewinnberechnung anstelle der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auf ein anderes Kriterium, d.h. auf die sachenrechtliche Zugehörigkeit abzustellen.

Aus all diesen Gründen erweisen sich die Vorbringen der Bf gegen den angefochtenen Entscheid als unbegründet, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. April 1994 i.S. Z. (VGE 303/94)

Zwischenveranlagung: Aufgabe der Erwerbstätigkeit und Berufswechsel mit Erwerbsunterbruch (§ 70 Abs. 1 lit. d StG)

Sachverhalt:

A. Z. hatte bis zum 11. Juli 1991 seinen gesetzlichen Wohnsitz in der Gemeinde Q. (SZ). Von 1985 bis zum 31. Januar 1991 war er als Wochenaufenthalter in W. (Kanton ...) angemeldet und arbeitete als Angestellter bei der X. AG. Diese unselbständige Erwerbstätigkeit gab er per 31. Januar 1991 auf. In der Folge hielt er sich rund 4 Monate im Ausland auf. Per 11. Juli 1991 verlegte er seinen Wohnsitz in den Nachbarkanton ... . Seit dem 1. Oktober 1991 betreibt er einen eigenen Geschäftsbetrieb in der Gemeinde Y. (SZ).

B. Mit Veranlagungsverfügung 1991/92 vom 28. November 1991 setzte die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt das steuerbare Einkommen für Z. kantonal (für den Zeitraum vom 1.1.1991 bis 11.7.1991) auf Fr. 76 000.-- und bundessteuerlich (für den Zeitraum vom 1.1.1991 bis 31.12.1992) auf Fr. 82 700.-- fest. Gegen diese am 16. Dezember 1991 versandte Verfügung reichte Z. am 14. Januar 1992 Einsprache ein mit dem sinngemässen Antrag, dass per 1. Februar 1991 eine Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit, evtl. infolge Berufswechsels (Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit) vorzunehmen sei.

C. Am 12. August 1992 verfügte die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt, dass dem Gesuch um eine Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit per 1.2.1991 nicht entsprochen werde (weil der Erwerbsunterbruch mindestens ein Jahr betragen müsse) und dass eine Zwischenveranlagung infolge Berufswechsels per 1.10.1991 vorgenommen werde, sobald die dazu nötigen Faktoren bekannt und die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt seien.

D. In der Folge erneuerte Z. mit Einsprache vom 11. September 1992 seinen Antrag auf Durchführung einer Zwischenveranlagung per 1.2.1991. Ausserdem beantragte er eine Verfahrenssistierung bis zum Vorliegen des ersten Geschäftsabschlusses (31.3.1993).

Mit Entscheid vom 22. November 1993 wiesen die Kantonale Steuerkommission/VdBSt die Einsprache gegen die Verfügung vom 12.8.1992 (betr. Gesuch um Zwischenveranlagung per 1.2.1991) ab.

E. Gegen diesen am 26. November 1993 versandten Einspracheentscheid reichte Z. am 19. Januar 1994 beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit den folgenden Rechtsbegehren:

> "Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Veranlagungsbehörde anzuweisen, bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer per 1.2.1991 eine Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit, evtl. infolge Berufswechsels (Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit), vorzunehmen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Kantons Schwyz."

F. Vernehmlassend beantragte die Kantonale Steuerkommission/VdBSt am 18. Februar 1994, auf die Beschwerde sei bundessteuerlich nicht einzutreten und kantonal sei sie abzuweisen, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den anschliessenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. (Formelles betr. direkte Bundessteuer)

2. a) Aendern sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen u.a. durch dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Uebernahme oder Aufgabe eines Geschäftes, so wird auf den Zeitpunkt dieser Aenderung von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung vorgenommen (vgl. § 70 Abs. 1 lit. d StG).

Nach dem im Kanton Schwyz geltenden System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung geht die für die Steuerberechnungsgrundlage massgebende Zeitperiode der Steuerperiode voraus. Schwankungen in der Höhe des Einkommens sollen sich im allgemeinen in der nachfolgenden Veranlagungsperiode auswirken und derart sollen diese Schwankungen auf die Dauer auch steuerlich ausgeglichen werden (vgl. VGE 364/90 vom 18.4.1991, Erw. 1; VGE 321/91 vom 21.8.1991, Erw. 2).

Ein Abweichen von dieser dargelegten Berechnungsweise (Vergangenheitsbemessung) ist grundsätzlich nur möglich, wenn die Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung gegeben sind.

Im konkreten Fall sind die Voraussetzungen für den Zwischenveranlagungsgrund "Aufgabe der Erwerbstätigkeit" nicht erfüllt, da der Bf nur eine vorübergehende Beschäftigungslücke von 8 Monaten aufweist. Nach konstanter Praxis gilt ein blosser Unterbruch der Erwerbstätigkeit erst dann als Zwischenveranlagungsgrund, wenn er mindestens ein Jahr gedauert hat (vgl. VGE 321/91 vom 21.8.1991, Erw. 2; VGE 368/87 vom 15.4.1988, Erw. 3 a; VGE 356/86 vom 31.10.1986, S. 5; 329/81 vom 30.12.1981, Erw. 3).

b) Soweit sich der Bf auf den Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels beruft, drängen sich folgende Bemerkungen auf.

Die Parteien sind sich einig, dass der Wechsel von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit zu einer selbständigen grundsätzlich als Zwischenveranlagungsgrund im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. d StG gilt. Nach dem Wortsinn kann von einem Berufswechsel erst dann gesprochen werden, wenn eine Berufstätigkeit "A" aufgegeben und eine andere Berufstätigkeit "B" tatsächlich aufgenommen wird. Mit anderen Worten setzt der Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels voraus, dass erstens der frühere Beruf aufgegeben und zweitens ein neuer Beruf effektiv ausgeübt wird. Der Berufswechsel ist erst dann vollzogen, wenn der Pflichtige mit der neuen Berufstätigkeit tatsächlich begonnen hat.

Im konkreten Fall hat der Bf per 31. Januar 1991 die frühere Berufstätigkeit in W. aufgegeben. In der Folge hat er indessen die konkrete selbständige Erwerbstätigkeit nicht bereits am Folgetag (1.2.1991) aufgenommen, sondern er begab sich zunächst für mehrere Monate ins Ausland (vgl. Steuerakten 1991/92, ...). Wie in der Vernehmlassung des weitern zu Recht sinngemäss ausgeführt wurde, ist überdies im konkreten Fall zu berücksichtigen,

- dass der Bf sich in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht erst ab Oktober 1991 als Selbständigerwerbender erfassen liess (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 unten und Steuerakten 1993/94, act. 2),

- dass die erste Jahresrechnung der selbständigen Tätigkeit ausdrücklich nur den Zeitraum ab 1.10.1991 bis 31.12.1992 umfasst (vgl. Steuerakten 1993/94, act. 8),

- dass das im März 1991 (vor dem Auslandaufenthalt) erzielte Einkommen für ... als gelegentliches Nebenerwerbseinkommen zu betrachten ist,

- und dass ins Gewicht fallende, für die Aufnahme der selbständigen Berufstätigkeit ab 1. Oktober 1991 getätigte Vorbereitungsarbeiten, welche für eine Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit per 1.2.1991 (bzw. vor dem 1.10.1991) sprechen, nicht ausgewiesen sind, zumal der weitaus grösste Teil des notwendigen Geschäftsmobiliars erst im Oktober 1991 oder später angeschafft wurde (vgl. Steuerakten 1993/94, act. 10, wonach lediglich die Rechnung für den Telefonbeantworter vom 25.9.1991 datiert, derweil alle anderen Anschaffungen wie Möbel, Computer, usw. in der erwähnten Aufstellung per Oktober 1991, November 1991, teilweise Dezember 1991 und Januar/Februar und Mai 1992 erfasst wurden),

- für das vorliegende Ergebnis spricht schliesslich, dass der Bf für seine neue Berufstätigkeit erst ab 1. Oktober 1991 über Büroräumlichkeiten verfügte (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 unten).

In Anbetracht all dieser konkreten Aspekte ist zusammenfassend nicht zu beanstanden, dass die Kantonale Steuerkommission hinsichtlich der kantonalen Steuern es abgelehnt hat, per 1.2.1991 einen Zwischenveranlagungsgrund infolge

Berufswechsels anzunehmen. Soweit der Bf schliesslich das vorliegende Ergebnis sinngemäss als stossend empfindet, wird in der Vernehmlassung (S. 5) zutreffend darauf hingewiesen, dass mit dem System der Zwischenveranlagung nicht jeder Veränderung in den Lebensverhältnissen Rechnung getragen werden kann. Es ist - wie das Bundesgericht festgestellt hat - grundsätzlich Aufgabe des Gesetzgebers und nicht des Gerichts, die gesetzlichen Regelungen derart zu verfeinern, dass Härtefälle möglichst vermieden werden können (vgl. ASA 53, S. 190, Erw. 2; VGE 368/87 vom 15.4.1988, Erw. 2 am Schluss).

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde (betr. die kantonalen Steuern) als unbehelflich, weshalb sie abzuweisen ist.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. (Nichteintreten betr. direkte Bundessteuer)

2. (Abweisung betreffend die kantonalen Steuern)

3. (Kostenregelung)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Schriftliche Mitteilung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 20. Dezember 1991 i.S. X. AG (StKE 21/91)

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungszeitpunkt für die Berechnung der Besitzesdauer (§ 47 Abs. 1 und § 53 Abs. 2 und 3 StG)

Aus den Erwägungen:

Nach § 47 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Der Zeitpunkt der Veräusserung ist insbesondere für die Anrechnung der Besitzesdauer im Sinne von § 53 Abs. 2 und 3 StG von Bedeutung. Das Schwyzer Steuergesetz verwendet den Begriff "Veräusserung", ohne ausdrücklich zu definieren, welcher Zeitpunkt als Realisation der Veräusserung zu gelten habe. Es ist in diesem Fall auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abzustellen (vgl. X. Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 123; O. Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Horw/Luzern 1961, S. 28; VGE 343/82 vom 31.12.1982 i.S. J., Erw. 4). Unter Veräusserung versteht man die rechtsgeschäftliche Uebertragung eines Vermögensobjektes oder genauer, die Uebertragung von Eigentum durch privates Rechtsgeschäft oder amtliche Verfügung (O. Camenzind, a.a.O., S. 15; VGE 343/82, a.a.O., Erw. 4). Für die Uebertragung von Grundeigentum bedarf es gemäss Art. 656 Abs. 1 ZGB - abgesehen von hier nicht gegebenen Sonderfällen nach Abs. 2 - der Eintragung in das Grundbuch. Als massgebender Zeitpunkt der Veräusserung eines Grundstücks muss demzufolge die grundbuchliche Ueberschreibung angesehen werden und nicht die Beurkundung des Kaufvertrages und auch nicht der

Uebergang von Nutzen und Gefahr oder eine allfällige spätere Kaufpreiszahlung (O. Camenzind, a.a.O., S. 28).

Die Anmeldungen zur Eintragung in das Grundbuch werden gemäss Art. 948 Abs. 1 ZGB nach ihrer zeitlichen Reihenfolge ohne Aufschub in das Tagebuch eingeschrieben, unter Angabe der anmeldenden Person und ihres Begehrens. Grundbuchliche Verfügungen, wie Eintragung, Aenderung, Löschung, dürfen in allen Fällen nur aufgrund eines Ausweises über das Verfügungsrecht und den Rechtsgrund vorgenommen werden (Art. 965 Abs. 1 ZGB); gefordert wird damit einerseits der Nachweis, dass der Gesuchsteller die nach Massgabe des Grundbuches verfügungsberechtigte Person ist oder von dieser eine Vollmacht erhalten hat (Art. 965 Abs. 2 ZGB), andererseits der Nachweis, dass die für die Gültigkeit des Rechtsgrundes erforderliche Form erfüllt ist (Art. 965 Abs. 3 ZGB). Werden die Ausweise für eine grundbuchliche Verfügung nicht beigebracht, so ist die Anmeldung abzuweisen (Art. 966 Abs. 1 ZGB); wenn jedoch der Rechtsgrund hergestellt ist und es sich nur um eine Ergänzung des Ausweises über das Verfügungsrecht handelt, so kann mit Einwilligung des Eigentümers oder auf richterliche Verfügung eine vorläufige Eintragung stattfinden (Art. 966 Abs. 2 ZGB). Nach Art. 972 Abs. 1 ZGB entstehen die dinglichen Rechte - mithin auch das Eigentum - und erhalten ihren Rang und ihr Datum durch die Eintragung in das Hauptbuch; ihre Wirkung wird auf den Zeitpunkt der Einschreibung in das Tagebuch zurückbezogen, vorausgesetzt, dass die gesetzlichen Ausweise der Anmeldung beigefügt oder bei den vorläufigen Eintragungen nachträglich beigebracht werden (Art. 972 Abs. 2 ZGB).

Am 13.9.1989 haben die Einsprecherin einerseits und die Y. AG sowie die Z. AG andererseits einen öffentlich beurkundeten Kaufvertrag über das in Frage stehende Grundstück geschlossen. Am 26.6.1990 wurde der Vertrag im Tage-

buch aufgenommen (vgl. Brief des Notariats B. an die Käuferschaft vom 28.6.1990). Der zuständige Notar hat dabei die Käuferinnen im Sinne von Art. 18 des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16.12.1983 (BewG) dazu angehalten, beim Departement des Innern des Kantons Schwyz eine Bewilligung oder eine Feststellungsverfügung einzuholen, wonach eine Bewilligungspflicht nach dem BewG nicht bestehe. Sobald die rechtskräftige Verfügung (Bewilligung) vorliege, nehme er (der Notar) die grundbuchamtliche Eigentumsübertragung (rückwirkend auf das Datum der Grundbuchanmeldung) vor (vgl. Brief vom 28.6.1990). Während der Phase, in welcher die Bewilligung bzw. Feststellungsverfügung noch nicht erteilt worden war, befand sich das fragliche Rechtsgeschäft (Grundstückkauf) also in einem Schwebezustand und entfaltete für die Vertragsparteien lediglich eine bedingte Verbindlichkeit. Mit der Erteilung der Bewilligung wurde das Rechtsgeschäft indes definitiv verbindlich (vgl. BGE 105 II 312 f.), so dass die Eigentumsübertragung auf den Zeitpunkt der Einschreibung in das Tagebuch (26.6.1990) zurückzubeziehen war, wie dies Art. 972 Abs. 2 ZGB statuiert. Der für § 53 Abs. 3 StG massgebliche Veräusserungszeitpunkt entspricht demnach diesem Datum. Die Besitzesdauer betrug folglich weniger als 3 Jahre (Kauf der Liegenschaften am 14.1.1988). Die Einsprache erweist sich mithin in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 5. Mai 1994 i.S. F.C. (StKE 4/93)

Grundstückgewinnsteuer: Steueraufschub infolge Erbteilung (§ 52 lit. c StG)

Sachverhalt:

A. 1984 verstarb A.B. Als gesetzliche Erben hinterliess er seine Ehefrau, L.B., seine beiden Töchter, F.C. und S.R., sowie seinen Sohn F.B. Im Nachlass befand sich zur Hauptsache ein Einfamilienhaus mit zwei Garagen in ... (KTN ...). Mit Teilungsvertrag vom 29.4.1985 vereinbarten die Erben, dass das Eigentum am Wohnhaus auf die beiden Töchter des Verstorbenen, F.C. und S.R., zum Anrechnungswert von Fr. 180 000.-- zu übertragen sei. Der Witwe wurde die lebenslängliche Nutzniessung an der Liegenschaft eingeräumt. Ihren Bruder, F.B., zahlten die beiden Schwestern für seinen Erbanteil mit Fr. 40 000.-- aus. Gemäss Teilungsvertrag schied der Bruder mit dieser Auszahlung mit allen Rechten und Lasten aus dem Nachlass aus. Am ...1985 erfolgte der Grundbucheintrag. Am selben Tag verstarb die Nutzniesserin, L.B.

B. Mit Vertrag vom 3.11.1992 lösten F.C. und S.R. ihr Gesamthandverhältnis auf. S.R. wurde Alleineigentümerin der Liegenschaft KTN ... und bezahlte dafür Fr. 380 000.--. Am 2.3.1993 verfügte die Kantonale Steuerverwaltung mit Bezug auf diese Handänderung einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 291 000.--, woraus ein Steuerbetrag von Fr. 32 373.-- resultierte. Begründet wurde die Veranlagung u.a. wie folgt:

"Gemäss Erbteilungsvertrag vom 29. April 1985/ 19. Juni 1985 wurde die Liegenschaft KTN ... der heutigen Verkäuferin resp. der heutigen Erwerberin mit Besitzesantritt 1. Januar 1985 zu Gesamteigentum zugewiesen. Diese Tatsache ergibt sich auch aus einem Einlageblatt zur Einkommenssteuererklärung 1987/88, wo unmissverständlich festgehalten wurde, dass die erwähnte Liegenschaft aus dem Nachlass der Eltern (zusammen mit der Schwester) übernommen wurde. Einem nochmaligen Steueraufschub zufolge Erbteilung kann deshalb nicht entsprochen werden."

C. Mit Schreiben vom 29.3.1993 liess die Steuerpflichtige, F.C., gegen die Veranlagungsverfügung vom 2.3.1993 mit folgenden Anträgen Einsprache erheben:

"1. Es sei von einer Erhebung der Grundstückgewinnsteuer abzusehen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons Schwyz."

Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, bei der in Frage stehenden Veräusserung handle es sich um eine steuerbefreite Erbteilung im Sinne von § 52 lit. c StG. Die Einsprecherin und ihre Schwester seien immer davon ausgegangen, dass sie mit Bezug auf die Liegenschaft KTN ... und andere Nachlasswerte, wie Schmuck und Möbel, eine fortgesetzte Erbengemeinschaft bildeten. Der Veranlagungsbeamte beantragt, die Einsprache sei abzuweisen.

D. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. (Formelles)

2. a) Gemäss § 47 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Unter diese Bestimmung fällt auch die Auflösung einer einfachen Gesellschaft, indem der eine Gesellschafter dem anderen Gesellschafter seinen Anteil am Grundstück abtritt (vgl. VGE 326/90 vom 27.9.1990 i.S. M.R., Erw. 3 c; O. Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Horw/Luzern 1961, S. 70; X. Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 105 f.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, N 32 ff. zu § 161 StG).

b) Nach § 52 lit. c StG ist u.a. die Handänderung infolge Erbteilung von der Grundstückgewinnsteuer befreit. Eine Handänderung zufolge Erbteilung liegt indes dann nicht vor, wenn die Erben schon vorher eine andere Gemeinschaftsform unter Fortsetzung des Gesamthandverhältnisses begründet haben, wie eine einfache Gesellschaft, eine Kommandit- oder Kollektivgesellschaft oder eine Gemeinderschaft. In einem solchen Fall hat sich die Erbteilung über das Grundstück schon mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses bzw. der Gemeinderschaft abschliessend vollzogen; die bei Auflösung der Gesellschaft bzw. Gemeinderschaft vorgenommene Realteilung ist alsdann keine steuerprivilegierte Handänderung gemäss § 52 lit. c StG mehr (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, Bern 1983, N 109 zu § 161 StG).

3. Vorliegendenfalls stellt sich somit die Frage, ob zwischen der Einsprecherin und ihrer Schwester im Zeitpunkt der Auflösung der Gesamthandschaft (3.11.1992) noch eine Erbengemeinschaft oder aber eine einfache Gesellschaft bestand. Trifft ersteres zu, wäre die Einsprache gutzuheissen. Ist demgegenüber das zivilrechtliche Verhältnis zwischen den beiden Schwestern als einfache Gesellschaft zu qualifizieren, wäre die ergangene Veranlagungsverfügung vom 2.3.1993 zu bestätigen.

a) Eine Erbengemeinschaft geht nicht schon deshalb unter, weil ein Erbe aus der Gemeinschaft ausscheidet. Vielmehr liegt lediglich eine sogenannte subjektiv-partielle Erbteilung vor. Die übrigen Miterben verbleiben in der Gemeinschaft (vgl. BGE 60 I 147, 96 II 329; P. Tuor/V. Picenoni, Berner Kommentar zum ZGB, 1964, N 8 und 9 zu Art. 602). Andererseits kann eine Erbengemeinschaft auch ohne Teilung untergehen, wenn die Erben durch stillschweigende oder ausdrückliche Vereinbarung ein Gesellschaftsverhältnis begründen, das ebenfalls mit Gesamteigentum verbunden ist (vgl. P. Tuor/V. Picenoni, a.a.O., N 7 und 7a zu Art. 602, P. Piotet, Erbrecht, Schweizerisches Privatrecht IV/2, Basel/ Stuttgart 1981, S. 860). Schliesslich kann die Erbengemeinschaft auch ohne partielle Erbteilung teilweise beendigt werden, wenn die Erben mit einem Teil des Nachlasses eine Gesellschaft (unter Fortsetzung des Gesamthandverhältnisses) bilden (P. Tuor/V. Picenoni, a.a.O., N 6 zu Art. 602).

b) Die Veranlagungsbehörde stellt sich sinngemäss auf den Standpunkt, die Einsprecherin und ihre Schwester hätten mit dem Abschluss des Teilungsvertrages am 29.4.1985 eine einfache Gesellschaft gründen wollen. Demgegenüber ist der Steuervertreter der Ansicht, dies sei nie Absicht der beiden Schwestern gewesen; vielmehr hätten sie die Erbengemeinschaft nach Ausscheiden ihres Bruders fortsetzen wollen.

Die Einsprecherin beruft sich vorab auf den Teilungsvertrag vom 29.4.1985. Darin lassen sich u.a. folgende Ausführungen finden:

Aus Ziffer 4 der "Besonderen Bestimmungen":

"Mit dieser Auszahlung ist F.B. mit allen Rechten und Lasten aus dem Nachlass ausgeschieden."

Aus Ziffer 6 der "Besonderen Bestimmungen":

"Das Grundbuchamt ... wird hiermit angewiesen, den Eigentumsübergang von GB Bl. ... auf die Erbengemeinschaft, resp. auf die neuen Eigentümerinnen (...) im Grundbuch einzutragen;"

Ziffer 7 der "Besonderen Bestimmungen":

"Mit dem Vollzug dieser Vereinbarung ist F.B. aus der Erbengemeinschaft ausgeschieden und aus allen Rechten und Verpflichtungen entlassen."

Es wird klar, dass die beiden Schwestern (zusammmen mit ihrer Mutter) die Erbengemeinschaft fortsetzen wollten. Etwas anderes lässt sich dem Teilungsvertrag vom 29.4.1985 nicht entnehmen. Insbesondere ergibt sich daraus nicht, dass die Einsprecherin mit ihrer Schwester eine einfache Gesellschaft gründete.

Im weiteren spricht für das Weiterbestehen der Erbengemeinschaft nach Abschluss des Teilungsvertrages vom 29.4.1985 der Grundbucheintrag vom 19.6.1985, wo die neuen Eigentümer der Liegenschaft KTN ... als "Erbengemeinschaft" eingetragen sind. Nach Art. 31 Abs. 1 der Verordnung betreffend das Grundbuch vom 22.2.1910 (GBV) besteht die Eintragung des Eigentums im Grundbuch in der Angabe des Eigentümers, des Eintragungsdatums und des Erwerbsgrundes auf dem Hauptbuchblatt. Bei Gesamteigentum muss diesen Angaben nach Art. 33 Abs. 3 GBV das die Gemeinschaft begründende Rechtsverhältnis beigefügt werden. Den betreffenden Angaben des Grundbuchs kommt daher die in Art. 9 Abs. 1 ZGB angeordnete

verstärkte Beweiskraft zu, d.h. diese Angaben haben die Vermutung der Richtigkeit für sich (BGE 96 II 330). Der Einsprecherin steht also die Vermutung zur Seite, dass die Steuerverwaltung die Unrichtigkeit der erwähnten Grundbucheintragung zu beweisen hat. Dieser Nachweis ist gemäss Art. 9 Abs. 2 ZGB an keine besondere Form gebunden. Das Bundesrecht lässt ihn vielmehr ohne Beschränkung zu. Die Unrichtigkeit der im Grundbuch enthaltenen Angabe über das zwischen den Gesamteigentümern bestehende Gemeinschaftsverhältnis kann sich daraus ergeben, dass der Vertrag, auf den diese Angabe sich stützt, einen andern als den ihm vom Grundbuchverwalter beigelegten Sinn hat oder dass die Gesamteigentümer das zwischen ihnen bestehende Gesamthandverhältnis nachträglich durch ein anderes Verhältnis dieser Art ersetzt haben (BGE 96 II 331). Für eine solche Annahme bestehen aber hier - wie bereits erwähnt - keine Anhaltspunkte. Vielmehr lässt sich dem Teilungsvertrag vom 29.4.1985 entnehmen, dass die beiden Schwestern die Erbteilung nur teilweise vornehmen wollten, indem sie ihren Bruder auskauften, die Erbengemeinschaft jedoch zwischen ihnen (und ihrer Mutter) fortgesetzt werden sollte. Wie der Steuervertreter zutreffend ausführt, kommt diese Absicht auch in den Schreiben vom 10.6., 25.11. und 10.12.1992 sowie 10.2.1993 in klarer Weise zum Ausdruck. Die von der Vorinstanz erwähnte Deklaration betreffend die Einkommenssteuern vermag daran nichts zu ändern.

4. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass zwischen der Einsprecherin und ihrer Schwester auch noch nach dem 29.4.1985 insbesondere mit Bezug auf die in Frage stehende Liegenschaft eine Erbengemeinschaft bestand. Dementsprechend ist die Handänderung vom 3.11.1992 als steuerprivilegierter Tatbestand im Sinne von § 52 lit. c StG (Erbteilung) zu qualifizieren und die Einsprache folglich gutzuheissen. Eine Parteientschädigung kann nicht zugesprochen werden (vgl. § 74 Abs. 1 VRP; EGV-SZ 1976, S. 21 ff.; VGE

314/89 vom 22.9.1989 i.S. K.R., Erw. 3). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend werden keine Kosten erhoben (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid des Kantonalen Verrechnungssteueramtes (Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) vom 22. Juni 1993 i.S. A. (StKE 230/92)

Verrechnungssteuer: Rückerstattung; Zeitpunkt der Entstehung des Anspruches auf Rückerstattung (Art. 21 Abs. 1 VStG)

Sachverhalt:

A. In seinem Wertschriftenverzeichnis vom 5.12.1991 betreffend die Steuerperiode 1991/92 deklarierte der Pflichtige u.a. Dividenden von der Z. AG, ..., von jeweils Fr. 10 000.-- im Jahre 1989 und 1990 und beantragte die Rückerstattung der entsprechenden Verrechnungssteuern. Mit dem Hinweis, die Z. AG habe im Jahre 1989 keine Dividenden bezahlt, verweigerte die Kantonale Steuerverwaltung mit Verfügung vom 27.3.1992 die Rückerstattung der Verrechnungssteuer hinsichtlich des Bemessungsjahres 1989.

B. Mit Schreiben vom 10.4.1992 liess der Pflichtige gegen die erwähnte Verfügung mit folgendem Antrag Einsprache erheben:

> "Besteuerung der Fr. 10 000.-- als Einkommen des Jahres 1989 und Rückerstattung der abgeführten Verrechnungssteuer von Fr. 3 500.-- gemäss meiner Steuererklärung 1991/92."

Zur Begründung wird ausgeführt, die Generalversammlung vom 25.5.1990 habe für das Geschäftsjahr 1989 rückwirkend eine Dividende von 20 % auf dem Aktienkapital im Betrage von Fr. 10 000.-- beschlossen. Davon seien dem Aktionär 35 % Verrechnungssteuer abgezogen worden. Nach dem Prinzip

der periodengerechten Abgrenzung sei die Dividende dem Jahre 1989 zuzurechnen, auch wenn die Auszahlung erst im Jahre "1991" (gemäss eingereichten Belegen jedoch 1990) erfolgt sei. Der Verrechnungssteuerbeamte beantragt, die Einsprache sei abzuweisen.

C. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist (Art. 53 Abs. 1 VStG). Aus ihr lässt sich ein Antrag und eine Begründung entnehmen (Art. 42 Abs. 2 i.V.m. Art. 53 Abs. 2 VStG). Da die formellen Voraussetzungen somit erfüllt sind, tritt das Kantonale Verrechnungssteueramt (Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) auf die Einsprache ein.

2. Vorliegendenfalls ist unbestritten, dass der Einsprecher grundsätzlich zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt ist (vgl. Art. 21 ff. VStG). Streitig ist indessen, ob die Steuerverwaltung aufgrund des eingereichten Rückerstattungsformulars sowohl die auf der Dividende betreffend das Geschäftsjahr 1989 erhobene Verrechnungssteuer als auch die auf der teilweisen Ausschüttung des Reinertrags 1990 entrichtete Verrechnungssteuer zurückzuerstatten hat. Der Einsprecher stellt sich auf den Standpunkt, für die Bestimmung des zurückzuerstattenden Betrages sei nicht das Auszahlungsdatum der steuerbaren Leistung, sondern das Geschäftsjahr, aufgrund dessen die Dividende ausgeschüttet wurde, massgebend. Demgegenüber erachtet die Kantonale Steuerverwaltung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer die Fälligkeiten als massgebend.

a) Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer entsteht im gleichen Zeitpunkt, in dem die Steuerforderung auf Kapitalerträgen entsteht, nämlich mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung (vgl. Pfund/Zwahlen, Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, N 2.15 zu Art. 21 VStG; Art. 12 Abs. 1 VStG). Die von einer Aktiengesellschaft entrichtete Dividende wird nicht mit Ablauf des Geschäftsjahres, sondern frühestens dann fällig, wenn das Jahresergebnis feststeht und die Generalversammlung einen gesetz- und statutengemässen Gewinnermittlungsbeschluss (Genehmigung der Bilanz) und Gewinnverteilungsbeschluss gefasst und eine Dividende beschlossen hat. In der Regel wird im Gewinnverteilungsbeschluss die Dividende auf einen bestimmten Tag zahlbar gestellt (Couponermin); trifft dies zu, so wird die Dividende nicht schon mit dem Beschluss, sondern erst am Couponermin fällig, und die Verrechnungssteuerforderung bzw. der Anspruch auf Rückerstattung entsteht erst an diesem Tage. Ist für den Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung bzw. der Anspruch auf Rückerstattung mit dem Gewinnverteilungsbeschluss (Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 2.1 und 2.7 zu Art. 12 VStG; Art. 21 Abs. 3 VStV).

b) In casu erwirtschaftete die Z. AG den Reinertrag, den sie teilweise als Dividende ausschüttete, zwar im Jahre 1989. Indes wurde die Jahresrechnung 1989 erst am 25.5.1990 genehmigt und die Ausschüttung einer Dividende beschlossen. Da von den Aktionären kein Fälligkeitsdatum festgesetzt worden war, wurde die Dividende am Tage der Generalversammlung (25.5.1990) fällig. Im gleichen Zeitpunkt entstand auch der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Der Rückerstattungsanspruch für die aus dem Geschäftsergebnis 1990 entrichtete Dividende entstand ebenfalls erst mit dem Gewinnverteilungsbeschluss im Jahre 1991. Der Verrechnungssteuerbeamte erstattete daher zu Recht mit Bezug auf die

Fälligkeiten 1989/90 lediglich die Verrechnungssteuer auf der im Jahre 1990 betreffend das Geschäftsjahr 1989 ausgeschütteten Dividende zurück.

3. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass sich die Einsprache als unbegründet erweist und daher abzuweisen ist. Nach Art. 44 Abs. 1 i.V.m. Art. 53 Abs. 2 VStG werden keine Kosten erhoben.

StPS 1/94 Seite 3

Zuwendungen an ausschliesslich gemeinnützige Zwecke (Par. 22 Abs. 1 lit. i StG; Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt) und Weiterbildungs-/Ausbildungskosten (Par. 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt): Verbandsbeiträge an die IAS (International Association of Scientologists) und Aufwendungen für Scientology-Kurse

1. Die IAS verfolgt nicht ausschliesslich gemeinnützige Zwecke, weshalb Zuwendungen an diese steuerlich vom Einkommen nicht absetzbar sind.

2. Aufgrund der stark bewusstseinsfördernden Ausrichtung der Scientology-Kurse (Persönlichkeitsentfaltung/-entwicklung) ist davon auszugehen, dass deren Besuch im persönlichen Interesse der einzelnen Teilnehmer liegt und kein objektiver Zusammenhang mit einer Berufs-/Geschäftstätigkeit des jeweiligen Teilnehmers besteht.

VGE 313-93 vom 27. August 1993 i.S. X. (Abweisung) = 02.93.030

StPS 1/94 Seite 14

Geldwerte Leistungen im Bereich der Personalvorsorge: Ungleiche Beitragsfinanzierung (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Befinden sich Aktionärsdirektoren und übrige Arbeitnehmer in ein und derselben Versichertenkategorie und besteht ein angemessener Vorsorgeschutz, so hat die Finanzierung der beruflichen Vorsorge rechtsgleich zu erfolgen. Uebernimmt die Arbeitgeberin die persönlichen Versicherungsbeiträge der Aktionärsdirektoren, weil diese sich im Gegensatz zu den übrigen Arbeitnehmern nicht den vollen AHV-pflichtigen Lohn versichern liessen und der Arbeitge- berin dadurch letzten Endes gar ein geringerer Personalaufwand anfiel, so liegt trotzdem eine Bevorzugung der Aktionärsdirektoren vor, die sich nur mit deren kapitalmässigen Beteiligung erklären lässt.

VGE 346-92 vom 26. November 1992 i.S. X-AG (Abweisung) = 02.92.040

StPS 1/94 Seite 22

Grundstückgewinnsteuer: Vermittlerprovisionen; Anforderungen an den Nachweis der Mäklertätigkeit (Par. 50 Abs. 4 und Par. 51 Abs. 2 StG)

1. Für den Nachweis einer Mäklertätigkeit trägt der Steuerpflichtige die Beweislast. Der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kommt trotz Untersuchungspflicht der Steuerbehörden eine herausragende Bedeutung zu. Der Vorwurf der ungenügenden Mitwirkung setzt voraus, dass der Pflichtige um seine Mitwirkungspflicht und um die Folgen der Nichtbeachtung wusste.

2. Der Nachweis ist nicht rechtsgenüglich erbracht mit einer Bestätigung der Mäklerin, die sich nicht über den genauen Umfang, den zeitlichen Ablauf und die Art der ausgeführten Mäklertätigkeit ausspricht, sondern nur generelle und unverbindliche Angaben enthält, oder, wenn die Angaben und Unterlagen der Mäklerin weder einen teilweisen noch einen psychologischen Kausalzusammenhang zwischen der Mäklertätigkeit und dem Vertragsabschluss erkennen lassen.

3. Eine ausdrücklich vereinbarte Erleichterung der Erfolgsbedingtheit des Mäkleranspruchs ist steuerrechtlich nicht relevant, soweit damit auf einen effektiven Kausalzusammenhang zwischen Mäklertätigkeit und Vertragsabschluss verzichtet wird.

VGE 356-92 vom 5. März 1993 i.S. X-Immobiliengesellschaft (Abweisung) = 02.93.008

StPS 1/94 Seite 32

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung (Par. 28 StG; Par. 11 SchätzV)

1. Wird eine landwirtschaftlich genutzte Liegenschaft infolge Erbteilung erworben und vom Erwerber oder von seinen Familienangehörigen nicht selbst bewirtschaftet, so ist dieses Grundstück als nichtlandwirtschaftliche Liegenschaft unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % zu bewerten.

2. Allein die Ausnahme von der Unterstellung unter das Bundesgesetz über die Entschuldung landwirtschaftlicher Heimwesen (LEG) setzt noch keinen Grund für einen Wechsel der Bewertungsmethode. Landwirtschaftlich genutztes Bauland ohne Belastungsgrenze ist daher nach wie vor zum Ertragswert zu besteuern, sofern es selbst bewirtschaftet wird.

VGE 321-93 und 326-93 vom 23. September 1993 i.S. F.L. (Teilgutheissung; Rückweisung an die Vorinstanz) = 02.93.035

StPS 1/94 Seite 48

Verfahrensrecht: Keine Beschwerdebefugnis einzelner Miterben einer als eigenes Steuersubjekt besteuerten Erbengemeinschaft (Par. 15 Abs. 2 StG, Art. 602 Abs. 2 und 3 ZGB)

Einzelne oder mehrere Erben einer als eigenes Steuersubjekt besteuerten Erbengemeinschaft können nur mit Zustimmung aller Miterben Rechtsmittel ergreifen.

VGE 323-93 vom 23. September 1993 i.S. B.F. und C.F. (Nichteintreten) = 02.93.036

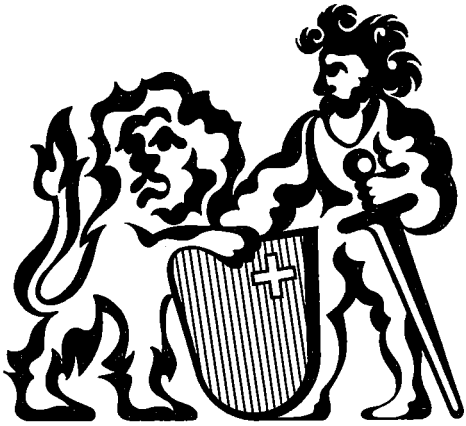
StPS 1/94 Seite 52

Steuergeheimnis; Recht auf Akteneinsicht (Par. 59 StG, Art. 71 BdBSt)

Dem Alleinaktionär, welcher nicht im Verwaltungsrat seiner Gesellschaft Einsitz hat, steht kein Recht zur Einsichtnahme in die Steuerakten seiner AG zu.

RRB Nr. 2178 vom 21. Dezember 1993 i.S. X.Y. (Abweisung) = 07.93.016

Mai 1994 12. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Zuwendungen an ausschliesslich gemeinnützige Zwecke; Weiterbildungs-/Ausbildungskosten 3
- Geldwerte Leistungen im Bereich der Personalvorsorge: Ungleiche Beitragsfinanzierung 14
- Grundstückgewinnsteuer: Vermittlerprovisionen; Anforderungen an den Nachweis der Maklertätigkeit 22
- Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung 32
- Verfahrensrecht: Keine Beschwerdebefugnis einzelner Miterben einer als eigenes Steuersubjekt besteuerten Erbengemeinschaft 48
- Steuergeheimnis; Recht auf Akteneinsicht 52

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1994 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 36.--** für die zwei im Jahre 1994 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1994

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. August 1993 i.S. X. (VGE 313/93)

Zuwendungen an ausschliesslich gemeinnützige Zwecke (§ 22 Abs. 1 lit. i StG; Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt) und Weiterbildungs-/Ausbildungskosten (§ 22 Abs. 1 lit. a und 1 StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt): Verbandsbeiträge an die IAS (International Association of Scientologists) und Aufwendungen für Scientology-Kurse

Aus dem Sachverhalt:

A. X. wohnte vom 1. Oktober 1983 bis 31. Mai 1987 in der Gemeinde ... (SZ). Er führte dort bis zum Wegzug ein Ingenieurbüro für ... Seit dem 1. November 1985 betreibt er im neuen Kanton zudem eine Dienstleistungs-Firma (Entwicklung, Lieferung und Vermittlung von ...-Produkten und Dienstleistungen für alle Sparten ...; bis ...1986 als Kollektivfirma mit einem zweiten Gesellschafter, seither als Einzelfirma).

B. Mit Zwischenveranlagung 1985/86 vom 30. November 1988 infolge Aenderung der für die interkantonale Steuerausscheidung massgebenden Verhältnisse wurde X. kantonal für den Zeitraum vom 1.1.1986 bis 31.12.1986 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmendes Einkommen: Fr. ...) veranlagt.

Mit Veranlagungsverfügung 1987/88 vom 30. November 1988 wurde X. kantonal für den Zeitraum vom 1.1.1987 bis 31.5.1987 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmendes Einkommen: Fr. ...) und bundessteuerlich für die ganze Steuerperiode mit einem steuerbaren Einkommen

von Fr. ... veranlagt.

In diesen beiden am 15. Dezember 1988 versandten Veranlagungsverfügungen wurden bei den Geschäftsabschlüssen verschiedene Aufrechnungen vorgenommen (u.a. auch betreffend Ausbildungskosten und Verbandsbeiträgen).

C. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob X. am 7. Januar 1989 Einsprache und verlangte u.a. sinngemäss, dass bei der ...-Firma für 1986 berufliche Weiterbildungskosten von Fr. 116 474.-- und Verbandsbeiträge von Fr. 104 000.-- an die International Association of Scientologist (IAS) als steuerrechtlich abzugsfähig anzuerkennen seien.

D. Mit Entscheid vom 2. März 1993 verfügten die Steuerkommission sowie die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer,

- dass die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1985/86 (kantonal vom 1.1. bis 31.12.1986) abgewiesen werde,

- und dass die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1987/88 teilweise gutgeheissen werde, indem das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. ... zu einem Satze von Fr. ... (Steuerbetrag pro Einheit Fr. ...) und bundessteuerlich auf Fr. ... (Steuerbetrag p.a. Fr. ...) festgesetzt werden.

Die teilweise Gutheissung erfolgte hinsichtlich solcher Punkte, die nicht mit Scientology in Zusammenhang stehen. An der Aufrechnung von Weiterbildungskosten und von Zuwendungen im Zusammenhang mit Scientology wurde hingegen festgehalten (inkl. Korrektur eines ursprünglich gewährten Spendenabzuges von Fr. 2 000.--).

E. Gegen diesen am 5. März 1993 versandten Einspracheentscheid erhob X. fristgerecht am 31. März 1993 beim Verwaltungsgericht Beschwerde mit dem sinngemässen Antrag, dass die Verbandsbeiträge an die IAS und die Kosten für Kurse, die bei Scientology-Organisationen absolviert wurden, als abzugsfähig anzuerkennen seien.

F. ...

Erwägungen:

1. ...

2. Beiträge von Fr. 104 000.-- an die IAS (International Association of Scientologists)

a) Nach Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt werden vom rohen Einkommen abgezogen die Zuwendungen, die ein zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtetes Unternehmen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke macht, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Hinsichtlich des kantonalen Rechts wird in § 22 Abs. 1 lit. i StG normiert, dass vom rohen Einkommen freiwillige Beiträge an ausschliesslich gemeinnützige Zwecke in einem vom Regierungsrat festzusetzenden Rahmen abgezogen werden. Gemäss § 42 der kantonalen Vollzugsverordnung zum StG (VVStG, nGS I 105 a) ist ein Abzug von Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke zulässig, sofern die Zuwendungen im Einzelfall mindestens 100 Franken betragen und sofern sie im Jahr gesamthaft 300 Franken übersteigen. Der Abzug darf höchstens 10 % des in der Berechnungsperiode erzielten reinen Durchschnittseinkommens bzw. -ertrages ausmachen.

b) Wie im angefochtenen Entscheid (S. 6 f.) zutreffend ausgeführt wurde, setzt ausschliessliche Gemeinnützigkeit nach Lehre und Rechtsprechung zweierlei voraus: das Interesse der Allgemeinheit und die Uneigennützigkeit der Tätigkeit (vgl. E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, 2. Auflage 1982, N 184 zu Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt i.V.m. N 13 zu Art. 16 Ziff. 3 BdBSt, in fine, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch StE 1988, B 27.4 Nr. 5, Erw. 1; VGE 356/84 vom 19.9.1985, Erw. 2 b; vgl. auch Steuer Revue 1961, S. 96 f.). Der Begriff der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit wird nicht in dem weiten Sinne verstanden, der jede Betätigung im Dienste der Allgemeinheit umfasst. Praxisgemäss gelten nur jene Tätigkeiten als gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinne, welche nicht nur darauf angelegt und geeignet sind, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern welchen auch der Gemeinsinn zugrunde liegt (vgl. ASA 58, S. 468). Dabei geht es darum, dass es sich "seitens der Körperschaft und ihrer Mitglieder um eine uneigennützige Wirksamkeit" handelt, "bei der zum allgemeinen Besten Opfer gebracht werden" (vgl. ASA 58, S. 468 mit Hinweisen, u.a. ASA 57, S. 510 = StE 1988 B 71.63, Nr. 7). Das Erfordernis des Gemeinsinns bzw. der Uneigennützigkeit bedeutet, dass die gemeinnützige Tätigkeit unter Ausschluss persönlicher Interessen auf das Wohl Dritter gerichtet ist. Somit liegt keine gemeinnützige Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne vor, wenn sie gleichzeitig den eigenen Interessen der Mitglieder bzw. der betreffenden (mit Zuwendungen bedachten) juristischen Person dienen. Die Körperschaft muss vielmehr in altruistischer Weise für einen ausserhalb ihres Interessenkreises liegenden Zweck arbeiten (vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, N 23 zu § 13; ASA 57, S. 512 oben mit Hinweis; ASA 58, S. 472 f.; StE 1988, B 71.63, Nr. 6).

c) Der Beschwerdeführer (Bf.) macht u.a. geltend, dass die Tätigkeiten der IAS, welche eine internationale Vereinigung von Scientologen bzw. eine Mitgliedschaftsorganisation darstelle, "durchaus gemeinnützigen Charakter aufweisen" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 oben). Zur Stützung dieser Argumentation reichte er verschiedene Broschüren ein, deren Herausgabe von der IAS unterstützt wurde (die Broschüren befassen sich mit Interpol, Kritik an der Psychiatrie ["Psychiatry's role in the creation of crime"], Bürgerkrieg in Ex-Jugoslawien).

Der Bf. übersieht indessen, dass die Herausgabe solcher Broschüren nur dann als gemeinnützige Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne anerkannt werden könnte, wenn mit ihnen keine Eigeninteressen der Körperschaft und ihrer Mitglieder verfolgt werden (vgl. ASA 57, S. 512 oben). Dies trifft im konkreten Fall nicht zu, da die IAS als Mitgliedschaftsorganisation der Scientologen offenkundig ein eigenes Interesse daran hat, mit ihren Publikationen die Ausbreitung der Scientology-Lehre zu fördern (vgl. auch die unter Erw. 3 c des angefocht. Entscheides zitierten Ausführungen betr. Beziehung der IAS zur Scientology-Church, welche in der Beschwerdeschrift nicht in Frage gestellt werden). Im übrigen blieb die Feststellung in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2), wonach die IAS als weltweit agierende Organisation primär die Erhaltung und Ausweitung der Scientology-Lehre bezwecke, unwidersprochen. Ebensowenig stellte der Bf. in Abrede, dass die IAS-Mitgliedschaft bzw. Beiträge an die IAS für Scientologen geldwerte Vorteile eintragen (Rabatte beim Besuch der zahlreichen Scientology-Kurse; vgl. Vernehmlassung S. 2 i.V.m. Einspracheact. 31). Bei dieser Sachlage ist zusammenfassend den Vorinstanzen beizupflichten, dass Zuwendungen an die IAS nicht als gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinne bezeichnet werden können.

3. Scientology-Ausbildungskosten (Fr. 116 474.--)

a) Nach Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt werden vom rohen Einkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen (vgl. für das kantonale Recht analog auch § 22 Abs. 1 lit. a StG).

Unter Gewinnungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (vgl. BGE 113 Ib 117, Erw. 2 a mit Verweisen, u.a. auf ASA 53, S. 202). Im Rahmen einer Unternehmung gelten Gewinnungskosten als erforderlich, wenn sie geschäftsmässig begründet sind. Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen; alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. BGE 113 Ib 118 f. mit Hinweisen; vgl. dazu auch Ph. Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen und Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, S. 305 ff.).

Des weiteren wird im kantonalen Recht normiert, dass gemäss § 22 Abs. 1 lit. l StG die von den Steuerpflichtigen tatsächlich selbst bezahlten und nachgewiesenen Ausbildungskosten für sich und die Kinder, für die sie sorgen, abgezogen werden. Von diesen Aufwendungen wird im Durchschnitt der Bemessungsperiode pro Person nur der 400 Franken übersteigende Teil berücksichtigt, höchstens jedoch 3 000 Franken.

b) Ausbildung im weiteren Sinne dient als Oberbegriff für sämtliche denkbaren Bildungsvorgänge. Unter Ausbildung im engeren Sinne (i.e.S.) sind diejenigen Bildungsvorgänge zu verstehen, die nicht mit einer bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit im Zusammenhang stehen. Sinn und Zweck der Ausbildung i.e.S. liegen in der Erlernung neuer Fähigkeiten und Kenntnisse. Sie umfassen aber auch die Verbesserung der Allgemeinbildung oder spezieller Kenntnisse. Sie dienen in diesem Sinne der eigentlichen Berufsausbildung (Grundschulung). Die Kosten dieser Ausbildung gehören zu den Lebenshaltungskosten und sind steuerrechtlich grundsätzlich nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig (vgl. Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, S. 95 mit Hinweisen; Känzig, a.a.O., N 14 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt; StE 1992, B 27.6 Nr. 10; StE 1988, B 27.6 Nr. 4).

Unter Weiterbildung ist diejenige Art von Ausbildung i.w.S. zu verstehen, die jemand auf sich nimmt, um in einem Beruf, in dem er tätig ist, auf dem laufenden zu bleiben, um m.a.W. den steigenden Anforderungen einer beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben (vgl. Funk, a.a.O., S. 96; Känzig, a.a.O., N 14 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt; StE 1987, B 22.3). Berufliche Weiterbildungskosten werden in Aufwendungen zur Erhaltung und Sicherung der Stellung im Beruf einerseits und die Aufwendungen für den Aufstieg anderseits gegliedert. Letztere sind abzugrenzen von den Kosten einer Berufsumstellung, welche Ausbildungskosten darstellen und bundessteuerlich nicht abzugsfähig sind (vgl. Känzig, a.a.O., N 14 zu Art. 22 BdBSt; kantonal vgl. nachfolgend). Die Kosten für die Erhaltung und Sicherung der beruflichen Stellung stellen anerkanntermassen Gewinnungskosten dar, soweit sie bezwecken, dem Pflichtigen seine gegenwärtige Stellung im Beruf zu erhalten (vgl. Funk, a.a.O., S. 97 mit Hinweisen; Känzig, a.a.O., N 14 zu Art. 22 BdBSt). Dabei ist kontrovers, welche Anforderungen an das Kriterium der

"Notwendigkeit" zu stellen sind. Eine strengere Auffassung lässt nur jene Kosten als notwendig in Abzug bringen, "deren Vermeidung den Steuerpflichtigen um seine jetzige Stellung bringen würde" (vgl. Funk, a.a.O., S. 97 mit Hinweisen). Eine weitherzigere Auffassung geht davon aus, dass die Steuerbehörde kaum in der Lage sei, zu beurteilen, was zur Erhaltung der Berufsstellung an Weiterbildung erforderlich sei und prüft deshalb lediglich, "ob die Weiterbildung objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf in Zusammenhang steht, und stellt im übrigen darauf ab, was der Steuerpflichtige selber für seine Weiterbildung als notwendig erachtet und tatsächlich aufwendet" (vgl. Funk, a.a.O., S. 98 mit Verweisen; BGE 113 Ib 118 und dort enthaltene Hinweise).

Berufsaufstiegskosten gelten in der Regel als abzugsfähige Berufsauslagen, soweit der Aufstieg im selben, angestammten Beruf eine Weiterbildung voraussetzt (vgl. Funk, a.a.O., S. 99 mit Hinweisen).

Im kantonalen Recht werden zu den Ausbildungskosten im Sinne von § 22 Abs. 1 lit. l StG die Kosten für ein Studium, für die Erlernung eines Berufes oder für die Umschulung auf einen andern Beruf sowie ferner auch Fortbildungs- und Weiterbildungskosten verstanden (sofern die Fortbildungs- und Weiterbildungskosten im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausübung des Berufes stehen; vgl. Wegleitung 1987/88, Ziff. 23 e und VGE 343/87 vom 17.9.1987, Erw. 2 b ff.).

c) Im Lichte dieser Erwägungen ist zu prüfen, ob die Aufwendungen für den Besuch von Scientology-Kursen als geschäftsmässig begründet und demnach als abzugsfähig zu betrachten sind. Dies ist eindeutig nicht der Fall. Auf der einen Seite sind die Kosten für den Besuch von Scientology-Kursen offenkundig nicht mit Gewinnungskosten gleichzusetzen, welche einem auf allen Sparten der ... tätigen ...inge-

nieur zur Erhaltung/Sicherung des in seiner angestammten Berufstätigkeit benötigten Fachwissens anfallen. In diesem Sinne fallen die Scientology-Kurskosten nicht unter die Kosten der Erhaltung und Sicherung der beruflichen Stellung, was im übrigen vom Bf. gar nicht substantiiert geltend gemacht wird.

Auf der andern Seite liegen hinsichtlich der Scientology-Kurskosten auch keine steuerrechtlich abzugsfähigen Berufsaufstiegskosten vor. Selbst wenn man der oben erläuterten weitherzigeren Auffassung folgt, kann keine Rede davon sein, dass die Scientology-Kurse objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf im Zusammehang stehen. Jedenfalls bleibt der Bf. den Nachweis schuldig, dass die Aufwendungen für Scientology-Kurse in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang mit der Berufstätigkeit (Entwicklung, Lieferung und Vermittlung von ...-Produkten und Dienstleistungen für alle Sparten ...) stehen bzw. nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten des betreffenden Unternehmens gerechnet werden können (vgl. BGE 113 Ib 118). In diesem Zusammenhang ist der im Steuerrecht geltende Grundsatz anzuführen, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, derweil den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. VGE 359/92 vom 6.4.1993, Erw. 2 b mit Hinweisen; vgl. auch StE 1987, B 27.6 Nr. 2, Erw. 1 c letzter Abs.). Mit den in der Beschwerdeschrift enthaltenen blossen Hinweisen auf Kurse wie "senior sec checker, how to achieve your goals etc.", welche nach Auffassung des Bf.'s wichtig für die Führung der betreffenden ...-Firma seien, vermag der Bf. den für die Gewährung des Abzuges erforderlichen unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang zwischen dem vom Pflichtigen ausgeübten Beruf und den absolvierten Scientology-Kursen nicht herzustellen.

Unbehelflich erweist sich auch das sinngemässe Argument des Bf.'s, wonach es Sache der Geschäftspolitik sei, die im Betrieb massgebende Methodik zu bestimmen, wobei die Steuerbehörde die gewählte Geschäftspolitik zu akzeptieren habe. Der Bf. übersieht, dass auch dann, wenn das Kriterium der Erforderlichkeit weit ausgelegt wird, höchstens jene Aufwendungen als abzugsfähig in Frage kommen, die "für die Erzielung des der Steuer zu unterstellenden Einkommens nützlich gewesen sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Ueblichen liegen" (vgl. ASA 58, S. 310, mit Hinweisen). Ob gewisse Scientology-Kurse für die Führung des betreffenden Betriebes, welcher gemäss den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz damals (1986) abgesehen von der im Geschäft mitarbeitenden Ehefrau keine weiteren Angestellten aufwies (vgl. angefocht. Entscheid, S. 15), nützlich gewesen sind, ist fraglich, braucht aber hier nicht abschliessend geprüft zu werden, da ohnehin der Rahmen des Ueblichen offensichtlich gesprengt wird (vgl. in diesem Zusammenhang den für 1986 deklarierten Betriebsverlust von Fr. 26 761.70 in Relation zu den geltend gemachten Bücher- und Weiterbildungskosten von Fr. 117 035.70, wovon Fr. 116 474.-- für Scientology-Kurse, vgl. Steuerakten 1987/88, act. 6).

Im übrigen basiert der angefochtene Entscheid auf ausführlich recherchierten Erwägungen zur Scientology-Lehre und den Aufgaben/Zielen der Anhänger dieser Lehre. Diesbezüglich legte der Bf. vor Verwaltungsgericht nicht substantiiert dar, dass die Vorinstanzen die Scientology-Lehre und namentlich das Kurswesen falsch dargestellt hätten. Gleichermassen blieben auch die detaillierten und mit Belegen untermauerten Ausführungen in der Vernehmlassung vom 3. Mai 1993 (S. 3) unwidersprochen, wonach es sich sinngemäss bei den Kursen "Security-Checking, Sec-Checking, auch: Sec Checken"-Kursen sowie der Kursart "How to achieve your goals" um bewusstseinsfördernde (Persönlichkeitsentfal-

tung/-entwicklung) Kurse handelte. Bei dieser Sachlage liegt der Schluss nahe, dass beim Besuch der betreffenden Scientology-Kurse das persönliche Interesse der einzelnen Teilnehmer im Vordergrund steht und kein objektiver Zusammenhang mit der Berufs-/Geschäftstätigkeit des jeweiligen Teilnehmers (hier: ...) besteht.

Aus all diesen Gründen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die Aufwendungen für die erwähnten Scientology-Kurse nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt haben. Zusammenfassend erweisen sich die Einwände des Bf.'s als unbegründet, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist. Diesem Ergebnis entsprechend werden die Verfahrenskosten dem Bf. auferlegt.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. November 1992 i.S. X-AG (VGE 346/92)

Geldwerte Leistungen im Bereich der Personalvorsorge: Ungleiche Beitragsfinanzierung (§ 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Zum Sachverhalt:

Die X-AG unterhält bei der Y-Lebensversicherungsgesellschaft für sämtliche Arbeitnehmer ein Personalvorsorgeverhältnis. Gemäss Vertrag entspricht der versicherte Jahreslohn dem AHV-pflichtigen Lohn, soweit dieser den gemäss Unfallversicherungsgesetz höchst versicherbaren Jahreslohn nicht übersteigt. Nach tatsächlicher Handhabung des Vertrages indes wurde grundsätzlich auch der den UVG-Höchstbetrag überschreitende Lohnanteil bis max. Fr. 110 000.-- versichert. In den Bemessungsjahren 1987/88 lagen einzig die Gehälter der beiden Aktionärsdirektoren A. und B. deutlich über dieser Limite. Diesen beiden Mitarbeitern beglich die Firma die vollen Arbeitnehmerbeiträge, während den übrigen Angestellten nur der Anteil an den Arbeitnehmerbeiträgen bezahlt wurde, welcher 4 % des AHV-pflichtigen Lohnes überstieg. Die Veranlagungsbehörde erblickte darin eine rechtsungleiche Bevorzugung der Aktionärsdirektoren. Mit Veranlagungsverfügung 1989/90 wurde deshalb der deklarierte steuerbare Ertrag von durchschnittlich Fr. 6 081.-- kantonal wie bundessteuerlich um die durch die X-AG für die beiden Aktionärsdirektoren bezahlten BVG-Arbeitnehmerbeiträge von zusammen Fr. 9 041.-- (Durchschnitt) auf Fr. 15 100.-- erhöht. Die dagegen erhobene Einsprache wurde teilweise gutgeheissen und der steuerbare Ertrag sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer auf

Fr. 13 000.-- herabgesetzt. Begründet wurde dieser Entscheid damit, dass an der Aufrechnung grundsätzlich festzuhalten sei, weil die Besserstellung der Aktionärsdirektoren nicht mit ihrer Stellung und Verantwortung im Betrieb, sondern einzig mit finanziellen Ueberlegungen begründet wurde. Als geldwerte Leistung zu betrachten und demzufolge aufzurechnen sei indes nur der den Aktionärsdirektoren erlassene Arbeitnehmeranteil von 4 % des versicherten Bruttolohnes von Fr. 110 000.--. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die X-AG rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab.

Erwägungen des Verwaltungsgerichts:

1. Alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden, sind dem steuerbaren Reinertrag zuzurechnen (Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt; § 38 Abs. 1 lit. b StG). Vom Reinertrag können Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zugunsten des eigenen Personals abgezogen werden, sofern jede zweckwidrige Verwendung oder Zuwendung ausgeschlossen ist (Art. 49 Abs. 2 BdBSt; § 38 Abs. 2 StG).

2. a) Unbestritten sind die aktenkundigen Fakten,

- dass es sich bei den Angestellten A. und B. um sog. Aktionärsdirektoren handelt, d.h. um Personen, die massgeblich am Aktienkapital beteiligt sind und die im Betrieb der AG eine leitende Funktion ausüben;

- dass diese beiden Aktionärsdirektoren A. und B. in den Bemessungsjahren 1987/88 jeweils deutlich über Fr. 110 000.-- an Gehältern bezogen haben;

- dass bei der beruflichen Vorsorge der versicherte Lohn auf Fr. 110 000.-- limitiert war;

- dass 1987 ein Prämiengesamtaufwand von Fr. 40 600.-- und für 1988 ein solcher von Fr. 46 667.50 anfiel;

- dass die AG den beiden Aktionärsdirektoren den jährlichen Personalbeitrag von zusammen Fr. 9 041.-- vergütete;

- dass die übrigen Angestellten den Personalbeitrag im Ausmass von 3,25 % (weibliche Angestellte) bzw. 4 % (männliche Angestellte) der versicherten Lohnsumme selbst bezahlten;

- dass auch die übrigen Angestellten in geringfügigem Ausmass nicht den gesamten Anteil der von der Versicherung ausgewiesenen persönlichen Beiträge übernehmen mussten.

b) Die Beschwerdeführerin schloss sich zur Durchführung ihrer Personalvorsorge mittels Anschlussvereinbarung der Sammelstiftung BVG der Y-Lebensversicherungsgesellschaft an (Vertrag Nr. 44 802 P zw. der Sammelstiftung und Y-Lebensversicherungsgesellschaft betr. Personalversicherung der Firma X-AG, Art. 1). In Art. 5 des Vertrages wird zunächst festgehalten, dass der Jahreslohn dem mutmasslichen AHV-pflichtigen Lohn eines Versicherten zu Beginn eines Jahres entspricht (Abs. 1). Dieser Grundsatz wird nachfolgend in Abs. 3 von Art. 5 insofern eingeschränkt, als Bestandteile des Jahreslohnes, welche den Höchstbetrag gemäss Unfallversicherungsgesetz übersteigen (1985: Fr. 69 600.--, 1987: Fr. 81 600.--, 1991: Fr. 97 200.--) für die Personalversicherung gemäss diesem Vertrag nicht

berücksichtigt werden. Ebenfalls nicht berücksichtigt werden Lohnbestandteile, die nur gelegentlich oder vorübergehend anfallen (z.B. Dienstaltersgeschenke, Ueberzeitentschädigung) sowie Lohnbestandteile, die ein Versicherter bei einem andern Arbeitgeber bezieht. Folgt man dieser Vereinbarung, so ergibt sich, dass der beschwerdeführerische Standpunkt, von einer allgemeinen Beschränkung des versicherten Lohnes auf max. Fr. 110 000.-- sei nirgends die Rede, nur insofern stimmt, als es die konkrete Höchstlimite betrifft. Hingegen besteht eine Beschränkung des versicherten Lohnes, die erst noch tiefer liegt, als von der Vorinstanz gestützt auf die tatsächliche Handhabung des Vertrages angenommen wurde, nämlich in der Höhe der gemäss UVG geltenden max. versicherten Lohnsumme. Bei dieser Rechtslage verfängt mithin die Argumentation zum vornherein nicht, die beiden Aktionärsdirektoren hätten auf die Möglichkeit höherer Renten und höherer Altersguthaben verzichtet und die Nettoprämie wäre höher als die effektiv von der Arbeitgeberin bezahlten Prämien ausgefallen, wenn die versicherbare Lohnsumme im Sinne der geltenden Personalvorsorge bestimmt worden wäre. Unklar bleibt allerdings, weshalb die Personalvorsorgestiftung entgegen Art. 5 Abs. 3 eine die UVG-Limite überschreitende Lohnsumme von Fr. 110 000.-- überhaupt zuliess. Weder die Beschwerdeführerin noch die Vorinstanzen äussern sich zu dieser Frage. Ergänzende Sachverhaltsabklärungen können indes unterbleiben, da sich die Beschwerdeabweisung auch aufgrund der vorinstanzlichen Argumentation aufdrängt.

3. a) Aktionärsdirektoren werden steuerlich hinsichtlich der Personalvorsorge als Arbeitnehmer behandelt (Martin Steiner, Unzulänglichkeiten im Bereich der steuerrechtlichen Bestimmungen des BVG, S. 284, publ. in Festschrift Prof. Zuppinger, Bern 1989). Nachdem Aktionärsdirektoren dank ihrer kapitalmässigen Beteiligung an der Arbeitgeberin ungleich grössere Einflussmöglichkeiten auf die Gestaltung ihrer Personalvorsorge haben als gewöhnliche Direk-

toren und Mitarbeiter, ist besonders darauf zu achten, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung eingehalten wird. So urteilte das Zürcher Verwaltungsgericht am 23. August 1983 unter Hinweis auf einen früheren Entscheid, eine AG, welche einen Verwaltungsrat und Aktionärsdirektor patronal versichere (d.h. die Arbeitgeberin übernimmt den gesamten Prämienaufwand), während die Personalfürsorge im übrigen paritätisch finanziert werde, erbringe im Umfang der hälftigen Prämien einen steuerbaren geldwerten Vorteil (StE 1984, B 72.13.22 Nr. 1). Ergänzend ist anzumerken, dass an sich eine patronal finanzierte Kaderversicherung aus steuerrechtlicher Sicht im überobligatorischen Bereich zulässig ist, vorausgesetzt die Kaderleute, die kapitalmässig nicht an der Arbeitgeberin beteiligt sind, werden gleichbehandelt (vgl. Hans-Peter Conrad, Berufliche Vorsorge für Aktionärsdirektoren aus steuerlicher Sicht, S. 196, in Schweizer Personalvorsorge, 5/88; Martin Steiner, Die Kaderversicherung aus steuerlicher Sicht, S. 293, in Schweizer Personalvorsorge, 9/89). Problematisch wird die Situation hingegen, wenn durch die Kaderversicherung nur Aktionärsdirektoren berücksichtigt werden. Der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung ist hier besonders Beachtung zu schenken. Da im vorliegenden Fall jedoch keine Kaderversicherung vorliegt und somit auch keine zwei Versichertenkategorien gegeben sind, stellt sich hier einzig die Frage, ob die Aktionärsdirektoren und die übrigen Arbeitnehmer durch die vorliegende Finanzierungsart gleichbehandelt werden.

b) Im vorliegenden Fall werden die Aktionärsdirektoren und die übrigen Arbeitnehmer offenkundig rechtsungleich behandelt. Während die männlichen Arbeitnehmer 4 % des versicherten Lohnes als ihren Prämienanteil zu leisten haben, trägt die Arbeitgeberin bei den Aktionärsdirektoren den vollen Prämienaufwand. Sie bevorzugt somit ihre beiden Aktionärsdirektoren, was sich nur mit der kapitalmässigen Beteiligung der Bevorzugten erklären lässt. In diesem Sinne ist

von geldwerten Leistungen zu sprechen, die von der Beschwerdeführerin zu versteuern sind.

c) Die Rechtfertigungsversuche der Beschwerdeführerin für diese Ungleichbehandlung überzeugen nicht. Sie behauptet, bei einer Gleichbehandlung müsste sie den gesamten Lohn von deutlich über Fr. 110 000.-- mit der Versicherung abrechnen. Die daraus resultierende Nettoprämie wäre nachgewiesenermassen höher als die bezahlte und verbuchte. Die Beschwerdeführerin sei deshalb nicht entreichert worden, da die Aktionäre durch ihren freiwilligen Verzicht ihr Kosten erspart hätten. Auch seien die Aktionärsdirektoren nicht bereichert worden, da sie auf die Möglichkeit höherer Renten und höherer Altersguthaben verzichtet hätten. Auch steuermässig hätten sie keinen Vorteil, weil die BVG-Prämien vollumfänglich vom steuerbaren Einkommen absetzbar wären.

Sollte es zutreffen, dass die Aktionärsdirektoren abweichend von der Vereinbarung mit der Personalvorsorge tatsächlich den Versicherungsschutz einschränkten, indem sie den versicherten Lohn bei Fr. 110 000.-- festsetzten (wogegen allerdings Art. 5 Abs. 3 spricht, vgl. oben Erw. 2 a), dann erfolgte dies kaum, um der Beschwerdeführerin Kosten zu ersparen oder um den Aktionärsdirektoren einen angemessenen Vorsorgeschutz zu verwehren, sondern wohl eher deshalb, weil dem Versicherungsschutz mit einem versicherten Lohn von Fr. 110 000.-- im Rahmen der zweiten Säule Genüge getan wird. Es entspricht denn auch einer weitverbreiteten Praxis, dass der versicherte Lohn nach oben begrenzt wird (Jürg Brühwiler, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, S. 487; Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, S. 123 f.). Gemäss C. Helbling war der versicherte Maximallohn 1986 bei gut ausgebauten Kassen etwa bei Fr. 70 000.-- (P.S.: so auch Art. 5 Abs. 3 der hier anzuwendenden Vereinbarung; als weiteres Beispiel diene die kantonale Versiche-

rungskasse, bei der sich der versicherte Jahresverdienst höchstens auf das Viereinhalbfache des AHV-Koordinationsbetrages beläuft, § 8 Abs. 5 Verordnung über die Versicherungskasse des Kantons Schwyz, nGS I 54). Eine Maximierung des versicherten Lohnes habe neben betriebssoziologischen Gründen den Vorteil, dass die oberen Löhne auch gegenüber den in die Pensionskassenverwaltung Einsicht habenden Personen geheimgehalten werden können. Oft würden für das obere Kader separate Zusatzversicherungen abgeschlossen (was in casu jedoch nicht der Fall ist), um die Lohnmaximierung auszugleichen, wobei die Gesamtrente (aus Basisversicherung und Zusatzversicherung) für die oberen Löhne in der Regel relativ abnehmend sei. In ausgleichendem, ergänzendem Sinne sollte dann die dritte Säule wirken (C. Helbling, a.a.O., S. 124).

Für den vorliegenden Fall ist entscheidend, dass - aus was für Gründen auch immer - die Prämien auf der Basis des gemeldeten versicherten Lohnes von Fr. 110 000.-- und nicht auf der Basis des effektiven Jahresgehaltes abgerechnet wurden. Diese effektiven Prämien und der dementsprechend tatsächliche Versicherungsschutz sind steuerrechtlich relevant und nicht irgendwelche hypothetischen Werte. Wenn die Beschwerdeführerin statt den vollen Versicherungsschutz zu gewährleisten, die finanziellen Mittel einsetzt, um die Aktionärsdirektoren von der paritätischen Beitragspflicht zu befreien, dann gewährt sie damit den Aktionärsdirektoren geldwerte Vorteile, die sie den anderen, am Kapital der Gesellschaft nicht massgebend beteiligten Mitarbeitern nicht gewährt. Die so bevorzugten Aktionärsdirektoren können im Ausmass des von der Beschwerdeführerin bezahlten Arbeitnehmerbeitrages frei verfügen. In diesem Sinne entreichert sich die Gesellschaft, während die Aktionärsdirektoren bereichert werden.

Nicht zu beurteilen ist hier, ob bei der Besteuerung der Aktionäre die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung zu unterbleiben hat, weil diesen gestützt auf das Gleichbehandlungsgebot der Prämienabzug eingeräumt werden muss.

...

Bemerkung:

Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Urteil vom 7.12.1993 dem Grundsatze nach ab. Die staatsrechtliche Beschwerde wurde abgewiesen, soweit darauf einzutreten war.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 5. März 1993 i.S. X-Immobiliengesellschaft (VGE 356/92)

Grundstückgewinnsteuer: Vermittlerprovisionen; Anforderungen an den Nachweis der Mäklertätigkeit (§ 50 Abs. 4 und § 51 Abs. 2 StG)

Aus dem Sachverhalt:

A. Die X-Immobiliengesellschaft verkaufte am 11. September 1989 der Y-AG die KTN 1213* und 1214* (insgesamt 1 319 m2) zu einem Kaufpreis von Fr. 646 310.--. Bei der Deklaration des Grundstückgewinnes machte die Veräusserin am 7. September 1990 eine an die Z-Treuhandgesellschaft geleistete Mäklerprovision von 3 % bzw. Fr. 19 130.-- geltend. Die Kantonale Steuerverwaltung setzte mit Verfügung vom 26. Oktober 1990 den Grundstückgewinn auf Fr. 75 639.-- bzw. den Steuerbetrag auf Fr. 31 768.40 fest. Von der geltend gemachten Mäklerprovision anerkannte die Steuerverwaltung statt 3 % nur 2 % des Verkaufspreises bzw. statt Fr. 19 130.-- nur Fr. 12 926.-- als steuermindernden Aufwand.

Eine gegen diese teilweise Nichtanerkennung der Mäklerprovision gerichtete Einsprache wies die Steuerkommission mit Entscheid vom 24. August 1992 ab. Zugleich nahm sie eine reformatio in peius vor und aberkannte die Mäklerprovision vollumfänglich.

* Anmerkung der Redaktion: Nummern sind fiktiv

B. Mit Eingabe vom 26. September 1992 lässt die X-Immobiliengesellschaft gegen diesen Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde führen mit folgendem Begehren:

> "Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der steuerbare Grundstückgewinn sei auf 69 175.-- Fr. festzulegen, mit Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Erwägungen:

1. a) Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Erwerber bezahlten Handänderungsabgaben und Vermittlungsprovisionen, soweit diese das übliche Mass nicht übersteigen (§ 50 Abs. 4 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weitern Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Erwerber bezahlten Handänderungsabgaben und Vermittlerprovisionen, soweit diese das übliche Mass nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG).

b) Dass eine Vermittler- oder Mäklerprovision am Grundstückgewinn abgezogen werden darf, setzt nach Lehre und Praxis voraus (StPS 1985, S. 28 ff.):

- dass tatsächlich ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist, wobei ein solcher Vertrag durch konkludentes Handeln zustande kommen kann;

- dass in Ausführung dieses Vertrages der Mäkler eine zum Verkauf führende Nachweis- oder Vermittlertätigkeit entfaltet hat. Bei der Nachweismäkelei (auch Zuführungsmäkelei genannt) beschränkt sich die Aufgabe des Mäklers darin, dem Auftraggeber mögliche Kaufinteressenten zu vermitteln und ihm diese allenfalls zuzuführen, während bei der Vermittlungsmäkelei der Mäkler auch bei den Vertragsverhandlungen und der Festsetzung des Preises mitwirkt, namentlich zwischen dem Auftraggeber und dem Kaufinteressenten vermittelt;

- dass die Provision, beschränkt auf den üblichen Umfang, tatsächlich geleistet oder anerkannt worden ist;

- dass die Provisionsleistung an einen Dritten erfolgte.

c) Für steuermindernde Tatsachen trägt der Steuerpflichtige die Beweislast. Damit wird die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden nicht aufgehoben, wenngleich der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen eine herausragende Bedeutung zukommt. Der Vorwurf der ungenügenden Mitwirkungspflicht setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sowohl hinsichtlich seiner Mitwirkungspflicht wie auch der Folgen bei Nichteinhaltung dieser Verfahrenspflicht informiert war (VGE 305/92 vom 5.6.1992, E. 2).

2. Die Vorinstanz akzeptiert die geltend gemachte Mäklerprovision als steuermindernden Aufwand nicht, weil für die Mäklertätigkeit der Z-Treuhandgesellschaft der erforderliche Nachweis nicht rechtsgenüglich erbracht werden konnte. Diese Beurteilung ist aus folgenden Gründen zutreffend.

a) Im Gegensatz zum Veranlagungsbeamten setzte sich die Einspracheinstanz einlässlich mit dem Erfordernis der Mäklertätigkeit auseinander. Mit Schreiben vom 15. April 1992 forderte sie die Beschwerdeführerin wie folgt zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsabklärung auf:

> "Damit wir Ihre Einsprache weiterbehandeln können, benötigen wir von Ihnen eine Bestätigung der Z-Treuhandgesellschaft, die sich über den genauen Umfang und die Art der ausgeführten Mäklertätigkeit ausspricht. Entsprechende Belege und Unterlagen sind beizulegen (z.B. Kopie der Inserate mitsamt den quittierten Rechnungsbelegen, an mögliche Käufer adressierte Schreiben, Namen und Adressen angefragter Kunden etc.). Im weiteren hat die Bestätigung den zeitlichen Ablauf der Mäklertätigkeit darzustellen (Auftragserteilung durch X-Immobiliengesellschaft, erste Mäklertätigkeit etc.).
> Zur Einreichung dieser Unterlagen setzen wir Ihnen Frist bis 6. Mai 1992. Wir machen Sie auf § 19 Abs. 2 VRP aufmerksam, wonach die Behörde nicht verpflichtet ist, auf Begehren oder Anträge einer Partei einzutreten, falls diese ihre Mitwirkung verweigert."

Innert erstreckter Frist antwortete der Vertreter der Beschwerdeführerin wie folgt:

> "1. Der Pflichtige hat nachgewiesen, dass ein Dritter eine Provision verdient hat, dass diese bezahlt und verbucht wurde.
>
> 2. Der Mäklervertrag ist formfrei gültig. Entscheidend ist allein der Erfolg des Mäklers. Im Unterschied zum Beamten ist die Leistung des Mäklers keine Funktion seines Zeitaufwandes, sondern allein seines Erfolges. Wenn er keinen Erfolg hat, erhält er auch keinen Lohn.
>
> 3. Im vorliegenden Fall ist daher ausgewiesen, dass der Pflichtige diese Provision bezahlt hat. Welchen Aufwand dabei der Mäkler hatte, ist nicht Sache des Pflichtigen, und für ihn völlig unerheblich."

Dem Schreiben lag folgende Stellungnahme der Z-Treuhandgesellschaft vom 27. Mai 1992 bei:

> "Gerne bestätigen wir Ihnen, dass Sie uns bereits früher mündlich beauftragten, Käufer für Ihre Immobilien-Objekte zu finden oder zu vermitteln. Wir haben Ihnen mehrmals Käufer nachweisbar gefunden, und Sie haben uns die entsprechende Provision bezahlt, so auch im Falle von KTN 1213* und 1214*. Unsere Abklärungen haben sodann ergeben, dass ein Mäklervertrag formfrei zustande kommt.
> Wir hatten nie den Auftrag, eine Inseratenkampagne zu starten, sondern Käufer aus unserer Kartei oder unserem Bekanntenkreis zu vermitteln. Wie wir dies tun, ist und bleibt unsere Sache. Der Mäkler ist nicht - im Unterschied zu einem Angestellten - pro Zeiteinheit bezahlt, sondern ausschliesslich für den Erfolg seiner Bemühungen."

In der Folge holte der Sachbearbeiter der Vorinstanz bei der Käuferin der beiden Liegenschaften, der Y-AG, bzw. bei deren Vertreterin über das Zustandekommen der Handänderung Auskünfte ein. Das Beweisergebnis, welches von der Y-AG schriftlich bestätigt wurde, ist in der Aktennotiz vom 14. April 1992 wie folgt zusammengefasst:

> "Die Verkaufsverhandlungen betreffend die beiden Liegenschaften hätten auf Grund eines Inserates in der NZZ oder Tagi begonnen. Kaum sei das Inserat in der Zeitung entdeckt worden, habe sich die Y-AG schriftlich oder telephonisch mit der X-Immobiliengesellschaft in Verbindung gesetzt. Das Inserat habe demnach als Kontaktadresse die X-Immobiliengesellschaft bezeichnet. Die Verkaufsverhandlungen seien dann sehr schnell über die Bühne gegangen, wobei der Geschäftsführer der X-Immobiliengesellschaft selbst mit der Y-AG zuerst die Kaufsobjekte besichtigt habe. Da die baldige Einführung der Sperrfrist für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke drohte, habe sich eine andere Angestellte c/o X-Immobiliengesellschaft um eine rasche und spezitive Abwicklung gekümmert. Die eigentlichen Verkaufsverhandlungen wie Preisfestsetzung seien ausschliesslich mit dem Geschäftsführer der X-Immobiliengesellschaft besprochen worden. Am Bauprojekt, über

welches damals nur die Baupläne vorlagen, habe die Y-AG kein Interesse gezeigt. Die X-Immobiliengesellschaft habe das Bauprojekt dennoch an die Y-AG quasi als Draufgabe mitveräussert, weil dieses für sie ohnehin unnütz geworden wäre. Das Bauprojekt selbst habe aber aus Sicht der Y-AG nicht zur Erhöhung des Kaufpreises beigetragen. Mit der X-Immobiliengesellschaft habe die Y-AG vorher und seither keine weiteren geschäftlichen Beziehungen unterhalten. Das Verkaufsgeschäft sei der einzige geschäftliche Kontakt gewesen. Eine Z-Treuhandgesellschaft sei ihnen unbekannt, ebenso Namen von Angestellten wie ... oder ... . Die Verkaufsverhandlungen seien ausschliesslich mit der X-Immobiliengesellschaft erfolgt, wobei dies grösstenteils durch den Geschäftsführer selbst geschehen sei."

Im Schreiben vom 24. April 1989 präzisierte die Y-AG, das Inserat sei in der ersten Hälfte des September 1989 erschienen und in der gleichen Zeit habe die erste Kontaktaufnahme mit der X-Immobiliengesellschaft stattgefunden. In welcher Zeitung (ob Tagi oder NZZ) und ob Chiffre oder unter X-Immobiliengesellschaft könne man leider nicht mehr ausfindig machen.

b) Auf dieses soeben in lit. b dargelegtes Beweisergebnis hin sah sich die Vorinstanz veranlasst, eine reformatio in peius mit folgender Begründung und Fristansetzung in Betracht zu ziehen (Schreiben StK vom 19.6.1992):

"In der Beilage erhalten Sie zwei von der Y-AG unterzeichnete Schreiben im Zusammenhang mit dem umstrittenen Grundstückgewinngeschäft. Aufgrund der darin gemachten Aussagen kam das Grundstückgeschäft offensichtlich nicht durch Bemühungen der Z-Treuhandgesellschaft zustande, sondern einzig durch die von der X-Immobiliengesellschaft aufgegebenen Inserate. Es wird daher eine reformatio in peius im Umfange der bereits zum Abzug zugelassenen Mäklerprovision von Fr. 12 926.-- in Erwägung gezogen.
Ihnen wird hiermit bis 6. Juli 1992 Frist eingeräumt, sich zu der in Aussicht gestellten reformatio in peius zu äussern. Allfällige neue Beweisunterlagen sind gleichzeitg einzureichen. Im

Unterlassungsfall wird Verzicht angenommen."

Der Vertreter der Beschwerdeführerin ersuchte mit verspäteter Eingabe (Poststempel 7.6.1992) um Fristerstreckung bis Ende Juli 1992. Die Vorinstanz lehnte mit Schreiben vom 13. Juli 1992 dieses Fristerstreckungsbegehren unter Hinweis auf die verspätete Gesuchseinreichung ab.

c) Mit Recht nahm die Vorinstanz, welche im vorliegenden Einspracheverfahren die Sachverhaltsabklärung sowie die Umsetzung der Mitwirkungspflicht der Einsprecherin (Aufforderung, Androhung der Säumnisfolgen) beispielhaft durchführte, nach ungenutztem Ablauf der Frist betr. rechtliches Gehör zur in Aussicht genommenen reformatio in peius keine weiteren Sachverhaltsabklärungen mehr vor und beurteilte die Einsprache aufgrund des bis zu diesem Zeitpunkt unter (teilweiser) Mitwirkung der Beschwerdeführerin ermittelten Sachverhaltes. Ob die Beschwerdeführerin wegen der Fristversäumnis im Einspracheverfahren vor Verwaltungsgericht mit neuen Beweismitteln und Sachverhaltsdarlegungen ausgeschlossen ist, kann dahingestellt bleiben. In jedem Falle müsste die Beschwerdeführerin, nachdem sie vorinstanzlich über ihre Mitwirkungspflicht und die damit verbundenen Säumnisfolgen rechtsgenüglich informiert war, in der Beschwerdeschrift von sich aus dem Gericht substantiiert dar- und belegen, weshalb die vorinstanzlichen Sachverhaltsannahmen falsch sind. Dies tut sie in ihrer Beschwerdeschrift klarerweise nicht, wenn sie beispielsweise behauptet,

- die Steuerverwaltung habe inzwischen "offenbar erkannt, dass zwischen der damaligen Käuferin und der Pflichtigen seitens der Käuferin gewisse Spannungen bestehen",

- auf telefonische Anfrage hin habe die Y-AG erklärt, sie habe "das Schreiben der Steuerverwaltung im Sinne einer Gefälligkeit unterzeichnet, zumal sie angeblich nicht ein-

mal gewusst haben will, wofür die Verwaltung an sie gelangt sei",

- im vorliegenden Fall sei "der erste Hinweis von der Z-Treuhandgesellschaft gekommen, und nirgends wo anders her", bzw. sie sei über die Z-Treuhandgesellschaft zu dieser Käuferadresse gekommen;

- in Fällen wie den vorliegenden gelte "die Provision vereinbarungsgemäss als verdient, wenn das Geschäft zustandegekommen" sei, auch wenn die Beschwerdeführerin nach dem Erteilen des Auftrags selber einen Käufer gefunden hätte.

Somit ist im vorliegenden Fall grundsätzlich anhand des vorinstanzlich eruierten Sachverhaltes zu prüfen, ob die Nichtakzeptierung des geltend gemachten steuermindernden Sachverhaltes zu Recht erfolgte.

d) Die Nachweismäkelei setzt voraus, dass die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachgewiesen wird (Art. 412 Abs. 1 OR). Die Erfolgsbedingtheit des Mäklerlohnanspruches ist eine Grundvoraussetzung des Mäklerauftrages (Art. 413 Abs. 1 OR). Eine Teilkausalität zwischen Mäklertätigkeit und Vertragsabschluss genügt allerdings (G. Gautschi, Berner Kommentar N 3 e zu Art. 412 OR). Auch vermag ein "psychologischer Zusammenhang" zwischen den Bemühungen des Mäklers und dem Vertragsabschluss zu genügen. Dem Mäkler obliegt (zivilrechtlich) die Beweislast für den mindestens teilweisen oder psychologischen Kausalzusammenhang zwischen seiner Tätigkeit und dem Vertragsabschluss sowie dafür, dass er den Gegenkontrahenten des Auftraggebers erstmals ausfindig gemacht oder beeinflusst hat (Gautschi a.a.O., N 3 c/d zu Vorbem. Mäklervertrag). Die Erfolgsbedingtheit kann durch ausdrückliche Parteiabrede erschwert oder erleichtert werden (Gautschi a.a.O., N 4 c zu Art. 413).

e) Die vorinstanzlich eingeholten Auskünfte von der Mäklerin einerseits und der Käuferin anderseits bringen den erforderlichen Nachweis der Mäklertätigkeit nicht. Im Gegenteil.

Die Mäklerin gibt sich sehr zurückhaltend, ausweichend und unverbindlich. Sie vermeidet es tunlichst zu bezeugen, ob sie die Adresse der Käuferin der Beschwerdeführerin bekanntgab oder nicht. Sie teilt auch nicht mit, welche konkreten Mäklertätigkeiten sie für das fragliche Vermittlungsgeschäft ausübte, obgleich beispielsweise Namen und Adressen angefragter Kunden verlangt wurden. Die Sachdarlegung der Mäklerin erschöpft sich im wesentlichen in der Bemerkung, man hätte den Auftrag gehabt, aus der Kartei oder dem Bekanntenkreis Käufer zu vermitteln, es sei und bleibe aber ihre Sache, wie sie das tue. Die Angaben der Mäklerin zeigen weder einen teilweisen noch einen psychologischen Kausalzusammenhang zwischen Mäklertätigkeit und Vertragsabschluss auf. Eine ausdrücklich vereinbarte Erleichterung der Erfolgsbedingtheit des Mäkleranspruches zwischen Beschwerdeführerin und Mäklerin macht letztere nicht geltend. Sie wäre steuerrechtlich auch nicht relevant, soweit damit auf einen effektiven Kausalzusammenhang zwischen Mäklertätigkeit und Vertragsabschluss verzichtet würde (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. überarbeitete Auflage N 34 zu § 166). Abzugsfähig sind nur Vermittlerprovisionen oder - allgemein umschrieben - unmittelbar mit dem Erwerb zusammenhängende Kosten. Ein Bezug zum konkreten Vertragsabschluss ist hier aber nicht erkennbar.

Gegen den beschwerdeführerischen Standpunkt spricht vor allem auch die Sachdarlegung der Käuferin. Sie kann zwar nicht mehr genau sagen, in welcher Zeitung sie das Inserat las und ob der Kontakt unter Chiffre oder direkt über die Beschwerdeführerin erfolgte. Sie lässt jedoch keinen

Zweifel offen, dass die Kontaktaufnahme auf dem Inseratenweg und direkt mit der Verkäuferschaft, nicht aber über eine Mäklerin erfolgte. Sie kennt die Namen Z-Treuhandgesellschaft oder Namen von deren Angestellten überhaupt nicht. Damit wird die Annahme bekräftigt, dass die Beschwerdeführerin den Namen der Käuferin nicht von der Mäklerin erfahren hat. Die Auskunft der Mäklerin belegt jedoch auch, dass die Käuferin von ihr nie "bearbeitet" wurde.

Am vorliegenden Beweisergebnis vermögen die dürftigen Angaben der Beschwerdeführerin nichts zu ändern (vgl. oben Erw. 2 a/c). Insbesondere fehlt jeglicher Beweis für eine vereinbarungsmässige Abweichung vom Erfordernis der Erfolgsbedingtheit (betr. steuerrechtliche Relevanz vgl. oben Erw. 2 e in fine). Ob bei der Ertragsbesteuerung die geltend gemachte Zahlung an die Z-Treuhandgesellschaft als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu akzeptieren sein wird, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

3. Mangelt es bereits am Nachweis der erforderlichen Mäklertätigkeit bzw. des Kausalzusammenhangs zwischen Mäklertätigkeit und Vertragsabschluss, kann offenbleiben, ob die übrigen Erfordernisse erfüllt sind.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 23. September 1993 i.S. F.L. (VGE 321/93 und 326/93)

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung (§ 28 StG; § 11 SchätzV)

Sachverhalt:

A. F.L. ist Eigentümer der Kat.-Nr. 100*, Gemeinde ..., auf der sich ein Einfamilienhaus mit Garage befindet. Mit rechtskräftiger Schätzungsverfügung vom 1. Juni 1990 wurde der Steuerwert dieser Liegenschaft auf Fr. 327 000.-- festgesetzt. Diese Schätzung erfolgte wegen einer Garagenerweiterung und ersetzte jene vom 15.7.1988; sie basiert u.a. auf einem Bodenpreis von Fr. 220.-- per 1.1.1985 bei einer damaligen Landfläche von 569 m2. Per ...1990 erwarb F.L. von den Erben des G.L., geb. ..., ab Kat.-Nr. 200* (Wiese "X") 300 m2 unüberbautes Land, welches Kat.-Nr. 100* hinzugefügt wurde zu einem m2-Preis von Fr. 50.--. Vorgängig hat der Vorsteher des Departementes für Land- und Forstwirtschaft am ...1990 die Entlassung dieser Zusatzfläche aus dem landwirtschaftlichen Entschuldungsgesetz (LEG) verfügt. Das Kantonale Schätzungsamt erliess darauf am 11. Januar 1991 eine neue Schätzung mit einem Steuerwert von Fr. 354 000.--; statt 569 m2 wurden 869 m2 à Fr. 220.-- bei der Ermittlung des Bodenwertes mitberechnet. F.L. erhob gegen diese Schätzungsverfügung mit Eingabe vom 13. Januar 1991 Einsprache und beantragte, die hinzugekauften 300 m2 seien mit höchstens Fr. 50.-- pro m2 zu "versteuern".

* Anmerkung der Redaktion: Nummern sind fiktiv

Mit Entscheid vom 14. April 1993 wurde die Einsprache abgewiesen und der Steuerwert von Fr. 354 000.-- auf Fr. 441 000.-- erhöht (reformatio in peius). Dem Einsprecher wurden zudem die Verfahrenskosten von Fr. 362.-- auferlegt. Die Steuerkommission hat im Rahmen der reformatio in peius den m2-Preis von Fr. 220.-- auf Fr. 930.-- angehoben, weil zwischenzeitlich die Wiese "X" (Kat.-Nr. 200*; 18 120 m2) am ...1991 von den Erben des G.L. zu einem m2-Preis von Fr. 930.-- veräussert wurde.

B. Am ...1991 erhielt F.L. als Erbteil ab Kat.-Nr. 200* weitere 600 m2 Wiesland (neu Kat.-Nr. 300*). Im Gegenzug musste er 75 m2 der hinzugekauften Fläche von 300 m2 wieder an Kat.-Nr. 200* abgeben, welche Liegenschaft gleichentags von den Erben G.L. weiterveräussert wurde (siehe oben lit. A in fine). Vorgängig wurde vom Vorsteher des Land- und Forstwirtschaftsdepartementes erneut die Entlassung der 600 m2 aus dem LEG verfügt. Das Kantonale Schätzungsamt verfügte darauf am 26. Juli 1991 für KTN 300* einen Steuerwert von Fr. 251 000.--, basierend auf einem m2-Preis von Fr. 930.--. F.L. erhob mit Eingabe vom 17. August 1991 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, dass die 600 m2 (75 m2 Abtauschfläche und 525 m2 aus Erbteilung) höchstens mit Fr. 50.-- pro m2 zu "versteuern" seien.

Mit Entscheid vom 14. April 1993 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgewiesen und dem Einsprecher die Verfahrenskosten von Fr. 424.-- auferlegt.

Die Schätzungsverfügung betreffend Kat.-Nr. 100* wurde nach der Landflächenreduzierung um 75 m2 nicht angepasst.

C. F.L. erhob gegen den Einspracheentscheid vom 14. April 1993 betreffend Kat.-Nr. 100* (Schätzungsverfügung vom 11.1.1991) mit Eingabe vom 15. Mai 1993 Beschwerde mit folgenden Anträgen (321/93):

"1. Die vom Beschwerdeführer lt. Testament am ...1990 zugekauften 300 m2 Wiesland zu GB 100* Gemeinde ... sind aufgrund eines Augenscheines der Einzelbewertung (VO über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer vom 1.07.1986 Art. 10) zu unterziehen und neu separat und richtig zu schätzen. Dabei ist gemäss Begründung zu berücksichtigen, dass die 300 m2 Wiesland nur landwirtschaftlich genutzt werden können, ausserhalb der Gartenmauer der ursprünglichen Parzelle GB 100* ohne direkten Zugang tiefer liegen und keinen Ertrag abwerfen, da eine mächtige Blutbuche die zugekaufte Fläche negativ beeinflusst und deshalb zum Ertragswert zu bewerten sind (§ 14 SchVo).

2. Die Begründungen der kant. Steuerkommission entsprechen in casu mehrheitlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten d.h. sind vom Resultat aus Pkt. 1 abhängig und der Entscheid der kant. Steuerkommission vom 14. April 1993 betreffend der Schätzungsverfügung vom 11.01.1991 ist aufzuheben.

3. Die Kosten des Verfahrens der Vorinstanz im Betrage von Fr. 362.-- sowie des laufenden Verfahrens alle zu Lasten des Kantons Schwyz."

D. F.L. reichte auch gegen den Einspracheentscheid vom 14. April 1993 betreffend Kat.-Nr. 300* (Schätzungsverfügung vom 26.7.1991) Beschwerde ein mit folgenden Anträgen (326/93):

"1. Die vom Beschwerdeführer am ...1991 mit der Erbengemeinschaft abgetauschten 75 m2 (zu GB 200* für Kat.-Nr. 300*) und die von dieser als Erbteil erhaltenen 525 m2 Wiesland Kat.-Nr. 300* sind aufgrund eines Augenscheines

der Einzelbewertung (VO über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer vom 31.07.1986 Art. 10) zu unterziehen und richtig zu schätzen. Dabei ist gemäss Begründung zu berücksichtigen, dass die 600 m2 Wiesland z.Z. der Sperrfrist unterliegen und nur landwirtschaftlich genutzt werden können (ohne Zufahrtsstrasse etc.) und daher zum Ertragswert d.h. die abgetretenen 75 m2 höchstens zu Fr. 50.-- pro m2 zu bewerten sind (§ 14 SchVo).

2. Die Begründungen der kant. Steuerkommission entsprechen in casu mehrheitlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten d.h. sind vom Resultat aus Pkt. 1 abhängig und der Entscheid der kant. Steuerkommission vom 14. April 1993 betreffend der Schätzungsverfügung vom 26.07.1991 ist aufzuheben.

3. Die Kosten des Verfahrens der Vorinstanz im Betrage von Fr. 424.-- sowie des laufenden Verfahrens alle zu Lasten des Kantons Schwyz."

E. Die Vorinstanz trägt in beiden Verfahren auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

F. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Die beiden Verfahren sind zu vereinigen, da einerseits die gleichen Parteien involviert sind und anderseits sich die gleichen oder dann ähnliche Sachfragen stellen.

2. Anpassungen, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke sind vorzunehmen, wenn im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes eine wesentliche Aenderung eingetreten ist (§ 9 SchätzV, nGS 106).

Eine individuelle Schätzung ist insbesondere zu veranlassen bei Bestandesveränderungen (Umfang des Grundstückes, Neu- oder wesentlichen Um- oder Anbauten, Abbruch von Gebäuden) sowie bei wesentlichen Aenderungen der Benützungsart (Umwandlung von landwirschaftlichem Boden in Bauland, Zonenänderungen, Zweckänderungen bei Bauten und dergleichen) (§ 10 lit. b und c SchätzV).

Die Flächenergänzung bei Kat.-Nr. 100* stellt zweifelsohne eine Bestandesänderung gemäss § 9 lit. b SchätzV dar. Aber auch die Neuparzellierung von Kat.-Nr. 300* gebietet zwingend eine individuelle Schätzung, da für diese Liegenschaft noch gar keine Schätzungsverfügung vorliegt. Bei dieser Ausgangslage kann offenbleiben, ob auch der Tatbestand der wesentlichen Aenderung der Benützungsart (§ 10 lit. c SchätzV) erfüllt wäre.

3. Umstritten ist primär, ob es sich bei den (zu)gekauften unüberbauten Landflächen weiterhin um Landwirtschaftsland handelt. Gemäss aktenkundiger Schätzung vom 1.5.1988 war für die Kat.-Nr. 200* (19 470 m2) ein Ertragswert/Steuerwert von Fr. 8 900.-- geschätzt und der LEG-Schätzungswert (Belastungsgrenze) bei Fr. 10 680.-- festgesetzt.

a) Nur der Ertragswert ist massgebend bei Grundstücken, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen oder die als Realersatz für der landwirtschaftlichen Nutzung entzogenen Boden erworben werden (§ 28 Abs. 1 StG). Präziser ist hier allerdings von land- und forstwirtschaftlicher Nutzung zu sprechen (vgl. § 11 Abs. 1 SchätzV). Von der blossen Ertragsbesteuerung ausgenommen und damit den übrigen Grundstücken gleichgestellt sind Grundstücke, die nicht vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen und/oder die zur Kapitalanlage, zu Spekulationszwecken oder zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschlies-

sung erworben wurden (§ 28 Abs. 1 StG). Die übrigen Grundstücke werden unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet (§ 28 Abs. 2 StG). Ab der Steuerperiode 1995/96 wird § 28 Abs. 3 StG (§ 107bis Abs. 1 StG) gelten, welcher besagt, dass unüberbaute Grundstücke in der Bauzone den übrigen Grundstücken gleichgestellt sind, wenn die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist. Aus dieser letzteren Regelung muss man schliessen, dass bis zur nächsten Steuerperiode 1995/96

- unüberbaute Grundstücke, die in der Bauzone liegen,
- die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen,
- und die nicht zur Kapitalanlage, zu Spekulationszwecken oder zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschliessung erworben wurden,

noch als landwirtschaftliche Liegenschaften zu qualifizieren, schätzen und besteuern sind. Ab 1995 wird dies nurmehr der Fall sein, soweit die Groberschliessung gemäss Planungs- und Baugesetz nicht erfolgt ist.

b) Die Vorinstanz geht von einem Erwerb zur Kapitalanlage im Sinne von § 28 Abs. 1 StG aus. Nach § 11 Abs. 2 SchätzV dient dieser Erwerb der "Sicherung des Realwertes eines Vermögens". Dies wird vermutet, wenn der Erwerber das Grundstück weder persönlich noch durch seine Familienangehörigen (Ehefrau, Eltern, Kinder) bewirtschaftet. Letztere Voraussetzung ist vorliegend nicht erfüllt. Hingegen muss man sich fragen, ob der Liegenschaftserwerb mittels Erbgang oder Erbteilung ebenfalls ein Erwerb zur Kapitalanlage darstellt.

c) Im vorliegenden Fall hat das Kantonale Schätzungsamt den Erbgang nicht zum Anlass genommen, um von der Ertragsbesteuerung zur Verkehrswertsbesteuerung der verpachte-

ten X-Wiese (Kat.-Nr. 200*) zu wechseln. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Mit dem Tod des Erblassers erwerben die Erben kraft Gesetz die Erbschaft als Ganzes, mithin also auch die dem Erblasser gehörenden Grundstücke (Art. 560 Abs. 1 ZGB). Von einer Sicherung des Realwertes eines Vermögens kann bei dieser Erwerbsart (noch) nicht gesprochen werden. Vernünftigerweise ist jedenfalls zunächst - mit Ausnahme der fortgesetzten Erbengemeinschaft und Erbanfalles an einen einzigen Erben - abzuwarten, wie im Rahmen der Erbteilung das Schicksal der Erbliegenschaften bestimmt wird. Möglicherweise setzt ein Erbe die landwirtschaftliche Bewirtschaftung fort, oder die Liegenschaften werden versilbert, oder sie werden bestimmten Erben zugeteilt, während andere Erben beispielsweise Wertschriften oder Bargeld oder andere Sachgegenstände erhalten. Soweit nun die Erben ihre Erbanteile nachträglich für den Erwerb von Liegenschaften verwenden, so handelt es sich um eine Kapitalanlage bzw. um eine Sicherung des Realwertes eines Vermögens, soweit die Liegenschaften nicht im Sinne der Verordnungsbestimmung (landwirtschaftlich) selbstbewirtschaftet werden. Jene Erben, die eine Erbliegenschaft zugeteilt erhalten (mit oder ohne Zusatzzahlungen) befinden sich in der gleichen Situation. Ihre Erbanteile von Fr. X sind nicht nur mit der Zuweisung der Liegenschaften verrechnet, sondern als Vermögenswerte zugleich gesichert. Eine gegenteilige Rechtsauffassung würde das Gleichheitsgebot in unzulässiger Weise strapazieren. Grundsätzlich gleich ist beim einzelnen Erben sowie bei fortgesetzten Erbengemeinschaften vorzugehen.

Die Richtigkeit dieser Rechtsanwendung ergibt sich auch aus den Materialien zur Steuergesetzrevision im Jahre 1964. Die ursprüngliche 1958 eingeführte Regelung konnte in der Praxis nicht befriedigen (RRB Nr. 404 vom 10.2.1964 Bericht und Vorlage für den Kantonsrat zu einer Teilrevision des Steuergesetzes, S. 5). Sie unterwarf Grundstücke, "die

vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, und deren Verkehrswert im wesentlichen durch diese Nutzungsart bestimmt wird", der Ertragswertbesteuerung (§ 28 Abs. 1 StG i.F.v. 28.10.1958). Die Steuerkommission schlug dem Regierungsrat zunächst die Formulierung vor: "Bei Grundstücken, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, und die zu diesem Zwecke erworben wurden ...". Der Regierungsrat lehnte diesen Vorschlag ab, weil der Beweis, dass eine Liegenschaft zur landwirtschaftlichen Nutzung erworben werde, schwer zu erbringen sei (Bemerkungen der Steuerverwaltung zu den revidierten §§ StG, undatiert). Der regierungsrätliche Entwurf brachte dann die Negativkriterien des Erwerbs zur Kapitalanlage und zu Spekulationszwecken ein. Diese wurden durch die kantonsrätliche Kommission auf Antrag des Vorstehers der Steuerverwaltung hin durch das Kriterium des Erwerbs "zur industriellen, gewerblichen oder baulichen Erschliessung" ergänzt (Protokoll kantonsrätl. Kommission vom 21. Mai 1964, S. 5; der Realersatz für der landwirtschaftlichen Nutzung entzogenen Boden wird zwar in den kantonsrätlichen Kommissionsprotokollen erwähnt [siehe unten], erscheint im Entwurf der kantonsrätlichen Kommission jedoch noch nicht). An der fraglichen Kommissionssitzung vom 21. Mai 1964 äusserten sich Regierungsrat Schuler und der Protokollführer lic.iur. Karl Amgwerd (zit. Protokoll S. 5):

> "welche Grundstücke nach dem vorgeschlagenen Text zum Ertragswert besteuert werden sollen: die schon bisher vom Eigentümer oder seiner Familie landwirtschaftlich genutzten Grundstücke, die nicht vom Eigentümer bewirtschafteten landwirtschaftlichen Grundstücke, sofern sie dem Eigentümer schon bisher gehören, die vom Erwerber selbst bewirtschafteten, neu erworbenen landwirtschaftlichen Grundstücke und jene Grundstücke oder Teile davon, die zum Zwecke des Ersatzes für bisher landwirtschaftlich genutzte Grundstücke einer dieser Kategorien erworben werden."

Anhand dieser Aufzählung muss man davon ausgehen, dass die gesetzgebenden Organe - indem sie bei den neuerworbenen Liegenschaften nur selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Grundstücke der Ertragswertbesteuerung unterwerfen wollen, nicht aber fremdbewirtschaftete - eine weitreichende Auslegung der Negativkriterien, als auch der Kapitalanlage, anstrebten, die sich praktisch auf die Unterscheidung zwischen Selbst- und Fremdbewirtschaftung reduziert. Im Lichte dieser Materialien erweist sich die Qualifizierung des Erwerbs durch Erbteilung als Kapitalanlage bei Fremdbewirtschaftung somit für gerechtfertigt. Ob es zulässig ist, Eigentümer, die vor 1964 bereits im Besitze einer landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft waren (z.B. Korporationen), zu bevorteilen, indem eine Fremdbewirtschaftung die Ertragsbesteuerung nicht in Frage stellt, ist hier nicht zu beurteilen. Zu erwähnen ist nur, dass mit der künftigen Anwendung von § 28 Abs. 3 StG, wonach groberschlossene landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften in der Bauzone der Verkehrswertbesteuerung unterliegen, diese Problematik mindestens teilweise entschärft wird, zumal Bauland innerhalb einer Frist von längstens ca. 15 Jahren für die Ueberbauung freigegeben werden sollte.

d) Es ergibt sich somit, dass vorliegend, trotz der anhaltenden landwirtschaftlichen Nutzung, der aktuellen Einfriedung und der grossen im Bereich der Zusatzfläche befindlichen Blutbuche, von einem Erwerb zwecks Kapitalanlage auszugehen ist. Ob die Bezahlung der Zusatzfläche von 300 m2 (Kat.-Nr. 100*, Fr. 50.-- pro m2) auch bei gegenteiliger Qualifizierung des Erwerbs durch Erbteilung in jedem Falle die Annahme einer Kapitalanlage verlangt hätte, kann somit offenbleiben. Hingegen würde die Ausnahme vom Entschuldungsgesetz noch nicht einen Grund für einen Schätzungs- bzw. Besteuerungswechsel setzen. Landwirtschaftlich genutztes Bauland ohne LEG-Unterstellung, d.h. ohne Belastungsgrenze,

ist nach wie vor zum Ertragswert zu besteuern, sofern es selbstbewirtschaftet wird.

Nicht zu beachten sind in vorliegendem Zusammenhang die angerufenen eidg. Normen betreffend

- direkte Bundessteuer/V über Bewertung der Grundstücke (abgesehen davon müsste hier für die Annahme einer landwirtschaftlichen Nutzung "der Verkehrswert durch diese Nutzungsart bestimmt" werden, Art. 31 Abs. 2 BdBSt);

- BB über eine Sperrfrist für die Veräusserung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke ... (die Sperrfrist von 5, heute 2 Jahren, macht die hier angenommene Kapitalanlage nicht zunichte).

Im übrigen übte das künftige, noch nicht in Kraft gesetzte neue bäuerliche Bodenrecht auf die Schätzungen keinen Einfluss aus. Das Abstellen auf das Kriterium der Selbst- bzw. Fremdbewirtschaftung hat der kantonale Gesetzgeber - wie dargelegt - bewusst gewollt.

4. Umstritten ist des weiteren die Höhe des Bodenwertes bzw. des Verkehrswertes der unüberbauten Liegenschaften.

a) Als Bodenwert gilt der Durchschnittspreis, wie er im freien Liegenschaftenverkehr in der betreffenden Gegend oder Zone für Grundstücke von gleicher oder ähnlicher Beschaffenheit, Grösse und Lage erzielt wird. Die unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse erzielten Grundstückpreise sind nicht zu berücksichtigen (§ 19 SchätzV). Der Verkehrswert wiederum setzt sich zusammen aus dem Realwert (Bodenwert) und dem Ertragswert (§ 16 SchätzV). Gemäss Schätzungsreglement wird diese Mischrechnung aus Ertrags- und Realwert insbesondere bei nichtland-

wirtschaftlichen Grundstücken vorgenommen, "welche sich ausserhalb eines Baugebietes befinden oder die nach geltenden öffentlich- oder privatrechtlichen Normen nicht überbaut werden können". Zudem greift diese Ermittlungsart "bei all jenen unüberbauten Grundstücken Platz, bei denen sich der Verkehrswert ausschliesslich nach dem Ertrag richtet oder bei welchen bauliche Aufwendungen getätigt wurden, die sich wertsteigernd auswirken" (2.3.2.1 SchätzR). "Sofern die vorerwähnte Ermittlungsart aus Real- und Ertragswert bei einzelnen Grundstücken nicht anwendbar ist, und vor allem zu Kontrollzwecken sind die übrigen Methoden zur Ermittlung des Verkehrswertes unüberbauter Grundstücke heranzuziehen:

- Gleichsetzung mit dem Kaufpreis
- Preisvergleich, sofern ein Kaufpreis fehlt
- Lageklasse-Methode, sofern weder Kaufpreis noch Preisvergleich vorhanden sind
- Methode der Rückwärtsrechnung" (2.3.3 SchätzR).

b) Folgt man dem Schätzungsreglement, so ist vorliegend bloss der Realwert zu ermitteln. Die Zusatzfläche wirft gemäss beschwerdeführerischer Darstellung im übrigen keinen Ertrag ab (Beschwerde 321/93, S. 3, Ziff. 3 b).

c) Der Beschwerdeführer verlangt, dass das Land zum Ertragswert, die gekauften m2 höchstens auf Fr. 50.-- (Kaufpreis) geschätzt werden. Dass die Ertragswertschatzung ausser Betracht fällt, wurde in Erwägung Ziffer 3 eingehend begründet. Der vereinbarte Kaufpreis von Fr. 50.-- kann ebenfalls nicht massgeblich sein. Er ist unter dem Einfluss persönlicher Verhältnisse zustandegekommen. Der Beschwerdeführer legt in der Beschwerdeschrift 321/93, S. 2, wörtlich dar:

"Dass das nur landwirtschaftlich zu nutzende Land (Wiesland) von 300 m2 ab 01.01.1991 zu einem Bodenwert von höchstens Fr. 50.-- pro m2 zu versteuern ist, ergibt sich zunächst aus den im Testament vom ...1985 des Erblassers G.L. sel. zugesprochenen 300 m2 Land zum festgelegten Preis von Fr. 50.--. Diese Abtretung war zudem die Erfüllung einer moralischen Verpflichtung des genannten Erblassers in Vertretung von Vater H.L. sel., geb. ... wegen des grundbuchamtlich 1947 verfallenen Kaufrechtes zu festem Preis von Fr. 6.-- ab GB 200* (früher GB 250*) an K.L. sel., geb. ..., Vater des Beschwerdeführers (...). Dass der bezahlte Bodenpreis von Fr. 50.-- in ... auch am ...1990 nichts ungewöhnliches darstellte, kann mit den damaligen Bodenverkäufen der Genossame von Fr. 50.-- (ohne Erschliessung) im ... verglichen werden. Hätte der Beschwerdeführer Bauland benötigt, hätte er dieses als Genossenbürger zum gleichen Preis ebenfalls erhalten können. Der derzeitige Baulandpreis in der Y-Wiese (unerschlossen) beträgt Fr. 40.--."

Die bezahlten Fr. 50.-- sind mithin erbrechtlich, nicht aber marktmässig begründet. Daran vermag auch der Hinweis auf die Vorzugspreise für Genossenbürger nichts zu ändern, denn auch hier mangelt es klarerweise an einem marktkonformen Preis. Dass dem so ist, zeigt VGE 326/87 vom 4.12.1987 (Prot. S. 873 ff.). Dort ging es im Zusammenhang mit der Feststellung des Anrechnungswertes gemäss Art. 618 ZGB um eine überbaute Wohnliegenschaft in der Gemeinde ... (Zone WG 3, Dreifamilienhaus mit 3 Garagen). Das Kantonale Schätzungsamt ging von einem Bodenwert von Fr. 200.-- per Ende 1986 aus. Ein privater Gutachter setzte einen Bodenpreis von Fr. 300.-- pro m2 ein. Das Verwaltungsgericht stellte zunächst fest, dass die Verhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend sind (1987). Zudem holte es bei der kantonalen Grundstückgewinnsteuerabteilung Erkundigungen über die aktuellen, d.h. die 1987 erzielten Bodenpreise in den Gemeinden ... ein. Bei 19 Handänderungen in den Bauzonen (ohne jene, die klarerweise unter dem Verkehrswert lagen, so Verkäufe an Genossenbürger oder an eigene Kinder)

wurden pro m2 durchschnittlich Fr. 242.-- bezahlt (Wohn- und gemischte Zonen). Nach Dörfer geordnet ergaben sich folgende Durchschnittszahlen:

- Dorf ... (10 Handänderungen)	Fr. 247.40
- Dorf ... (4)	Fr. 178.90
- Dorf ... (2)	Fr. 205.--
- Dorf ... (3)	Fr. 333.--

Das Gericht setzte in Kenntnis dieser Durchschnittswerte den Bodenpreis von Fr. 200.-- auf Fr. 250.-- herauf.

d) Aber auch der am ...1991 für die Wiese X bezahlte Preis von Fr. 930.-- pro m2 liegt nach Ansicht des Gerichtes über dem Durchschnittspreis, wie ihn § 19 SchätzV verlangt. Geht man davon aus, dass im Dorf ... 1987 pro m2 durchschnittlich ca. Fr. 300.-- bis Fr. 350.-- bezahlt wurden (siehe oben Erw. 4 c), so käme dies etwa einer dreifachen Verteuerung innerhalb von nur drei Jahren gleich.

Das Schätzungsreglement gestattet die Gleichsetzung des Realwertes mit dem Kaufpreis, wenn der Handel innerhalb eines bestimmten Zeitraumes und mit gleichbleibenden Wertverhältnissen bezogen auf den massgebenden Bewertungstag erfolgte (2.3.3.1 SchätzR). Dieser Grundsatz gilt auch beim Preisvergleich. Allerdings spielt hier die unmittelbare Vergleichbarkeit mit benachbarten Grundstücken ebenfalls eine gewichtige Rolle. Individuelle Vor- und Nachteile sind zusätzlich zu berücksichtigen (2.3.3.2 SchätzR).

In der Kernzone, in welcher sich die beiden Liegenschaften befinden, sind 5 Vollgeschosse bei einer Gebäudehöhe von 14 m und einer Firsthöhe von 17 m möglich (Art. 49 BauR ...). Diese Ueberbauungsmöglichkeiten sind bei der vorliegenden Parzellierung und der bestehenden Ueberbauung auf Kat.-Nr. 100* (Einfamilienhaus, Baujahr 1937; Garageerweite-

rung ca. 1990) und im Gegensatz zu den verbliebenen 18 120 m2 der Wiese "X" nicht voll ausschöpfbar. Die Gebäudehöhe von 14 m verlangt einen Grenzabstand von 7 m (§ 60 PBG). Bei Kat.-Nr. 300* (600 m2) ginge damit der grössere Teil der Liegenschaft als Grenzabstandsfläche "verloren". Daran vermag die zur überbauten Liegenschaft Kat.-Nr. 100* hinzugekaufte Fläche von 225 m2 aufgrund ihrer Situierung nichts zu ändern. Nur eine gesamthafte Ueberbauung der beiden Parzellen könnte hier aus der Sicht der Ausnützungsmöglichkeiten eine Verbesserung bringen. Von diesem Scenario darf aber nicht ausgegangen werden, da es nicht der hier aktuellen und massgeblichen Situation entspricht.

Der Vergleich mit dem Verkauf der Wiese "X" darf somit nicht vorbehaltlos gezogen werden. Zudem erscheinen dem Gericht die Fr. 930.-- pro m2 eher als Ausnahme- denn als marktkonformer Preis.

Letzteres belegen unmissverständlich die statistischen Unterlagen der Schätzungskommission betreffend die in den Schwyzer Gemeinden erzielten m2-Preise für unüberbaute Grundstücke (Quelle: Handänderungsanzeigen der Grundbuchämter; ohne Verkäufe zu nicht repräsentativen Preisen). Für die Gemeinde ... lauten die tatsächlichen Kaufpreise wie folgt:

1989	3 Handänd.	min. Fr. 500.--,	max. Fr. 550.--,	durchs. Fr. 533.--
1990	0 Handänd.	---	---	---
1991	2 Handänd.	min. Fr. 620.--,	max. Fr. 930.--,	durchs. Fr. 775.--
1992	26 Handänd.	min. Fr. 300.--,	max. Fr. 550.--,	durchs. Fr. 538.--

e) Bei dieser Sach- und Rechtslage ist es deshalb angezeigt, die beiden angefochtenen Schätzungsverfügungen aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, wobei es der Steuerkommission unbenommen

bleibt, die Angelegenheit an das Kantonale Schätzungsamt weiterzuleiten. Bei der Neubeurteilung sind insbesondere folgende Aspekte mitzuberücksichtigen:

- die unter Erw. 4 lit. f angeführten in den letzten Jahren in der Gemeinde ... erzielten m2-Preise (insbesondere Dorf ...);

- der Umstand, dass bei der generellen Neuschätzung per 1.1.1989 sowie bei den individuellen Schätzungen im Zeitraum von 1984 bis 1988 die Bodenpreise per 1.1.1985 verwendet wurden (vgl. Schwyzer Schätzerhandbuch Nr. 14, 15);

- der Umstand, dass gemäss vorinstanzlichem Bodenpreis-Kataster für die fragliche Kernzone per 1.1.1985 der Quadratmeter mit Fr. 220.-- bewertet wurde;

- der Umstand, dass die beiden hier angefochtenen Neuschätzungen vom 13. Januar 1991 und 26. Juli 1991 nur kurze Zeit später ergingen und deshalb aus Gründen des Gleichheitsgebotes ein mehr als vierfach höherer Bodenwert im Rahmen der Liegenschaftsschätzung nicht rechtmässig sein kann;

- die konkreten rechtlichen und tatsächlichen Eigenheiten der fraglichen Grundstücke (Grundstückform, Blutbuche etc.; evtl. Vornahme eines Augenscheins) (betr. Zusatzfläche von Kat.-Nr. 100* vgl. SchätzR Ziffer 3.3.6).

Die Neuschätzung des Bodenwertes wird aufgrund der eben erwähnten Vorgaben - insbesondere aufgrund des einzuhaltenden Gleichheitsgebotes - einerseits und der Tatsache, dass hier nicht der landwirtschaftliche Ertragswert massgeblich ist, anderseits (vgl. oben Erw. 3) massiv tiefer als vorinstanzlich angenommen (Fr. 930.--/m2), nicht aber unter

dem Wert gemäss Bodenpreis-Kataster per 1.1.1985 (Fr. 220.--/m2) anzusetzen sein. Die genaue Festlegung ist dem Schätzungsermessen der Steuerverwaltung anheimgestellt, weshalb sich eine Rückweisung an die Vorinstanz rechtfertigt. Dies um so mehr, als sich unter Umständen noch ergänzende Sachverhaltsabklärungen und eine Kontrollrechnung (Lageklassemethode) aufdrängen. Vorgängig der Neuschätzung ist dem Beschwerdeführer betreffend die hier bereits erwähnten Unterlagen (Handänderungspreise in den Jahren 1989 bis 1992; Bodenkataster-Preise) und allenfalls zusätzlichen Entscheidungsunterlagen das rechtliche Gehör zu gewähren.

Der definitiv ermittelte Bodenwert ist danach für die Ermittlung des Steuerwertes der Kat.-Nr. 100* und 300* heranzuziehen. Zu beachten wird im übrigen sein, dass bei Kat.-Nr. 100* das Flächenmass per 11.3.1991 um 75 m2 reduziert wurde (§ 10 lit b SchätzV).

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend haben der Beschwerdeführer und der Staat die Kosten je hälftig zu tragen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 23. September 1993 i.S. B.F. und C.F. (VGE 323/93)

Verfahrensrecht: Keine Beschwerdebefugnis einzelner Miterben einer als eigenes Steuersubjekt besteuerten Erbengemeinschaft (§ 15 Abs. 2 StG, Art. 602 Abs. 2 und 3 ZGB)

Sachverhalt:

A. Die landwirtschaftliche Liegenschaft Kat.-Nr. ... in Z. befindet sich im Eigentum der Erbengemeinschaft A.F. sel., welcher die Miterben B.F., C.F. sowie D.F. und E.G. angehören. Mit Verfügung vom 1.12.1989 setzte das Kantonale Schätzungsamt den Steuerwert auf Fr. 191 100.-- fest. Dagegen erhoben die Mitglieder der Erbengemeinschaft, vertreten durch die Miterbin C.F., mit Eingabe vom 2. Januar 1990 Einsprache. Am 25. September 1992 widerrief der Miterbe D.F. die an seine Schwester erteilte Vollmacht.

Die Kantonale Steuerkommission hiess die Einsprache mit Entscheid vom 13. April 1993 teilweise gut und setzte den Steuerwert neu auf Fr. 177 900.-- fest. Zudem wurde den Einsprechern die Hälfte der Verfahrenskosten auferlegt (Fr. 318.--).

B. Gegen diesen Einspracheentscheid reichten B.F. und C.F. am 16. Mai 1993 Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein mit dem Antrag, es sei eine neue Schätzung vorzunehmen.

C. Die Kantonale Steuerkommission trägt vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

D. Mit Schreiben vom 25. Mai 1993 wurden die Beschwerdeführerinnen aufgefordert, bis 14. Juni 1993 eine schriftliche Vollmacht zur Beschwerdeführung für die beiden Miterben D.F. und E.G. einzureichen, dies verbunden mit der Androhung, im Unterlassungsfall werde angenommen, dass die beiden Miterben mit der Beschwerdeführung nicht einverstanden seien und sich hievon distanzieren würden. Kopien dieses Schreibens wurden den beiden Miterben mit eingeschriebenem Brief zugestellt. Innert Frist gingen beim Gericht keine der verlangten Vollmachten ein. ...

E. ...

Erwägungen:

1. ...

2. Steuersubjekt ist die Erbengemeinschaft A.F. sel. (§ 15 Abs. 2 StG). Den Mitgliedern dieser Erbengemeinschaft gehört zu Gesamteigentum die landwirtschaftliche Liegenschaft Kat.-Nr. ..., welche Gegenstand der umstrittenen Schätzungsverfügung ist. Die Erben haben gemeinsam über die Rechte der Erbschaft bzw. der fraglichen Nachlassliegenschaft zu verfügen (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Dies gilt auch für die Einreichung von Rechtsmitteln.

Diese Voraussetzung ist vorliegend nicht erfüllt. Die Miterben D.F. und E.G. distanzieren sich von der Beschwerdeführung.

3. Ein einzelner oder mehrere Erben können allenfalls ohne Zustimmung aller Miterben ein Rechtsmittel ergreifen, wenn es in dringlichen Fällen um die Fürsorge für die gemeinschaftliche Sache geht, ohne dass darin gleichzeitig

eine Beeinträchtigung der Rechte der übrigen Miterben zu erblicken wäre (EGV-SZ 1991, S. 5).

Auch diese Voraussetzung ist nicht erfüllt. Zum einen stand den Miterben, welche um den Einspracheentscheid wussten, eine 30-tägige Beschwerdefrist zur Verfügung, um die Frage des Weiterzuges eingehend zu prüfen. Dringlichkeit als Begründung für das nichtgemeinsame Vorgehen ist deshalb nicht gegeben. Zum anderen ist bei der Erhebung eines Rechtsmittels in steuerlichen Belangen zu beachten, dass dadurch die Rechte der übrigen Miterben beeinträchtigt werden können. Steuerkommission und Verwaltungsgericht dürfen nämlich zuungunsten der Beschwerdeführer (hier der Erbengemeinschaft bzw. aller Miterben) entscheiden, ohne dass mit einem Rechtsmittelrückzug diese Gefahr gebannt werden könnte (§§ 76 Abs. 2, 77, 78 Abs. 3 StG). Ein solches Risiko darf nur eingegangen werden, wenn alle Miterben mit der Beschwerdeführung einverstanden sind.

4. Können sich die Erben über die gemeinsame Verfügung nicht einigen, so ist ein Erbenvertreter zu bestellen (Art. 602 Abs. 3 ZGB). Ausnahmsweise ist das Verwaltungsgericht im Nutzungsplanverfahren dennoch auf eine Beschwerde einzelner Miterben eingetreten, weil innerhalb der Erbengemeinschaft kein Konsens über die raumplanerische Zukunft einer Nachlassliegenschaft bestand (Landwirtschafts- oder Bauzone?). Eine vergleichbare Situation wie im Nutzungsplanverfahren, wo man betreffend zukünftige Nutzung einer Liegenschaft mit guten Gründen verschiedener Ansicht sein kann, ist im steuerrechtlichen Veranlagungsverfahren nicht gegeben. Die Zielsetzung ist hier vielmehr eine einheitliche: Steuerpflichtige setzen sich für eine ordnungsgemässe, nicht über das gesetzliche Mass hinausreichende Besteuerung ein. Inwiefern die Beschwerdeführerinnen diesbezüglich mehr tangiert sein sollen als die übrigen Miterben, so dass eine separate Beschwerdeführung (mit der bereits erwähnten Ge-

fahr einer reformatio in peius zu Lasten aller Miterben) gerechtfertigt erscheint, ist nicht ersichtlich. Allfällige mittelbare Auswirkungen, z.B. auf die EL-Berechnung, rechtfertigen ein separates Beschwerderecht für einzelne Erben nicht.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2. bis 3. ...

Regierungsratsbeschluss vom 21. Dezember 1993 i.S. X.Y. (RRB Nr. 2178)

Steuergeheimnis; Recht auf Akteneinsicht (§ 59 StG, Art. 71 BdBSt)

Sachverhalt:

A. Mit Schreiben vom 19. August 1993 verlangte X.Y. von der Kantonalen Steuerverwaltung Einsicht in die Steuerakten der Y. AG. Sie begründete das Gesuch damit, dass sie Prokuristin der Gesellschaft sei. Es liege deshalb im Interesse der Gesellschaft, wenn sie Einsicht erhalte. Es sei anzunehmen, dass in der Gesellschaft keine formell korrekten Beschlüsse gefasst würden. Mit Schreiben vom 23. August 1993 beantwortete die Steuerverwaltung die Anfrage abschlägig; es könne keine Einsicht gewährt werden. Sie offerierte X.Y., diesen Entscheid in die Form einer anfechtbaren Verfügung zu kleiden. Mit Schreiben vom 24. August 1993 machte X.Y. von diesem Angebot Gebrauch. Mit Verfügung vom 25. August 1993 (Versand: 7. September 1993) wies sodann die Steuerverwaltung das Gesuch um Akteneinsicht ab.

B. Gegen diese Verfügung erhob X.Y. mit Eingabe vom 22. September 1993 rechtzeitig Beschwerde beim Regierungsrat. Sie stellte folgende Anträge:

> "Der BF sei berechtigt zu erklären, die Steuerakten der Y. AG einzusehen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

C. Die Kantonale Steuerverwaltung beantragte in der Vernehmlassung vom 12. Oktober 1993 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 1993 wurde die Y. AG beigeladen. In ihrer Stellungnahme vom 8. November 1993 beantragt sie die Abweisung der Beschwerde.

D. ...

Erwägungen:

1. Das Recht auf Akteneinsicht als Teil des Anspruches auf rechtliches Gehör wird in erster Linie durch die kantonalen Verfahrensvorschriften gewährleistet. Wo sich die kantonalen Garantien als ungenügend erweisen, greifen die unmittelbar aus Art. 4 der Bundesverfassung (BV) folgenden Verfahrensregeln zur Sicherung des Akteneinsichtsrechts ein (BGE 117 Ia 7; Imboden/Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt am Main 1990, S. 265).

a) Ein Akteneinsichtsrecht Dritter (nicht als Partei im Verfahren Beteiligte) lässt sich weder aus dem schwyzerischen Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (§ 59 Abs. 4, nGS I-105, StG) noch aus der dazugehörenden Vollzugsverordnung vom 10. Oktober 1980 (nGS I-105a, VVzStG) ableiten. Lediglich für Auskünfte an Gerichts- oder Verwaltungsbehörden ist die Entbindung von der Schweigepflicht durch das Finanzdepartement vorgesehen (§ 6 Abs. 6 VVzStG). Genausowenig ergeben sich für das Akteneinsichtsrecht Dritter Anhaltspunkte aus der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Juni 1974 (VRP, nGS II-225). Und schliesslich äussern sich dazu auch nicht der Bundesratsbeschluss über

die Erhebung der direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt, SR 642.11: Art. 71) sowie dessen kantonale Vollziehungsverordnung vom 18. November 1986 (VVzBdBSt, nGS I-121).

b) Der aus Art. 4 BV abgeleitete Anspruch auf Akteneinsicht ist von Rechtsprechung und Lehre im Zusammenhang mit hängigen Verfahren entwickelt und dementsprechend als prozessuales oder verfahrensmässiges Recht ausgestaltet worden. Entsprechend hat das Bundesgericht in seiner älteren Rechtsprechung Gesuche auf Akteneinsicht ausserhalb hängiger Verfahren stets abgelehnt (vgl. BGE 95 I 175, in dem auf diese Praxis hingewiesen wird). Nach neuer Praxis, die im eben zitierten Entscheid begründet wurde, beschränkt sich das Akteneinsichtsrecht nicht mehr ausschliesslich auf laufende Verfahren. Nach Auffassung des Bundesgerichtes gebietet der Grundsatz der Rechtsgleichheit auch, dass jeder Bürger seine Rechte stetsfort mit allen von der Rechtsordnung zugelassenen Mitteln wahren könne. Eine solche umfassende Rechtswahrung setzt unter Umständen die Einsicht in die Akten eines abgeschlossenen Verfahrens voraus (BGE 95 I 105). Das Recht auf Akteneinsicht ist aber - anders als im Verfahrensstadium - nicht mehr automatisch gegeben; vielmehr muss der Betroffene ein schutzwürdiges Interesse an der Einsichtnahme dartun (VPB 1984 Nr. 34; ferner Georg Müller, Kommentar zu Art. 4 BV, N 108; Gadola, Das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren, Zürcher Diss. 1991, S. 68).

Wenn die Akteneinsicht ausserhalb eines hängigen Verfahrens zulässig ist, heisst dies, dass ausnahmsweise auch an einem bereits abgeschlossenen und möglichen künftigen Verfahren nicht beteiligte Dritte Akteneinsicht beanspruchen können (BGE 95 I 108; 110 Ia 85; 113 Ia 4; 262; Häfliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 143; ZBl 93 [1992] S. 364).

Das Akteneinsichtsrecht findet jedoch seine Grenze am öffentlichen Interesse des Staates oder am berechtigten Geheimhaltungsinteresse Dritter. Die einander entgegenstehenden Interessen an der Akteneinsicht auf der einen Seite und an deren Verweigerung auf der anderen sind im Einzelfall sorgfältig gegeneinander abzuwägen (ZBl 93 [1992] S. 364; BGE 113 Ia 4). Ob Akteneinsicht zu gewähren ist, hängt u.a. auch davon ab, ob das dadurch zu befriedigende Interesse nicht auf andere Weise gedeckt ist (Huber, Das Recht des Bürgers auf Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren, Diss. St. Gallen 1980, S. 51 mit Hinweisen).

2. a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie Prokuristin und Alleinaktionärin der Y. AG sei. Generalversammlungen der AG fänden nicht statt und es gebe keine Revisionsstelle. Sie hegt zudem Befürchtungen, dass es mit dem finanziellen Zustand der AG nicht mehr zum besten stehe, nachdem die Aktien in den Privatsteuerakten nur "pro memoria" und somit ohne Wert taxiert worden seien.

b) Die Y. AG bestreitet nicht, dass die Beschwerdeführerin Alleinaktionärin ist. Auch die Behauptung, es fänden keine Generalversammlungen statt, wird nicht in Abrede gestellt und die schlechte finanzielle Lage der AG wird von Z.Y. im Schreiben vom 15. November 1993 sogar ausdrücklich bestätigt.

3. a) Die Beschwerdeführerin hat zu Recht nicht bestritten, dass sie als Prokuristin nicht zur Einsicht in die Steuerakten der AG berechtigt ist. Sie hat bereits deshalb kein Recht dazu, weil die AG (bzw. deren Verwaltungsratspräsident) sich dagegen zur Wehr setzt (s. auch Guhl/Merz/Kohler, Das Schweizerische Obligationenrecht, 8. Auflage, Zürich 1991, S. 155). Es fragt sich jedoch, ob ihre Stellung als Alleinaktionärin und der Umstand, dass

sich die AG in einer schlechten finanziellen Lage befindet, ihr nicht dieses Recht verleiht.

b) Die Beschwerdeführerin ist an der eigentlichen Geschäftsführung der Y. AG nicht beteiligt. Sie befindet sich somit zugegebenermassen in einer sehr unkomfortablen Situation. Sie trägt als Alleinaktionärin alleine das (auf das Aktienkapital beschränkte) Geschäftsrisiko der AG, ohne etwas zum Gelingen des Unternehmens beitragen zu können. Sie hat zudem kaum Einblick in den Geschäftsverlauf. In diesen Punkten unterscheidet sie sich aber nicht von den Aktionären anderer Unternehmen. Es ist dieser Gesellschaftsform eigen, dass eine finanzielle Beteiligung im Vordergrund steht, ohne dass der Aktionär direkten Einfluss auf den Geschäftsverlauf und grundsätzlich auch ohne dass er Einblick in die Geschäftsbücher hat. Dies gilt auch, wenn sämtliche Aktien in einer Hand vereint sind.

c) Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, es würden keine Generalversammlungen mehr stattfinden und deshalb bestehe auch keine Revisionsgesellschaft mehr, ist der Einblick in die Steuerakten kein taugliches Mittel, um diese behaupteten Unregelmässigkeiten zu beseitigen. Dafür stehen ihr die Rechtsbehelfe des Aktienrechts zur Verfügung, die sie nötigenfalls auf dem Zivilrechtsweg durchsetzen muss.

4. Die Beschwerdeführerin verweist im weiteren zur Begründung ihrer Beschwerde auf die Regelung der Auskunftspflichten unter Ehegatten. Sie macht auch geltend, sie sei die Auftraggeberin für die Funktion des Verwaltungsratspräsidenten und sie könne auch deshalb volle Rechenschaft fordern.

Aus der Regelung des Auskunftsrechtes unter Ehegatten und auch aus der Rechenschaftspflicht aus Auftrag (Art. 394 ff. OR) kann die Beschwerdeführerin nichts für

sich ableiten. Das Auskunftsrecht bezieht sich nämlich genausowenig auf ihr Verhältnis zur AG wie das behauptete Auftragsverhältnis zu ihrem Gatten. Zudem müsste zur Durchsetzung des behaupteten Auskunftsrechts ebenfalls der Zivilrechtsweg beschritten werden.

Die Beschwerdeführerin behauptet, eine weitere Beeinträchtigung ihrer Interessen bestehe darin, dass eine ordnungsgemässe Erledigung seiner Aufgaben vom Verwaltungsratspräsidenten nicht erwartet werden könne. Dies leitet sie aus dem Umstand ab, dass Steuererklärungen lediglich mit Rückstand eingereicht würden. Die Beschwerdeführerin hat dazu ein Schreiben der Steuerverwaltung eingereicht. Derartige Versäumnisse sind vorliegend jedoch ohne Bedeutung, da aus dem Schreiben hervorgeht, dass sie nicht die Steuererklärung der AG, sondern diejenigen anderer Personen betreffen.

5. Auch die Voraussetzungen für den von der Beschwerdeführerin behaupteten Durchgriff sind vorliegend nicht gegeben. Ein Durchgriff ist allenfalls zulässig, wenn sich ein Allein-Aktionär wider Treu und Glauben hinter der AG "verschanzt". Beim Durchgriff wird deshalb durch die Rechtsperson der AG hindurch auf den dahinterstehenden Alleinaktionär (beispielsweise um ihn haftbar zu machen) gegriffen (Meier-Hayoz/Forstmoser, Grundriss des Schweizerischen Gesellschaftsrechts, 6. Auflage, Bern 1989, S. 249). Vorliegend ist dies aber gerade nicht der Fall.

6. Die Beschwerdeführerin als Prokuristin und als Alleinaktionärin der Y. AG besitzt keine schützenswerten Interessen an der Einsicht in die Steuerakten der Y. AG. Einer Einsichtnahme stehen zudem öffentliche Interessen entgegen.

a) Die Arbeit der Steuerbehörden hängt in weitem Masse von der Mitarbeit der Steuersubjekte ab. Die Schweigepflicht der staatlichen Funktionäre ist das Korrelat zu einer Offenbarungspflicht des Bürgers. Wer dem Staat gegenüber seine Karte aufdecken muss, soll darauf rechnen können, dass die von ihm offenbarten Tatsachen nicht bekannt werden, sondern geheim bleiben. Durch die strenge Wahrung des Amtsgeheimnisses soll der Bürger nicht nur geschützt, sondern auch veranlasst werden, seiner Offenbarungspflicht ohne Vorbehalte nachzukommen (ZBl 59 [1958] S. 201 mit Hinweisen). Wenn das gegenseitige Vertrauen durch den Umstand gestört würde, dass Dritte in die Akten Einsicht nehmen können, so könnte dies unerwünschte Konsequenzen haben. Vor dem Einreichen würden dann die komprimittierenden Akten ausgesondert. Dies würde die Arbeit der Steuerbehörden zusätzlich erschweren. In Anbetracht der zivilrechtlichen Möglichkeiten der Einsichtnahme ist im Rahmen des Steuerverfahrens auch unter diesem Blickwinkel keine Einsicht in die Akten der Y. AG zu gewähren.

b) Würde anders entschieden und so neue Wege eröffnet, um dem Aktionär das Einsichtsrecht zu gewähren, so hätte dies weitere unangenehme Konsequenzen. Die Akteneinsichtsverfahren würden sich häufen. Die Versuchung wäre gross, Einsichtsbegehren bei den Steuerbehörden zu beantragen, anstatt den Zivilweg zu beschreiten.

7. Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin keine schützenswerten Interessen an der Einsicht in die Steuerakten der Y. AG und dieser Einsicht stehen zudem öffentliche Interessen entgegen. Es kann deshalb keine Akteneinsicht gewährt werden. Der Entscheid der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist. Dies hat zur Folge, dass der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (§ 72 Abs. 2 VRP).

StPS 2/93 Seite 62

Abgrenzung der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit; Zeitpunkt der Realisierung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Im Falle eines EDV-Mitarbeiters, der trotz "Rahmenvertrags", welcher einem Arbeitsvertrag gleichkommt, am selbständigen Charakter seiner Erwerbstätigkeit festhält und den Steuerbehörden einen Jahresabschluss einreicht, schliessen die Einspracheinstanzen aufgrund der gesamten Umstände auf das Vorliegen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit.

Nach der Gerichts- und Verwaltungspraxis gilt ein Einkommen dann als erzielt, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Ein Unselbständigerwerbender erzielt sein Einkommen - zumindest in der Regel - in derjenigen Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt.

StKE 188-90 vom 7. Juni 1993 i.S. Q. (Abweisung mit Bezug auf die wiedergegebenen Erwägungen) = 03.93.052

StPS 2/93 Seite 67

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Buchhaltung/Lebensaufwand als Ermittlungsgrundlage (Par. 19 und Par. 22 StG; Art. 21 und Art. 22 BdBSt; Par. 21 StG und DA Ziff. 125)

Der Selbständigerwerbende, der eine Buchhaltung führt, ist grundsätzlich an die eigenen ordnungsgemässen Buchungen gebunden. Insbesondere hat er keinen Anspruch auf eine Veranlagung nach dem Lebensaufwand unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung.

StKE 221-91 vom 14. Juli 1993 i.S. Z. (Abweisung) = 03.93.067

StPS 2/93 Seite 70

Liquidationsgewinnbesteuerung, Berechnung der in der Bemessungslücke aufgelösten stillen Reserven (Par. 26 Abs. 4 StG; Art. 43 BdBSt)

Ein gegenüber den Vorperioden erhöhter Bruttogewinn in der Bemessungslücke ist ein schwerwiegendes Indiz für die Auflösung von stillen Reserven.

Grundsätzlich hat die Steuerbehörde zu beweisen, dass und in welchem Umfange stille Reserven aufgelöst worden sind. Doch dür fen an den Nachweis nicht zu strenge Anforderungen gestellt werden. Insbesondere kann nicht verlangt werden, dass die Steuerbehörde einen zahlenmässig genauen Beweis für die Höhe der aufgelösten Reserven erbringt. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, darzutun, dass den Indizien, auf die sich die Behörde stützt, nicht die Beweiskraft zukommt, die sie ihnen beilegt.

Beim Vergleich der Bruttogewinne gehören die Jahre der Bemessungslücke nicht zum Vergleichszeitraum.

VGE 340-91 vom 30. April 1992 i.S. X. (Abweisung mit Bezug auf die wiedergegebenen Erwägungen) = 02.93.011

StPS 2/93 Seite 73

Verdeckte Gewinnausschüttung, Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen, Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnkorrektur (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Eine unter den Aktiven verbuchte Darlehensforderung, welche nicht in der dafür gesetzlich vorgeschriebenen Form übertragen wurde, stellt ein fiktives Aktivum dar, das nicht erfolgswirksam abgeschrieben werden kann.

Gewährt eine Aktiengesellschaft ihrer Schwestergesellschaft ein Darlehen, mit dessen Rückzahlung von Anfang an nicht zu rechnen ist, so stellt die Darlehensgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Wurden die in den Vorperioden mit Bezug auf das Darlehen gebildeten Rückstellungen von der Veranlagungsbehörde als geschäftsmässig begründet qualifiziert, gilt als Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnkorrewktur der Zeitpunkt der definitiven Abschreibung des Darlehens.

StKE 213-91 vom 26. April 1993 i.S. Z. AG (Abweisung) = 03.93.037

StPS 2/93 Seite 81

Holdingprivileg (Par. 41 StG, Par. 45 VVStG); Holdingabzug (Art. 59 BdBSt)

An der Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften sowie gemischten Gesellschaften vom 1.5.1986 (HDW, StB 247), wonach eine we- sentliche industrielle und kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Par. 45 VVStG dann nicht vorliegt, wenn mindestens 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestehen und mindestens 60 % der Erträge Beteiligungserträge darstellen, ist nach wie vor festzuhalten.

Präzisierung des Begriffs "Beteiligungen" im Sinne von Par. 45 VVStG.

Der Holdingabzug gemäss Art. 59 BdBSt hat keinen Einfluss auf die Verlustverrechnungsmöglichkeiten.

StKE 264-92 vom 15. März 1993 i.S. X. Holding AG (Abweisung)
In kantonaler Hinsicht VGE 315-93 vom 27. August 1993 i.S. X. Holding AG (Abweisung) = 03.93.025

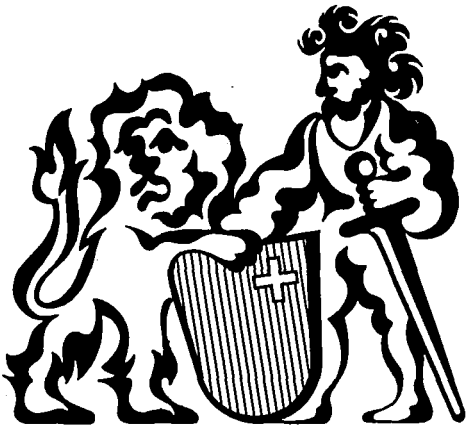
StPS 2/93 Seite 95

Vertrauensprinzip/reformatio in peius: Eine im Veranlagungsverfahren erzielte Einigung bezüglich einzelner Steuerfaktoren schliesst eine Verschlechterung durch die Einsprache- und Beschwerdeinstanzen nicht aus (Art. 105 Abs. 1 und Art. 110 BdBSt)

Einigen sich der Veranlagungsbeamte und der Steuerpflichtige über einzelne Steuerfaktoren, ist dieses Verhandlungsteilergebnis einer späteren und evtl. zuungunsten des Steuerpflichtigen ausfallenden Beurteilung durch Einsprache- und Beschwerdeinstanzen nicht entzogen. Der Offizialmaxime kommt insbesondere im Veranlagungs- und Einspracheverfahren eine entscheidende Bedeutung zu.

VGE 319-92 vom 21. August 1992 i.S. X. (Abweisung) = 02.92.028

November 1993 11. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Abgrenzung der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit; Zeitpunkt der Realisierung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit 62
- Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Buchhaltung/Lebensaufwand als Ermittlungsgrundlage 67
- Liquidationsgewinnbesteuerung 70
- Verdeckte Gewinnausschüttung, Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen, Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnkorrektur 73
- Holdingprivileg; Holdingabzug 81
- Vertrauensprinzip/reformatio in peius: Eine im Veranlagungsverfahren erzielte Einigung bezüglich einzelner Steuerfaktoren schliesst eine Verschlechterung durch die Einsprache- und Beschwerdeinstanzen nicht aus 95

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1993 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 7. Juni 1993 i.S. Q. (StKE 188/90)

Abgrenzung der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit; Zeitpunkt der Realisierung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Zum Sachverhalt:

Neben der Steuererklärung reichte Q. eine nach kaufmännischen Grundsätzen geführte Jahresrechnung ein. Andererseits bezeichnete er auf dem Steuererklärungsformular die A. als seine Arbeitgeberin.

Aus den Erwägungen:

2. a) Vorliegendenfalls ist u.a. umstritten, auf welcher Basis das Erwerbseinkommen zu berechnen ist. Der Pflichtige reichte mit seiner Steuererklärung einen Geschäftsabschluss ein und deklarierte den entsprechenden Gewinn unter der Rubrik "Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit". Demgegenüber ist der Revisor der Ansicht, der Pflichtige sei steuerlich wie ein Arbeitnehmer zu behandeln.

b) Nach § 19 StG und Art. 21 BdBSt sind die gesamten Einkünfte steuerbar, so u.a. jedes Einkommen sowohl aus einer selbständigen als auch aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt). Indes erfahren die Geschäftseinkünfte im Ge-

gensatz zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit eine besondere steuerliche Behandlung, wie dies insbesondere bei den Bestimmungen über die Gewinnungskosten zum Ausdruck kommt (vgl. § 22 StG; Art. 22 BdBSt; E. Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 200 ff. und 222 ff.). Für die Veranlagung des in Frage stehenden Erwerbseinkommens ist daher von Bedeutung, ob die Erwerbstätigkeit als eine selbständige oder unselbständige zu qualifizieren ist.

c) In Lehre und Praxis wird eine Erwerbstätigkeit als selbständig betrachtet, wenn sie sich nach einer frei gewählten, eigenen Organisation vollzieht, die nach aussen in Erscheinung tritt und auf eigene Rechnung und Gefahr erfolgt. Die selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnet sich dadurch, dass eine natürliche Person Kapital und Arbeit planmässig und nachhaltig einsetzt, in der Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit bei jeder sich bietenden Gelegenheit gewinnbringend auszuüben (F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 2. Auflage, Bern/Stuttgart 1989, S. 53 f.). Unselbständig erwerbstätig ist, wer aufgrund eines privatrechtlichen Arbeitsvertrages (Art. 319 ff. OR) oder eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses entgeltliche Arbeit leistet. Die Arbeitsleistung erfolgt nach Zeit und verlangt eine gewisse Unterordnung des Arbeitnehmers (E. Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 16 und 23 zu Art. 21 BdBSt).

d) Gemäss herrschender Lehre kann bei der Frage, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht alleine auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abgestellt werden. Es muss vielmehr auf die gesamten Umstände des Einzelfalles, vor allem auf das Mass an persönlicher und wirtschaftlicher Selbständigkeit abgestellt werden. Dies bedeutet, dass das Nichtvorliegen eines Arbeitsvertrages gemäss Art. 319 ff. OR nicht ohne weiteres darauf hin-

deutet, dass das erzielte Einkommen auf selbständiger Erwerbstätigkeit beruht. Bei Nichtvorliegen eines als solchen bezeichneten Arbeitsvertrages muss u.a. abgeklärt werden, ob das erzielte Einkommen nach obiger Betrachtungsweise durch Auslegung nicht doch aus Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. OR resultiert (P. Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt am Main 1992, S. 2 f.).

e) Den Akten lässt sich entnehmen, dass vorliegendenfalls ein spezifisches Unternehmerrisiko des Einsprechers nicht gegeben ist. Gegenüber den Unternehmen, für welche die EDV-Dienstleistungen erbracht wurden, war einzig die A. vertraglich berechtigt und verpflichtet (vgl. Ziff. 1 und 2 des Rahmenvertrages vom 10.5.1988 sowie den von der A. an den Pflichtigen gerichteten Brief vom 17.6.1989, insbesondere Ziff. 2 und 3 auf Seite 1). Hinsichtlich der Tätigkeit für die A. fehlen Anhaltspunkte für die Annahme eines erheblichen Unternehmerrisikos. Es wird weder dargetan noch geht aus den Akten hervor, dass der Pflichtige einen massgeblichen Kapitaleinsatz und eigene Investitionen tätigen musste, Unkosten für Personal und Miete zu tragen hatte oder eigenes Personal bei der A. einsetzte. Demgegenüber ist aktenkundig, dass die A. die Infrastruktur zur Verfügung stellte, um die Projekte durchführen zu können (vgl. Ziff. 5 des Rahmenvertrags). Mit Bezug auf die Arbeitsorganisation und Weisungsabhängigkeit kann festgehalten werden, dass ein allgemeines Weisungsrecht der A. gegenüber dem Pflichtigen bestand (vgl. Ziff. 3 des Rahmenvertrages), welche namentlich auch den Arbeitsort des Einsprechers bestimmte (vgl. Ziff. 5 des Rahmenvertrages sowie Ziff. 5 der Projektverträge vom 10.5.1988, 27.10.1988 und 7.2.1989), ein Mitspracherecht bei der Festlegung der Ferien besass (vgl. Ziff. 3.1 des Projektvertrages vom 7.2.1989) und Anspruch auf alle Arbeitsresultate usw. hatte, soweit diese nicht den Kunden zustanden (vgl. Ziff. 6 des Rahmenvertra-

ges). Im weiteren sprechen die vereinbarte Besoldung und Spesenentschädigung für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne von Art. 319 ff. OR (vgl. Ziff. 4 des Rahmenvertrages). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich der Steuerpflichtige am (...) ins Handelsregister eintragen liess (vgl. SHAB Nr. ...), oder dass ihm im Mai 1988 der Lohn gekürzt wurde, zumal dies gerichtlich kaum durchsetzbar gewesen wäre. Es ergibt sich somit, dass das Erwerbseinkommen des Einsprechers - entgegen den angefochtenen Veranlagungsverfügungen - grundsätzlich nach den Vorschriften über die Berechnung des steuerbaren Einkommens für Unselbständigerwerbende festzusetzen ist.

3. a) Im weiteren sind die Parteien im Streit darüber, ob die als "Abgrenzung Debitoren/angef. Arbeiten" bezeichneten Fr. 11 533.75 im Bemessungsjahr 1988, in welchem die Arbeiten ausgeführt wurden, oder im Jahre 1989, in welchem der Pflichtige Rechnung stellte, zu berücksichtigen sind. Der Revisor ist der Ansicht, die "Debitoren/angef. Arbeiten" fielen ins Bemessungsjahr 1988. Demgegenüber führt die Steuervertreterin aus, die Rechnungsstellung sei erst am 2.1.1989 erfolgt. Zudem seien angefangene Arbeiten höchstens zu den Herstellungskosten zu verbuchen. Der Ertrag sei im Jahre 1989 angefallen.

b) Wie bereits festgestellt werden konnte, stammt das Erwerbseinkommen des Pflichtigen aus einer unselbständigen Tätigkeit. Mit Bezug auf dessen Bemessung ist daher nicht auf die eingereichte Jahresrechnung abzustellen. Vielmehr sind dafür der "Rahmenvertrag" und die "Projektverträge" sowie die als "Honorarnote" bezeichneten monatlichen Stundenabrechnungen heranzuziehen.

c) Weder im kantonalen Steuergesetz noch im Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer wird geregelt, wann ein Einkommen steuerlich als realisiert

zu betrachten ist. Nach der Gerichts- und Verwaltungspraxis gilt ein Einkommen dann als erzielt, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Ein wie vorliegendenfalls Unselbständigerwerbender erzielt sein Erwerbseinkommen - zumindest in der Regel - in derjenigen Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt (BGE vom 17.2.1986 i.S. K.W., in: NStP 1986, S. 81 ff., StR 1986, S. 430 ff.; ASA 44, 343; ASA 49, 65; ASA 61, 669).

d) In casu hatte der Pflichtige mit den im Dezember 1988 geleisteten 201 Arbeitsstunden gemäss "Rahmen- und Projektvertrag" einen festen Rechtsanspruch auf deren Entschädigung. Die Höhe der Entschädigung stand bereits Ende Dezember fest. Mit Abschluss der geleisteten Arbeiten konnte der Pflichtige über seinen Lohnanspruch frei verfügen (vgl. Art. 323 Abs. 1 OR). Unbeachtlich ist, dass dem Pflichtigen der Dezemberlohn in tatsächlicher Hinsicht erst im Januar 1989 ausbezahlt wurde. Es ergibt sich somit, dass auch der Dezemberlohn 1988 ins Bemessungsjahr 1988 fällt. (...)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 14. Juli 1993 i.S. Z. (StKE 221/91)

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Buchhaltung/Lebensaufwand als Ermittlungsgrundlage (§ 19 und § 22 StG; Art. 21 und Art. 22 BdBSt; § 21 StG und DA Ziff. 125)

Aus den Erwägungen:

2. Vorliegendenfalls ist zur Hauptsache umstritten, auf welcher Basis das steuerbare Einkommen der Pflichtigen zu veranlagen ist. Die Einsprecher stellen sich auf den Standpunkt, das steuerbare Einkommen sei aufgrund des Lebensaufwandes und der Vermögensentwicklung festzusetzen, obwohl sie der Steuerverwaltung für die massgebende Berechnungsperiode eine Bilanz- und Erfolgsrechnung eingereicht haben. Der Revisor demgegenüber ist der Ansicht, die Pflichtigen seien gestützt auf die vorliegende Jahresrechnung vom 1.4.1988 bis 31.12.1989 zu veranlagen.

a) Zum steuerbaren Einkommen gehört auch das Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt). Sowohl nach dem kantonalen Steuergesetz als auch nach dem Bundesbeschluss über die direkte Bundessteuer entspricht das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Differenz zwischen den Roheinkünften bzw. dem Bruttogewinn einerseits und den Gewinnungskosten, Abschreibungen und Rückstellungen andererseits (§§ 19 und 22 StG; Art. 21 und 22 BdBSt; Bruttomethode). In der Praxis wird dagegen bei kaufmännisch geführten Unternehmen der Gewinn als Einkommen herangezogen (Nettomethode). Darunter ist die Differenz zwischen dem Eigenkapi-

tal der Unternehmung am Schluss und jenem am Anfang der Rechnungsperiode, vermehrt um die Privatentnahmen, vermindert um die Privateinlagen, zu verstehen (E. Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 223; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980, DA Ziff. 67). Ausgangspunkt für die steuerliche Bestimmung des Unternehmungsgewinnes ist daher die kaufmännische Jahresrechnung. Die ordnungsgemäss geführte Buchhaltung schafft die Vermutung materieller Richtigkeit und ist geeignet, Grundlage der Einkommensermittlung zu sein. Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich an die eigenen ordnungsgemässen Buchungen gebunden (E. Höhn, a.a.O., S. 231). Eine Bilanzänderung ist nur zulässig, solange die Bilanz der Steuerbehörde noch nicht eingereicht ist. Nach Einreichen der Jahresrechnung fallen als Gründe für die Aenderung der Bilanz alle Tatsachen ausser Betracht, welche der Steuerpflichtige kannte oder bei gehöriger Diligenz hätte kennen sollen (F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 2. Auflage, Bern/Stuttgart 1989, S. 149). Nach Abgabe der Jahresrechnung bei den Steuerbehörden ist lediglich eine Bilanzberichtigung möglich, d.h. das Ersetzen handelsrechtswidriger durch handelsrechtskonforme Wertansätze. Eine solche Berichtigung haben die Behörden von Amtes wegen vorzunehmen (F. Cagianut/E. Höhn, a.a.O., S. 148).

b) Im Gegensatz zur direkten Methode (vgl. Erw. a) kann das steuerbare Einkommen unter bestimmten Voraussetzungen auch mittels der indirekten Methode veranlagt werden. So wird in § 21 StG ausdrücklich festgehalten, **dass mangels zuverlässiger Angaben** über das Einkommen als Einkommen mindestens der Aufwand anzusehen ist, den der Steuerpflichtige für sich und seine Familie macht. Bevor also eine Einschätzung nach dem Aufwand vorgenommen werden darf, hat die Steuerverwaltung zu versuchen, das wirkliche Einkommen zu ermitteln. Erst wenn diese Untersuchung zu einem ungenügenden Einschätzungsergebnis führt, darf der Aufwand als Bemes-

sungsgrundlage angenommen werden (DA Ziff. 125). Praxisgemäss gilt dies auch für die direkte Bundessteuer. Daraus ergibt sich aber nicht - wie das offenbar die Einsprecher meinen -, dass dem Pflichtigen grundsätzlich ein Anspruch auf Veranlagung nach dem Lebensaufwand zusteht. Vielmehr ist eine Veranlagung nach dem Lebensaufwand nur bei fehlender Buchhaltung oder mangels entsprechender Aufschriebe vorzunehmen, und auch dies nur dann, wenn für die entsprechende Erwerbstätigkeit keine ausgewiesenen Erfahrungszahlen zur Verfügung stehen (F. Cagianut/E. Höhn, a.a.O., S. 160).

c) Mit Bezug auf den vorliegenden Fall kann somit festgehalten werden, dass die Pflichtigen den Steuerbehörden eine nach kaufmännischen Grundsätzen geführte Jahresrechnung eingereicht haben. Der Revisor hat die Bücher eingefordert, geprüft und (abgesehen von kleineren Korrekturen) als richtig befunden. Weder ergeben sich aus den Steuerakten noch aus der Einspracheschrift des Vertreters Anhaltspunkte, aufgrund deren eine Bilanzberichtigung in Erwägung zu ziehen wäre. Die Einsprecher sind daher an ihre Buchungen gebunden. Dies um so mehr, als der in Frage stehende Abschluss durch einen fachkundigen Vertreter vorgenommen worden ist. Eine Veranlagung nach dem Lebensaufwand unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung kommt somit vorliegendenfalls nicht in Frage.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. April 1992 i.S. X. (VGE 340/91)

Liquidationsgewinnbesteuerung, Berechnung der in der Bemessungslücke aufgelösten stillen Reserven (§ 26 Abs. 4 StG; Art. 43 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass in der Bemessungslücke (1985/86) hinsichtlich Warenlager und angefangene Arbeiten stille Reserven aufgelöst wurden. Umstritten ist hingegen das Ausmass bzw. die Bemessungsweise dieser stillen Reserven.

a) Grundsätzlich hat die Steuerbehörde zu beweisen, dass und in welchem Umfange stille Reserven aufgelöst worden sind. Doch dürfen an den Nachweis nicht zu strenge Anforderungen gestellt werden; schwerwiegende Indizien genügen. Insbesondere kann nicht verlangt werden, dass die Steuerbehörde einen zahlenmässig genauen Beweis für die Höhe der aufgelösten Reserven erbringt; sie ist vielfach auf eine pflichtgemässe Schätzung unter Abwägung aller Umstände angewiesen. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, darzutun, dass den Indizien, auf die sich die Behörde stützt, nicht die Beweiskraft zukommt, die sie ihnen beilegt (VGE 342/87 vom 11.7.1988, E. 6 h aa Prot. S. 474, mit weiteren Zitaten).

b) Bei dem von den Einspracheinstanzen durchgeführten Soll-Ist-Aufwandvergleich bemängelt der Beschwerdeführer den herangezogenen Vergleichszeitraum. Er akzeptiert, dass der gewählte Bemessungszeitraum "etwa fünf Jahre umfassen"

soll, vertritt jedoch die Meinung, dass in diesen Bemessungszeitraum auch die Jahre der Bemessungslücke (1985/86) gehörten. Dieser Argumentation ist nicht zu folgen. Sinn des Vergleiches ist es, den Bruttogewinn während der Bemessungslücke, also während jener Zeit, in der die Auflösung von stillen Reserven bei der ordentlichen Einkommensbesteuerung nicht mehr zu Buch schlägt, mit dem durchschnittlichen Bruttogewinn vor Eintritt der Bemessungslücke zu vergleichen. Ein erhöhter Bruttogewinn in der Bemessungslücke ist ein schwerwiegendes Indiz für die Auflösung von stillen Reserven. Würde nun der Bruttogewinn der Bemessungslücke in den Vergleichszeitraum miteinbezogen, so würde diese Vergleichsbasis verfälscht und - sofern tatsächlich prägnante Abweichungen bei den Bruttogewinnen vorhanden wären - in unzulässiger Weise den Vergleichswerten in der Bemessungslücke angeglichen. Daran ändert der Umstand nichts, dass in den Vergleichsperioden vor der Bemessungslücke durch die Bildung stiller Reserven der Bruttogewinn allenfalls etwas tiefer ausfällt, und dass in der Bemessungslücke mangels Bildung stiller Reserven diese Reduktion des Bruttogewinnes dagegen dahinfällt. Diese Einflussnahme der Reservebildung auf den Bruttogewinn gebietet keine Ausdehnung der Vergleichsperiode auf die Perioden der Bemessungslücken. Denn - wie die Vorinstanzen mit Recht erwähnen - wird beim Bruttogewinnvergleich davon ausgegangen, dass auch in der Bemessungslücke die Bildung der stillen Reserven hätte fortgesetzt werden müssen. Die in Betracht gezogenen Bruttogewinne vor der Bemessungslücke bedürfen mithin keiner Korrektur.

c) Nichts einzuwenden ist, wenn die Vorinstanzen 6 Jahre vor der Bemessungslücke zu Vergleichszwecken herangezogen haben. Damit besteht die Gewähr, dass der ermittelte durchschnittliche Bruttogewinn eine repräsentative Grösse darstellt. Grundsätzlich ist die Soll-Grösse repräsentativer, wenn eine längere Zeitperiode herangezogen wird.

Weidmann (StR 1976 S. 323) verlangt als Vergleichszeitraum mindestens etwa 5 Jahre (ebenso Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, S. 251).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 26. April 1993 i.S. Z. AG (StKE 213/91)

Verdeckte Gewinnausschüttung, Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen, Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnkorrektur (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

A. Die Z. AG hat ihren Sitz in E. und bezweckt die "Durchführung von sämtlichen ...installationen und Projektierungen, Handel mit Waren aller Art im Bereich der ...branche; Liegenschaften kaufen, verkaufen und verwalten usw.". Hauptaktionär und einziger Verwaltungsrat ist Z., welcher u.a. während der massgebenden Bemessungsperiode (1987/88) mit 22.5 % an der M. AG sowie mit 6.5 % an der K. AG beteiligt war, welche ihrerseits 45 % der Aktien an der M. AG hielt. Mit Veranlagungsverfügung 1989/90 vom 14.3.1991 setzte der Revisor den steuerbaren Ertrag der Pflichtigen sowohl kantonal als auch bundessteuerlich mit Fr. 24 600.-- fest. Zur Aufrechnung gelangte dabei u.a. die definitive Abschreibung des Darlehens an die M. AG im Betrage von Fr. 23 600.--.

B. Mit Schreiben vom 26.4.1991 liess die Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung 1989/90 Einsprache erheben mit dem Antrag, von der Aufrechnung des Darlehens an die M. AG über Fr. 23 600.-- sei abzusehen. Zur Begründung wird im wesentlichen angeführt, am 27.1.1983 habe die Pflichtige der M. AG einen Vorschuss von Fr. 23 600.-- geleistet, da diese vorübergehend in Liquiditätsschwierigkeiten gewesen sei. Der Vorschuss sei mit der Auflage versehen

gewesen, dass das Geld sofort nach Eingang der ausstehenden Pachtzinsen wieder an die Z. AG zurückbezahlt werde. Der Vorschuss sei nie in der Absicht gewährt worden, den Aktionär der Z. AG in irgendeiner Art und Weise zu begünstigen. Die Vorausleistung sei nicht ungewöhnlich gewesen und lasse sich mit sachgemässem Geschäftsgebaren vereinbaren. Eine geldwerte Leistung oder verdeckte Ausschüttung könne nur dann vorliegen, wenn die Z. AG in einem Zeitpunkt auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet hätte, als die M. AG noch zahlungsfähig gewesen wäre. Die Darlehensnehmerin habe aber knapp fünf Jahre nach Gewährung des Darlehens Konkurs gemacht. Im weiteren hält die Steuervertreterin fest, das Darlehen sei bereits per Ende 1986 abgeschrieben worden und es sei daher infolge des Periodizitätsprinzips nicht zulässig, bei der Veranlagung 1989/90 nachträglich eine Aufrechnung vorzunehmen.

C. Der Revisor beantragt, die Einsprache sei abzuweisen.

D. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. ...

2. a) Nach § 38 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt fallen für die Berechnung des steuerbaren Ertrages neben dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (lit. a) auch die verdeckten Gewinnausschüttungen in Betracht (vgl. mit Bezug auf die direkte Bundessteuer H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 24 zu Art. 49 BdBSt). Es handelt sich dabei

u.a. um Zuwendungen der Gesellschaft an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, die ihren Grund ausschliesslich in der engen Beziehung zwischen Leistungsempfänger und Gesellschaft haben und einem aussenstehenden Dritten nicht oder nicht im selben Umfange gewährt worden wären. Auch juristische Personen können dem Gesellschafter nahe stehen, wie das dem Konzernverhältnis eigen ist (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, Bern 1969, N 77 zu § 45). Eine geschäftsmässig nicht begründete Zuwendung erbringt eine Gesellschaft namentlich dann, wenn sie einer nahestehenden Gesellschaft ein Darlehen ohne betrieblichen Grund gewährt im Bewusstsein, auf die Rückzahlung allenfalls verzichten zu müssen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 3.11.1988, Erw. 1 a mit weiteren Hinweisen, in: StR 1989, 567 ff. = StE 1989 B 72.13.22 Nr. 14).

b) Zu Recht bestreitet die Einsprecherin nicht, dass es sich bei der M. AG um eine nahestehende Person im obenerwähnten Sinn handelt. Auch gehen die Parteien übereinstimmend davon aus, dass die Forderung aus Darlehen über Fr. 23 600.-- der Pflichtigen tatsächlich zustand und infolge Konkurses der M. AG abzuschreiben war (vgl. Art. 960 Abs. 2 OR). Umstritten ist indessen, ob die getätigte Abschreibung auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Dies hängt in solchen Fällen davon ab, ob nicht schon die seinerzeitige Darlehensgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt (vgl. E. Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 1992, N 93 zu Art. 49 BdBSt; Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 3.11.1988, a.a.O., Erw. 2 a). Von den Parteien nie in Frage gestellt wurde jedoch, ob zwischen der Einsprecherin und der M. AG in tatsächlicher Hinsicht überhaupt je ein Schuldverhältnis über Fr. 23 600.-- bestanden hat, was nachfolgend zu prüfen ist.

c) Aufgrund der ursprünglichen Verbuchung bei der M. AG ergibt sich, dass Z. dieser Gesellschaft am 27.1.1983 (Datum der Postüberweisung an die ... Ausgleichskasse) ein Darlehen zur Bezahlung von Sozialversicherungsbeiträgen über Fr. 23 600.-- gewährte. Demgegenüber behauptet die Einsprecherin, die Verbuchung bei der Darlehensnehmerin sei insofern nicht richtig, als das Darlehen durch sie selbst gewährt worden sei. Den vorliegenden Akten lässt sich jedoch das Gegenteil entnehmen. Der von der Steuervertreterin eingereichte Auszug des Kontokorrents der Pflichtigen bei der Raiffeisenkasse ... vom 30.6.1983 vermag den Beweis für die Darlehensgewährung durch die Einsprecherin nicht zu erbringen; er zeigt lediglich, dass am 28.1.1983 Fr. 23 600.-- bezogen und bei der Gesellschaft offenbar über das Konto "Kasse" verbucht worden sind (Kasse an Bank Fr. 23 600.--). Weitere Buchungsbelege befinden sich nicht bei den Akten. Immerhin zeigt aber die Bilanz der Einsprecherin per 31.12.1983, dass der in Frage stehende Betrag (Fr. 23 600.--) letztlich über das Kontokorrent des Aktionäres verbucht worden sein muss, weist doch der Abschluss lediglich ein Aktivdarlehen an die M. AG über Fr. 15 025.40 aus (bei den Fr. 15 025.40 handelt es sich offenbar um die im Brief vom 17.1.1991 erwähnte Akontozahlung für Reparaturen usw. vom 28.12.1981). Somit steht fest, dass das Darlehen über den Betrag von Fr. 23 600.-- nicht von der Pflichtigen, sondern von deren Aktionär gewährt worden ist (Massgeblichkeit der Handelsbilanz).

Erst in der Jahresrechnung 1984 wies die Pflichtige das in Frage stehende Darlehen als Aktivum aus. Alsdann nahm auch die M. AG per 30.11.1984 diesbezüglich eine Umbuchung vor. Dies erweckt den Anschein, dass Z. seine Forderung gegenüber der M. AG an die Steuerpflichtige abtreten wollte. Die Abtretung von Forderungen bedarf jedoch zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form (vgl. Art. 165 Abs. 1 OR). Eine entsprechende Zessionsurkunde ist nie ein-

gereicht worden. Eine solche wird auch kaum vorhanden sein. Mithin ist die in Frage stehende Forderung gar nie auf die Einsprecherin übertragen worden; das Recht daran steht immer noch ihrem Hauptaktionär zu. Somit figuriert das Darlehen zu Unrecht in der Bilanz der Einsprecherin. Auf fiktiven Aktiven können aber keine Wertberichtigungen vorgenommen werden, so dass die in Frage stehende Aufrechnung - wenn auch mit einer anderen Begründung - zu Recht erfolgt ist und die Einsprache abzuweisen ist. Aber selbst wenn die Forderung über Fr. 23 600.-- rechtsgültig auf die Pflichtige übertragen oder von Anfang an als Darlehen der Einsprecherin verbucht worden wäre, müsste die Einsprache aus folgenden Gründen abgewiesen werden.

d) Das Darlehen an die M. AG wurde nach den Ausführungen der Einsprecherin zur Bezahlung von geschuldeten Sozialversicherungsbeiträgen eingeräumt. Ein solches Vorgehen kann zwar nicht zum vornherein als ungewöhnlich und sachwidrig gelten, da es der Pflichtigen als selbständigem Rechtssubjekt grundsätzlich unbenommen ist, ihr frei verfügbares Eigenkapital statt bei einem Dritten bei einer nahestehenden Gesellschaft anzulegen bzw. dieser einen Ueberbrückungskredit zu gewähren. Indessen muss das mit einer nahestehenden Person geschlossene Rechtsgeschäft stets dem sogenannten Drittvergleich standhalten. Angesichts der besonderen Beziehung zwischen Aktionär und Aktiengesellschaft ist dabei weniger die Frage massgebend, ob die Pflichtige einem unabhängigen Dritten unter den nämlichen Bedingungen ebenfalls ein Darlehen gewährt hätte; massgebend ist vielmehr, ob die M. AG zu den vereinbarten Konditionen auch von einem unabhängigen Dritten ein entsprechendes Darlehen eingeräumt erhalten hätte. Ist letzteres aufgrund der Verhältnisse des Einzelfalles auszuschliessen, ist davon auszugehen, die Darlehensgewährung entspreche nicht einem betrieblichen Vorgang, sondern sei im Beteiligungsverhältnis begründet. Die Gewinnkorrektur hat diesfalls bei der Aktienge-

sellschaft nicht im Jahr der Darlehensgewährung, sondern erst bei der Abschreibung zu erfolgen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 3.11.1988, a.a.O., Erw. 2 b; E. Känzig, a.a.O., N 93 zu Art. 49 BdBSt; M. Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 609 ff. insbesondere 622).

Entgegen den Ausführungen der Einsprecherin zeigt eine Aufstellung des Revisors über die Entwicklung des Cashflows (bzw. Cash Drains) der M. AG in klarer Weise, dass sich diese Gesellschaft bereits im Jahre 1983 in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen befand. Dies wird bestärkt durch den Umstand, dass mit dem in Frage stehenden Vorschuss längst fällige Sozialversicherungsbeiträge beglichen werden mussten (vgl. Brief der ... vom 21.12.1982) und offenbar keine Bank bereit war, das Geld vorzuschiessen. Kommt hinzu, dass der damalige Pächter des M. die Pachtzinsen für die Wintersaison 1982/83 noch nicht bezahlt hatte. All diese Tatsachen mussten auch der Einsprecherin bekannt gewesen sein, hatte doch bei beiden Gesellschaften jeweils Z. Einsitz im Verwaltungsrat. Unter diesen Umständen hätte ein fernstehender Dritter der M. AG im Jahre 1983 kein ungesichertes Darlehen in der Höhe von Fr. 23 600.-- gewährt. Zudem gehört die Gewährung von Darlehen nicht zum Gesellschaftszweck der Einsprecherin. Damit steht fest, dass die Pflichtige schon bei der behaupteten Darlehensgewährung bewusst in Kauf genommen hätte, allenfalls auf dessen Rückzahlung verzichten zu müssen. Im weiteren spricht dafür, dass ein Dritter einem solchen Kredit nicht zugestimmt hätte, dass - soweit aus den Akten ersichtlich - kein schriftlicher Darlehensvertrag geschlossen wurde und keine Rückzahlungsraten sowie Zinsen vereinbart wurden. Auch unter der Annahme, dass das Darlehen tatsächlich von der Pflichtigen gewährt wurde, ergibt sich somit, dass in casu eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

e) Die Einsprecherin wendet ein, das in Frage stehende Darlehen sei bereits Ende 1986 abgeschrieben worden. Es sei daher nicht zulässig, bei der Veranlagung 1989/90 nachträglich eine Aufrechnung vorzunehmen. Tatsache ist, dass bereits im Geschäftsjahr 1985 die Delkredererückstellung mit Bezug auf das Darlehen an die M. AG um Fr. 15 000.-- und per 31.12.1986 nochmals um Fr. 19 318.-- auf Fr. 34 318.-- erhöht wurde, was einer 100-prozentigen Rückstellung entspricht. Der Revisor begründete die Veranlagungsverfügung 1987/88 diesbezüglich wie folgt:

> "Die geschäftsmässige Begründetheit der zusätzlichen Delkrederebildung für das Darlehen an M. AG wird abzuklären sein, wenn das Darlehen effektiv abgeschrieben wird."

Endgültig abgeschrieben wurde das Darlehen an die M. AG über insgesamt Fr. 34 318.-- per 31.12.1987, also nach Konkurseröffnung der Darlehensnehmerin (...). Der Einsprecherin ist insoweit zuzustimmen, dass sich die Bildung der Rückstellung über Fr. 34 318.-- in den Jahren 1985 und 1986 auf den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung auswirkte. Indes verblieb das Darlehen als Aktivum in der Bilanz. Der in Frage stehende Verlust wurde damit lediglich provisorisch und nicht definitiv verbucht. Der Pflichtigen stand immer noch eine Forderung über diesen Betrag gegenüber der M. AG zu. Zu Recht wartete daher der Revisor mit der Besteuerung als geldwerte Leistung zu. Da weder das wertlose Darlehen noch die entsprechenden Rückstellungen steuerlich beachtlich sind, ist die definitive Abschreibung des Darlehens zu Lasten dieser Rückstellung steuerlich nicht zulässig. Vielmehr ist die auf einem Nonvaleur gebildete Rückstellung aufzulösen, so dass sich der Saldo der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung um diesen Betrag erhöht. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung im Sinne der Geschäftsbuchhaltung und dem

Saldo der steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist alsdann in der Steuerbilanz zu Lasten des steuerlichen Gewinnverteilungskontos auszubuchen (vgl. E. Känzig, a.a.O., N 93 zu Art. 49 BdBSt). Mit Bezug auf die Ausführungen unter Erw. 2 c können sinngemäss die selben Ueberlegungen angestellt werden. Insbesondere ist dabei zu beachten, dass der Revisor grundsätzlich nicht davon ausgehen konnte, dass das Darlehen über Fr. 23 600.--, obwohl als Aktivum bei der Pflichtigen aufgeführt, in rechtlicher Hinsicht nicht dieser, sondern deren Aktionär zustand.

3. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass das in Frage stehende Darlehen über Fr. 23 600.--, welches der M. AG von Z. gewährt worden ist, nie rechtsgenüglich auf die Einsprecherin übertragen worden ist. Damit figurierte von Anfang an ein fiktives Aktivum in der Bilanz der Pflichtigen über Fr. 23 600.--, dessen definitive Abschreibung als geldwerte Leistung zu erfassen ist. Zum selben Ergebnis gelangt man aber auch bei der Annahme, dass ein Darlehensvertrag zwischen der Pflichtigen und der M. AG zustande gekommen ist. Die geldwerte Leistung wird erst mit der Veranlagungsperiode 1989/90 erfasst, weil die definitive Abschreibung des Darlehens erst im Jahre 1987 erfolgt ist. Die Einsprache erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Einsprecherin die kantonalen Kosten zu tragen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 15. März 1993 i.S. X. Holding AG (StKE 264/92)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. August 1993 i.S. X. Holding AG (VGE 315/93)

Holdingprivileg (§ 41 StG, § 45 VVStG); Holdingabzug (Art. 59 BdBSt)

I. Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 15. März 1993 (StKE 264/92)

Sachverhalt:

A. Die X. Holding AG, welche gemäss öffentlicher Urkunde über die ausserordentliche Generalversammlung vom ...19.. mit der Y. Holding AG fusionierte und demzufolge am ...19.. im Handelsregister gelöscht wurde, begehrte mit Eingabe ihrer Steuererklärung 1987/88 vom 2.12.1987 das Holdingprivileg gemäss § 41 StG. Mit Veranlagungsverfügung 1987/88 vom 14.4.1992 setzte der Revisor den steuerbaren Ertrag der X. Holding AG sowohl kantonal als auch bundessteuerlich auf Fr. 247 000.-- fest. Das steuerbare Kapital wurde kantonal und bundessteuerlich mit Fr. 1 478 000.-- veranlagt. Begründet wurde die Veranlagung u.a. wie folgt:

> "3) Analog der Vorperioden kann das reine Holdingprivileg nicht gewährt werden, da die 60 : 60 %-Klausel nicht erfüllt ist."

B. Am 19.5.1992 liess die Steuerpflichtige bzw. deren Rechtsnachfolgerin gegen die Veranlagungsverfügung 1987/88 mit folgendem Antrag Einsprache erheben:

> "Die Veranlagungsverfügung vom 30.4.1992 sei aufzuheben und die Veranlagung sei wie folgt vorzunehmen:
>
> - bei den kantonalen Steuern:
>
> Die Steuerbefreiung von der Ertragssteuer und die reduzierte Kapitalsteuer sei gestützt auf § 41 StG-SZ zu gewähren, d.h. es resultiert kein steuerbarer Ertrag und ein steuerbares Kapital von Fr. 1 478 000.--.
>
> - bei der direkten Bundessteuer:
>
> Der steuerbare Reinertrag ist auf Fr. 0.-- zu reduzieren unter Erhöhung der Verlustverrechnung aus den Bemessungsjahren 1979-1984 um Fr. 411 758.--. Das steuerbare Kapital ist wie bisher mit Fr. 1 478 000.-- zu veranlagen. Sollte aus irgendwelchen Gründen ein steuerbarer Ertrag resultieren, so ist eine prozentuale Ermässigung von 14,988 % zu gewähren."

Zur Begründung wird u.a. folgende Tabelle angeführt:

"Aktiven/Ertrag	31.12.1984 bzw. 1984 Fr.	%	31.12.1985 bzw. 1985 Fr.	%	31.12.1986 bzw. 1986 Fr.	%
Beteiligungen Buchwert	1,307,001		1,261,822		100,002	4,5
stille Reserven auf Beteiligung Z.	412,750		412,750			
Beteiligung Steuerwert	1,719,751	69,3	1,674,572	64,8	100,002	
Gesamtaktiven inkl. stille Reserven auf Beteiligung Z.	2,479,863	100	2,583,373	100	2,240,171	100
Beteiligungsertrag	159,300	49,6	159,273	85	117,980	7,1
Kapitalgewinne					1,464,667	88,1
Gesamtertrag	321,452	100	187,410	100	1,662,404	100"

Somit könne klar festgestellt werden, dass vor dem Verkauf der seit 19.. gehaltenen Beteiligung Z. AG die Beteiligungen mehr als 60 % der Gesamtaktiven ausgemacht hätten und in der Bemessungsperiode 1985 und 1986 auch die Beteiligungserträge weit über 60 % der Gesamterträge gelegen hätten. Somit sei die Voraussetzung für die Gewährung des Holdingprivilegs eindeutig erfüllt.

Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer führt die Steuervertreterin aus, in der Steuererklärung sei die Summe von Fr. 37 892.-- der durchschnittlichen Verluste aus den Berechnungsperioden 1979 bis 1984 geltend gemacht und entsprechend gewährt worden. Zur Verrechnung hätten folgende Verluste gestanden:

Bemessungsjahr	Reinverlust gemäss ER	Beteiligungsertrag gemäss ER	verrechenbarer Betriebsverlust vor Beteiligungsertrag
	Fr.	Fr.	Fr.
1981	15 904	377 811	393 715
1982	1 201	279 860	281 061
1983	11 436	0	11 436
1984	53 789	159 300	213 089
im Durchschnitt verrechenbarer Verlustvortrag			449 650

Zu den Reinverlusten gemäss Erfolgsrechnung seien für die steuerlich wirksame Verlustverrechnung jedoch die steuerfreien Beteiligungserträge der genannten Bemessungsjahre zu addieren, weil diese Betriebsverluste vor Beteiligungsertrag noch nicht mit sonstigem steuerbarem Ertrag hätten verrechnet werden können. Aufgrund obiger Darstellung ergebe sich somit insgesamt eine Verlustverrechnungsmöglichkeit von Fr. 449 650.-- anstatt von Fr. 37 892.--, so dass der veranlagte Reinertrag von Fr. 247 000.-- abzüglich Beteiligungsertrag von Fr. 138 626.-- um

Fr. 411 758.-- zu reduzieren sei.

C. Der Revisor beantragt, die Einsprache sei sowohl kantonal als auch bundessteuerlich abzuweisen.

D. ...

Erwägungen:

1. (Formelles)

2. a) Nach § 41 Abs. 1 StG entrichten juristische Personen, deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmen besteht, lediglich eine Kapitalsteuer von 0,4 bis 1 o/oo vom Kapital und von den offenen Reserven. Als Holdinggesellschaften in diesem Sinn gelten juristische Personen, deren Zweck und Tätigkeit die dauernde Verwaltung von Beteiligungen bildet, wobei daneben keine wesentlich in Betracht fallende industrielle, kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird (§ 45 VVStG).

b) Was unter "keine wesentlich in Betracht fallende industrielle, kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit" zu verstehen ist, wird nicht näher ausgeführt. In der Praxis wurde eine wesentlich in Betracht fallende Nebentätigkeit angenommen, wenn weniger als 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestehen oder weniger als 60 % der Erträge aus Beteiligungserträgen zusammengesetzt sind, was in die Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften sowie gemischten Gesellschaften vom 1.5.1986 (HDW, StB 247) Eingang gefunden hat. Danach liegt eine wesentliche industrielle und kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von § 45

VVStG dann nicht vor, wenn mindestens 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestehen und mindestens 60 % der Erträge Beteiligungserträge darstellen (vgl. HDW I 3 Ziff. 4). Es wird also eine kumulative Erfüllung der beiden Erfordernisse verlangt, dies etwa im Gegensatz zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG), das gemäss Art. 28 Abs. 2 eine alternative Relation genügen lässt. Diese Regelung im StHG wurde jedoch verschiedentlich kritisiert. So führen beispielsweise Zuppinger/Böckli/Locher/Reich aus, wenn das Privileg nur einseitig vom Bestand erheblich überwiegender Beteiligungen unter den Aktiven abhängig gemacht werde, sei es durchaus denkbar, dass eine Gesellschaft über Jahre Steuerfreiheit für die Ertragssteuer verlangen könne, obwohl ihre Erträgnisse nur zu 45 % aus Dividenden und zu 55 % aus Zinsen und Lizenzeinnahmen stammten. Weiter halten die Verfasser fest, eine solche Privilegierung werde zwar dadurch etwa in Schranken gehalten, dass die Ausübung einer eigentlichen Geschäftstätigkeit ausdrücklich untersagt sei und der Ertrag aus schweizerischem Grundeigentum ordentlich besteuert werde. Auf diese Weise werde wenigstens verhindert, dass eine Holdinggesellschaft neben der eigentlichen Holdingtätigkeit noch eine bedeutende industrielle oder kommerzielle Tätigkeit entfalten könne (Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 263 f.). Dennoch postuliert Reich mit Blick auf die primäre Zielsetzung der Privilegierung sowie aus Gründen der Gleichbehandlung im Steuerrecht die kumulative Relation (vgl. ASA 48, 306). Diesem Postulat kann sich die Kantonale Steuerkommission anschliessen, zumal die Kumulation der Voraussetzungen langjähriger kantonaler Praxis entspricht und die Holdinggesellschaften im Gegensatz zum StHG gemäss § 45 VVStG im Kanton Schwyz auch eine Geschäftstätigkeit ausüben dürfen. An der Weisung des Vorstehers aus dem Jahre 1986 ist daher nach wie vor festzuhalten.

c) In casu besteht kein Streit darüber, dass der Holdingzweck in den massgebenden Bemessungsjahren statutarisch gesichert war (vgl. SHAB Nr. ... vom ...19.., S. ...). Im weiteren sind sich die Parteien einig, dass die Beteiligungen Ende der Geschäftsjahre 1984 und 1985 mehr und 1986 weniger als 60 % der Aktiven ausmachten. Auch steht fest und wird von keiner Partei bestritten, dass mit Bezug auf die Beteiligungserträge der Mindestanteil von 60 % in den Jahren 1985 und 1986 erreicht wurde. Die Voraussetzungen von HDW I 3 Ziff. 4 waren also nur im Bemessungsjahr 1985 kumulativ erfüllt. Die Einsprecherin ist der Auffassung, dass ihr dennoch das Holdingprivileg zu gewähren sei, was im folgenden zu prüfen ist.

d) Wie bereits erwähnt, ist an der kantonalen Praxis, wonach für die Einräumung des Holdingprivilegs die Beteiligungen und die Erträge aus ihnen mindestens 60 % der gesamten Aktiven und Erträge ausmachen müssen, festzuhalten. Nur ausnahmsweise kann trotz Nichterfüllung der beiden Grenzwerte das Holdingprivileg beibehalten werden; dies ist dann der Fall, wenn die Nichterfüllung lediglich vorübergehender Natur ist (vgl. HDW I 3 Ziff. 5). Der Grund dafür findet sich darin, dass bei prozentualer Fixierung der Kriterien ohne Ausnahmebestimmung die Gefahr des "Hin- und Herpendelns" von Gesellschaften zwischen der privilegierten und der ordentlichen Besteuerung wachsen würde, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit und grosse veranlagungsökonomische Umtriebe zur Folge hätte (vgl. M. Reich, ASA 48, 307; Th. Faist, StR 1978, S. 387). Bei der Beurteilung der Holdingvoraussetzungen ist also in der Regel nicht auf ein einzelnes Steuerjahr, sondern auf eine Periode von mehreren Jahren abzustellen (vgl. M. Reich, StR 1982, S. 545; Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, a.a.O., S. 264). E contrario ergibt sich daraus, dass das Holdingprivileg dann nicht zu gewähren ist, wenn - wie vorliegendenfalls - die Voraussetzungen dafür lediglich in einem

einzigen Geschäftsjahr vollständig gegeben sind. Der Einsprecherin kann daher das begehrte Holdingprivileg nicht zugestanden werden.

3. a) Nach Art. 59 Abs. 1 BdBSt ermässigt sich für Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die bei Beginn der Steuerpflicht mit mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften beteiligt sind, der auf dem Reinertrag geschuldete Steuerbetrag im Verhältnis des Ertrages dieser Beteiligungen zum gesamten Rohertrag. Dieser sogenannte Holdingabzug wird also nicht in der Weise gewährt, dass vom Gesamtertrag der Gesellschaft der Beteiligungsertrag abgezogen und auf diesem Ergebnis der Steuerbetrag berechnet wird. Vielmehr wird in einem ersten Punkt die Steuer berechnet, die eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft zu entrichten hätte, wenn die Steuerermässigung des Art. 59 BdBSt nicht bestehen würde. Von diesem für den gesamten Reinertrag berechneten Steuerbetrag ist sodann derjenige Betrag abzuziehen, der soviele Prozente dieses Steuerbetrages ausmacht, als der durchschnittliche Rohertrag der massgeblichen Beteiligungen Prozente des durchschnittlichen Gesamtrohertrages beträgt (vgl. E. Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 1992, N 17 zu Art. 59 BdBSt).

b) Daraus erhellt, dass in der Regel nicht der gesamte Bruttobeteiligungsertrag aus massgebenden Beteiligungen steuerfrei ist, wie die Einsprecherin offenbar annimmt (vgl. F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 2. Auflage 1989, S. 348 f.). Entgegen der Ansicht der Einsprecherin werden die Beteiligungserträge nicht von der Besteuerung ausgenommen. Der privilegierten Gesellschaft wird lediglich eine Steuerermässigung gewährt, indem der auf dem gesamten steuerbaren Reinertrag berechnete Steuerbetrag im Verhältnis des Ertrages der wesentlichen Beteili-

gung zum gesamten Rohertrag der Gesellschaft gekürzt wird. An den Steuerfaktoren selbst (steuerbarer Ertrag/Kapital) ändert sich nichts. Für die Berechnung des Verlustvortrags ist allein der steuerbare Reinertrag/Verlust massgebend (vgl. Art. 58 Abs. 2 BdBSt). Die besondere Berechnung des Steuerbetrages gemäss Art. 59 Abs. 1 BdBSt hat darauf keinen Einfluss. Der zusätzlich zum Abzug begehrte Verlustvortrag von Fr. 411 758.-- entbehrt daher jeglicher Grundlage.

4. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass sich die Einsprache in allen Punkten als unbegründet erweist und daher abzuweisen ist. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Einsprecherin die kantonalen Kosten zu tragen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

II. Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. August 1993 (VGE 315/93)

Zum Sachverhalt:

Gegen den Einspracheentscheid vom 15. März 1993 (StKE 264/92) liess die X. Holding AG bzw. ihre Rechtsnachfolgerin in kantonaler Hinsicht Beschwerde erheben. Neu wurde vorgebracht, das längerfristige Darlehen der damaligen X. Holding AG an die Y. Holding AG von Fr. 1 344 147.-- sei als Beteiligung zu qualifizieren, weshalb die Voraussetzungen von HDW I 3 Ziff. 4 erfüllt seien.

Erwägungen:

1. Juristische Personen, die nur Sitz im Kanton haben, entrichten, soweit sie nicht Erträge aus in der Schweiz getätigten Handelsgeschäften entgegennehmen, lediglich eine Kapitalsteuer von 0.4 bis 1 o/oo vom Kapital und von den offenen Reserven. Dasselbe gilt für juristische Personen, deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmen besteht. Stiftungen mit nichtwirtschaftlichem Zwecke entrichten eine Vermögenssteuer von 0.5 bis 3 o/oo. In allen Fällen beträgt die Mindessteuer 100 Franken. Das Finanzdepartement setzt innerhalb dieser Grenzen den Steuersatz fest (vgl. § 41 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes, StG, nGS I-105).

Nach § 45 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz (VVStG, nGS I-105a) gelten als Holdinggesellschaften gemäss § 41 Abs. 1 StG ("reine Holdinggesellschaften") juristische Personen, deren Zweck und Tätigkeit die dauernde Verwaltung von Beteiligungen bildet, wobei daneben keine wesentliche in Betracht fallende industrielle, kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird.

Gemäss Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften sowie gemischten Gesellschaften vom 1. Mai 1986 (HDW, Steuerbuch Ziff. 247) liegt eine wesentliche industrielle und kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von § 45 VVStG dann nicht vor, wenn mindestens 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestehen und wenn mindestens 60 % der Erträge Beteiligungserträge darstellen (vgl. HDW, Rz. 4). Die vorübergehende Nichterfüllung beider Grenzwerte hat den Verlust des Holdingprivilegs nicht zur Folge, sofern diese innerhalb einer von der Veranlagungsbehörde anzusetzenden Frist wieder erreicht werden (vgl. HDW, Rz. 5).

Als Beteiligungen im Sinne von § 45 VVStG gelten Aktien, Stammeinlagen, Anteilsscheine, Partizipationsscheine sowie Genussscheine von in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften. Diesen gleichgestellt sind längerfristige Darlehen an beherrschte ausländische Gesellschaften, sofern der Betrag 1/2 Million Franken übersteigt (vgl. HDW, Rz. 6).

2. a) Die Parteien sind sich im konkreten Fall einig,

- dass der Holdingzweck in den massgebenden Bemessungsjahren statutarisch gesichert war,
- dass in den Bemessungsjahren 1985 und 1986 die Beteiligungserträge den Mindestanteil von 60 % überstiegen,
- dass die Beteiligungen am Ende der Geschäftsjahre 1984 und 1985 mehr als 60 % der Aktiven ausmachten,
- und dass somit die Voraussetzungen gemäss HDW Rz. 4 im Bemessungsjahr 1985 kumulativ erfüllt waren.

Umstritten ist hingegen hauptsächlich, ob nach dem Verkauf der Beteiligung an Z. im Bemessungsjahr 1986 per 31. Dezember 1986 die Mindestquote von 60 % erreicht wurde bzw. ob in diesem Zeitpunkt mindestens 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestanden. Nach Darstellung in der Beschwerdeschrift ist im betreffenden Zeitpunkt das längerfristige Darlehen der damaligen X. Holding AG an die Y. Holding AG von Fr. 1 344 147.-- als Beteiligung zu qualifizieren, weshalb die erwähnte Mindestquote von 60 % erreicht werde, derweil die Vorinstanz im wesentlichen den Standpunkt vertritt, dass das betreffende Darlehen nicht einer Beteiligung im Sinne von § 45 VVStG gleichgestellt werden könne.

b) Die Beschwerdeführerin begründet ihre Auffassung wie folgt:

"Bei der Y. Holding handelt es sich zwar um die damalige Schwester- und spätere (ab ...19..) Muttergesellschaft und nicht um beherrschte ausländische Gesellschaften, das Darlehen diente jedoch einzig und allein zur Finanzierung der Darlehen, welche die Schwester- bzw. Muttergesellschaft (Y.) an deren ausländische Töchter (A., B., C. und D. in ... USA) gewährte. Die Zinsen, welche die Schwester- bzw. Muttergesellschaft an X. Holding AG leistete, konnte diese Gesellschaft nicht als Minderung des steuerbaren Ertrages geltend machen, da auch sie von der Ertragssteuerpflicht gestützt auf § 41 StG befreit ist. Die von Zuppinger/Böckli/Locher/Reich befürchtete Privilegierung durch Steuerbefreiung auf Zinsen ist in diesem konkreten Fall also absolut nicht vorhanden. Auch hat die X. Holding AG aus ihrer unbedeutenden Geschäftstätigkeit in den Jahren 1985 und 1986 lediglich Verluste erzielt und somit wird auch hier bei Gewährung des Holdingprivilegs keine ungerechtfertigte Privilegierung gewährt."

(vgl. Beschwerdeschrift, S. 2)

c) Mit diesen Ausführungen anerkennt die Beschwerdeführerin, dass das betreffende Darlehen von Fr. 1 344 147.-- nicht einer von der X. Holding AG beherrschten Gesellschaft gewährt wurde, weshalb - aus der Sicht der Darlehensgeberin (Darleiherin) - nicht von einer Beteiligung im Sinne von Randziffer 6 HDW gesprochen werden kann.

Ausserdem wurde in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2, Ziff. 1) überzeugend dargelegt, die in Randziffer 6, Satz 2 HDW enthaltene Ausweitung des Begriffes "Beteiligungen" basiere darauf, dass wegen den Einschränkungen, die ausländische Staaten über das Höchstmass einer fremden Kapitalbeteiligung nicht selten auferlegen, die Holdinggesellschaften öfters gezwungen sind, die weitere langfristige Finanzierung ihrer ausländischen Tochtergesellschaften oder Beteiligungsgesellschaften über die Gewährung von Darlehen vorzunehmen. Nachdem es sich bei der Darlehensnehmerin (Y. Holding AG) nicht um eine ausländische Gesellschaft han-

delt, ist der Vorinstanz beizupflichten, dass das vorliegende Darlehen der Darleiherin an die von ihr nicht beherrschte, inländische Y. Holding AG weder nach dem Wortlaut, noch nach Sinn und Zweck unter Randziffer 6, Satz 2 HDW subsumiert werden kann.

Ueberdies besteht aus den nachfolgend erläuterten Gründen kein Anlass, im konkreten Fall den in Rz. 6 HDW definierten Begriff der Beteiligungen auszuweiten. Wie in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 3) unwidersprochen festgehalten wurde, gewährten die Steuerbehörden der Y. Holding AG das Holdingprivileg nur deshalb, weil letztere ihren ausländischen Töchtern (A., B., C. und D.) Darlehen im Sinne von Randziffer 6, Satz 2 HDW erteilte. Was die Darstellung in der Beschwerdeschrift anbelangt - wonach diese Darlehen lediglich über die Y. Holding AG als "Durchlaufsgesellschaft", wirtschaftlich betrachtet jedoch von der X. Holding AG gewährt worden seien - wendet die Vorinstanz zu Recht ein, dass es sinngemäss auf einen unzulässigen Methodendualismus hinausliefe, bei der Prüfung der Frage, ob ein Holdingprivileg zu gewähren ist, den Sachverhalt bei der einen Gesellschaft (Y. Holding AG) zivilrechtlich und bei der anderen (involvierten) Gesellschaft (X. Holding AG) rein wirtschaftlich zu betrachten. Bei dieser Sachlage ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf den zivilrechtlichen Sachverhalt abgestellt und dementsprechend bei der Y. Holding AG das Holdingprivileg antragsgemäss gewährt und (konsequenterweise) bei der X. Holding AG verweigert hat.

3. a) Im übrigen macht die Beschwerdeführerin eventualiter geltend, dass auch dann, wenn das Darlehen an die Y. Holding AG nicht als Beteiligung einbezogen werde, das Holdingprivileg zu gewähren sei mit der Begründung, dass ausnahmsweise auch bei Nichterfüllung beider Grenzwerte das Holdingprivileg gewährt werden könne. Diese Ausnahme sei

unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse (keine Privilegien auf Zinserträge und keine Privilegien auf Geschäftserträge) gerechtfertigt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2 unten).

b) Die Vorinstanz führte diesbezüglich im angefochtenen Entscheid aus, gemäss Randziffer 5 HDW könne trotz Nichterfüllung der beiden Grenzwerte das Holdingprivileg ausnahmsweise beibehalten werden, und zwar dann, wenn die Nichterfüllung lediglich vorübergehender Natur sei. Der Grund dafür finde sich darin, dass bei prozentualer Fixierung der Kriterien ohne Ausnahmebestimmung die Gefahr des "Hin- und Herpendelns" von Gesellschaften zwischen der privilegierten und der ordentlichen Besteuerung wachsen würde, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit und grosse veranlagungsökonomische Umtriebe zur Folge hätte (vgl. angefocht. Entscheid, S. 7 mit Hinweis auf M. Reich, ASA 48, S. 307 und Th. Faist, StR 1978, S. 387). Des weiteren führte die Vorinstanz aus, bei der Beurteilung der Holdingvoraussetzungen sei in der Regel nicht auf ein einzelnes Steuerjahr, sondern auf eine Periode von mehreren Jahren abzustellen. E contrario ergebe sich daraus, dass das Holdingprivileg dann nicht zu gewähren sei, wenn - wie vorliegendenfalls - die Voraussetzungen dafür lediglich in einem einzigen Geschäftsjahr vollständig gegeben seien (vgl. angefocht. Entscheid, S. 7 f. mit Hinweisen auf Reich, StR 1982, S. 545 und Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 264).

Dazu ist zu bemerken, dass sich die Beschwerdeführerin mit diesen soeben dargelegten Ausführungen der Vorinstanz auch nicht ansatzweise auseinandersetzte. Namentlich überging sie auch den Umstand, dass sich die Ausnahmebestimmung in Randziffer 5 HDW auf den Verlust des Holdingprivilegs bzw. darauf bezieht, dass der betreffenden Holdinggesellschaft bereits einmal das Holdingprivileg zugestanden wur-

de. Ins Gewicht fällt aber auch, dass die Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nicht vorbrachte, sie habe bereits vor und nach der Bemessungsperiode 1985/86 die Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs erfüllt. Im Gegenteil legte die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 19. Mai 1992 an die Vorinstanz dar, dass der Beteiligungsertrag der X. Holding AG für 1984 lediglich 49.6 % des Gesamtertrages ausmachte und damit die erforderliche Mindestquote von 60 % im Jahre 1984 nicht erreicht wurde. Demnach ist ausgehend von einer breiteren Beurteilungsgrundlage, welche hier die Jahre 1984 - 1986 umfasst (vgl. dazu auch Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, a.a.O., S. 264 und StR 37, S. 545), die vorinstanzliche Verweigerung des Holdingprivilegs nicht zu beanstanden.

Abgesehen davon sprechen auch die vorinstanzlichen Ausführungen in Ziff. 2 der Vernehmlassung für das vorliegende Ergebnis. Darnach sind - zusammengefasst - das Holdingprivileg bzw. die Ausführungsbestimmungen gemäss HDW grundsätzlich **restriktiv** auszulegen, weil, da im Kanton Schwyz das Holdingprivileg nicht auf reine Holdinggesellschaften beschränkt ist, dadurch neben den Beteiligungserträgen auch Einkünfte freigestellt werden können, die noch gar nie belastet wurden (vgl. zum Ganzen Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, a.a.O., S. 259).

Nach all diesen Ausführungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Ergebnis entsprechend werden die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin auferlegt.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. August 1992 i.S. X. (VGE 319/92)

Vertrauensprinzip/reformatio in peius: Eine im Veranlagungsverfahren erzielte Einigung bezüglich einzelner Steuerfaktoren schliesst eine Verschlechterung durch die Einsprache- und Beschwerdeinstanzen nicht aus (Art. 105 Abs. 1 und Art. 110 BdBSt)

Aus dem Sachverhalt:

A. Als Inhaber eines Handwerkbetriebes übergab X. den Betrieb per 1. Januar 1987 seinem Sohn Y., und zwar gemäss Vereinbarung vom 31. März 1987 die Positionen Kassa, Postcheck, Debitoren, Warenvorräte, angefangene Arbeiten, Maschinen/Werkzeuge/Einrichtungen, abzüglich Kreditoren und trans. Passiven, zu einem Uebergabewert von Fr. 402 283.46 (Buchwert: Fr. 331 283.46, somit Aufwertung um Fr. 71 000.--). Zudem vermietete der bisherige Firmeninhaber seinem Sohn die Geschäftsräumlichkeiten zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 33 600.--, zunächst befristet auf 2 Jahre, mangels Kündigung danach übergehend in ein unbefristetes Vertragsverhältnis. Per 1. Januar 1989 veräusserte er diverse Liegenschaften (MFH samt Geschäftsräumlichkeiten und div. Landparzellen) seinem Sohn zu einem Preis von Fr. 960 000.--.

B. Mit Verfügung vom 15. März 1990 setzte der Veranlagungsbeamte bundessteuerlich den Kapitalgewinn auf Fr. 644 900.-- (Steuerbetrag Fr. 74 012.60) fest. Dieser Gewinn setzt sich wie folgt zusammen:

Liquidationsgewinn gemäss Deklaration in der Steuererklärung (ohne Liegenschaft)	Fr. 71 000.--
Kapitalgewinn auf Liegenschaft	Fr. 458 248.--
Auflösung stiller Reserven in der Bemessungslücke (gemäss Besprechung)	Fr. 120 000.--
Total Liquidationsgewinn 1986	Fr. 649 248.--
abzüglich allgemeiner Sozialabzug	Fr. 4 300.--
steuerbarer Gewinn (abgerundet)	Fr. 644 900.--

Der Kapitalgewinn auf der Liegenschaft wurde wie folgt ermittelt:

Veräusserungserlös Liegenschaft		Fr. 960 000.--
davon Geschäftsanteil 58 %		Fr. 556 800.--
./. massgebender Buchwert	./.	Fr. 98 552.--
Liquidationsgewinn Geschäftsliegensch.		Fr. 458 248.--

Dem massgebenden Buchwert liegt folgende Berechnung zugrunde:

Buchwert	Fr. 293 800.--
+ Abschreibungen	Fr. 171 075.--
Anlagewert	Fr. 464 875.--
davon 58 %	Fr. 269 627.--
./. Abschreibungen	Fr. 171 075.--
massgebender Buchwert	Fr. 98 552.--

C. Gegen diese Veranlagung erhob X. Einsprache mit dem Antrag, der Kapitalgewinn der Geschäftsliegenschaft sei auf Fr. 386 800.-- bzw. der Kapitalgewinn insgesamt um Fr. 71 448.-- auf Fr. 577 800.-- zu reduzieren. Er wandte sich sinngemäss dagegen, dass die Abschreibungen nur dem geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft zugerechnet würden. Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 25. März 1992 abgewiesen. Der Kapitalgewinn wurde zu Lasten des Beschwerdeführers auf Fr. 1 077 200.-- erhöht, weil nicht der Veräusserungserlös, sondern der Verkehrswert per 1.1.1987 als massgebend erachtet wurde. Der Kapitalgewinn

der Geschäftsliegenschaft wurde neu wie folgt berechnet:

Verkehrswert der Liegenschaft per 31.12.86	Fr.	1 743 000.--
davon Geschäftsanteil 58 %	Fr.	1 010 940.--
./. massgebener Buchwert	Fr.	98 552.--
Liquidationsgewinn Geschäftsliegenschaft	Fr.	912 388.--

Somit ergab sich nach Berücksichtigung der übrigen unbestrittenen Positionen (siehe oben lit. B: Fr. 71 000.--, Fr. 120 000.--, ./. Fr. 4 300.-- Sozialabzug) und nach Abzug des AHV-Sonderbeitrags von Fr. 21 880.20 der oben erwähnte korrigierte und abgerundete Kapitalgewinn.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid liess X. Beschwerde beim Verwaltungsgericht führen u.a. mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 25.3.1992 sei aufzuheben und der der direkten Bundessteuer unterliegende Liquidationsgewinn mit Fr. 644 900.-- zu veranlagen.

Aus den Erwägungen:

2. Nicht mehr angefochten sind die im Einspracheverfahren umstrittenen Abschreibungen auf der Geschäftsliegenschaft. Die Beschwerde richtet sich gegen die vorgenommene reformatio in peius (Verschlechterung zu Lasten des Steuerpflichtigen), welche vor dem Hintergrund der Veranlagungsgeschichte gegen Art. 4 BV verstosse (Verletzung des Vertrauensschutzes).

a) Die Steuerverwaltung habe - so der Beschwerdeführer - am 11. Dezember 1986 die Zusicherung abgegeben, wonach er einen Revers eingehen könne, womit die Liquidationsgewinnbesteuerung bis zur definitiven Geschäftsaufgabe aufgeschoben werde. Aufgrund der Akten verhält sich dieser Sachverhalt wie folgt: Am 26. November 1986 schrieb der

Steuervertreter der Steuerverwaltung, der Beschwerdeführer beabsichtige, "seinem Sohn den Geschäftsbetrieb zu verpachten." Man möchte deshalb anfragen, "ob es möglich ist, dass er (= der Steuerpflichtige) für die Bundessteuer betr. das Geschäfts-Gebäude einen Revers unterzeichnen kann, nachdem nicht sicher ist, ob X. früher oder später das Geschäft wieder übernehmen wird." Darauf antwortete die Steuerverwaltung mit dem oben zitierten Schreiben vom 11. Dezember 1986 in allgemein gehaltener Form:

> "In Beantwortung Ihrer Anfrage vom 26. November 1986, betr. eines Revers bei einer evtl. Verpachtung des Geschäfts an den Sohn, können wir Ihnen folgendes mitteilen:
> Die verpachteten Aktiven bleiben Geschäftsvermögen, da eine spätere Rückkehr zur Selbstbewirtschaftung nicht ausgeschlossen ist. Bei einem späteren Verkauf oder der Ueberführung der oben aufgeführten Aktiven des Geschäftsvermögens wird die Differenz zwischen Verkaufserlös bzw. Verkehrswert zum Buchwert als Liquidationsgewinn versteuert. Ferner wird eine Besteuerung auch dann vorgenommen, wenn eine Selbstbewirtschaftung ausgeschlossen ist.
> Im gegebenen Zeitpunkt wird der Steuerpflichtige eine Erklärung betr. Verpachtung eines buchführungspflichtigen Geschäftsbetriebes unterzeichnen müssen.
> ..."

Die steuerbehördliche Antwort erfolgte generell und ohne Prüfung des konkreten Sachverhaltes. Das Stadium einer verbindlichen Absprache zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem trat nicht ein, da der Beschwerdeführer den Geschäftsbetrieb seinem Sohn nicht verpachtete und mithin die Unterzeichnung eines Revers nicht aktuell wurde. Vielmehr veräusserte der Beschwerdeführer seinem Sohn den Betrieb (ohne Geschäftsliegenschaft), was in Anbetracht der verwandtschaftlichen Beziehung (Vater-Sohn) und des damaligen Alters des Vaters (63 Jahre) als Verzicht auf eine spätere Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes durch den Vater zu deuten ist. Interessant ist im

übrigen, dass betr. die Berechnung des Liquidationsgewinnes bereits im damaligen Schreiben der Steuerverwaltung auf die "Differenz zwischen Verkaufserlös bzw. Verkehrswert zum Buchwert" hingewiesen wurde (Hervorhebung nicht im Original).

b) Der Beschwerdeführer stützt sich des weiteren auf die konkreten Einschätzungshandlungen des Veranlagungsbeamten. Letzterer machte am 6. Dezember 1989 einen ersten Einschätzungsvorschlag auf der Basis der steueramtlichen Verkehrswertschätzung vom 8.11.1988 per 1.1.1985, welche einen Wert von Fr. 1 398 000.-- auswies. Zutreffend führte der Beamte damals aus, bei der Ueberführung ins Privatvermögen sei anstelle des Veräusserungserlöses der Verkehrswert massgebend. Nach einer mündlichen Besprechung mit dem Beschwerdeführer und dessen Steuervertreter am 6. Februar 1990 erklärte sich der Veranlagungsbeamte in einem korrigierten Einschätzungsvorschlag vom 7. Februar 1990 bereit, den Veräusserungserlös von Fr. 960 000.-- zu akzeptieren, vorausgesetzt der Sohn verbuche lediglich diesen Erwerbspreis in der Bilanz und nehme auch später keine "Erhöhung um den vom Vater geschenkten Teil an der Liegenschaft" vor. Nachdem die fraglichen Einschätzungshandlungen nach der Geschäftsübergabe bzw. nach der Ueberführung der Geschäftsliegenschaft in das Privatvermögen vorgenommen wurden, ergibt sich ohne weiteres, dass die Steuerverwaltung - selbst bei Berücksichtigung des oben erwähnten Schreibens vom 11. Dezember 1986 - auf die Wahl der Uebergabemodalitäten keinen vertrauensbildenden Einfluss ausübte.

c) Zusammenfassend hält der Beschwerdeführer fest, aufgrund der Vorgeschichte hätte er darauf vertrauen können, dass die einmal behandelten Fragen verbindlich entschieden wurden, und dass er nicht dafür bestraft werden dürfe, wenn er ein ihm "von Rechts wegen zustehendes

Rechtsmittel bezüglich einer andern Rechtsfrage einreichte". Es hätte auch kein Anlass bestanden, speziell eine neue Verkehrswertschatzung in Auftrag zu geben. Die reformatio in peius verletze sein berechtigtes Vertrauen "in den Bestand früherer Zusicherungen und Verfügungen". Zudem hätte die Praxis die Anwendbarkeit der reformatio in peius dahingehend relativiert, dass der Streitgegenstand einen Bezugsrahmen für ergänzende Sachverhaltsermittlungen abzugeben habe.

Dass keine verbindlichen Zusicherungen von seiten der Steuerverwaltung abgegeben wurden, ergibt sich bereits aus den in Erwägung Ziffer 2 lit. a und b gemachten Darlegungen. Sofern der Beschwerdeführer glaubt, die mit der Einsprache nicht angefochtenen Steuerfaktoren bzw. Veranlagungsgrundlagen seien in Rechtskraft erwachsen, so irrt er. Die vorliegende Veranlagung des Liquidationsgewinnes erwächst erst als Gesamtes in Rechtskraft. Alle Veranlagungsgrundlagen sind für die Bemessung des Gewinnes und des Steuerbetrages erforderlich. Der Umstand, dass der Veranlagungsbeamte und der Steuerpflichtige sich über einzelne Steuerfaktoren teilweise einigen konnten, entzieht dieses Verhandlungsteilergebnis nicht einer späteren Ueberprüfung durch Einsprache- und Beschwerdeinstanzen. Wird eine Veranlagung vom Steuerpflichtigen nicht akzeptiert, so sind die Einsprache- und Beschwerdeinstanzen nicht an die Parteianträge gebunden, sie können das Veranlagungsergebnis sogar zu Lasten des Steuerpflichtigen abändern, ohne dass letzterer sich durch Einsprache- oder Beschwerderückzug dieser Gefahr entziehen könnte (Art. 105 Abs. 1, 104, 110, 106 BdBSt). Der Offizialmaxime kommt mithin - insbesondere im Veranlagungs- und Einspracheverfahren - eine entscheidende Bedeutung zu. Die in der Praxis geübte Zurückhaltung bei der Anwendung der reformatio in peius ist hier nicht rechtsfehlerhaft unberücksichtigt geblieben. Abgesehen davon, dass die Zurück-

haltung vor allem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geboten ist und praktiziert wird, liegt der fraglichen reformatio in peius nicht die Aenderung eines Ermessensentscheides zugrunde, sondern die richtige Beantwortung der Rechtsfrage, welcher Veräusserungswert (effektiver Erlös oder Verkehrswert per Ueberführungsdatum) für die Berechnung des Kapitalgewinnes massgebend ist (E. Känzig, Direkte Bundessteuer, 2. Auflage, N 213 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; betr. r.i.p. vgl. auch W. Bruhin, Aus der Praxis des Verwaltungsgerichts in Steuersachen, in EGV-SZ 1979, S. 120, 124). Schliesslich wurde mit der reformatio in peius der Rahmen des Streitgegenstandes nicht gesprengt, denn umstritten ist nach wie vor die Höhe des Kapitalgewinnes. Somit reduziert sich die beschwerdeführerische Argumentation auf eine blosse Kritik an der aktuell geltenden Möglichkeit der reformatio in peius. Es liegt jedoch nicht in der Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts, gesetzgeberische Anliegen zu würdigen und allenfalls einer neuen Lösung zuzuführen. Vom Beschwerdeführer wird nicht behauptet, dass die massgebliche neue Verkehrswertschätzung vom 25. September 1991 rechtsfehlerhaft sei. Die Beschwerde erweist sich nach all diesen Erwägungen als unbegründet.

Anmerkung der Redaktion: Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wies das Bundesgericht, soweit es darauf eintrat, mit Urteil vom 5. Mai 1993 ab.

StPS 1/93 Seite 3

Bemessungsregeln; Gegenwartsbemessung bei Eintritt einer Aktiengesellschaft in die Steuerpflicht (Par. 7 Abs. 4, Par. 8 Abs. 3 StG; Art. 58 Abs. 4 und 5 BdBSt)

Bei Neugründungen während eines Steuerjahres wird der Veranlagung das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde gelegt. Ist dieses Geschäftsjahr länger oder kürzer als ein Kalenderjahr, so wird der Reinertrag auf ein Kalenderjahr umgerechnet. Dabei ist bei der Festsetzung des Berechnungszeitraums nicht auf den Tag des effektiven Geschäftsbeginns, sondern auf den Tag der zivilrechtlichen Entstehung der Aktiengesellschaft (Handelsregistereintrag) abzustellen.

StKE 170-90 vom 14. Dezember 1992 i.S. X. AG (Abweisung) = 03.92.137

StPS 1/93 Seite 7

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalabfindung für bleibende körperliche Nachteile; Begriff der mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung gemäss Par. 19 Abs. 3 lit. f StG

Der Begriff der Vorsorgeeinrichtung nach Par. 19 Abs. 3 lit. f StG ist umfassend und nicht auf Personalfürsorgeeinrichtungen im engeren Sinn nach Art. 331 ff. OR beschränkt. Eine vom Arbeitgeber abgeschlossene Kollektivunfallversicherung gilt somit als Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Par. 19 Abs. 3 lit. f StG (Bestätigung eines in StPS 4/1983, S. 13 ff. publizierten Verwaltungsgerichtsentscheids vom 10. Juni 1983).

VGE 322-90 vom 27. September 1990 i.S. U. (Abweisung)
BGE 2P.323-1990 vom 28. Juli 1992 i.S. U. (Abweisung, soweit darauf einzutreten war) = 01.92.007/02.90.044

StPS 1/93 Seite 21

Abzüge für Berufsauslagen und Abzug für doppelverdienende Ehegatten bei Arbeitslosigkeit (Par. 22 Abs. 1 lit. a und Abs. 3, Par. 22bis StG [heute: Par. 22 Abs. 1 lit. a und Abs. 2, Par. 22bis und ter StG]; Art. 22 Abs. 1 lit. a und l BdBSt)

1. Für die Dauer der Arbeitslosigkeit reduzieren sich die besonderen Berufsauslagenabzüge (Transportmittel/Verpflegung etc.) automatisch aufgrund der ausfallenden Arbeitstage. Der allgemeine Berufsauslagenabzug ist hingegen erst bei einer Arbeitslosigkeit von über einem Jahr angemessen zu kürzen.

2. Für die Berechnung des Doppelverdienerabzugs sind Erwerbsausfallentschädigungen (Arbeitslosengelder etc.) zu berücksichtigen.

StKE 247-90 vom 1. Oktober 1992 i.S. S. (Teilgutheissung) = 03.92.108

StPS 1/93 Seite 23

Liegenschaftsunterhaltskosten (Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt; Par. 22 Abs. 1 lit. e StG)

Bei der direkten Bundessteuer ist die Kumulation des Pauschalab- zuges für die Kosten des Liegenschaftsunterhalts und eines zusätzlichen Abzuges für energiesparende Aufwendungen mangels gesetzlicher Grundlage nicht zulässig.

Die sog. "Dumont-Praxis" gilt nicht für Massnahmen zum Zwecke des Energiesparens. Abziehbar ist jedoch nur jener Teil der energiesparenden Aufwendungen, der nicht wertvermehrend ist. (Praxisänderung)

VGE 304-92 vom 28. September 1992 i.S. Ehepaar X. (Teilgutheissung) 02.92.034

StPS 1/93 Seite 34

Vermögenssteuer: Bewertung nichtkotierter Aktien (Par. 31 Abs. 1 und 3 StG, DA Ziff. 212)

1. Als Verkehrswert ist für nichtkotierte Aktien der letztbekannte Steuerwert laut Bewertung durch die Eidg. Steuerverwaltung anzunehmen. Liegt ein solcher nicht vor, so ist i.d.R. für die Schätzung des Verkehrswertes die Wegleitung der EStV zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert anzuwenden (StKE 243/90 Erw. 3 a).

2. Da Immobiliengesellschaften lediglich ihr eigenes Vermögen verwalten und keine betriebliche Einheit mit einem Goodwill bilden, sind sie grundsätzlich nur mit dem Substanzwert allein zu bewerten (StKE 243/90 Erw. 3 c).

3. Ein Minderheitsabzug im Sinne von Rz. 54 ff. der Wegleitung der EStV ist bei Immobilienaktiengesellschaften grundsätzlich nicht zulässig (StKE 243/90 Erw. 3 c).

4. Der Umstand, dass der Wert einer Aktiengesellschaft im wesentlichen vom Know-how ihrer Mitarbeiter abhängt, vermag ein Abweichen von einer schematischen Bewertung gemäss Wegleitung nicht zu rechtfertigen (StKE 189/91 Erw. 3 c).

StKE 243-90 vom 24. September 1992 i.S. Y. (Abweisung mit Bezug auf die wiedergegebenen Erwägungen)
StKE 189-91 vom 1. Oktober 1992 i.S. X. (Abweisung) = 03.92.102/03.92.110

StPS 1/93 Seite 39

Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre des geschäftsführenden Haupt-/Alleinaktionärs bei der AG (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

1. Ist der Gehaltsempfänger einziger oder massgebender Aktionär oder steht er einem solchen nahe, ist eine besonders sorgfältige Prüfung der Angemessenheit des Salärs angezeigt. Fehlende Dividendenentrichtung bei gleichzeitiger Bezahlung eines sehr hohen Salärs an den geschäftsführenden Aktionär ist ein klares Indiz dafür, dass im Aktionärslohn eine verdeckte Gewinnausschüttung enthalten ist.

2. Von Führungskräften in der Privat- und Staatswirtschaft wird das Leisten von Ueberzeit in gewissem Umfang ohne spezielle Entschädigung erwartet.

3. Saläre von Führungskräften in Kleinunternehmen können mit den Werten der ATAG-Studie "Schweizer Kadergehälter", welche zu dem noch sog. "Fringe benefits" beinhalten, nicht verglichen werden.

VGE 318-92 vom 21. August 1992 i.S. X. AG (Abweisung) = 02.92.032

StPS 1/93 Seite 49

Verfahrensrecht: Wiederherstellung von Rechtsmittelfristen bei Vertretung (Par. 74 Abs. 3 StG; Art. 99 Abs. 4 BdBSt)

Ist ein Steuerpflichtiger vertreten, so ist für die Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist entscheidend, dass die Hinderungsgründe beim Vertreter und nicht beim Pflichtigen vorgelegen haben. Versäumt der Vertreter die Rechtsmittelfrist und kann er keinen Hinderungsgrund geltend machen, muss sich der Vertretene die Säumnis anrechnen lassen.

Keine erheblichen Hinderungsgründe stellen in casu die ungenügende Kenntnis des steuerlich massgebenden Sachverhalts durch den Vertreter und der Auslandaufenthalt der Vertretenen dar.

StKE 53-92 vom 21. Oktober 1992 i.S. U. (Nichteintreten) = 03.92.117

StPS 1/93 Seite 52

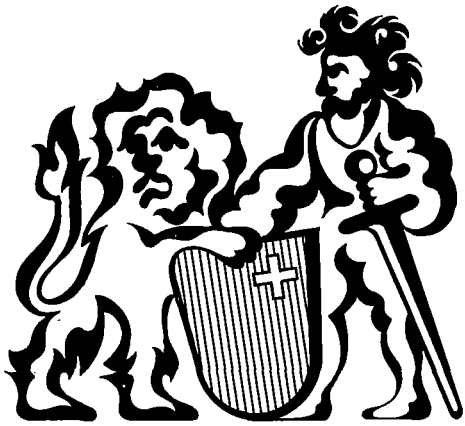
Doppelbesteuerung, interkantonale: Kinderalimente (Art. 46 Abs. 2 BV; Art. 7 Abs. 4 lit. g und Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG)

Regeln zwei Kantone die Besteuerung der Kinderalimente geschiedener Eltern unterschiedlich, so dass Alimentenzahlungen eines Vaters an seine Kinder sowohl bei ihm selber als auch bei seiner Ex-Frau besteuert werden, liegt eine unzulässige Doppelbesteuerung vor. Nach dem neuen Steuerharmonisierungsrecht kann der leistende Ehegatte Kinderalimente von seinen Einkünften abziehen. Diese Regelung ist im interkantonalen Verhältnis in Kollisionsfällen bereits heute anwendbar.

Der Abzug für Kinderalimente ist im interkantonalen Verhältnis wie ein Sozialabzug proportional, d.h. nach Massgabe des in den betroffenen Kantonen erzielten Einkommens zu verlegen.

BGE 2P.53-1992 vom 4. Dezember 1992 i.S. S. bzw. Kantone Aargau und Bern (Gutheissung) = 01.92.013

März 1993 11. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Bemessungsregeln; Gegenwartsbemessung bei Eintritt einer Aktiengesellschaft in die Steuerpflicht 3
- Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalabfindung für bleibende körperliche Nachteile 7
- Abzüge für Berufsauslagen und Abzug für doppelverdienende Ehegatten bei Arbeitslosigkeit 21
- Liegenschaftsunterhaltskosten 23
- Vermögenssteuer: Bewertung nichtkotierter Aktien 34
- Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre des geschäftsführenden Haupt-/Alleinaktionärs bei der AG 39
- Verfahrensrecht: Wiederherstellung von Rechtsmittelfristen bei Vertretung 49
- Doppelbesteuerung, interkantonale: Kinderalimente 52

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1993 (2 Hefte): Fr. 36.–; Einzelheft Fr. 20.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Für das Jahr 1993 haben wir die Preise leicht angehoben. Der Preis für das Jahresabonnement beträgt neu **Fr. 36.--** und für das Einzelheft **Fr. 20.--** (Einzelheftpreis unverändert seit 1.1.1986; Abonnementspreis unverändert seit 1.1.1990).

Wir bitten Sie um Verständnis für diese Preiserhöhung und danken Ihnen für die Ueberweisung des Abonnementsbetrages von **Fr. 36.--** für die zwei im Jahre 1993 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen.

Schwyz, im Mai 1993

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1992 i.S. X. AG (StKE 170/90)

Bemessungsregeln; Gegenwartsbemessung bei Eintritt einer Aktiengesellschaft in die Steuerpflicht (§ 7 Abs. 4, § 8 Abs. 3 StG; Art. 58 Abs. 4 und 5 BdBSt)

Sachverhalt (Zusammenfassung):

Die X. AG wurde am 13.5.1988 *] ins Handelsregister eingetragen. Der Veranlagung 1987/88 (vom 13.5. bis 31.12.1988) legte der Revisor den Reingewinn gemäss Buchhaltung (vom 10.2. bis 31.12.1988 *]) zugrunde. Für die Umrechnung auf ein Kalenderjahr verwendete er nicht den Zeitraum, in welchem der Gewinn erzielt worden war, sondern den Berechnungszeitraum vom 13.5. bis 31.12.1988. Auch der Veranlagung 1989/90 diente der auf diese Weise berechnete Jahresdurchschnitt des Geschäftsergebnisses 1988 als Bemessungsgrundlage.

Die Steuerpflichtige liess u.a. gegen die Veranlagungsverfügung 1989/90 Einsprache erheben mit dem Antrag, für die Berechnung des steuerbaren Reinertrages betreffend die Veranlagungsperiode 1989/90 sei der Berechnungszeitraum bis auf den 10.2.1988 zurückzuerstrecken. Zur Begründung wurde vorgebracht, der Revisor mache aus dem hochgerechneten Jahresergebnis 1988 kurzerhand das repräsentative Jahresergebnis für die Veranlagungsperiode 1989/90. Dies sei nicht korrekt, da die effektive Betriebsaufnahme per 10.2.1988 erfolgt sei.

*] Anmerkung der Redaktion: Daten sind fiktiv

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2. Die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer vom Reinertrag der Aktiengesellschaft werden in der Regel nach dem durchschnittlichen Ergebnis der zwei Geschäftsjahre bemessen, die mit den beiden der Veranlagungsperiode vorangegangenen, die Berechnungsperiode bildenden Kalenderjahren zusammenfallen oder in der Berechnungsperiode vor Ablauf dieser Kalenderjahre abgeschlossen worden sind (§ 8 Abs. 1 und 5 StG; Art. 58 Abs. 1 bis 3 BdBSt). In Abweichung von dieser Berechnungsweise wird der Veranlagung das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde gelegt bei Neugründungen während eines Steuerjahres sowie wenn bei Beginn der Veranlagungsperiode erst ein Geschäftsjahr abgelaufen ist oder wenn das erste Geschäftsjahr erst im Laufe der Veranlagungsperiode abgeschlossen wird. Ist dieses Geschäftsjahr länger oder kürzer als ein Kalenderjahr, so wird der Reinertrag auf ein Kalenderjahr umgerechnet (§ 8 Abs. 3 StG; Art. 58 Abs. 4 und 5 BdBSt). (...)

3. ...

4. a) Im weiteren ist die Berechnungsmethode bei der Festsetzung des steuerbaren Reinertrags für die Veranlagungsperiode 1989/90 umstritten. Einig sind sich die Parteien, dass der Veranlagung grundsätzlich der Jahresabschluss 1988 zugrunde zu legen ist. Streitig ist indes der Zeitpunkt, von dem an gerechnet werden muss. Die Einsprecherin verlangt, dass der Berechnungszeitraum bis auf den 10.2.1988, also den Tag des effektiven Geschäftsbeginns, zurückerstreckt werde. Der Revisor geht dagegen vom 13.5.1988

aus, dem Tag der zivilrechtlichen Entstehung der Aktiengesellschaft.

b) Nach Art. 643 Abs. 1 OR erlangt die Aktiengesellschaft das Recht der Persönlichkeit erst durch die Eintragung in das Handelsregister. Die Steuerpflicht beginnt bei den juristischen Personen grundsätzlich mit deren zivilrechtlichen Entstehung (vgl. § 7 Abs. 4 StG). Neugegründete Aktiengesellschaften werden demgemäss mit dem Tag, an dem die Eintragung in das Handelsregister erfolgt, subjektiv steuerpflichtig (vgl. H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 2 zu Art. 8 BdBSt, mit Hinweisen auf die Bundesgerichtspraxis). Es ist daher nicht möglich, den Beginn der Steuerpflicht einer juristischen Person durch privatrechtliche Vereinbarung in der Weise vorzuverschieben, dass die Gründung rückwirkend erfolgt und der Beginn des ersten Geschäftsjahres auf ein früheres Datum zurückverlegt wird (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 3 zu Art. 8 BdBSt). Sinngemäss gilt dies auch für den Berechnungszeitraum sowohl bei der Gegenwartsbemessung für die erste Veranlagungsperiode (in casu die Veranlagungsperiode 1987/88, gültig vom 13.5. bis 31.12.1988) als auch für die zweite, der Gegenwartsbemessung folgende Veranlagungsperiode (in casu die Veranlagungsperiode 1989/90; vgl. ASA 43, 131, Erw. 2 a). Diese Berechnungsweise kann sich einerseits zugunsten, wie das hier der Fall ist, und andererseits aber auch zuungunsten des Fiskus auswirken. Zuungunsten nämlich dann, wenn eine Aktiengesellschaft bereits im Handelsregister eingetragen und damit steuerpflichtig wird, jedoch noch nicht auf diesen Zeitpunkt mit der effektiven Geschäftstätigkeit beginnt. Auch in solchen Fällen ist nicht auf den Beginn der effektiven Geschäftstätigkeit, sondern auf das Datum des Handelsregistereintrags abzustellen, so dass nicht etwa behauptet werden könnte, die Steuerverwaltung wende diejenige Berechnungsmethode an, die für den Fis-

kus günstiger ausfalle.

c) Somit ist der Antrag der Einsprecherin, für die Berechnung des steuerbaren Reinertrages betreffend die Veranlagungsperiode 1989/90 sei der Berechnungszeitraum bis auf den 10.2.1988 zurück zu erstrecken, aufgrund der klaren Praxis abzuweisen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 1990 i.S. U. (VGE 322/90)

Auszug aus dem Urteil des Schweiz. Bundesgerichts vom 28. Juli 1992 i.S. U. (BGE 2P.323/1990)

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalabfindung für bleibende körperliche Nachteile; Begriff der mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung gemäss § 19 Abs. 3 lit. f StG

I. Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 1990 (VGE 322/90)

Sachverhalt:

A. U. war von 1971 bis zum 31. Juli 1980 bei der V. AG in Z. beschäftigt, anschliessend bei der von ihm beherrschten W. AG ebenfalls in Z. Für einen am 22. März 1980 erlittenen Unfall zahlte ihm die A.-Versicherungsgesellschaft aufgrund einer Kollektiv-Unfallversicherung der V. AG eine Teilinvaliditäts-Kapitalabfindung von Fr. 546 000.-- (vgl. BGE 2A.125/1989 vom 27. Oktober 1989 und VGE 352/87 vom 16. Februar 1989). *)

Hinsichtlich der direkten Bundessteuer erkannte das Bundesgericht im Urteil vom 27. Oktober 1989, dass die erwähnte Kapitalabfindung als Ersatzeinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt steuerbar ist (vgl. zit. BGE, Erw. 2 c). *)

*) publiziert in: StPS 1/1990 S. 3 ff. (Anmerkung der Redaktion)

B. Hinsichtlich der kantonalen Steuern verfügte die Kantonale Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung 1981 vom 4. April 1986 was folgt:

Reine Kapitalabfindung (100 % von Fr. 546 000.--)	Fr. 546 000.--
Versicherungs- und Sozialabzug	Fr. 12 170.--
Steuerbare Kapitalabfindung	Fr. 533 800.--
Steuersatz	3.615 %
Steuerbetrag pro Einheit:	Fr. 19 296.85

Die Kantonale Steuerkommission wies die gegen die Veranlagungsverfügung vom 4.4.1986 erhobene Einsprache mit Entscheid vom 13. Februar 1990 ab.

C. Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 28. März 1990 stellt U. die folgenden Rechtsbegehren:

"1. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission und die damit geschützte Veranlagung vom 4. April 1986 seien aufzuheben.

2. Die Kapitalabfindung im Betrage von Fr. 546 000.-- aus der Kollektiv-Unfallversicherung der A.-Versicherungs-Gesellschaft für bleibende körperliche Nachteile sei von der Besteuerung auszunehmen.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

D. ...

Erwägungen:

1. Gemäss § 19 Abs. 3 lit. f des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I 105) gelten als nicht versteuerbares Einkommen Kapitalabfindungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod, soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen. Die Parteien sind sich einig, dass die im vorliegenden Fall von der A.-Versicherungsgesellschaft vergütete Kapitalabfindung von Fr. 546 000.-- für bleibende körperliche/gesundheitliche Nachteile bezahlt worden ist. Umstritten ist indessen, ob diese Kapitalabfindung aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammt.

2. a) Das Verwaltungsgericht hat mit Entscheid 303/83 vom 10. Juni 1983 u.a. erkannt, dass - wenn die Arbeitgeberin für ihre Angestellten eine Kollektiv-Unfallversicherung abgeschlossen und die Bezahlung der Prämien übernommen hat - Kapitalleistungen aus dieser Kollektiv-Unfallversicherung als "aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung" (im Sinne von § 19 Abs. 3 lit. f StG) zu betrachten und dementsprechend zu besteuern sind (vgl. StPS 1983, Heft 4, S. 13 ff.).

b) Im vorliegenden Fall verhält es sich insofern gleich, als die damalige Arbeitgeberin V. AG ebenfalls eine Kollektiv-Unfallversicherung für die Angestellten (und auch für den Beschwerdeführer) abgeschlossen hat (vgl. das Dossier "Unterlagen Kapitalauszahlung", act. 1 und 2, wonach gemäss den Police-Nachträgen einzig die V. AG als "Versicherungsnehmer" bezeichnet wird).

c) Was die Bezahlung der Prämien anbelangt, bestreitet der Beschwerdeführer, dass die Arbeitgeberin "Versicherungsbeiträge geleistet" habe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8 unten, S. 12 oben).

Die Frage, wer die Prämien für die betreffende Kollektiv-Unfallversicherung bis zum Unfallzeitpunkt bezahlt hat, wurde bereits im Parallelfall VGE 352/87 vom 16.2.1989 (Erw. 2 b ff.) eingehend behandelt. ...

Die Vorbringen des Beschwerdeführers im vorliegenden Verfahren sind grundsätzlich nicht geeignet, in Abweichung von den Schlussfolgerungen des Parallelverfahrens davon auszugehen, dass die damalige Arbeitgeberin effektiv keine Prämienleistungen erbracht, bzw. dass sie die als Versicherungsnehmerin an die A.-Versicherung bezahlten Prämien tatsächlich dem Beschwerdeführer belastet hat. ...

Zusammenfassend kann der Beschwerdeführer hinsichtlich der Prämienzahlung auch aus den im Vergleich zum Parallelfall zusätzlichen Vorbringen nichts zu seinen Gunsten ableiten. Für dieses Ergebnis ist v.a. ausschlaggebend, dass der Beschwerdeführer einerseits keine konkreten Zahlungsbelege für die Prämienleistungen vorgebracht hat (keine buchmässige Belegung, obwohl er spätestens seit der Aufforderung vom 7. September 1983 darum wusste, vgl. Dossier Kapitalauszahlung, act. 9). Anderseits kann aber auch auf die Angaben der vom Beschwerdeführer befragten Personen nicht abgestellt werden, da diese Angaben widersprüchlich sind und mit den vorliegenden Akten nicht korrespondieren. (...)

3. Der Beschwerdeführer argumentiert in der Beschwerdeschrift, aus dem Konnex der Revision von § 19 Abs. 3 lit. f StG mit der auf den 1.1.1972 in Kraft getretenen Revision des Arbeitsvertragsrechtes [Regelung der Personalfürsorge] ergebe sich, dass eine Kapitalabfindung für bleiben-

de körperliche/gesundheitliche Nachteile nur dann der Besteuerung unterliege, wenn sie durch eine Personalvorsorgeeinrichtung im Sinne der Artikel 331 ff. OR ausgerichtet werde (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6). Diese Auffassung findet indessen in den Gesetzesmaterialien keine Stütze, wie nachfolgend zu zeigen ist.

4. Mit der Teilrevision des Steuergesetzes vom 22. September 1972 wurde § 19 Abs. 3 lit. f StG in der heute noch gültigen Fassung eingeführt. Aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Teilrevision sind u.a. folgende Angaben zu entnehmen:

a) In der ursprünglichen Revisionsvorlage der Kantonalen Steuerkommission zuhanden des Regierungsrates von 1970 hatte § 19 Abs. 3 und Abs. 4 StG-Entwurf folgenden Wortlaut:

> "[3]Als nicht versteuerbares Einkommen gelten:
> Leistungen der öffentlichen Fürsorge, gesetzliche Verwandtenunterstützungen, familienrechtliche Alimente, Eingänge aus Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen, **Kapitalabfindungen und Genugtuungsleistungen aus Unfall- oder Dritthaftversicherung für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod** sowie die Hilflosenentschädigungen der eidgenössischen Invalidenversicherung.
>
> [4]Kapitalabfindungen, die durch Arbeitgeber oder Personalfürsorgeeinrichtungen ausgerichtet werden, unterliegen der Einkommenssteuer soweit nicht, als sie vom Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine andere Personalfürsorgeeinrichtung verwendet werden."
>
> (vgl. Ordner Teilrevision StG 1972, Dossier 3 hinten, Hervorhebung nicht im Original)

b) In der überarbeiteten Revisionsvorlage der Kantonalen Steuerkommission vom 19.11.1971 zuhanden des Regierungsrates wurden die Absätze 3 und 4 von § 19 StG-Entwurf wie

folgt abgeändert:

"[3]Als nicht versteuerbares Einkommen gelten: Leistungen der öffentlichen Fürsorge, (...) Kapitalabfindungen und Genugtuungsleistungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod, soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen, sowie die Hilflosenentschädigung der eidgenössischen Invalidenversicherung.

[4]Kapitalabfindungen, die durch Arbeitgeber oder Personalvorsorgeeinrichtungen ausgerichtet werden, unterliegen der Einkommenssteuer soweit nicht, als sie vom Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine andere Personalvorsorgeeinrichtung verwendet werden."

(vgl. Ordner Teilrevision StG 1972, Dossier 3)

c) Aus dem Protokoll der Sitzung der vorberatenden Kantonsratskommission vom 20. April 1972 sind in bezug auf den § 19 StG-Entwurf folgende Angaben zu entnehmen:

"KR Dr. Simon stellt den Antrag, in Abs. 3 den Ausdruck 'familienrechtliche Alimente' zu streichen. Es sei nicht richtig, dass der Schuldner diese Leistung versteuern müsse; dieser solle vielmehr in § 22 Abs. 1 Buchstabe f die Leistung abziehen können.

KR Suter beantragt, in Abs. 3 die Einschränkung 'soweit die nicht ... stammen' zu streichen und in Abs. 4 die Frist auf 4 Jahre zu verlängern.

KR Schuler beantragt, in Abs. 4 die Frist auf zwei Jahre zu verlängern.

Regierungsrat Diethelm hält gegenüber diesen beiden Anträgen an der Vorlage fest, wäre aber allenfalls zu einer Erhöhung der Frist in Abs. 4 auf 2 Jahre bereit.

(...)

Beschlüsse:
a) Der Aufnahme privater Kapitalgewinne in Abs. 2 wird mit 5:0 Stimmen zugestimmt.

b) Der Aufnahme von Zuwendungen von Gratisaktien in Abs. 3 wird mit 5:2 Stimmen zugestimmt.

c) Der Antrag von KR Dr. Simon (Streichung von 'familienrechtliche Alimente' in Abs. 3) wird oppositionslos genehmigt.

d) **Die Streichung des Passus in Abs. 3 'soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen', wird mit 4:3 Stimmen abgelehnt.**

e) Auf Anregung von KR Dr. Simon wird die Frage der Genugtuungsleistungen in Abs. 3 der Steuerverwaltung zur redaktionellen Prüfung überwiesen.

f) Die Frist in Abs. 4 wird oppositionslos auf 2 Jahre verlängert."

(vgl. Ordner Teilrevision StG 1972, Dossier 3, Hervorhebung nicht im Original)

d) In der Folge wurde § 19 Abs. 3 StG-Entwurf dahingehend überarbeitet, dass die einzelnen nicht versteuerbaren Einkommen in separaten Buchstaben aufgeführt wurden (Buchstaben a bis h). In den anschliessenden Beratungen der Kantonsratskommission (Sitzungen vom 14. Juli 1972 und vom 20. Juli 1972) wurde § 19 Abs. 3 lit. h StG-Entwurf ("Zuwendungen von Gratisaktien") gestrichen; hinsichtlich § 19 Abs. 3 lit. f StG-Entwurf sind keine Voten aktenkundig. Im Bericht an den Kantonsrat vom 24. Juli 1972 (RRB Nr. 1703) äusserte sich der Regierungsrat zu § 19 Abs. 3 StG-Entwurf wie folgt:

"Abs. 3 enthält gegenüber dem bisherigen Recht ausserdem insofern Aenderungen, als in Buchstabe f ausdrücklich gesagt wird, dass Kapitalabfindungen für bleibende gesundheitliche Nachteile und den Tod nur steuerfrei sind, soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbindenen [recte wohl: verbundenen] Vorsorgeeinrichtung stammen, und als in Buchstabe g die privaten Kapitalgewinne, die schon bisher nicht besteuert wurden, zum nicht versteuerbaren Einkommen gezählt werden."

(vgl. Ordner Teilrevision StG 1972, Dossier 2, S. 7 f.)

Im Kantonsrat blieb schliesslich § 19 Abs. 3 lit. f StG-Entwurf unverändert. Diesbezüglich sind keine Diskussionen aktenkundig.

e) Aus diesen Angaben ergibt sich eindeutig, dass ursprünglich die Absicht bestand, **sämtliche Kapitalabfindungen aus Unfall- oder Dritthaftversicherungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod als nicht steuerbare Einkommen zu qualifizieren** (Fassung von § 19 Abs. 3 StG-Entwurf von 1970), derweil Kapitalabfindungen, die durch Arbeitgeber oder **Personalfürsorgeeinrichtungen** ausgerichtet werden, nur soweit steuerfrei sein sollten, als sie vom Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine andere Personalfürsorgeeinrichtung verwendet werden (Fassung von § 19 Abs. 4 StG-Entwurf von 1970). Mithin bestand die gesetzestechnische Konzeption im hier interessierenden Bereich darin, einerseits in Absatz 3 **"Kapitalabfindungen aus Unfall- oder Dritthaftversicherungen"** und anderseits in Absatz 4 **"Kapitalabfindungen, die durch Arbeitgeber oder Personalfürsorgeeinrichtungen ausgerichtet werden"**, zu regeln. Diese Aufteilung wurde bis zum Abschluss der Teilrevision des Steuergesetzes vom 22. September 1972 beibehalten (vgl. § 19 Abs. 3 lit. f StG i.V.m. § 19 Abs. 4 StG). Materielle Aenderungen ergab es im Verlaufe der Ueberarbeitung insofern, als die vorgeschlagene Nichtbesteuerung von Kapitalabfindungen (für bleibende körperliche Nachteile) aus Unfall- oder Dritthaftversicherungen eingeschränkt wurde, indem im Revisionsentwurf vom 19.11.1971 der Zusatz "soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen" neu eingefügt wurde. Diese Einschränkung wurde in der vorberatenden Kantonsratskommission vom 20.4.1972 ausdrücklich in Frage gestellt, ein Streichungsantrag blieb aber erfolglos. Ausserdem wies

der Entwurf vom 19.11.1971 im Vergleich zum ursprünglichen Entwurf von 1971 gewisse redaktionelle Aenderungen auf (betr. Absatz 3: "Vorsorgeeinrichtung" statt "Unfall- oder Dritthaftversicherung"; betr. Absatz 4: "Personalvorsorgeeinrichtungen" statt "Personalfürsorgeeinrichtungen").

Diese Ausführungen widerlegen auch die sinngemässe Auffassung des Beschwerdeführers, wonach die auf den 1.1.1972 in Kraft getretene Revision des Arbeitsvertragsrechtes zur Folge gehabt habe, dass eine Kapitalabfindung für körperliche Nachteile nur dann der Besteuerung unterliege, wenn sie durch eine Personalvorsorgeeinrichtung im Sinne der Artikel 331 ff. OR ausgerichtet werde (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5-7). Denn der Beschwerdeführer übersieht, dass Kapitalabfindungen aus Personalvorsorgeeinrichtungen sowohl gemäss dem ursprünglichen Entwurf zur StG-Teilrevision von 1972 als auch gemäss der noch heute gültigen Fassung jeweils in **Absatz 4** von § 19 StG geregelt werden, währenddem sich Absatz 3 lit. f StG gemäss den Gesetzesmaterialien eindeutig auf **Unfall- und Dritthaftversicherungen** (Haftpflichtversicherungen) bezieht.

5. Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss geltend macht, als "Vorsorgeeinrichtung" im Sinne von § 19 Abs. 3 lit. f StG kämen nur Personalfürsorgeeinrichtungen im Sinne von Art. 331 ff. OR in Frage (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7-9), wurde bereits dargelegt, dass der Gesetzgeber die Besteuerung von Kapitalabfindungen aus Personalfürsorge- bzw. Personalvorsorgeeinrichtungen im Rahmen der Teilrevision 1972 **in Absatz 4** (und nicht in Absatz 3 lit. f) von § 19 StG geregelt hat. Ebenso wurde bereits erläutert, dass die Formulierung "Vorsorgeeinrichtung" in § 19 Abs. 3 lit. f StG gegenüber der ursprünglichen Formulierung "Unfall- oder Dritthaftversicherung" vorgezogen wurde.

Im übrigen gibt es den Begriff der "Vorsorgeeinrichtung" nicht nur für Unternehmen und Betriebe. Vielmehr kann auch eine Privatperson Vorsorge für bestimmte Ereignisse treffen und zu diesem Zwecke (zur Sicherung des Vorsorgebedürfnisses) beispielsweise eine private Unfallversicherung abschliessen. Auch eine solche private Unfallversicherung ist als Vorsorgeeinrichtung zu betrachten (vgl. dazu auch die Ausführungen in A. Maurer, Einführung in das schweizerische Privatversicherungsrecht, S. 29 ff.). Kapitalleistungen aus einer solchen Vorsorgeeinrichtung [Unfallversicherung] sind nach § 19 Abs. 3 lit. f StG dann nicht zu besteuern, wenn die Vorsorgeeinrichtung mit keinem Erwerbsverhältnis verbunden ist.

Schliesslich kann der Beschwerdeführer hinsichtlich der Auslegung von § 19 Abs. 3 lit. f StG auch aus dem Hinweis auf das BVG (vgl. Beschwerdeschrift, S. 10) nichts zu seinen Gunsten ableiten, zumal dieses Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 datiert und erst am 1.1.1985 in Kraft getreten ist (somit 12 Jahre nach Inkrafttreten der Teilrevision des StG vom 22.9.1972).

...

6. Zusammenfassend verhält es sich im konkreten Fall so, dass die betreffende Kollektiv-Unfallversicherungspolice von der damaligen Arbeitgeberin abgeschlossen und finanziert worden ist und von daher eine mit dem Erwerbsverhältnis verbundene Vorsorgeeinrichtung vorliegt. Bei dieser Sachlage besteht kein Anlass, im vorliegenden Fall vom Präjudiz VGE 303/83 vom 10. Juni 1983 abzuweichen. Damit kann der vom Beschwerdeführer verlangten Steuerbefreiung nicht stattgegeben werden.

II. Auszug aus dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. Juli 1992 (BGE 2P.323/1990; staatsrechtliche Beschwerde)

Aus den Erwägungen:

2. Der Beschwerdeführer erachtet es als willkürlich, dass das Verwaltungsgericht gestützt auf § 19 Abs. 3 lit. f des Steuergesetzes des Kantons Schwyz die Kapitalleistung der A.-Versicherungsgesellschaft als eine aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammende Leistung qualifiziert hat. Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz ergäben zweifelsfrei, dass Kapitalabfindungen aus Unfallversicherung oder Haftpflichtrecht für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod steuerfrei seien.

a) Nach konstanter Rechtsprechung liegt Willkür nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung in Betracht zu ziehen oder sogar vorzuziehen wäre. Das Bundesgericht weicht nur vom Entscheid einer kantonalen Behörde ab, wenn dieser offensichtlich unhaltbar ist, weil er mit der tatsächlichen Situation im klaren Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 114 Ia 27 E. 3 b mit Hinweisen).

b) Nach § 19 Abs. 3 lit. f StG gelten als nicht versteuerbares Einkommen Kapitalabfindungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod, soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbunden Vorsorgeeinrichtung stammen.

Der Begriff "Vorsorgeeinrichtung" ist umfassend. Unter Vorsorgeeinrichtung kann alles verstanden werden, was zum Schutz der sozialen Sicherheit dient und zum Ziel hat, Teile der Bevölkerung in den wirtschaftlich und sozial entscheidenden Lagen des Lebens wie Krankheit, Unfall, Invalidität, Familienlasten, Arbeitslosigkeit, Alter und Tod generell zu schützen (vgl. Arnold Saxer, Die soziale Sicherheit in der Schweiz, 1977, S. 17; Alfred Maurer, Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, Bd. 1, 1979, S. 50 ff.; Gerhard Gerhards, Zur Ablösung von Arbeitnehmereinkommen durch sozialversicherungsrechtliches Ersatzeinkommen, in: Sozialversicherungsrecht im Wandel, Festschrift 75 Jahre Eidgenössisches Versicherungsgericht, 1992, S. 163 ff., inbes. S. 168 f.). Weder dem Wortlaut des Steuergesetzes noch seiner Entstehungsgeschichte ist etwas anderes zu entnehmen. Insbesondere lässt sich mit den Materialien keine Beschränkung des Begriffs auf die Personalfürsorgeeinrichtung im engeren Sinne nach Art. 331 a und b OR begründen, wie der Beschwerdeführer behauptet. Auch aus der vom Beschwerdeführer zitierten Literatur ergibt sich nichts anderes. So hält Brühwiler fest, die Vorsorge für die Arbeitnehmer könne dadurch sichergestellt werden, dass die Arbeitnehmer individuell oder kollektiv (gesamthaft) direkt bei einer Krankenversicherung, einer anerkannten Krankenkasse, Unfallversicherung, Lebens-, Invaliden- oder Todesfallversicherung - also bei einem selbständigen Versicherungsträger - versichert werden könnten. Diesen Sachverhalt behandle Art. 331 Abs. 2 OR (Jürg Brühwiler, Handkommentar zum Einzelarbeitsvertrag, 1978, S. 152, N 5 zu Art. 331 OR). Es ist nicht ersichtlich, weshalb der Gesetzgeber mit dem Begriff "Vorsorgeeinrichtung" nicht diesen umfassenden Sinn der Vorsorge gemeint haben soll.

c) Aus § 19 Abs. 4 StG ergibt sich bezüglich des Begriffs der Vorsorgeeinrichtung ebenfalls nichts anderes. Danach sind Kapitalabfindungen, die durch Arbeitgeber oder Personalvorsorgeeinrichtungen ausgerichtet werden, steuerfrei, wenn sie innert eines Jahres zum Einkauf in eine andere Personalvorsorgeeinrichtung verwendet werden. Ohne die Steuerbefreiung wären somit Kapitalabfindungen aus Personalvorsorgeeinrichtungen zu besteuern, selbst wenn sie wiederum zum Einkauf in eine andere Personalversicherung verwendet würden. Wechselt ein Arbeitnehmer mehrmals den Arbeitsplatz, so würde das Vorsorgekapital mehrfach besteuert. Dies lag indessen offensichtlich nicht in der Absicht des Gesetzgebers und wäre heute auch nicht BVG-konform. Der Beschwerdeführer kann indessen daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten.

d) Der Beschwerdeführer verweist schliesslich auf Randziffer 119 der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10. Oktober 1980, wonach Kapitalabfindungen aus Unfallversicherung oder Haftpflichtrecht für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod steuerfrei sind.

Der Beschwerdeführer verkennt - wie die Vorinstanz zu Recht ausführt - die Tragweite der vom Regierungsrat gestützt auf Art. 58 Abs. 2 StG erlassenen Dienstanleitung. Diese enthält lediglich Richtlinien für die Steuerbehörden zur Erhebung der kantonalen Steuern. Sie gelten für den Regelfall und dürfen nicht gegen das formelle Gesetz verstossen. Daraus folgt, dass Kapitalabfindungen aus Unfallversicherung oder Haftpflichtrecht für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod dann steuerfrei sind, wenn sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorge stammen. Eine generelle Steuerbe-

freiung der Kapitalabfindungen aus Unfallversicherung oder Haftpflichtrecht stünde indessen im Widerspruch zu § 19 Abs. 3 lit. f StG.

e) ...

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 1. Oktober 1992 i.S. S. (StKE 247/90)

Abzüge für Berufsauslagen und Abzug für doppelverdienende Ehegatten bei Arbeitslosigkeit (§§ 22 Abs. 1 lit. a und Abs. 3, 22bis StG [heute: §§ 22 Abs. 1 lit. a und Abs. 2, 22bis und ter StG]; Art. 22 Abs. 1 lit. a und 1 BdBSt)

Aus den Erwägungen:
(betreffend Veranlagungsverfügung 1987/88)

...

5. c) Die Dauer der Arbeitslosigkeit beeinflusst auch die Höhe effektiv angefallener Berufsauslagen. Während sich die entsprechenden Abzüge für private Transportmittel, auswärtiges Mittagessen und Schichtarbeit nach den effektiven Arbeitstagen richten, so dass sich ausfallende Arbeitstage von selbst auswirken, wird der allgemeine Pauschalabzug in der Regel erst dann gekürzt, wenn während des Kalenderjahres die Arbeitslosigkeit nicht nur vorübergehend war (vgl. Aargauer Kommentar, Muri-Bern 1991, N 279 zu § 22 StG-AG; vgl. auch Kreisschreiben EStV vom 30. Mai 1986, in: ASA 55, Ziff. 3 a S. 42). Nachdem sich in der Dienstanleitung vom 10.10.1980 zum kantonalen Steuergesetz zu dieser Frage keine Bestimmung finden lässt, ist es sachgerecht, dieselbe Regelung auch für den Kanton Schwyz anzuwenden. Da die Ehefrau des Pflichtigen während mehr als einem Jahr arbeitslos war, kann nicht mehr von bloss vorübergehender Arbeitslosigkeit gesprochen werden. Eine Reduktion des allgemeinen Berufsauslagenabzugs ist deshalb angezeigt. Da Arbeitslosen auf ihrer Suche nach Arbeit in gewissem Umfange ebenfalls Auslagen entstehen, rechtfertigt es sich, trotz fehlenden

Antrags einen Drittel des allgemeinen Berufsauslagenabzugs und somit Fr. 1 000.-- zu gewähren (vgl. § 76 Abs. 1 StG).

6. Sofern der Steuerpflichtige selbst einer hauptberuflichen Erwerbstätigkeit nachgeht, können von dem durch Lohnausweis belegten Nettolohn der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei Dritten 20 %, mindestens Fr. 600.--, höchstens Fr. 3 000.--, abgezogen werden (vgl. § 22 Abs. 3 StG in der Fassung vom 27. Mai 1982). Die soeben erwähnte Bestimmung verfolgt wie auch diejenige in § 22 Abs. 2 StG gleicher Fassung das Ziel, die Steuerprogressionskurve für doppelverdienende Ehepaare zu mildern und damit einen Ausgleich zu Konkubinatspaaren zu schaffen. Der ratio legis dieser Bestimmungen entspricht es, den Doppelverdienerabzug auch solchen Ehepaaren zu gewähren, deren zweites Einkommen sich ganz oder teilweise aus Erwerbsausfallentschädigungen (Arbeitslosengelder etc.) zusammensetzt. Dies ist auch deshalb angezeigt, weil es sich bei den an die Ehefrau ausgerichteten Arbeitslosengeldern um Ersatzeinkommen für Lohnausfälle handelt. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. September 1992 i.S. Ehepaar X. (VGE 304/92)

Liegenschaftsunterhaltskosten (Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt; § 22 Abs. 1 lit. e StG)

Zum Sachverhalt:

Das Verwaltungsgericht hatte einerseits zu beurteilen, ob bei der direkten Bundessteuer zusätzlich zum Pauschalabzug für die Kosten des Unterhalts von Liegenschaften die Aufwendungen für energiesparende Massnahmen zum Abzug gebracht werden können. Andererseits hatte es mit Bezug auf das kantonale Recht zur Frage Stellung zu nehmen, ob die sog. "Dumont-Praxis" auch für energiesparende Aufwendungen gilt.

Erwägungen:

1. Am 1. Februar 1986 (Grundbucheintrag) erwarb der Beschwerdeführer (Bf. 1) das Grundstück GB Nr. ..., bestehend aus ca. 708 m2 Land, einem 1963 erstellten 4 1/2 Zimmereinfamilienhaus mit Doppelgarage, Hofraum und Garten (...) in A. Besitzesantritt war gemäss der Handänderungsanzeige der 1. Oktober 1985. In der Folge baute er das Wohnhaus um und vergrösserte es, was zu einer Neueinschätzung im Jahre 1988 führte.

In der Steuererklärung 1989/90 verlangten die Beschwerdeführer einerseits 25 % des Mietwertes der Wohnung als Unterhaltskostenpauschale zum Abzug. Zusätzlich beantragten

sie für energiesparende Aufwendungen einen Abzug von Fr. 12 096.-- pro Jahr. Dieser Abzug setzt sich wie folgt zusammen:

- doppelisolierte Fenster	Fr. 6 271.--
- doppelisolierte Türe (Eingang)	Fr. 2 672.50
- Isolationsmaterial, Platten, Kleber etc.	Fr. 6 102.95
Zwischentotal	Fr. 15 046.45

Heizung:

- Akontozahlung (n. Beleg) 26.09.1988	Fr. 3 500.--
- Akontozahlung (n. Beleg) 06.06.1988	Fr. 1 800.--
- Oelbrenner	Fr. 1 700.--
- Kaminverkleidung (n. Beleg) 16.11.1988	Fr. 406.--
- Kaminzubehör (n. Beleg)	Fr. 1 659.65
Heizung total	Fr. 9 145.65
- Totalinvestition	Fr. 24 192.10

Aus der Beschwerde ergibt sich nicht klar, ob die Beschwerdeführer den Abzug dieser als "energiesparende Aufwendungen" bezeichneten Auslagen nur für die kantonalen Steuern oder auch für die Bundessteuer beantragen. Eine Rückfrage beim Beschwerdeführer 1 hat ergeben, dass - wie in der Steuererklärung deklariert - der Energiesparabzug sowohl bei den kantonalen Steuern wie auch bei der direkten Bundessteuer gefordert wird.

2. a) Gemäss § 22 Abs. 1 Bst. e des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I/105) werden vom rohen Einkommen abgezogen:

> "die Kosten des Unterhalts von Grundstücken und Gebäuden. Energiesparende Aufwendungen sind, soweit diese nicht als wertvermehrend gelten, in jedem Falle abzugsfähig."

Nach § 32 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz (StGV, nGS I/105a) können bei selbstbenutzten Privatliegenschaften Abzüge für die Unterhaltskosten entweder aufgrund der tatsächlichen Aufwendungen während der Berechnungsperiode oder aufgrund eines Pauschalabzuges vorgenommen werden. Der Pauschalabzug beträgt 15 % für Bauten, die zu Beginn der Steuerperiode bis zu 10 Jahre alt sind, 25 % für ältere Bauten (§ 33 StGV). Mit der Formulierung in § 22 Abs. 1 lit. e StG wollte der Gesetzgeber - wie die Vorinstanzen zutreffend darlegen - zum Ausdruck bringen, dass die nicht wertvermehrenden energiesparenden Aufwendungen in jedem Fall, d.h. unabhängig darum ob der Steuerpflichtige die Methode des Pauschalabzugs oder jene der effektiven Unterhaltskosten gewählt hat, abziehbar sind (vgl. Prot. der kantonsrätlichen Kommission vom 15.3.1982, S. 3 und vom 22.4.1982, S. 10). Dieser gesetzgeberische Wille hat Ausdruck gefunden in § 36 StGV. Danach können, wenn bei Liegenschaftsunterhaltskosten der Pauschalabzug geltend gemacht wird, energiesparende Aufwendungen, soweit sie nicht wertvermehrend sind, zusätzlich in Abzug gebracht werden.

b) Nach Art. 22 Abs. 1 lit. e des Beschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) werden vom rohen Einkommen abgezogen:

> "die Kosten des Unterhalts von Grundstücken und Gebäuden während der Berechnungsperiode".

Die Vorinstanzen vertreten die Auffassung, der Beschluss über die direkte Bundessteuer gehe nicht so weit wie das kantonale Recht. Wenn sich der Pflichtige für den Pauschalabzug entschieden habe, könne er nicht noch zusätzlich Unterhaltskosten abziehen, auch wenn es sich um energiesparende Aufwendungen handle (Vernehmlassung E. 3).

Diesen vorinstanzlichen Ausführungen ist grundsätzlich beizupflichten. Die steuerlichen Massnahmen zur Förderung des Energiesparens wurden von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren in Uebereinstimmung mit dem Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartement initiiert und beschlossen. Im Merkblatt betreffend steuerliche Massnahmen zur Förderung des Energiesparens vom 20.4.1978 wurden folgende Richtlinien aufgestellt: Kosten der Isolierung von Gebäuden stellen teils Unterhalt, teils Investitionen dar. Die Konferenz empfiehlt den Veranlagungsbehörden, im Rahmen des gesetzlich zulässigen Ermessens den auf den Gebäudeunterhalt entfallenden Teil der Kosten grosszügig zu bemessen. Was die Kosten für andere energiesparende Einrichtungen anbelangt, so soll wenigstens ein Teil dieser Ausgaben als Unterhaltskosten behandelt werden (vgl. Känzig, Die Eidg. Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 170 zu Art. 22 BdBSt; ASA 47, S. 246 f.). Des weitern enthält dieses Merkblatt den Hinweis, wonach dann, wenn das kantonale Recht für die Bemessung der Unterhaltskosten Pauschalen vorsieht, die entsprechenden Vorschriften mitzuberücksichtigen sind. Indessen ist dem Bundesrecht keine Regelung zu entnehmen, welche (analog dem kantonalen Recht, vgl. oben) die Kumulation des Pauschalabzuges und eines zusätzlichen Abzuges für energiesparende Aufwendungen zulässt.

3. a) Die Vorinstanzen haben den geltend gemachten Gebäudeunterhaltsabzügen mit Berufung auf die "Dumont-Praxis" die Anerkennung vollumfänglich versagt. Mit Entscheid vom 15. Juni 1973 i.S. Dumont hat das Bundesgericht festgestellt, wenn ein Gebäude kurz nach dem Kauf instandgestellt werde, so seien die Kosten dieser Arbeiten grundsätzlich als wertvermehrende Aufwendungen und nicht als abzugsfähige Gebäudeunterhaltskosten zu betrachten (BGE 99 Ib 362 ff. = ASA 42, 536). Diese sogenannte "Dumont-Praxis" bringt für die Sonderfälle, in denen kurz nach Erwerb eines Gebäudes

(was häufig vorkommt) Renovations-, Restaurations-, Um- und Anbauten getätigt werden, welche das Gebäude in einen besseren baulichen Zustand versetzen, als er im Erwerbszeitpunkt vorhanden war, eine Abkehr von der technischen Abgrenzung zwischen Unterhalt und Wertvermehrung. Es findet eine wirtschaftliche bzw. subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise statt. Die "Dumont-Praxis" ist in der Verwaltungspraxis, der kantonalen Rechtsprechung und in der Lehre auf breite Zustimmung gestossen (VGE 344/87 vom 27.11.1987 E. 1 b, Prot. 816 mit zahlreichen Hinweisen). Vom Bundesgericht wurde sie wiederholt bestätigt (ASA 47, 203; 632; 49, 563; 50, 74; BGE 108 Ib 316 ff., 103 Ib 197 ff.) und vom Verwaltungsgericht wurde sie auch für das kantonale Recht für anwendbar erklärt.

b) Vorliegend fragt sich, ob die Dumont-Praxis auch für energiesparende Aufwendungen gilt, wovon die Vorinstanzen ausgehen, oder ob sich hiefür eine abweichende, für den Grundeigentümer günstigere Praxis aufdrängt bzw. rechtfertigt.

Das Verwaltungsgericht hat zur Frage, ob die in der Praxis geübte und durch den Gesetzgeber (explizit im kantonalen Steuerrecht) gewollte steuerliche Privilegierung von Gebäudeisolierungen und anderen energiesparenden Einrichtungen dazu führt, dass solche Massnahmen auch bei neuerworbenen Liegenschaften teilweise als Unterhalt abziehbar sind, in einem Entscheid vom 26. Januar 1982 (VGE 340/81; Prot. 98 ff.) ausgeführt:

> "Mit der unter Erwägung 2 dargestellten bundesgerichtlichen Praxis (Dumont-Praxis) werden bauliche Aufwendungen, die unmittelbar im Anschluss an den Erwerb in einen Altbau investiert werden, vollumfänglich den Investitionen gleichgestellt, welche bei einem Neubau getätigt werden. Bei Neubauten können Investitionen, die für bessere Isolierung und energiesparende Einrichtungen gemacht werden, nicht vom Einkommen abgezogen wer-

den, so dass auch bei neuerworbenen Altbauten solche Aufwendungen nicht abziehbar sind. Der Beschwerdeführer geht von der falschen Annahme aus, Isolationsmassnahmen seien immer wertvermehrend und würden dennoch bei Altbauten zum Abzug zugelassen. Wie aus dem Merkblatt [ASA 47, 247] hervorgeht, stellen Kosten für Wärmeisolation und energiesparende Einrichtungen technisch gesehen teils Unterhalt, teils Investition dar. Die genaue Abgrenzung, welcher Anteil als Unterhalt, welcher als wertvermehrende Investition zu betrachten ist, kann Schwierigkeiten bieten und ist weitgehend eine Ermessensfrage. In diesem Punkt hakt die Empfehlung der Kantonalen Finanzdirektoren ein, indem sie empfiehlt, das Ermessen grosszügig in Richtung Anerkennung als Unterhalt walten zu lassen. Allerdings hat sich diese Ermessensausübung im gesetzlichen Rahmen zu halten, d.h. was eindeutig wertvermehrend ist, darf nicht als Unterhalt qualifiziert werden und darf nicht abgezogen werden."

In der Folge wurden die Aufwendungen für Gebäudeisolierung und andere energiesparende Aufwendungen, welche im Anschluss an den Kauf des Altgebäudes gemacht wurden, in VGE 340/81 nicht zum Abzug zugelassen.

In der Zwischenzeit hat die Bundessteuerrekurskommission Zürich mit Entscheid vom 19. März 1990 gegenteilig entschieden und erkannt, für Massnahmen zum Zwecke des Energiesparens gelange die "Dumont-Praxis" nicht zur Anwendung. In der Begründung wird unter Bezugnahme auf das bereits mehrfach erwähnte Merkblatt ausgeführt:

"...Dabei sei bei der Bestimmung der Unterhaltskomponente grosszügig vorzugehen. Massgeblich ist demnach allein die technische Beurteilung, was um so verständlicher ist, als die Finanzdirektoren mit diesen Einschätzungsregeln einen Anreiz für Investitionen in die Gebäudeisolation und die Ergreifung weiterer Massnahmen zum Energiesparen schaffen wollten, m.a.W. ausserfiskalische Ziele verfolgten. Diese Ordnung muss auch für anschaffungsnahe Massnahmen gelten, so dass insofern - allein schon aus Gründen der Rechtsgleichheit - kein Raum für die Dumont-Praxis bleibt. Bei dieser Lage der Dinge sind die Ko-

sten der Schopfisolation sowie der Waschküchenisolation und der Küchenbodenerneuerung, jedoch nur soweit die Isolation verbessert wurde, vollumfänglich steuerwirksam zu berücksichtigen; dies ergibt einen Betrag von (Fr. 476.25 + Fr. 200.-- + Fr. 200.--) Fr. 876.25."

(StE 1991, B 25.6 Nr. 20)

c) Richtig ist, dass mit der fiskalischen Begünstigung von Massnahmen zur Förderung des Energiesparens ausserfiskalische Zwecke verfolgt werden, wobei es sich nicht um unternehmungswirtschaftliche, sondern um energiepolitische Zielsetzungen handelt (vgl. E. Känzig, a.a.O., N 170 zu Art. 22). Die Verfolgung solcher Zielsetzungen setzt indessen eine verfassungsrechtliche, respektive gesetzliche Grundlage voraus (B. Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, S. 22). Eine solche ist insbesondere in bezug auf die direkte Bundessteuer nicht ersichtlich. Dessen war man sich offensichtlich auch bei der Schaffung des Merkblattes vom 20.4.1978 (ASA 47, 246 f.) bewusst; wird doch dort nicht ein Abweichen von der Abgrenzung Unterhalt (= abzugsfähig bei der Einkommenssteuerveranlagung) und Investition bzw. Wertvermehrung (= nicht abzugsfähig bei der Einkommenssteuerveranlagung, dafür zu berücksichtigen bei einer allfälligen Liegenschaftsveräusserung als Anlagekosten) postuliert, sondern lediglich empfohlen, bei baulichen Energiesparmassnahmen, die teils wertvermehrenden, teils Unterhaltscharakter aufweisen, im Rahmen des gesetzlichen Tatbestandsermessens grosszügig vorzugehen.

Für eine Praxisänderung im Sinne des oberwähnten Entscheides (StE 1991, B 25.6 Nr. 20) sprechen im wesentlichen folgende Ueberlegungen:

- Wenn man das Energiesparen über fiskalische Massnahmen fördern will, so dürfen Energiesparmassnahmen bei neuerworbenen Liegenschaften nicht der "Dumont-Praxis" unterstellt werden, weil andernfalls diese Massnahme weitgehend verpufft; denn häufig werden Altliegenschaften im Zuge einer Handänderung (also anschaffungsnah) saniert und mit energiesparenden baulichen Massnahmen versehen.

- Seit dem Verwaltungsgerichtentscheid 340/81 hat sich kantonal die Rechtslage geändert. Der zweite Satz von § 22 Abs. 1 lit. e StG fand erst mit der Gesetzesrevision vom 27. Mai 1982, in Kraft seit dem 1.1.1983, Eingang ins StG. Damit wurde einerseits die Abzugsfähigkeit von nicht-wertvermehrenden energiesparenden Aufwendungen speziell hervorgehoben und andererseits postuliert, diese seien **"in jedem Falle"** abzugsfähig. Abzugsfähigkeit "in jedem Falle" kann so verstanden werden, dass solche Aufwendungen auch dann zum Abzug zugelassen sind, wenn die Dumont-Praxis gilt.

  KR T. Dettling, der in den Kommissionsberatungen diese Ergänzung einbrachte und dort zweimal unterlag, begründete seinen Antrag damit, dass die "nicht-wertvermehrenden Energiesparaufwendungen" auch dann zum Abzug zuzulassen seien, wenn die pauschalierten Gewinnungskostenabzüge beansprucht würden. In der kantonsrätlichen Gesetzesberatung, in welcher KR Dettling den Antrag, welcher zum heutigen Gesetzestext wurde, als Minderheitsantrag einbrachte, wurde ebenfalls mit diesem Argument gefochten (vgl. KR-Protokoll der Sitzung vom 27.5.1982, Prot. 1100 ff.) und mit Stichentscheid des Präsidenten wurde dann die Ergänzung von § 22 Abs. 1 lit. e StG genehmigt. Mit dieser Regelung wurde einerseits die Pauschalierung durchlöchert und deren Sinn in Frage gestellt (Praktikabilität und Verfahrensökonomie bei der Steuerdeklaration und Veranlagung). Anderseits wurde jenen Grundeigentümern, welche

die Unterhaltskostenpauschale wählten, der "Fünfer und das Weggli" dargeboten. Nicht wertvermehrende Energiesparaufwendungen können selbst dann abgezogen werden, wenn die Unterhaltspauschalen durch den übrigen Unterhalt nicht vollumfänglich beansprucht werden und der Energiesparaufwand ganz oder teilweise in der Pauschale Platz fände (vgl. Votum KR Franz Marty, Prot. S. 1101). Wenn nun nicht-wertvermehrende Energiesparaufwendungen der Dumont-Praxis unterstellt werden, werden namentlich jene Steuerpflichtigen, welche nicht die Pauschale wählen, gegenüber jenen, welche die Pauschale wählen, benachteiligt; denn die Pauschalen werden ja so angesetzt, dass sie im Durchschnittsfall die Unterhaltskosten über einen längeren Zeitrahmen abdecken.

- Mit der ausdrücklichen Weisung an die Steuerbehörden, bei energiesparenden Aufwendungen im Rahmen des Ermessens den Unterhaltsanteil grosszügig zu bemessen, werden tendenziell Energiesparaufwendungen, welche ausserhalb der anschaffungsnahen Zeit getätigt werden, begünstigt. Ist dies der Fall, so gebietet es sich, aus Rechtsgleichheitsgründen, die Dumont-Praxis für nicht wertvermehrende Energiesparaufwendungen fallen zu lassen.

- Schliesslich ist im Interesse der Konkordanz zwischen direkter Bundessteuer und kantonaler Steuer, an der ein erhebliches veranlagungstechnisches Interesse besteht, nach Möglichkeit von einer übereinstimmenden Praxis hinsichtlich kantonaler Steuer und Bundessteuer auszugehen.

- Im übrigen deckt sich das vorliegende Ergebnis, wonach die Dumont-Praxis für Massnahmen zum Zwecke des Energiesparens nicht anwendbar ist, mit der Praxis in anderen Kantonen (vgl. StE 1991 B 25.6 Nr. 20 und BJM 1985, S. 100 ff.).

4. Wird von der Dumont-Praxis für Massnahmen zum Zwecke des Energiesparens abgewichen, so sind nicht energiesparende Aufwendungen schlechthin, sondern nur jener Teil, der nicht wertvermehrend ist, abziehbar. Für Isolationsmassnahmen sind dies die Hälfte der Kosten (vgl. Steuerhandbuch, Weisung Nr. 240, Ziff. 14, S. 12). Von dem Betrag, der für Isolierungen aufgewendet wurde (Fr. 15 046.45), kann deshalb die Hälfte in Abzug gebracht werden.

5. Hinsichtlich der Erneuerungsarbeiten an der Oelheizung (neuer Heizkessel und Oelbrenner, bauliche Aenderungen am Kamin) wird in der Beschwerde ausgeführt, es handle sich bei der erforderlichen Erneuerung keinesfalls um eine Auslage, welche den inneren Wert der Liegenschaft erhöhe. Die bestehende automatische Heizungsanlage sei voll funktionstüchtig gewesen, der Oelbrenner sei erst 4 Jahre alt gewesen. Da die Heizungsanlage völlig in Ordnung gewesen sei, habe der Beschwerdeführer nicht vorgesehen gehabt, diese Anlage zu erneuern. Die Anlage habe aufgrund der neuen und strengeren Abgasvorschriften ausgewechselt werden müssen. Diese zusätzlichen Kosten stellen eine Beseitigung eines Schadens dar, der seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten sei. In dieser Form sind die Aussagen in der Beschwerde aktenwidrig, schrieb doch der Sekretär der Gesundheits- und Umweltkommission (...) dem Beschwerdeführer 1 am 17. November 1987: "Ich muss Sie daran erinnern, dass Ihnen bereits vor zwei Jahren, in der Kontrollsaison 1985/86, aufgrund Ihrer Erklärung, die Heizung demnächst sanieren zu wollen, die Kontrolle und die Kontrollgebühr erlassen wurde". Mithin war sich der Beschwerdeführer somit bereits um den Zeitpunkt des Liegenschaftskaufs herum um die Mängel der Heizung bewusst. Im übrigen kann aber die Frage, ob ein Schaden vorlag, der erst infolge der Luftreinhaltevorschriften, welche mit der Luftreinhalteverordnung vom 16. Dezember 1985 (in Kraft seit dem 1. März 1986) verschärft wurden, sanierungsbedürftig geworden ist und ob es sich des-

halb um einen Schaden handelte, der nach Erwerb der Liegenschaft eingetreten ist, hier offen bleiben. Diese Problematik würde nur eine Rolle spielen, wenn sich der Beschwerdeführer für den Abzug der effektiven Unterhaltskosten entschieden hätte. Er hat aber die Pauschale gewählt.

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, wenn man einen Beitrag zur Verringerung der Abgase und der Luftverschmutzung leiste, so werde man seitens der Steuerverwaltung mit der Verweigerung des steuerlichen Abzuges bestraft, drängen sich folgende Bemerkungen auf. Der Beschwerdeführer übersieht, dass mit dem Kreisschreiben vom 20.4.1978 sowie mit der Aenderung von § 22 Abs. 1 lit. e StG Energiesparmassnahmen steuerlich gefördert wurden, nicht aber Umweltschutzmassnahmen generell. Für die generelle Subsumierung von Sanierungsmassnahmen, welche den Zielen der Luftreinhaltung dienen, unter die Energiesparmassnahmen, fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage.

Zusammenfassend ist nach diesen Ausführungen hinsichtlich der kantonalen Steuer ein Abzug von insgesamt Fr. 7 523.-- bzw. Fr. 3 761.50 im Durchschnitt der Bemessungsperiode als zusätzlicher Energiesparaufwand anzuerkennen.

Auszüge aus den Entscheiden der Kantonalen Steuerkommission vom 24. September 1992 i.S. Y. (StKE 243/90) und vom 1. Oktober 1992 i.S. X. (StKE 189/91)

Vermögenssteuer: Bewertung nichtkotierter Aktien (§ 31 Abs. 1 und 3 StG, DA Ziff. 212)

StKE 243/90

Aus den Erwägungen:

3. a) Gemäss § 27 Abs. 1 StG wird die Vermögenssteuer vom gesamten, um die nachgewiesenen Schulden gekürzten beweglichen und unbeweglichen Vermögen erhoben. Wertpapiere sind zum Verkehrswert zu versteuern (§ 31 Abs. 1 StG). Für Wertpapiere ohne Kurswert ist der Verkehrswert zu schätzen (§ 31 Abs. 3 StG), d.h. es ist der letztbekannte Steuerwert laut Bewertung durch die Eidg. Steuerverwaltung anzunehmen. Liegt ein solcher nicht vor, so ist in der Regel für die Schätzung des Verkehrswertes die Wegleitung der Eidg. Steuerverwaltung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert anzuwenden (vgl. Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980, DA Ziff. 212; vgl. auch Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen 1987/88, S. 33, Ziff. 39).

b) Die Wegleitung der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und der Eidg. Steuerverwaltung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Ausgabe 1982 (ASA 51, 291), enthält Richtlinien für die Ermittlung des Verkehrswertes bei Wertpapieren, die überhaupt nicht oder nur selten gehandelt werden und für die daher eine als

Ausdruck des Verkehrswertes anzusehende Preisbildung nicht stattgefunden hat. Diese Wegleitung beruht auf der Ueberlegung, dass der Verkehrswert der nicht regelmässig gehandelten Aktien - genau gleich wie der in offiziellen Börsennotierungen zum Ausdruck kommende Verkehrswert kotierter Aktien - erfahrungsgemäss vom bisherigen und zu erwartenden Ertrag in Form von Dividenden und anderen Gewinnanteilen sowie von der Ertragsintensität der Gesellschaft abhängt und durch weitere Faktoren beeinflusst wird, wie zum Beispiel durch das Vermögen der Gesellschaft (Kapital, offene und stille Reserven), die Liquidität des Unternehmens, die Stabilität des Geschäftsbetriebes usw. Wie das Bundesgericht wiederholt festgestellt hat, kommen die Ueberlegungen, die für die Preisbildung bei nicht an der Börse kotierten Aktien im allgemeinen massgebend sind, in der Wegleitung zum Ausdruck (ASA 44, 311 Erw. 2; StE 1988 B 72.13.22 Nr. 10). Die Kantonale Steuerkommission sieht daher keinen Grund, bei der Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert nicht auf die Wegleitung 1982 abzustellen. Das schliesst indes nicht aus, dass im Einzelfall die Umstände ein Abweichen von einer schematischen Bewertung erfordern können (vgl. B. Jung/P. Agner, Ergänzungsband 1989 zum Kommentar Masshardt, Direkte Bundessteuer, Zürich 1989, S. 69 f.).

c) Das Kantonale Steueramt Zürich (Abteilung für Wertschriftenbewertung) hat den Verkehrswert der Aktien der (...) Immobiliengesellschaft M. AG auf den 1.1.1987 in Anwendung der Bewertungsregeln ermittelt, die in den Randziffern 81 ff. der Wegleitung 1982 enthalten sind. Die Einsprecherin wendet dagegen sinngemäss ein, für die Berechnung des Steuerwertes der Aktiengesellschaft sei nicht auf den Substanzwert, wie dies Randziffer 81 der Wegleitung vorschreibt, sondern auf den Ertragswert abzustellen. Ansonsten bringt sie - abgesehen vom Minderheitenabzug (vgl. hinten) - gegen die angewandten Bewertungsregeln und die Berechnungen des Steuerbeamten nichts vor. Insbesondere macht

sie nicht geltend (und dies im übrigen zu Recht), es liege hier ein besonderer Fall vor, weshalb bei der Bewertung der Aktien nicht auf die Wegleitung abgestellt werden dürfe.

Die Einsprecherin verkennt, dass es sich bei der (...) Immobiliengesellschaft M. AG um eine reine Immobiliengesellschaft handelt. Die Aktiengesellschaft verwaltet lediglich ihr eigenes Vermögen, bildet also keine betriebliche Einheit mit einem Goodwill. Solche Gesellschaften sind grundsätzlich nur mit dem Substanzwert allein zu bewerten (vgl. C. Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern, 6. Auflage, Düsseldorf 1991, S. 166). So ist denn auch für den Kauf einer Immobiliengesellschaft in der Regel weniger die laufende Rendite entscheidend, als vielmehr ein potentieller Veräusserungsgewinn. Aufgrund dieser Erwägungen erachtet es die Kantonale Steuerkommission als richtig, dass sich der Steuerwert der Aktien von Immobiliengesellschaften nach dem quotalen Substanzwert der Gesellschaft zu richten hat, wie dies in Randziffer 81 der Wegleitung 1982 vorgesehen ist. Anzumerken bleibt, dass in casu bei der Festsetzung des Substanzwertes mangels eines aktuellen Verkehrswertes der erzielbare Ertrag immerhin insoweit berücksichtigt wurde, als der Schätzer zur Berechnung der stillen Reserven den jährlichen Bruttomietzinsertrag mit 9 % kapitalisierte (vgl. Wegleitung 1982, Randziffer 83 sowie die Ausführungen des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 16.7.1990).

Im weiteren wendet die Einsprecherin ein, sie sei lediglich zu einem Drittel am Aktienkapital der (...) Immobiliengesellschaft M. AG beteiligt gewesen und habe somit keinen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung gehabt. Damit macht sie indirekt einen Minderheitenabzug im Sinne von Randziffer 54 ff. der Wegleitung 1982 geltend. Unter Randziffer 85 der Wegleitung wird jedoch ausdrücklich festgehalten, dass diese Bestimmungen (Randziffer 54 ff.) bei Immobiliengesellschaften in der Regel nicht anwendbar sind.

Der Grund dafür liegt im wesentlichen darin, dass bei Immobiliengesellschaften die Rendite im Hintergrund steht bzw. der Ertragswert nicht von Bedeutung ist (vgl. vorne). Ein Minderheitenabzug rechtfertigt sich vorliegendenfalls um so weniger, als die Einsprecherin als "Minderheitsaktionärin" zumindest am 1.1.1987 Einsitz im Verwaltungsrat der (...) Immobiliengesellschaft M. AG hatte, dafür Fr. 14 000.-- pro Jahr bezog und offenbar grossen Einfluss auf die Gesellschaft ausübt (vgl. die mit Schreiben vom 6.7.1992 eingereichte Briefkopie vom 3.1.1989). Kommt hinzu, dass die Einsprecherin bzw. ihre Vertreterin mit keinem Wort erwähnt, weshalb sie als "Minderheitsaktionärin" gegenüber den anderen Aktionären benachteiligt sein soll. Die Kantonale Steuerkommission sieht sich daher vorliegendenfalls nicht veranlasst, von der Wegleitung 1982 und insbesondere von Randziffer 85 derselben im Sinne einer Ausnahme abzuweichen. Der veranlagte Steuerwert von Fr. 125 200.-- pro Aktie der (...) Immobiliengesellschaft M. AG ist mithin zu bestätigen.

StKE 189/91

Aus den Erwägungen:

3. c) Die Eidg. Steuerverwaltung (Wertschriftenbewertung) hat den Verkehrswert der Aktien der X. AG auf den 1.1.1989 in Anwendung der Bewertungsregeln ermittelt, die in den Randziffern 9 ff. der Wegleitung 1982 enthalten sind. Die Einsprecher wenden dagegen sinngemäss ein, es liege hier ein besonderer Fall vor, da die in Frage stehende Aktiengesellschaft allein von der künstlerischen Schaffenskraft der beiden Mitarbeiter abhänge. Demnach habe die Gesellschaft lediglich einen ideellen Wert. Auch die Steuer-

kommission ist sich bewusst, dass die X. AG von der künstlerischen Schaffenskraft ihrer beiden Mitarbeiter getragen wird. Indes vermag dies den Unternehmenswert nicht zu mindern. Das Gegenteil ist der Fall. Gerade weil die Gesellschaft qualifizierte Mitarbeiter verpflichten konnte, die die Ertragsintensität des Unternehmens steigern, erhöht sich deren Wert, ist doch gemäss Wegleitung der Ertragswert mit 2 und der Substanzwert lediglich mit 1 zu gewichten. Ferner kommt im erhöhten Unternehmenswert auch der von den beiden Mitarbeitern geschaffene Goodwill der Gesellschaft zum Ausdruck. Auch der Wert von anderen Unternehmen hängt vom Können ihrer Mitarbeiter ab, wie dies insbesondere auf Dienstleistungsunternehmen zutrifft, deren Substanzwert nur sehr gering ist. Von einem besonderen Fall kann in casu nicht gesprochen werden. Die Steuerkommission sieht sich daher nicht veranlasst, im Sinne einer Ausnahme von der Wegleitung 1982 abzuweichen. Der veranlagte Steuerwert von Fr. 3 900.-- pro Aktie der X. AG ist mithin zu bestätigen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. August 1992 i.S. X. AG (VGE 318/92)

Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre des geschäftsführenden Haupt-/Alleinaktionärs bei der AG (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt (Zusammenfassung):

Die X. AG ist in der Dienstleistungsbranche tätig. Y. ist Geschäftsführer dieser Gesellschaft und deklarierte im Wertschriftenverzeichnis 1989/90, nachdem er zuvor lediglich Hauptaktionär gewesen war, erstmals das gesamte Aktienkapital. Daneben beschäftigte die Firma noch eine Sekretärin und zwei bis drei Lehrkräfte. Je nach Arbeitsanfall wurden für kurze Zeit noch ein bis zwei Aushilfskräfte angestellt. In der Steuererklärung 1989/90 deklarierte die X. AG sowohl bei den kantonalen Steuern wie auch bei der direkten Bundessteuer einen steuerbaren Reinertrag von Fr. 4 902.-- sowie ein steuerbares Kapital von Fr. 129 184.--. In der Bemessungsperiode bezog der mitarbeitende Aktionär ein durchschnittliches Salär von Fr. 194 350.--. Angesichts des Ergebnisses eines Drittvergleichs mit anderen in derselben Dienstleistungsbranche tätigen Personen (wirtschaftlich unselbständig erwerbstätige Direktoren und Aktionärsdirektoren), welchen in derselben Bemessungsperiode ein durchschnittliches Salär von Fr. 115 000.-- vergütet wurde, sowie der Betriebsgrösse, der Fachausbildung, der geschäftlichen Lohnstruktur etc. hielten die Veranlagungs- und Einsprachebehörden (Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) im Falle der Pflichtigen ein Salär für den geschäftsführenden Aktionär von höchstens Fr. 160 000.-- noch

als geschäftsmässig begründet. Gegen die Aufrechnung von durchschnittlich Fr. 34 350.-- (übersetzter Saläranteil) führte die X. AG Beschwerde, welche vom Verwaltungsgericht aus nachfolgenden Gründen abgewiesen wurde.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2. Für die Berechnung des steuerbaren Ertrages fallen u.a. gemäss § 38 Abs. 1 lit. b StG auch offene oder verdeckte Gewinn-Ausschüttungen in Betracht. Nach Art. 49 Abs. 1 Bst. b BdBSt fallen für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrages alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden, so insbesondere die freiwilligen Zuwendungen an Dritte. Als Ertrag der Gesellschaft steuerbar ist nicht nur ein buchlich ausgewiesener, an den Aktionär ausgeschütteter Gewinn, sondern der objektive Wert jeder Zuwendung, die der Aktionär kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft erhält. Erhält ein Aktionär von seiner Gesellschaft eine geldwerte Leistung, die einem aussenstehenden Dritten nicht erbracht worden wäre, so hat diese Leistung ihren Grund in der Aktionärseigenschaft des Empfängers und ist bei der Gesellschaft nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt bzw. § 38 Abs. 1 lit. b StG steuerbar.

Steuerbare Zuwendungen im umschriebenen Sinne, die angesichts der lockenden Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung des gleichen Substrats bei der AG und beim Aktionär häufig vorkommen, werden in der Lehre und in der kantonalen Praxis als verdeckte Gewinnausschüttung, vom Bundesgericht neuerdings als geldwerte Leistung bezeichnet (VGE

311/88 vom 11.7.1988 in StE 1989, B 72.13.22, Nr. 12; StE 1990, B 72.13.22, Nr. 19).

Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist im einzelnen:

- die Ausrichtung einer geldwerten Leistung ohne angemessene Gegenleistung;

- die Tatsache, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer gewesen wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person gewesen wäre;

- die Begünstigungsabsicht, wobei für deren Annahme die Erkennbarkeit des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane genügt (StE 1990, B 72.13.22, Nr. 19 b mit Hinweisen; 1989, B 72.13.22, Nr. 12).

3. a) Im Steuerrecht gilt die Regel, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Zu den vom Steuerpflichtigen nachzuweisenden steuermindernden Tatsachen gehören auch die der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen (also auch der Lohn an den geschäftsführenden beherrschenden Aktionär), sofern die Steuerbehörden, wozu sie befugt sind, deren geschäftsmässige Begründetheit überprüfen wollen (StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21).

Bei der Ueberprüfung dessen, was als angemessene Arbeitsvergütung anzuerkennen ist, kommt dem Unternehmen gemäss Rechtsprechung ein erheblicher Ermessensspielraum zu, in den die Steuerverwaltungsbehörden und der Steuerrichter nur mit Zurückhaltung eingreifen dürfen (ASA 49, 147; StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21). Allerdings hat diese Zurückhal-

tung weniger gross zu sein und es drängt sich dann eine sorgfältige Prüfung auf, wenn der Gehaltsempfänger einziger oder massgebender Aktionär ist oder einem solchen nahesteht (StE 1990, B 72.13.22, Nr. 19 b). Dies deshalb, weil bei weitgehender oder vollständiger wirtschaftlicher Identität von Unternehmung und Gehaltsempfänger die Interessen von Unternehmen und Gehaltsempfänger mitunter nicht auseinandergehalten werden; der Arbeitnehmer ist wirtschaftlich und de facto zugleich auch sein eigener Arbeitgeber und die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung rückt gegenüber dem Interesse des Unternehmens an Gewinnerzielung in den Vordergrund.

b) Bei der Beurteilung des Salärs auf seine geschäftsmässige Begründetheit ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft einen in ihren Diensten stehenden Haupt- oder Alleinaktionär nicht ungünstiger zu behandeln braucht als einen unbeteiligten Dritten. Der geschäftsmässig begründete Wert der Arbeitsleistung entspricht demnach dem Betrag, den die Unternehmung für die gleiche Leistung unter den gleichen Verhältnissen einem Unbeteiligten vergüten müsste.

Bei der Schätzung dieses Betrages sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäss auf die Gehälter einwirken (Känzig, a.a.O., N 83 zu Art. 49, S. 188 erster Absatz). In Betracht fallen insbesondere:

- die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig Aehnlichgestellten und ihrer Stellvertreter; Verhältnis der Gesamtlöhne des Betriebes zum Aktionärslohn;

- Drittvergleiche mit Salärempfängern in vergleichbaren Betrieben;

- die Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung und seine Aufgaben;

- Aufgabenerfüllung durch den Salärempfänger unter Einbezug seiner Ausbildung, seiner Spezialkenntnisse, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen sowie der geleisteten Arbeitszeit; der Schwierigkeitsgrad der Arbeitsleistung;

- Verhältnis der Gewinnausschüttungen (Dividendenpolitik) zum Lohn;

- Verhältnis von Geschäftsumsatz, Cash-Flow und Gewinn zum Lohn (StE 1989, B 72.13.22, Nr. 12; 1991, Nr. 21).

4. Vorliegend haben die vorinstanzlichen und verwaltungsgerichtlichen Sachverhaltsabklärungen was folgt ergeben:

a) Schulische und berufliche Ausbildung und Tätigkeiten:

(Red.: Das Verwaltungsgericht stellt u.a. fest, dass der geschäftsführende Haupt- und spätere Alleinaktionär über keinen Abschluss einer höheren Ausbildung verfügt.)

b) Struktur und Tätigkeit der Bf. sowie Entlöhnung der Mitarbeiter:

(Red.: Gemäss Ausführungen in der Einsprache beschäftigte die Beschwerdeführerin nebst dem Geschäftsführer eine Sekretärin sowie zwei bis drei Lehrkräfte. In Jahren ausserordentlichen Arbeitsanfalls wurden für kurze Zeit zusätzlich ein bis zwei Angestellte beschäftigt. Das Verwaltungsgericht stellt fest, dass das Salär der nächstbestbesoldeten Arbeitnehmerin 21 % des Gehalts des Aktionärs betrug und die Umsatzsteigerung von Fr. 434 000.-- für 1984 auf Fr. 735 000.-- im Jahre 1989 immer mit dem gleichen Perso-

nalbestand erzielt wurde.)

c) Drittvergleiche:

(Red.: Der Aktionärslohn wird mit Löhnen von über 20 Personen verglichen, die in derselben Dienstleistungsbranche tätig sind. Dabei ergab sich für die erwähnten Personen, von denen rund die Hälfte ebenfalls als Aktionäre bzw. Teilhaber an ihrem Unternehmen beteiligt sind, ein Durchschnittseinkommen p.a. von knapp Fr. 115 000.--. Das Durchschnittsgehalt 1987/1988 allein für die Aktionärsgeschäftsleiter/Direktoren betrug knapp Fr. 122 000.--. Das Verwaltungsgericht hielt dabei fest, dass ein erheblicher Teil dieser zu Vergleichszwecken herangezogenen Personen eine höhere berufliche Qualifikation aufweisen.)

d) ...

e) Verhältnis des Lohnes zu Kennzahlen:

Im Jahre 1987 betrugen die Gesamtlöhne der Unternehmung (ohne Putzlohn) laut Jahresrechnung Fr. 244 273.75 und 1988 Fr. 266 107.15. Obwohl rund 6 Personen (wovon die Hälfte Lehrlinge) im Unternehmen tätig waren, bezog der Geschäftsführer den Löwenanteil des Lohnes. Die Löhne der übrigen Mitarbeiterinnen waren vergleichsweise bescheiden, die in der Lohnhierarchie zweitrangierte Sekretärin/Sachbearbeiterin und Lehrlingsausbildnerin (jedem Angestellten, inkl. Geschäftsführer ist gemäss Eingabe vom 2.5.1992 ein Lehrling zugeteilt) bezog 1987 18.14 % und 1988 23.58 % des Lohnes des geschäftsführenden Aktionärs. Der Aktionärslohn betrug 1987 30.45 % und 1988 32.14 % des Umsatzes. Beachtlich ist, dass der Aktionärslohn fast 40 mal (39.64 mal) grösser war als der deklarierte Reingewinn 1987/88 (Reingewinn: 9 803.65, Aktionärslohn Fr. 388 700.--).

f) Dividendenpolitik:

Die Dividendenpolitik des Unternehmens ist ein bedeutsames Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob im Aktionärslohn eine verdeckte Gewinnausschüttung mitenthalten ist (StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21, E. 4; 1989, Nr. 12, E. 2 c). Im Einspracheentscheid wird festgehalten, dass die Beschwerdeführerin mindestens in den Jahren 1983 bis 1988 keine Dividende ausschüttete. Die fehlende Gewinnausschüttung bei gleichzeitiger Bezahlung eines sehr hohen Salärs an den geschäftsführenden Aktionär ist vorliegend ein klares Indiz dafür, dass im Aktionärslohn eine verdeckte Gewinnausschüttung enthalten ist. Gerade wenn in den Rechtsschriften der Beschwerdeführerin von Risikobereitschaft die Rede ist, die abzugelten sei, so ist doch zu sagen, dass die Risikobereitschaft in wesentlichem Umfang darin besteht, dass risikotragendes Kapital zur Verfügung gestellt wird. Die Abgeltung für die Zurverfügungstellung des risikotragenden Kapitals erfolgt indessen über die Dividende, nicht über den Aktionärslohn. Das investierte Kapital von Fr. 129 000.-- gemäss Veranlagungsverfügung 1989/90 blieb unverzinst.

g) Arbeitseinsatz:

In der Beschwerde wird der hohe Lohn des Aktionärs vor allem mit einem überdurchschnittlichen Stundeneinsatz von jährlich über 2 500 Stunden begründet. Die Beschwerdeführerin hat den vollen Beweis für diese Stundenangabe nicht erbracht. Die Nichterbringung dieses Beweises fällt grundsätzlich zulasten der Beschwerdeführerin aus (zur Beweislastverteilung vgl. StE 1991, B 72.13.22, Nr. 21, Seiten a/b mit Hinweisen). Allerdings wies die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 17. August 1992 darauf hin, dass der Geschäftsführer seine Kundenbesuche praktisch immer auf Randstunden frühmorgens oder spätabends verlegen müsse, was infolge der grossen Anfahrtswege (...) zu extrem hohen Stundenbelastungen führe. In Berücksichtigung der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin für einen geographisch weit gestreuten Kun-

denstamm Dienstleistungen besorgt, dass die Kundenpflege vom Geschäftsführer wahrgenommen wird und in den Akten von einer jährlichen Autofahrkilometerleistung von 80 000 die Rede ist, erscheint es als glaubhaft, dass lange Arbeitstage anfallen und die jährliche Gesamtarbeitszeit die Normalarbeitszeit eines Unselbständigerwerbenden merklich übersteigt.

Zu erwähnen ist jedoch in diesem Zusammenhang, dass von Führungskräften in der Privat- und in der Staatswirtschaft erwartet wird, dass sie Ueberzeit in gewissem Umfang leisten, ohne hiefür speziell entschädigt zu werden (vgl. z.B. § 22 Vollzugsverordnung zur Personal- und Besoldungsverordnung, nGS I/52). Es darf deshalb ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass auch in den Vergleichslöhnen gemäss Bst. c vorstehend Ueberzeitentschädigung mitenthalten ist.

h) Zusammenfassung:

In Berücksichtigung aller Umstände ergibt sich, dass die Vorinstanzen im Rahmen ihres pflichtgemässen Ermessens durchaus grosszügig vorgegangen sind, wenn sie den angemessenen Lohn des Beschwerdeführers unter Berücksichtigung seiner Geschäftsführer- und Verwaltungsratstätigkeit mit Fr. 160 000.-- p.a. für die Jahre 1987/88 bemessen haben. Dies gilt selbst dann, wenn der in der Beschwerde geltend gemachte Arbeitseinsatz anerkannt wird; denn der anerkannte Lohn liegt um knapp 40 % (39.13 %) höher als der Durchschnitt der Vergleichslöhne gemäss Erw. 4 c). Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Vergleichslöhne "Gehaltsumfrage Führungskräfte 1989" der ATAG (Allg. Treuhand AG / Handelszeitung) geht fehl. Die entsprechende Umfrage erfasst fast ausschliesslich Unternehmensleiter der 1. Führungsebene (249 von 255) und die Gruppe der kleinsten erfassten Unternehmen besteht aus solchen mit einem Personalbestand bis 100 Personen bzw. einem Jahresumsatz bis

30 Mio. Franken. Der Medianwert des totalen Jahreseinkommens der Unternehmensleiter von Unternehmen mit einem Umsatz bis zu 30 Mio. Franken beträgt Fr. 170 500.--. Es liegt auf der Hand und bedarf keiner weiteren Begründung, dass der Geschäftsleiter eines kleinen Dienstleistungsunternehmens mit zwei Mitarbeiterinnen und drei Lehrlingen nicht mit dieser Kategorie verglichen werden kann. Hinzu kommt noch, dass in den Löhnen der erwähnten Führungskräfte sog. "Fringe benefits" wie das Zurverfügungstellen von Firmenwagen, als Pauschalspesen deklarierte Gehaltsanteile usw. aufgerechnet worden sind. In dieser Beziehung sind aber die Vorinstanzen bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin grosszügig vorgegangen, haben sie doch keine Aufrechnungen vorgenommen, obwohl zum Beispiel die Beschwerdeführerin dem Geschäftsführer einen ... Automat (Kaufpreis Fr. 92 559.--) zur Verfügung stellt und die jährlichen Autobetriebskosten, inkl. Leasingraten mit Fr. 46 361.45 (1987) bzw. Fr. 49 521.25 (1988) ausserordentlich hoch sind (man vergleiche hiezu den Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 30.8.1990, wo ein BMW 635 mit einem Anschaffungspreis von Fr. 68 735.-- [Stand September 1985] als der Luxusklasse zugehörig qualifiziert und festgehalten wurde, dass lediglich Anschaffungskosten bis Fr. 50 000.-- als geschäftsmässig begründet anzuerkennen und der darüber hinausgehende Kaufs- bzw. Amortisationsanteil als geschäftsmässig nicht begründete Leistung an den Aktionär aufzurechnen sei; StE 1991, B 72.13.22, Nr. 20).

Ebenso unbehelflich ist die Meinung, aus dem Umstand, dass der Lohnanteil aller Angestellten lediglich ca. 50 % des Umsatzes ausmache, könne gefolgert werden, dass auch der Lohn des Geschäftsführers nicht unangemessen sei. Der Umstand des eher tiefen Lohnanteils beruht vielmehr darauf, dass die Beschwerdeführerin neben dem Geschäftsführer nur Lehrlinge (50 % der Beschäftigten) und relativ bescheiden salarierte kfm. Angestellte beschäftigte. Einen einigermas-

sen "normalen" Lohn bezog lediglich die Angestellte Z. (vgl. die Lohnzusammenstellung in Erw. 4 b). Demgegenüber weisen Unternehmungen derselben Dienstleistungsbranche im Normalfall einen wesentlich qualifizierteren und dementsprechend durchschnittlich höher besoldeten Mitarbeiterstab auf.

5. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Kostenregelung

3. Rechtsmittelbelehrung

4. Schriftliche Mitteilung

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 21. Oktober 1992 i.S. U. (StKE 53/92)

Verfahrensrecht: Wiederherstellung von Rechtsmittelfristen bei Vertretung (§ 74 Abs. 3 StG; Art. 99 Abs. 4 BdBSt)

Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügung 1991/92 vom 14.5.1992 (Versand: 1.6.1992) setzte der Einschätzungsbeamte das steuerbare Einkommen der Pflichtigen kantonal mit Fr. 31 300.-- und bundessteuerlich mit Fr. 37 600.-- fest. ...

B. Am 20.7.1992 (Poststempel) liess die Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung 1991/92 mit folgendem Antrag Einsprache erheben:

> "Die Veranlagung vom 1.6.91 sei zu annullieren und es sei eine Neuveranlagung zuzustellen gemäss eingereichter Steuererklärung."

Hinsichtlich der Einsprachefrist wurde zur Begründung ausgeführt, am 1.6.1992 habe die Steuerverwaltung dem Vertreter der Pflichtigen die Veranlagungsverfügung 1991/92 zugestellt. Am 6.6.1992 habe dieser der Pflichtigen eine Kopie der Veranlagung zuzustellen versucht. Leider habe U. die Kopie infolge Auslandaufenthalts vom 3.6.1992 bis 16.7.1992 nicht ausgehändigt werden können. ...

C. und D. ...

Erwägungen:

1. Nach § 73 Abs. 1 StG bzw. Art. 99 Abs. 1 BdBSt beträgt die Einsprachefrist 30 Tage. Auf verspätete Einsprachen kann nur eingetreten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (§ 74 Abs. 3 StG; Art. 99 Abs. 4 BdBSt).

2. a) In ihrer Steuererklärung vom 15.4.1991 hat die Steuerpflichtige X. als Steuervertreter bestimmt. Zu Recht war daher die Veranlagungsverfügung 1991/92 vom 14.5.1992 an diesen adressiert (vgl. § 69 Abs. 1 StG; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 9 zu Art. 95 BdBSt). Die Verfügung wurde mit eingeschriebener Sendung am 1.6.1992 der Post übergeben und vom Steuervertreter am folgenden Tag in Empfang genommen. Erst am 20.7.1992 erhob der Vertreter Einsprache. Somit wurde die Frist zur Einspracheerhebung verpasst, was auch von der Steuerpflichtigen nicht bestritten wird. Es ist daher zu prüfen, ob ein Fristwiederherstellungsgrund im Sinne von § 74 Abs. 3 StG bzw. Art. 99 Abs. 4 BdBSt vorliegt. Die Pflichtige lässt sinngemäss geltend machen, der Vertreter habe ihr die Veranlagung nicht zustellen können, da sie sich vom 3.6. bis 16.7.1992 im Ausland befunden habe.

b) Ist ein Steuerpflichtiger vertreten, wie das vorliegend der Fall ist, ist für die Wiederherstellung entscheidend, dass Hinderungsgründe beim Vertreter und nicht beim Pflichtigen vorgelegen haben. Versäumt der Vertreter die Rechtsmittelfrist und kann er keinen Hinderungsgrund geltend machen, muss sich der Vertretene die Säumnis anrechnen lassen (vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kom-

mentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 10 zu § 136; H. Masshardt, a.a.O., N 13 zu Art. 99 BdBSt).

c) In casu kommt es also nicht darauf an, dass sich die Steuerpflichtige im Ausland befand. Entscheidend ist vielmehr, dass sie X. als ihren Steuervertreter bestimmte und die Steuerverwaltung diesem die angefochtene Verfügung rechtswirksam zustellte, womit die Verwirkungsfrist zu laufen begann. Ein erheblicher Hinderungsgrund des Vertreters wird nicht geltend gemacht. Die seiner Ansicht nach ungenügende Kenntnis des Sachverhaltes entbindet ihn nicht von der Einhaltung der 30-tägigen Verwirkungsfrist. Ohne weiteres hätte er innert Frist gegen die Veranlagungsverfügung 1991/92 Einsprache erheben können, war er doch von der Steuerpflichtigen dazu bevollmächtigt. Dies hat er unterlassen, was der Pflichtigen anzurechnen ist. Zur Fristwiederherstellung reichen nur erhebliche Hinderungsgründe. Solche würden nur dann vorliegen, wenn der Steuervertreter wider seinen Willen nicht in der Lage gewesen wäre, die Frist zu wahren, was hier jedoch nicht der Fall war.

d) Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass vorliegendenfalls kein rechtsgenüglicher Entschuldigungsgrund im Sinne von § 74 Abs. 3 StG und Art. 99 Abs. 4 BdBSt dargetan ist, so dass - nicht zuletzt auch aus Gründen der Rechtsgleichheit - auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind der Einsprecherin die kantonalen Kosten aufzuerlegen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 4. Dezember 1992 i.S. S. bzw. Kantone Aargau und Bern (BGE 2P.53/1992)

Doppelbesteuerung, interkantonale: Kinderalimente (Art. 46 Abs. 2 BV; Art. 7 Abs. 4 lit. g und 9 Abs. 2 lit. c StHG)

Vorbemerkung der Redaktion:

Am 4. Dezember 1992 hat das Schweizerische Bundesgericht ein Urteil zur Besteuerung von Kinderalimenten im interkantonalen Verhältnis gefällt, das in den Medien leider teilweise falsch und verkürzt etwa unter der Schlagzeile "keine Steuern mehr auf Alimente" zusammengefasst wurde. Um die Bedeutung dieses Entscheids klarzustellen, machen wir im folgenden eine Ausnahme von unserer Redaktionspraxis, wonach wir nur den Kanton Schwyz betreffende Urteile veröffentlichen, und geben den BGE vom 4. Dezember 1992 im Wortlaut wieder. Angemerkt sei ausserdem, dass das neue Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie der zur Zeit in Vernehmlassung befindliche Entwurf zu einer Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes vorsehen, dass ab 1995 Kinderalimente beim Leistenden abzugsfähig und beim Empfänger steuerbar sind.

Sachverhalt:

A. S. ist in ..., Kanton Aargau, unbeschränkt und im Kanton Bern infolge Grundeigentums beschränkt steuerpflichtig. Er ist verpflichtet, an seine geschiedene Ehefrau, die sich in Bern niedergelassen hat, und an die ihr zugeteilten Kinder monatliche Unterhaltsbeiträge zu bezahlen.

Nach § 24 lit. c Ziff. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 13. Dezember 1983 können die dem geschiedenen Ehegatten bezahlten Alimente vom Roheinkommen abgezogen werden; die Unterhaltsbeiträge für die Kinder sind demgegenüber nicht abzugsberechtigt, werden aber anderseits auch nicht beim empfangenden Elternteil besteuert (§ 23 lit. d). Der Kanton Bern seinerseits hat sein Steuergesetz auf den 1. Januar 1991 geändert. Danach sind Unterhaltsbeiträge, die der geschiedene Ehegatte für sich und die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder erhält, von den Einkünften des Verpflichteten abzuziehen und beim Empfänger zu besteuern (Art. 29 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 7 lit. a und b, Art. 38 Abs. 2 Steuergesetz, Fassung vom 7. Februar 1990).

Diese Regelung hatte für S. zur Folge, dass bei der Veranlagung der kantonalen Steuern 1991/92 die aargauischen Steuerbehörden nur die persönlichen Beiträge an die geschiedene Ehefrau, nicht aber die Kinderalimente zum Abzug zuliessen, obwohl diese Beiträge vom Kanton Bern bei der geschiedenen Ehefrau besteuert werden.

B. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wies die Steuerkommission ... am 17. Dezember 1991 ab. Sie hob hervor, gemäss § 24 lit. c Ziff. 2 des aargauischen Steuergesetzes könnten vom Einkommen nur die für den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, nicht jedoch die für die Kinder bezahlten Alimente abgezogen werden. Eine Doppelbesteuerung liege nicht vor, weil in den beteiligten Kantonen Aargau und Bern verschiedene Personen zu Steuern herangezogen würden.

C. Mit rechtzeitiger staatsrechtlicher Beschwerde beantragt der Steuerpflichtige, den Einspracheentscheid der Steuerkommission ... aufzuheben, das steuerbare Einkommen

um Fr. 22 917.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre zu kürzen und die Steuerbehörden anzuweisen, die zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten. Mit Hinweis auf das Doppelbesteuerungsverbot (Art. 46 Abs. 2 BV) macht er geltend: Zwischen dem Vater, der die Unterhaltsbeiträge bezahle, und den Kindern, welche die Leistungen erhielten, bestehe eine derart enge Verbindung, dass von einer Identität der Steuersubjekte gesprochen werden müsse. Das Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 1940 (vgl. Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 1, II A, Nr. 6), wonach es am Erfordernis desselben Steuersubjektes fehle, wenn der Verpflichtete die seinen Kindern geschuldeten Alimente von den Einkünften nicht abziehen könne, obschon diese beim empfangenden Elternteil im andern Kanton besteuert würden, könne wegen veränderter tatsächlicher Verhältnisse heute nicht mehr massgebend sein. Auszugehen sei vom Urteil vom 19. Oktober 1977 (ASA 47 S. 624), wonach vom Erfordernis der Identität des Steuersubjekts abgesehen werden könne, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in engem Masse verbunden seien, wie das beispielsweise zwischen schenkendem Vater und beschenktem Sohn zutreffe. Durch die Scheidung der Ehegatten S. seien die verwandschaftlichen Bande zwischen dem Vater und den Kindern nicht gelockert worden.

D. ...

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer rügt keine Verletzung des kantonalen Rechts. Es unterliegt keinem Zweifel, dass nach § 24 lit. c Ziff. 2 des aargauischen Steuergesetzes nur die dem Ehegatten persönlich ausgerichteten Beiträge abzugsberechtigt sind, nicht jedoch die Alimente für die Kinder;

einen solchen Abzug sieht das aargauische Steuergesetz unbestrittenermassen nicht vor, und er wurde von den aargauischen Behörden im vorliegenden Fall denn auch nicht zugestanden. Der Beschwerdeführer macht nur geltend, nach dem in Art. 46 Abs. 2 BV enthaltenen Doppelbesteuerungsverbot müsse der Kanton Aargau den Abzug für Kinderalimente auch ohne Grundlage im kantonalen Recht gestatten, weil der Kanton Bern die Kinderalimente bei der geschiedenen Ehefrau als Einkommen erfasse. Im Sinne der Rechtsprechung liegt eine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende aktuelle (d.h. effektive, nicht bloss virtuelle) Doppelbesteuerung vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (BGE 116 Ia 130 mit Hinweisen).

2. Nach dem Recht der direkten Bundessteuer (Art. 21 Abs. 3 BdBSt) und einiger Kantone sind familienrechtliche Unterstützungsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten und die seiner elterlichen Gewalt unterstellten Kinder steuerfrei und können dafür vom Leistenden nicht abgezogen werden. Das aargauische Steuergesetz (§ 23 lit. d) folgt diesem Grundsatz hinsichtlich der Unterhaltsbeiträge an Kinder. Demgegenüber besteuert der Kanton Bern nach seinem Steuergesetz seit 1. Januar 1991 solche Beiträge beim Empfänger und lässt den Abzug beim Verpflichteten zu (Art. 29 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 7 lit. a und b, Art. 38 Abs. 2, in der Fassung vom 7. Februar 1990). In beiden Ordnungen wirkt der Gedanke der Familienbesteuerung nach, indem Alimente an die getrennt lebenden Kinder als Verwendung des Einkommens innerhalb der Familie betrachtet, d.h. nicht mehrmals besteuert werden (BGE 90 I 295/6).

Die Verschiedenheit der beiden Gesetzgebungen hat allerdings zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger im Kanton Aargau die an seine geschiedene Ehefrau in Bern bezahlten

Beiträge an den Unterhalt der Kinder nicht vom steuerbaren Einkommen abziehen kann, obschon der Kanton Bern sie bei der Ehefrau besteuert. Das Bundesgericht hat das Vorliegen einer Doppelbesteuerung in solchen Fällen bisher jedoch verneint. Massgebend hierfür ist die Erwägung, dass bei Scheidung oder Trennung der gemeinsame Haushalt aufgelöst wird, d.h. keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel mehr besteht, sondern die Unterstützung des einen Ehegatten durch den andern in Form von Geldleistungen erfolgt; die Ehegatten bilden wirtschaftlich keine Einheit mehr und sind gerade deshalb als eigenständige Steuersubjekte zu behandeln (BGE 90 I 293 ff.; Urteile vom 17. Juni 1946 und 27. Februar 1947 in ZBl 47/1946 S. 425 und 48/1947 S. 304/5; Locher, Doppelbesteuerungsrecht, § 3, III C, 3, Nr. 6; nicht publiziertes Urteil vom 27. Juni 1984 in Sachen P.).

Diese Rechtsprechung bezieht sich jedoch vorwiegend auf das Verhältnis zwischen den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten und betrifft in erster Linie Unterhaltsbeiträge, die ein Ehegatte für sich selbst erhält. Sie berücksichtigt zuwenig die besondere Beziehung zwischen dem geschiedenen Ehegatten und den ihm nicht zugeteilten Kindern. Durch Scheidung oder Trennung wird das Kindesverhältnis nicht berührt. Aus Art. 156 Abs. 1 und 2 ZGB folgt nur, dass im Scheidungsurteil über die Kinderzuteilung und die damit unmittelbar zusammenhängenden Fragen zu befinden ist. Die Scheidung macht zwar die Neuordnung der Elternrechte und -pflichten notwendig, sie hebt aber das Verhältnis zwischen dem Kind und dem Elternteil, dem die elterliche Gewalt entzogen ist, nicht auf (Spühler/Frei-Maurer, Berner Kommentar, Ergänzungsband 1991, N 107 zu Art. 156 ZGB; vgl. BGE 96 II 73 ff.). Dieser hat nach wie vor Anspruch auf angemessenen persönlichen Verkehr mit dem unmündigen Kind, das nicht unter seiner elterlichen Gewalt steht, und ist zum Unterhalt des Kindes verpflichtet, den er durch Geldzahlung leistet (Art. 273, 276 Abs. 2 ZGB).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann vom Erfordernis der Identität des Steuersubjekts ausnahmsweise abgesehen werden, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind, wie das beispielsweise zwischen Eigentümer und Nutzniesser oder einer Personengesellschaft und den Gesellschaftern der Fall ist (BGE 115 Ia 164 E. 3 c mit Uebersicht über die Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot bei wirtschaftlich und rechtlich miteinander verbundenen Steuersubjekten). Eine besondere rechtliche und wirtschaftliche Beziehung muss aber auch im vorliegenden Fall zwischen dem Beschwerdeführer und den seiner elterlichen Gewalt entzogenen Kindern bejaht werden. Es erscheint daher natürlich und sachlich begründet, in Fällen wie dem vorliegenden in Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung auf das Merkmal der Identität zwischen den Steuersubjekten zu verzichten. Verhält es sich aber so, dann liegt darin, dass der Beschwerdeführer im Kanton Aargau für sein Einkommen voll, d.h. einschliesslich der von ihm bezahlten Kinderalimente und die Mutter im Kanton Bern für diese besteuert wird, eine vor Art. 46 Abs. 2 BV unzulässige Doppelbesteuerung.

3. Zu prüfen bleibt, welcher Kanton seine Steuerhoheit überschritten hat; hier angefochten ist einzig die Veranlagung des Kantons Aargau.

a) Am 1. Januar 1993 tritt das neue Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Kraft. Es sieht vor, dass nach einer Uebergangsfrist von acht Jahren alle Kantone ihre Gesetzgebungen angepasst haben werden (Art. 72). Nach Art. 7 Abs. 4 lit. g dieses Gesetzes sind Unterhaltsbeiträge, die ein geschiedener Ehegatte für sich und die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder erhält, beim Empfänger steuer-

bar; der leistende Ehegatte kann sie aber von seinen Einkünften abziehen (Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG). Doppelbesteuerungsrechtlich rechtfertigt sich keine andere Lösung.

Von der Steuerrechtslehre wurden gegenüber dieser Regelung zwar Vorbehalte angebracht. Vor allem wurde eingewendet, dass der getrennt lebende oder geschiedene Ehegatte, der für die bezahlten Kinderalimente den Abzug geltend machen könne, gegenüber dem in ungetrennter Ehe lebenden Familienvater bevorteilt werde, weil diesem der gleiche Abzug nicht zustehe (vgl. Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 50/51). Das bildet indessen nicht einen genügenden Grund, hier eine andere Lösung zu wählen; es liesse sich nicht rechtfertigen, doppelbesteuerungsrechtlich solche Alimentenzahlungen bis zum Inkrafttreten des neuen Gesetzes und während der Uebergangsfrist davon abweichend zu behandeln. Die im Steuerharmonisierungsgesetz aufgestellte Regel entspricht auch derjenigen, wie sie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 23 lit. f, Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG), das am 1. Januar 1995 in Kraft treten wird, und in den Gesetzgebungen einer Reihe von Kantonen (z.B. Bern, Freiburg, Waadt, Genf, Wallis, Tessin oder Basel-Stadt) bereits enthalten ist.

b) Sind somit Unterhaltsbeiträge für die Kinder beim Empfänger zu besteuern und beim Verpflichteten zum Abzug zuzulassen, so hat der Kanton Aargau seine Steuerhoheit überschritten, indem er den Beschwerdeführer einschliesslich der bezahlten Kinderalimente besteuerte. Die Beschwerde gegenüber dem Kanton Aargau ist somit gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Steuerkommission ... ist aufzuheben. Diese wird unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze - Abzug der Kinderalimente beim leistenden Ehegatten - einen neuen Entscheid fällen müssen. Sie wird dabei berücksichtigen können, dass der Beschwerdeführer noch für Grundeigentum im Kanton Bern steuerpflichtig ist und

Alimente im interkantonalen Verhältnis gleich wie Sozialabzüge, d.h. nach Massgabe des in den verschiedenen Kantonen erzielten Einkommens, zu verlegen sind (Locher, a.a.O., § 9, III, Nr. 6).

c) Ueber den Antrag, die Steuer auf einen bestimmten Betrag festzusetzen, ist hier hingegen nicht zu entscheiden. Es wird Sache der aargauischen Steuerbehörden sein, nach den dargestellten Grundsätzen die Steuerfaktoren neu zu berechnen und allenfalls zuviel bezahlte Steuern zurückzuzahlen.

StPS 2/92 Seite 58

Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Bemessungszeitraum (Par. 8 Abs. 4 StG; Art. 42 BdBSt)

Im Falle des Wechsels von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist der Gewinnermittlungszeitraum für die Gegenwartsbemessung so zu wählen, dass er den tatsächlichen Verhältnissen möglichst gerecht wird und zu einer mit den wirklichen Gegebenheiten möglichst übereinstimmenden und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Berechnungsgrundlage führt.

Wenn in der Veranlagungsperiode zwei Geschäftsjahre abgeschlossen werden, kann diesen Grundsätzen problemlos nachgelebt werden. In einem solchen Fall sind beide Abschlüsse massgebend und das auf 12 Monate umgerechnete Gesamtergebnis bildet die Berechnungsgrundlage für die ganze erste Steuerperiode.

Nicht von Bedeutung ist, dass bei der Veranlagung der Kapitalgesellschaften grundsätzlich das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist.

StKE 242-90 vom 12. November 1991 i.S. X. (Abweisung) = 03.91.113

StPS 2/92 Seite 62

Steuerumgehung: Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie (Par. 20 Abs. 3 Satz 1 und 22 Abs. 1 lit. d StG; Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 und Art. 11 Abs. 1 lit. d BdBSt)

Ob der Abschluss einer Kapitalversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie als Steuerumgehung oder als blosse Ausschöpfung der gesetzlich vorgesehenen Steuerersparnismöglichkeiten zu qualifizieren ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. In casu Steuerumgehung bejaht angesichts des im Vergleich zur Versicherung mit laufender Prämie wesentlich schlechteren Versicherungsschutzes, der im Verhältnis zur geltend gemachten Deckungslücke nur minimalen Risikodeckung, des fehlenden Reinvermögens und des Renditenvergleichs mit einer gleichzeitig getroffenen Vermögensinvestition. In subjektiver Hinsicht lassen die Offertunterlagen im vorliegenden Fall keinen Zweifel daran, dass einzig fiskalische Gründe zum Abschluss der Versicherung führten.

StKE 8-89 vom 5. August 1992 i.S. Q. (Abweisung) = 03.92.074

StPS 2/92 Seite 74

Abzug von Ausbildungskosten (Par. 22 Abs. 1 lit. l StG)

Nicht unter den Begriff der Ausbildungskosten im Sinne von Par. 22 Abs. 1 lit. l StG fallen die Kosten für den Kindergarten- und Primarschulunterricht.

VGE 343-87 vom 17. September 1987 i.S. Y. (Abweisung) = 02.87.049

StPS 2/92 Seite 81

Zwischenveranlagung (Art. 96 Abs. 1 BdBSt)

Die wesentliche Verringerung der Erwerbstätigkeit aus Alters- oder Gesundheitsgründen, verbunden mit einer entsprechend tieferen Entlöhung, jedoch bei einem Verbleiben im angestammten Beruf, ist kein Zwischenveranlagungsgrund.

Der Steuerpflichtige, der seine Aktiengesellschaft und deren Leitung auf seine Nachkommen überträgt, jedoch als Verwaltungsratspräsident und Berater mit der Gesellschaft verbunden bleibt und weiterhin gewisse Repräsentationsaufgaben erfüllt sowie Geschäftskontakte zu Stammkunden und Geschäftspartnern pflegt, erfüllt trotz einer Einkommenseinbusse von mehr als 50 % die Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder Berufswechsels nicht.

BGE 2A.151-1991 vom 10. Januar 1992 i.S. X. (Abweisung) = 01.92.001

StPS 2/92 Seite 89

Zwischenveranlagung infolge gänzlicher/teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit (Par. 70 Abs. 1 lit. d StG; Art. 96 Abs. 1 BdBSt): Aufgabe der persönlichen Arbeitsleistungen eines Kollektivgesellschafters

1. Stellt ein Kollektivgesellschafter seine persönlichen Arbeitsleistungen ein und bleibt er weiterhin Geschäftsteilhaber, gilt er nach wie vor als Selbständigerwerbender.

2. Schränkt ein Kollektivgesellschafter altershalber durch Aufgabe der persönlichen Arbeitsleistung seine Erwerbstätigkeit ein, handelt es sich dabei um eine einmalige, wesentliche und dauernde Aenderung der Erwerbsgrundlagen (Par. 70 Abs. 1 lit. d StG).

3. Bundessteuerlich ist ein Zwischenveranlagungsgrund grundsätzlich nur dann gegeben, wenn das verbleibende (selbständige und unselbständige) Erwerbseinkommen 25 % des früheren Gesamteinkommens unterschreitet.

VGE 310-92 vom 5. Juni 1992 i.S. A. (Teilgutheissung) = 02.92.019

StPS 2/92 Seite 99

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten (Par. 86 Abs. 1 i.V.m. Par. 97 Abs. 2 StG)

Bei der Ausfällung von Ordnungsbussen infolge mehrmaliger Verletzung von Verfahrenspflichten ist keine Gesamtstrafe zu bilden.

VGE 301-92 vom 30. April 1992 i.S. X. (Abweisung; bundessteuerlich; Nichteintreten) = 02.92.013

November 1992 10. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Bemessungszeitraum 58
- Steuerumgehung: Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie 62
- Abzug von Ausbildungskosten 74
- Zwischenveranlagung 81
- Zwischenveranlagung 89
- Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten 99

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1992 (2 Hefte): Fr. 28.–; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 12. November 1991 i.S. X. (StKE 242/90)

Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Bemessungszeitraum (§ 8 Abs. 4 StG; Art. 42 BdBSt)

Sachverhalt (Zusammenfassung):

X. übernahm per 1.1.1987 die Schreinerei seines Vaters, d.h. er wechselte von der unselbständigen zur selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Steuerberechnung für die Veranlagungsperiode 1987/88 legte der Revisor mit Bezug auf das Erwerbseinkommen die Geschäftsabschlüsse per 31.12.1987 und 1988 zugrunde (Gegenwartsbesteuerung).

Gegen die Veranlagungsverfügung 1987/88 liess der Pflichtige Einsprache erheben. Er beantragte sinngemäss, für die Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei lediglich der Geschäftsabschluss per 31.12.1987 heranzuziehen.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Die Parteien sind sich einig, dass mit der Geschäftsübernahme nach § 8 Abs. 4 StG bzw. Art. 42 BdBSt das Erwerbseinkommen nach der Gegenwart zu bemessen war. Es besteht auch kein Streit über die Höhe der herangezogenen Betriebsgewinne. Strittig ist indes, ob als Bemessungsgrund-

lage einzig der Geschäftsabschluss per 31.12.1987 oder auch derjenige des Jahres 1988 heranzuziehen ist.

3. Haben sich die Einkommensgrundlagen während der Veranlagungs- oder Bemessungsperiode infolge Berufswechsels geändert, so werden die von dieser Aenderung betroffenen Einkommensbestandteile nach den seither erzielten, auf ein Jahr berechneten Einkünften bemessen (§ 8 Abs. 4 i.V.m. §§ 70 und 71 StG; Art. 96 bzw. Art. 42 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 BdBSt). Der Berechnungszeitraum ist dabei so zu wählen, dass das Veranlagungsergebnis den wirklichen Einkommensverhältnissen möglichst gerecht wird (repräsentatives Einkommen), wobei der Bemessungszeitraum in der Regel nicht über das Ende der betreffenden Veranlagungsperiode hinaus erstreckt werden darf (Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980, DA Ziff. 42 f. i.V.m. Ziff. 49). Bei buchführenden Steuerpflichtigen ist nicht auf das Kalenderjahr, sondern auf die massgebenden Geschäftsabschlüsse abzustellen (vgl. DA Ziff. 43 i.V.m. Ziff. 49).

a) Diese Bestimmungen lassen offen, ob nur der erste Abschluss berücksichtigt werden darf oder ob bereits bei Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit wenn möglich auf zwei Geschäftsjahre abzustellen ist. Die Gesetzgeber haben damit bewusst auf eine in Einzelheiten gehende Ordnung verzichtet, eine flexible Lösung angestrebt und den Veranlagungsbehörden bei der Festlegung des im Einzelfall massgebenden Gewinnermittlungszeitraumes einen relativ grossen Ermessensspielraum eingeräumt. Bei der Ermessensausübung sind diese aber an den Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen und an das Gleichbehandlungsgebot sowie an das Erfordernis der Rechtssicherheit gebunden (H.J. Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, St. Galler Diss. 1984, S. 182; G. Steinmann, Zum Bemessungszeitraum bei der Wehrsteuer in Fällen

von Gegenwartsbemessung oder sonstiger "ausserordentlicher" Bemessung, in: ASA 48, 513 ff., S. 518 f.; E. Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Auflage, Basel 1982, N 12 zu Art. 41 BdBSt mit Hinweisen auf die Bundesgerichtspraxis).

b) Der Gewinnermittlungszeitraum ist also so zu wählen, dass er den tatsächlichen Verhältnissen möglichst gerecht wird (DA Ziff. 42) und zur Ermittlung einer mit den wirklichen Gegebenheiten möglichst übereinstimmenden und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Berechnungsgrundlage führt (H.J. Nold, a.a.O., S. 182; E. Känzig, a.a.O., N 12 zu Art. 41 BdBSt; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 19 zu Art. 41 BdBSt).

c) Kein Problem stellt sich, um diesen Grundsätzen gerecht zu werden, wenn bereits in der Veranlagungsperiode zwei Geschäftsjahre abgeschlossen werden. In einem solchen Fall sind beide Abschlüsse massgebend und das auf 12 Monate umgerechnete Gesamtergebnis bildet die Berechnungsgrundlage für die ganze erste Steuerperiode (H.J. Nold, a.a.O., S. 184; vgl. auch E. Känzig, a.a.O., N 12 zu Art. 41 BdBSt). Nicht von Bedeutung ist, dass bei der Veranlagung der Kapitalgesellschaften grundsätzlich das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist (vgl. StKE 345-346/84 vom 26.6.1985 i.S. W. AG, in: StPS 1986, S. 46 ff.; VGE 353/85 vom 11.12.1985 i.S. W. AG; VGE 335/76 vom 28.2.1977 i.S. C. AG; Art. 58 Abs. 4 BdBSt). Denn diese Vorschriften decken sich nicht mit denjenigen für die natürlichen Personen (E. Känzig, a.a.O., N 19 zu Art. 41 BdBSt).

d) In casu nahm der Einsprecher seine selbständige Erwerbstätigkeit per 1.1.1987 auf. Von diesem Zeitpunkt an war für die Veranlagungsperiode 1987/88 mit Bezug auf das Erwerbseinkommen eine Gegenwartsbesteuerung vorzunehmen.

Dem Revisor lagen die Abschlüsse per 31.12.1987 und 1988 vor. Beide liegen in der Veranlagungsperiode 1987/88. Es ist daher nicht einzusehen, weshalb für die Berechnung des für diese Periode massgebenden Einkommens nicht auf die Eingänge abgestellt werden soll, die dem Steuerpflichtigen bis zum Ende der Veranlagungsperiode 1987/88 zuflossen. Je länger der Bemessungszeitraum nämlich ausfällt, desto repräsentativer erweist sich das der Bemessung dienende Einkommen. Zurückhaltung ist nur dort geboten, wo der Bemessungszeitraum über die Veranlagungsperiode hinaus geht, was hier aber nicht der Fall ist. Hinzu kommt, dass der herangezogene Gewinnermittlungszeitraum den tatsächlichen Gegebenheiten und somit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen entspricht. Die Berücksichtigung nur des ersten Geschäftsjahres für die Veranlagungsperiode 1987/88, wie das der Einsprecher wünscht, würde den oben dargelegten Grundsätzen sowie der gefestigten kantonalen Praxis völlig widersprechen. Die Einsprache erweist sich daher als unbegründet und ist unter Kostenfolge abzuweisen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 5. August 1992 i.S. Q. (StKE 8/89)

Steuerumgehung: Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie (§§ 20 Abs. 3 Satz 1 und 22 Abs. 1 lit. d StG; Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 und Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt)

Sachverhalt:

A. Am 31.5.1989 (Versand) eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz die Veranlagungsverfügung 1989/90 für die Ehegatten Q. Gemäss dieser Veranlagungsverfügung belief sich das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. 64 900.-- und bundessteuerlich auf Fr. 74 600.--. Steuerbares Vermögen ergab sich keines. Abweichend von den Selbstangaben wurden dabei u.a. Schuldzinsen im Betrag von Fr. 979.45 nicht zum Abzug zugelassen. Der Pflichtige hatte auf den 1. Oktober 1988 bei der X. Lebensversicherungsgesellschaft eine gemischte Versicherung mit Einmalprämie abgeschlossen und zu diesem Zweck bei der Bank Y. ein Hypothekardarlehen im Umfang der Einmalprämie (Fr. 82 000.--) aufgenommen. Hierfür hatte er in der Zeit vom 4.10. bis 31.12.1988 Fr. 979.45 an Zinsen zu bezahlen.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung liessen die Pflichtigen mit Eingabe vom 30.6.1989 (Poststempel) Einsprache erheben und beantragen, die deklarierten Fremdfinanzierungskosten für die Einmalprämienversicherung seien als abzugsfähiger Aufwand sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der kantonalen Einkommenssteuer zuzulassen.

C. Die Veranlagungsbehörde beantragt Abweisung der Einsprache mit der Begründung, es liege Steuerumgehung vor.

D. ...

Erwägungen:

1. ...

2. Die sog. gemischte (Lebens-) Versicherung zeichnet sich dadurch aus, dass das versicherte Kapital sofort im Todesfall während der Vertragsdauer, spätestens jedoch im Erlebensfall bei Vertragsablauf bezahlt wird. Die Prämie enthält neben dem Risiko- und Kostenteil im wesentlichen einen Sparteil. Mit einem festen Zins garantiert die Versicherungsgesellschaft die Auszahlung des Kapitals. Je nach Geschäftsverlauf ergeben sich Ueberschüsse, die dem Versicherungsnehmer in Form von Ueberschussbeteiligung zurückvergütet werden. Leistungen aus gemischten Lebensversicherungen im Erlebens- oder im Todesfall fallen nicht unter die Einkommenssteuer (vgl. § 20 Abs. 3 Satz 1 StG bzw. Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 BdBSt). Für die Prämien zur Finanzierung einer gemischten Lebensversicherung ist ein betragsmässig begrenzter Abzug sowohl bei der kantonalen Einkommenssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer vorgesehen (§ 22 Abs. 1 lit. m StG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. k BdBSt).

Eine Sonderform der steuerlich begünstigten, rückkaufsfähigen Lebensversicherung stellt die Kapitalversicherung mit Einmalprämie dar. Im Unterschied zu anderen Sparversicherungen werden die Prämien nicht in gleichmässigen Raten, sondern mit einer einmaligen Zahlung, einer Einmaleinlage, bezahlt. Damit wird ein höherer Ertrag als bei jährlicher

Prämienzahlung erzielt, weil die gesamte Prämie von Beginn weg verzinst wird. Die Vermögensanlage wirft aber trotz Vergleichbarkeit mit einem Darlehensguthaben grundsätzlich keinen einkommenssteuerlich erfassbaren Vermögensertrag ab. Während der Laufzeit des Versicherungsvertrages haben die versicherungstechnischen Zinsen bloss anwartschaftlichen Charakter und können nicht als realisiertes Einkommen gelten (BGE 107 Ib 315 ff. = ASA 50, 624 ff. = StR 1982, S. 362 ff.). Das Bundesgericht hat anerkannt, dass der Abschluss einer rückkaufsfähigen Kapitalversicherung mit Einmalprämie auch unabhängig von der allfälligen Steuerersparnis sinnvoll sein und dem Vorsorgezweck dienen kann.

Eine zusätzliche Steuerersparnis lässt sich erzielen, wenn die Einmalprämie nicht durch eigene liquide Mittel des Steuerpflichtigen, sondern durch Darlehen der Versicherungsgesellschaft selber oder Dritter finanziert wird. Der Versicherungsnehmer behält sämtliche Vorteile des Versicherungssparens, kommt aber zusätzlich noch in den Genuss des Schuldzinsenabzugs gemäss § 22 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt. Er kann mit anderen Worten die auf dem Darlehen geschuldeten Zinsen einkommensmindernd absetzen, ohne dass ihm auf der Ertragsseite steuerbares Einkommen anfällt.

3. In der Trickkiste des gerissenen Steuerberaters natürlicher Personen nimmt die Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie einen prominenten Platz ein (Harold Grüninger, Steuerrechtliche Entwicklungen im Jahre 1990, in: SZW 4/91, S. 219). Die Rechtsprechung hatte sich deshalb schon mehrfach mit der steuerlichen Behandlung fremdfinanzierter Einmalprämienversicherungen zu befassen. Es geht dabei jeweils um die Frage, ob der Steuerpflichtige mit dem Abschluss eines solchen Rechtsgeschäftes bloss die gesetzlich zulässigen Steuerersparnismöglichkeiten ausschöpft oder ob eine Steuerumgehung vorliegt mit der Folge,

dass das Darlehen steuerlich nicht anerkannt wird, der Abzug für Schulden und Schuldzinsen entfällt und die Darlehenszinsen nur im Rahmen des beschränkten Versicherungsabzugs (§ 22 Abs. 1 lit. m StG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. k BdBSt) abziehbar sind.

In casu bejahte die Veranlagungsbehörde das Vorliegen einer Steuerumgehung, weshalb sie die Darlehenszinsen aufrechnete. Eine weitere Korrektur gegenüber den Selbstangaben wurde beim Vermögen unter Ziff. 49 a vorgenommen, wo anstelle der deklarierten Fr. 72 000.-- (Rückkaufswert Fr. 77 000.-- abzüglich Fr. 5 000.-- Steuerfreibetrag gemäss § 32 Abs. 2 StG) die Versicherungssumme von Fr. 100 000.-- eingesetzt wurde. Beim Versicherungs- und Sparabzug ergab sich keine Aenderung, da dieser bereits anderweitig voll ausgeschöpft wurde.

Die Einsprecher sehen in ihrem Vorgehen keine Steuerumgehung, weshalb die deklarierten Fremdfinanzierungskosten nach ihrer Ansicht zum Abzug zuzulassen sind. Nicht Gegenstand der Einsprache ist hingegen die vermögenssteuerliche Aufrechnung, da die Steuerpflichtigen mit einem veranlagten steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- gar nicht beschwert sind. Nur beiläufig sei allerdings erwähnt, dass bei Vorliegen einer Steuerumgehung nicht einfach der Versicherungswert aufzurechnen wäre, sondern dass die Nichtanerkennung der Darlehensschuld in deren Aufrechnung Ausdruck finden müsste. Wie bereits erwähnt, wird bei Vorliegen einer Steuerumgehung vermögenssteuerlich das Darlehen im Umfang der Einmalprämie nicht als Schuld anerkannt (vgl. Wolfgang Maute/ Martin Steiner, Steuern und Versicherungen, Muri-Bern 1992, S. 170). Da aber selbst bei korrekter Aufrechnung in casu kein steuerbares Vermögen resultierte, erübrigt sich eine Korrektur der Veranlagung unabhängig von der nachfolgend zu behandelnden Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt oder nicht.

4. Eine Steuerumgehung liegt nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn

- die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint (sog. objektives Element);

- anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element);

- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element).

Wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, ist der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die sachgemäss wäre, um dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen (ASA 55, 134 = StR 1986 S. 37 = StE 1986 B 27.1 Nr. 5 mit weiteren Hinweisen). Grundsätzlich tragen die Steuerbehörden die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen der Steuerumgehung. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis ist erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (ASA 55, 134 f. mit weiteren Hinweisen).

Das Bundesgericht hat diese allgemein gültigen Grundsätze verschiedentlich auf Lebensversicherungen mit fremdfinanzierter Einmalprämie angewendet und entsprechende Beurteilungskriterien entwickelt.

Danach ist die Darlehensaufnahme zur Finanzierung einer gemischten Kapitalversicherung in der Regel als ein absonderliches Vorgehen zu betrachten, das sich nur durch die damit verbundene namhafte Steuerersparnis erklären lässt (ASA 50, 632). Nach dem Bundesgericht ist eine Steuerumgehung auch dann nicht ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige zwar ein beträchtliches Reinvermögen versteuert, dieses aber nicht als Kapital zur Leistung der Einmalprämie zur Verfügung steht, weil es grösstenteils in Liegenschaften angelegt ist (ASA 50, 632). Sprechen im Einzelfall jedoch sachlich einleuchtende Gründe dafür, die Einmalprämie durch Darlehensaufnahme und nicht durch eigene Mittel zu finanzieren, kann nicht von einer absonderlichen Gestaltung der Rechtsverhältnisse und damit auch nicht von einer Steuerumgehung gesprochen werden. Bei einem Steuerpflichtigen mit einem Reinvermögen, das den Betrag der Einmalprämie wesentlich übersteigt, ist diesbezüglich vor allem ein Vergleich zwischen dem Ertrag der eigenen Mittel bei anderweitiger Kapitalanlage sowie der für das Darlehen zu bezahlenden Passivzinsen massgeblich. Ausserdem wird der am Abschluss einer Kapitalversicherung mit Einmalprämie interessierte Steuerpflichtige berücksichtigen, welche weiteren Folgen - Vermögensgewinnsteuer, Verlust von Sachwerten - die Beschaffung liquider Mittel durch Veräusserung von Vermögensgegenständen mit sich bringen könnte. Demgegenüber liegt dort, wo ein Versicherungsnehmer ein wesentlich niedrigeres Vermögen als die zu leistende Einmalprämie besitzt und diese Prämie daher praktisch nur mit einem Darlehen gegen Verpfändung der Versicherungspolice finanzieren kann, eine absonderliche Gestaltung der Verhältnisse vor (ASA 55, 137).

Diese bundesgerichtliche Rechtsprechung bildete in den vergangenen Jahren Grundlage für mehrere publizierte Entscheide kantonaler Rechtsmittelinstanzen. So hatte insbesondere das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in einem

Fall vom 14. Dezember 1988 (StE 1990 A 21.15 Nr. 2) Gelegenheit zur Zusammenfassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Dabei kam es zum Schluss, für eine Steuerumgehung spreche insbesondere auch, wenn die Einmalprämienversicherung einen wesentlich schlechteren Versicherungsschutz biete als eine Versicherung mit laufenden Prämien (vgl. Maute/Steiner, a.a.O., S. 170).

5. Im folgenden ist der vorliegende Fall im Lichte der geschilderten Rechtsprechung zu prüfen. Keiner besonderen Begründung bedarf, dass das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Wie bereits erwähnt, könnte die periodische Prämie für eine gleichwertige Versicherung oder eine selbstfinanzierte Einmalprämie nur in beschränktem Ausmass in Abzug gebracht werden, während die fremdfinanzierte Einmalprämie zu einem Abzug von Schulden und Schuldzinsen führen würde. Damit liegt dieses dritte, sog. effektive Element der Steuerumgehung auf der Hand. Keine Rolle darf dabei der Umstand spielen, dass die in der Bemessungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen mit einem Betrag von Fr. 979.45 im Verhältnis zum steuerbaren Einkommen der Einsprecher relativ unbedeutend sind, weil das Darlehen erst knapp drei Monate vor Ablauf der 24 Monate umfassenden Bemessungsperiode aufgenommen wurde.

Das zweite, subjektive Element, die Steuerumgehungsabsicht, lässt sich meist nicht direkt nachweisen, sondern erscheint aus den äusseren Umständen der sachwidrigen Gestaltung des steuerlichen Tatbestandes und aus dessen wirtschaftlichem Zweck als Vermutung, wenn keine anderen Motive für die betreffende Ausgestaltung erkennbar sind oder wenn durch die Gestaltungsform andere wirtschaftliche Nachteile, welche durch die eintretende Steuereinsparung aufgewogen werden, in Kauf genommen werden (vgl. Verwaltungsgericht

AG, a.a.O., Erw. 4 c). In Ziff. 5 der Einsprachebegründung lassen die Einsprecher zwar vorbringen, beim Abschluss der Versicherung habe der Steuerpflichtige keine fiskalischen, sondern ausschliesslich andere Gründe gehabt. Drei Monate vor Einspracheerhebung reichte allerdings Q. im Veranlagungsverfahren Unterlagen aus der Zeit der Vertragsverhandlungen ein, die klar zu Tage treten lassen, dass es nicht um die nachträglich behauptete versicherungsmässige Abdeckung von Risiken ging, sondern um die Steuerersparnis. Das Deckblatt der Offertunterlagen der X. Versicherungen trägt folgenden Titel: "Anlagekonzept mit Steuereinsparung". Auf Seite 2 dieser Unterlagen wird die Grundidee wie folgt umschrieben: "Erhöhung eines Hypothekardarlehens (oder Aufnahme eines Kredites) mit dem Zweck der Steuereinsparung bei Bund, Kanton und Gemeinde. Wiederanlage des Kapitals in eine einkommens- und vermögenssteuerfreie Kapitalversicherung". Die Konsequenz wird wie folgt umschrieben: "Das Einkommen reduziert sich um die Höhe der jährlichen Hypothekar- oder Darlehenszinsen, d.h. Sie erzielen Einsparungen von 29 % der Anlagekosten." Damit ergibt sich der Nachweis für die Steuerumgehungsabsicht im vorliegenden Fall für einmal nicht nur indirekt aus den objektiven Umständen des gewählten Konzeptes, sondern sehr direkt aus den Werbungsunterlagen.

In objektiver Hinsicht fragt es sich schliesslich, ob die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint. Dabei fällt folgendes auf:

a) Die vom Einsprecher gewählte Einmalprämienversicherung bietet einen wesentlich schlechteren Versicherungsschutz als eine vergleichbare Versicherung mit laufenden Prämien. Der im Einspracheverfahren bei der Versicherungsgesellschaft eingeholte Vergleich der bestehenden Lebensversicherung mit Einmalprämie mit einer möglichen Versicherung

mit jährlichen Prämien macht deutlich, wie sehr das Versicherungselement mit der gewählten Konstruktion in den Hintergrund tritt. Die Versicherungssumme im Falle des vorzeitigen Todes beträgt bei der Variante mit jährlichen Prämien Fr. 39 347.--, während sich die Nettoleistung bei Einmalprämie lediglich auf Fr. 18 128.-- (Versicherungssumme Fr. 100 128.-- abzüglich Bankdarlehen Fr. 82 000.-- = Fr. 18 128.--) beläuft. Mit gleichem Aufwand hat sich der Einsprecher damit einen Versicherungsschutz erkauft, der nicht einmal die Hälfte des möglichen Schutzes bei laufender Prämie beträgt.

b) Die Einsprecher machen geltend, mit der Vorsorgeversicherung sollte die finanzielle Sicherung der Familie erreicht werden. Einerseits habe eine versicherungstechnische Unterdeckung in den Sparten Todesfall durch Krankheit und Alter bestanden. Andererseits habe die Realisierung dieser Absicht eine Verminderung des Risikos durch bessere Streuung des zuvor zu 100 % in den Liegenschaften in ... angelegten Vermögens verlangt. Auch diese beiden ausserfiskalischen Erklärungsversuche werden durch die Tatsachen widerlegt. Gemäss Einsprachebegründung Ziff. 3 und Gesamtplanung der X. Versicherungsgesellschaft bestand beim Einsprecher 1987 ein Versicherungsbedarf von Fr. 214 800.-- bei Todesfall durch Krankheit und Fr. 195 480.-- im Alter. Hinzu komme der ansteigende Bedarf der Hinterbliebenen für den Zeitpunkt, wenn die Kinder volljährig würden. Vergleicht man den geltend gemachten Versicherungsbedarf mit der erreichten Risikodeckung, so stellt sich heraus, dass diese mit netto Fr. 18 128.-- nicht einmal einem Zehntel der geltend gemachten Unterdeckung entspricht. Wäre es den Einsprechern tatsächlich um die Deckung eines versicherungstechnischen Risikos gegangen, hätten sie mit Bestimmtheit einen anderen Weg als den der Einmalprämienversicherung gewählt. Die erreichte Risikodeckung ist sowohl im Verhältnis zum geltend gemachten Versicherungsbedarf als auch zu den Vermögenswer-

ten der Einsprecher minimal. Auch das Argument der erforderlichen Vermögensdiversifizierung erscheint als unglaubwürdig. Die Gesamtplanung der X. Versicherungen laut Analyseblatt fand nämlich unwidersprochen bereits 1987 statt (vgl. Schreiben der X. Versicherungen vom 26. September 1990 und die Auflage des Sekretariats der Steuerkommission vom 3.7.1991), also wahrscheinlich nach Eingang einer Erbschaft im April 1987 (vgl. Wertschriftenverzeichnis), aber sicher vor Erwerb der Stockwerkeigentumsliegenschaft ... am 22.3.1988. Damit hat der Einsprecher ein halbes Jahr vor Abschluss der Einmalprämienversicherung, aber bereits in Kenntnis der Versicherungsanalyse bewusst ein zweites Mal in Grundeigentum auf dem Gebiet des Bezirks ... investiert. Derartiges Verhalten widerspricht klar dem Vorbringen in der Einspracheschrift.

c) Absonderlich erscheint nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine Fremdfinanzierung immer dann, wenn der Versicherungsnehmer ein wesentlich niedrigeres Vermögen als die zu leistende Einmalprämie besitzt und diese Prämie daher praktisch nur mit einem Darlehen gegen Verpfändung der Versicherungspolice finanzieren kann. Bei einem Steuerpflichtigen mit einem Reinvermögen, das den Betrag der Einmalprämie wesentlich übersteigt, ist demgegenüber für die Beurteilung der absonderlichen Gestaltung vor allem ein Vergleich zwischen dem Ertrag der eigenen Mittel bei anderweitiger Kapitalanlage sowie der für das Darlehen zu bezahlenden Passivzinsen massgeblich. Ausserdem wird man berücksichtigen müssen, welche weiteren Folgen (Vermögensgewinnsteuer, Verlust von Sachwerten) die Beschaffung liquider Mittel durch Veräusserung von Vermögensgegenständen mit sich bringen würde (ASA 55, 129, insbesondere 136). In casu verfügen die Einsprecher einzig dann über ein Reinvermögen, wenn man den beiden Liegenschaften in ... nicht den Steuerwert, sondern den Verkehrswert gemäss Schätzungsverfügung zugrunde legt, wie dies in der Einspracheschrift geschieht.

Die Frage, nach welchem Wert sich der Vergleich von Vermögen und Einmalprämienbetrag bestimmt, wurde vom Bundesgericht zwar nicht ausdrücklich behandelt, in der Sachverhaltsdarstellung des Präjudizes (ASA 55, 132) wird aber einzig auf den amtlichen Wert hingewiesen. Dies und gewisse sachliche Gründe sprechen dafür, auf die Steuerwerte abzustellen, was in casu dazu führt, dass bei einem negativen Reinvermögen von Fr. 77 800.-- gemäss Selbstdeklaration per 1.1.1989 der Abschluss einer fremdfinanzierten Einmalprämienversicherung im Betrage von Fr. 82 000.-- an sich schon als absonderlich zu bezeichnen wäre. Selbst wenn man aber zugunsten der Steuerpflichtigen auf den Verkehrswert der beiden Liegenschaften abstellen würde, erwiese sich ihre Rechtswahl unter dem Gesichtspunkt des Renditenvergleichs als sachwidrig. Die Einsprecher haben sich nämlich in Kenntnis der Versicherungsofferte im Frühjahr 1988 für den Kauf einer zu vermietenden Stockwerkeigentumswohnung entschieden, die Fr. 450 000.-- kostete. Gemäss eingereichten Unterlagen erzielten sie durch Vermietung ab 1.4.1988 einen Bruttoertrag von Fr. 1 490.-- pro Monat, umgerechnet auf die neun Monate des Steuerbemessungsjahres 1988 somit Fr. 13 410.--. Davon gingen Fr. 13 876.05 an Hypothekarzinsen und Fr. 2 011.50 für die Unterhaltspauschale ab, so dass ein Nettoverlust von Fr. 2 477.55 resultierte. Selbst unter Berücksichtigung der zu erwartenden Sachwertsteigerung erscheint die getroffene Anlagedisposition nur dann als sinnvoll, wenn die allfällige Steuerersparnis mitberücksichtigt werden kann. Angesichts des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Kauf der Stockwerkeigentumswohnung und Abschluss der Einmalprämienversicherung braucht in casu nicht berücksichtigt zu werden, dass die Beschaffung liquider Mittel durch Veräusserung von Vermögensgegenständen zur Bezahlung der Einmalprämie ungünstige Nebenfolgen wie Grundstückgewinnsteuern und Veräusserungskosten mit sich bringen könnte. Infolge des bewussten Entscheides für die Liegenschaftsinvestition können allfällige Liquidierungskosten ausser

Betracht bleiben.

6. Zusammenfassend ergibt sich mit genügender Deutlichkeit, dass die Einsprecher eine ungewöhnliche, sachwidrige Rechtsgestaltung gewählt haben in der Absicht, Steuern einzusparen. Dafür sprechen insbesondere der im Vergleich zur Versicherung mit laufender Prämie wesentlich schlechtere Versicherungsschutz sowie die im Verhältnis zur geltend gemachten Deckungslücke nur minimale Risikodeckung. Für eine Steuerumgehung spricht weiter das fehlende Reinvermögen bzw. der Renditenvergleich mit der praktisch gleichzeitig getroffenen Vermögensinvestition. Die Steuerumgehungsabsicht lässt sich direkt aus dem Anlagekonzept der X. Versicherungen ablesen. Da auch das effektive Element der Steuerumgehung unzweifelhaft gegeben ist, ist die Einsprache abzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind den Einsprechern die kantonalen Kosten aufzuerlegen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. September 1987 i.S. Y. (VGE 343/87)

Abzug von Ausbildungskosten (§ 22 Abs. 1 lit. 1 StG)

Aus den Erwägungen:

1. Streitgegenstand ist einzig die Frage, ob Schulgelder an die Privatschule (Kindergarten/Primarschule, A.-B.-Schule) bei den kantonalen Steuern im Umfang von 4 500 Franken im Durchschnitt der Bemessungsperiode vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können. Nicht angefochten ist der Einspracheentscheid, soweit dieser sich auf die direkte Bundessteuer bezieht.

2. a) Nach § 22 Abs. 1 lit. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) werden vom rohen Einkommen abgezogen:

> "die vom Steuerpflichtigen tatsächlich selbst bezahlten und nachgewiesenen Ausbildungskosten für sich, seine Ehefrau und die von ihm zur Hauptsache unterhaltenen Kinder. Von diesen Aufwendungen wird im Durchschnitt der Bemessungsperiode pro Person nur der 400 Franken übersteigende Teil berücksichtigt, höchstens jedoch 3 000 Franken pro Person." *)

*) Wortlaut der bis 1988 gültigen Fassung; ab 1989 geschlechtsneutrale Formulierung gemäss Teilrevision vom 19. Mai 1988 (Anmerkung der Redaktion).

b) Die Vorinstanz bestreitet nicht, dass der Beschwerdeführer 1983 für den Privatschulbesuch seines Kindes X. und 1984 für beide Kinder Aufwendungen erbracht hat, welche nach Abzug des Selbstbehaltes den geltend gemachten Abzug von 3 000 Franken bzw. 6 000 Franken erreichten. Der Abzug wurde indessen verweigert mit der Begründung, Kosten für die Grundschule (Kindergarten und Primarschule) seien nach ständiger Praxis keine abziehbaren Ausbildungskosten.

Weder das Gesetz noch die Vollziehungsverordnung umschreiben den Begriff der Ausbildungskosten näher. Hingegen heisst es unter Ziff. 179 der regierungsrätlichen Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 10. Oktober 1980 (DA, Steuerbuch 89):

> "Als abzugsfähige Ausbildungskosten gelten die Aufwendungen für **ein Studium, die Erlernung eines Berufes, für die Fort- und Weiterbildung im unmittelbaren Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit und für die Umschulung auf einen andern Beruf.**"

Nach Ziff. 180 DA sind u.a. die Schulgelder abzugsfähig. Der Besuch der Volksschule, umfassend u.a. den Kindergarten und die Primarschule, wird nach gebräuchlicher, landläufiger Auffassung nicht als Studium bezeichnet. Es fragt sich indessen, ob die DA den Begriff "Ausbildungskosten" nicht in unzulässiger Weise einengt, wenn sie Kosten für den Besuch von Kindergarten und Primarschule und mutmasslich auch der Oberstufenschule (Sekundar-, Real-, Hilfsschule; vgl. § 8 Verordnung über die Volksschulen, nGS 615) vom Begriff "Ausbildungskosten" ausnimmt. Den Ausführungen in der DA kommt kein Rechtssatzcharakter zu. Es handelt sich vielmehr um Richtlinien, welche an die Steuerbehörden gerichtet sind (vgl. Ziff. 1 und 2 DA). Das Verwaltungsgericht ist an Erlasse des Regierungsrates nicht gebunden, welche Erlassen des Kantonsrates widersprechen (§ 26 Abs. 4 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege, VRP, nGS 225).

Umso weniger besteht eine richterliche Bindung an blosse Richtlinien.

Die hier in Frage stehenden Richtlinien sind Interpretationsrichtlinien, welche den im StG enthaltenen Begriff "Ausbildungskosten" auslegen. Bei der Ueberprüfung der Interpretationsrichtlinien auf ihre Gesetzmässigkeit legt sich das Verwaltungsgericht, auch wenn es dabei um eine Rechtsfrage geht, eine gewisse Zurückhaltung in dem Sinne auf, als es dann, wenn die in den Richtlinien vorgenommene Auslegung vertretbar erscheint, nicht davon abweicht. Dies gilt besonders dann, wenn eine längerdauernde einheitliche Verwaltungspraxis besteht, was hier - wie die Vorinstanz unwidersprochen ausführt - der Fall ist.

c) Der Ausbildungskostenabzug war Teil des Forderungspakets einer im August 1971 eingereichten formulierten Gesetzesinitiative zur Revision des Steuergesetzes. Der Regierungsrat unterbreitete dann dem Kantonsrat einen Gegenvorschlag zu dieser Initiative, wobei er den Ausbildungskostenabzug übernahm. Dieser Abzug fand dann in der Volksabstimmung vom 22. September 1972 als § 22 lit. k (heute lit. l) Eingang ins Gesetz, wobei die gesetzliche Formulierung gleich lautete wie noch heute, mit dem einzigen Unterschied, dass bei Einführung der höchstzulässige Abzug pro Jahr und Person auf 1 000 Franken (heute 3 000 Franken) limitiert war (RRB 1703 vom 24.7.1972; GS 16, S. 164). Anlässlich der Beratungen der kantonsrätlichen Spezialkommission forderte KR F. Marty bei der zweiten Lesung ohne Aenderung des Textes, dass unter den Begriff der Ausbildung auch die Fort- und Weiterbildung subsumiert werde. Dem stimmte Regierungsrat Diethelm zu (Protokoll Sitzung KR-Kommission vom 14.7.1972, S. 7) und in der Vorlage an den Rat heisst es:

"Abs. 1 Buchstabe k lässt erstmals auch einen Abzug für Ausbildungskosten zu. Nach Meinung der Kommission, welcher der vorgeschlagene Text nicht entgegensteht, gilt der Abzug auch für die Fort- und Weiterbildung."

Damit wurde eine gewisse Klärung des Begriffs der steuerabzugsprivilegierten Ausbildung im obern Bereich vorgenommen. Darüber, ob auch die Kosten der Elementarbildung auf der Volksschulstufe, insbesondere Kosten auf Kindergarten- und Primarschulstufe, abzugsberechtigt sein sollen, finden sich in den Materialien keine Hinweise.

In der Wegleitung zur Steuererklärung 1973/74, welche - namentlich vor dem erstmaligen Erlass einer Dienstanleitung im Jahre 1980 - ebenfalls als Interpretationsrichtlinie für den die Steuererklärung ausfüllenden Steuerpflichtigen einerseits und die Veranlagungsbeamten anderseits zu verstehen ist, hiess es dann auf S. 14:

"Zu den abzugsfähigen **Ausbildungskosten** gehören die Kosten für die Erlernung eines Berufes oder für die Umschulung auf einen andern Beruf. Ferner werden unter dem Begriff der Ausbildungskosten auch die Fortbildungs- und Weiterbildungskosten verstanden, sofern sie im Zusammenhang mit der Ausübung des Berufes stehen. .... Stipendien und andere Einkünfte, die den Steuerpflichtigen entlasten (z.B. Erwerbseinkünfte eines Studenten oder Lehrlings während der Ausbildungszeit), sind von den Kosten abzurechnen."

In der Wegleitung 1975/76 (S. 14) wurde diese Formulierung unverändert belassen, während ab der Wegleitung 1977/78 "die Kosten für ein Studium" als Ergänzung in den ersten Satz eingefügt wurden (vgl. auch Wegleitung 1979/80, S. 18; 1981/82, S. 21; 1983/84, S. 23; 1985/86, welche alle im wesentlichen bzw. wörtlich die gleiche Formulierung aufweisen wie die Wegleitung 1975/76). Somit ist erstellt, dass die Veranlagungsbehörden den Begriff der **Ausbildung** in § 22 lit. 1 bzw. früher k StG seit Einführung dieses Abzugs

dahingehend ausgelegt haben, dass Kindergarten und Primarschule nicht darunter fielen.

d) Nach § 1 der Verordnung über die Volksschulen (Volksschulverordnung, nGS 615) erstreben die Volksschulen in Zusammenarbeit mit den Eltern und den Kirchen, gestützt auf christliche, demokratische und soziale Grundsätze, **die Erziehung und Bildung** der Jugend. Der Unterricht an den Volksschulen ist gemäss § 4 Abs. 1 Volksschulverordnung unentgeltlich. Nach § 1 Stipendienverordnung (nGS 708) gewährt der Kanton Stipendien und Studiendarlehen zur Förderung der **beruflichen Ausbildung.** Nach § 2 Stipendienverordnung fallen auch Studierende an Hochschulen, Mittelschulen, Lehrerseminarien usw. zu den Stipendien- und Darlehensberechtigten in beruflicher Ausbildung. Und in § 1 der regierungsrätlichen VV zur Stipendienverordnung wird mehrfach erwähnt, dass die berufliche Ausbildung entweder als direkte Ausbildung oder als Vorbildung (z.B. Gymnasium) im Anschluss an die Volksschule bzw. die Schulpflicht folgt. Aus diesen Hinweisen auf die kantonale Erziehungs- und Schulgesetzgebung kann gefolgert werden, dass der Begriff Bildung als weit gefasster Oberbegriff, der Begriff Ausbildung oder berufliche Ausbildung als Unterbegriff verstanden wird. Die berufliche Ausbildung soll zielgerichtet spezifische im Berufsleben geforderte Fähigkeiten vermitteln (der Schüler wird ausgebildet zum Handwerker, Lehrer, Akademiker usw.), bzw. er geniesst eine Vorbildung zu diesem Berufsziel (Gymnasium als Vorbildung zu einem akademischen Studium usw.). Demgegenüber soll die obligatorische Volksschule Erziehung und Grundwissen vermitteln, welches (nolens volens) jedem Kind beigebracht werden soll. Es findet keine Zielrichtung im Sinne einer bestimmten beruflichen Ausbildung statt. Im Sinne der zitierten Gesetzgebung kann gesagt werden, alles, was Ausbildung ist, ist auch Bildung, nicht aber alles, was Bildung ist, ist auch Ausbildung.

e) Zusammenfassend kann im Hinblick auf die konstante Interpretation des § 22 lit. l bzw. früher k StG - wie sie in den Dienstanleitungen zu den jeweiligen Steuererklärungen zum Ausdruck kommt - und gestützt auf die obigen Hinweise zur kantonalen Schulgesetzgebung gesagt werden, dass es durchaus vertretbar ist, wenn der Kindergarten- und Primarschulunterricht bzw. die beim Besuch dieser Stufen anfallenden Kosten nicht unter den Begriff der Ausbildungskosten subsumiert werden.

f) Zum gleichen Ergebnis führt auch die Ueberlegung, dass der Gesetzgeber mit dem erwähnten Abzug wohl einen Förderungsanreiz zur besseren Ausbildung bieten und jene Steuerpflichtigen entlasten wollte, welche selber in erheblichem Ausmasse Ausbildungskosten tragen müssen. Dabei dachte er kaum an Kindergarten und Primarschule, da diese unentgeltlich und flächendeckend durch die Gemeinden angeboten werden. Hinzu kommt, dass Privatschulen in Konkurrenz zu den staatlichen Schulen auf dieser Stufe erst in den letzten Jahren und nur vereinzelt entstanden sind.

g) Ohne Belang für die Beurteilung ist der Hinweis, dass die Kosten für die A.-B.-Schule zu den Lebenshaltungskosten gehören. Alle Kosten der Erziehung, des Unterrichts und der Ausbildung gehören zu den Lebenshaltungskosten, welche nach einem allgemeinen steuerrechtlichen Grundsatz bei der Einkommensbesteuerung nicht in Abzug gebracht werden können (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. StG-ZH, N 18 zu § 25). Dieser Grundsatz ist jedoch etwas durchlöchert, indem der Gesetzgeber Ausnahmen gemacht hat, wie sie § 22 lit. l StG darstellt. Solche Ausnahmebestimmungen sollen aber nicht extensiv ausgelegt werden, was wiederum gegen die Anerkennung der vom Beschwerdeführer verlangten Abzüge spricht.

h) Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, es sei in Betracht zu ziehen, dass die öffentliche Hand Schulkosten spare, wenn Kinder eine Privatschule besuchten, weshalb es gerechtfertigt wäre, wenn der Staat diese Einsparungen über den Abzug an den Steuerpflichtigen weitergebe. Ob solche Einsparungen tatsächlich erzielt werden, hängt wohl davon ab, in welcher Zahl Schüler Privatschulen anstelle öffentlicher Schulen besuchen. Auf dieses Argument ist jedoch nicht weiter einzugehen, da es sich um einen gesetzgebungspolitischen Einwand handelt, welcher im Rahmen einer Gesetzesrevision allenfalls zu prüfen ist. Für die Frage der Auslegung des geltenden Rechts ergibt dieser Einwand hingegen nichts.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 10. Januar 1992 i.S. X. (2A.151/1991)

Zwischenveranlagung (Art. 96 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt:

A. X. ist diplomierter ...meister. Er gründete 1954 die X. & Co. AG mit Sitz in B. und leitete diese Unternehmung bis Ende 1987. Zu diesem Zeitpunkt übertrug er die Leitung der Unternehmung, welche in den Bereichen ... tätig ist und rund 70 Personen beschäftigt, auf seine Söhne. Seither war der Steuerpflichtige noch als Verwaltungsratspräsident und Berater mit der Gesellschaft verbunden. Ausserdem erfüllte er weiterhin gewisse Repräsentationsaufgaben und pflegte Geschäftskontakte zu Stammkunden und Geschäftspartnern. Für diese Tätigkeiten erhielt er ein jährliches Gehalt inklusive Gratifikation von Fr. 26 000.--, eine Verwaltungsratsentschädigung von Fr. 12 000.-- pro Jahr sowie eine Pauschalspesenvergütung von jährlich Fr. 6 000.--.

B. Mit Eingabe vom 20. August 1988 stellte der Steuerpflichtige ein Gesuch um Vornahme einer Zwischenveranlagung per 1. Januar 1988. Zur Begründung führte er hauptsächlich aus, sein Gesundheitszustand habe ihn zu einer wesentlichen Einschränkung der beruflichen Tätigkeiten gezwungen. Zudem habe er seinen drei Söhnen je 36 Aktien der X. & Co. AG geschenkt und ihnen verschiedene Liegenschaften veräussert. Hinsichtlich der kantonalen und kommunalen Steuern wurde dem Gesuch um Zwischenveranlagung entsprochen, bezüglich der direkten Bundessteuer wurde es indessen mit Verfügung der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 15. Juni 1989 abgelehnt.

Die vom Steuerpflichtigen hiegegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 16. November 1990 abgewiesen.

C. Gegen den Einspracheentscheid erhob X. Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Das Verwaltungsgericht lehnte mit Entscheid vom 18. April 1991 die Vornahme einer Zwischentaxation ab.

D. Gegen diesen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz führt der Steuerpflichtige Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Er beantragt, es sei in Abänderung des angefochtenen Entscheids per 1. Januar 1988 eine Zwischentaxation vorzunehmen und das Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 149 300.-- festzusetzen. Eventuell sei die Sache zur Vornahme der beantragten Zwischenveranlagung an die Vorinstanz, subeventuell an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz zurückzuweisen.

Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz, das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. a) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Ueberschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie im vorliegenden Fall - als Vorinstanz ein kantonales Gericht entschieden, so ist

das Bundesgericht jedoch an den festgestellten Sachverhalt gebunden, sofern dieser nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

b) Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist dabei nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien gegebene Begründung der Begehren nicht gebunden. Es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 111 Ib 164 E. 1 c, mit Hinweis).

2. a) Nach dem System des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) wird das steuerbare Einkommen in der Regel für eine zweijährige Veranlagungsperiode nach dem Durchschnitt der jährlichen Einkünfte bemessen, die der Steuerpflichtige in den beiden vorangegangenen Jahren (Berechnungsperiode) erzielte (Art. 41 Abs. 1 und 2 BdBSt). Schwankungen in der Höhe des Einkommens sollen sich im allgemeinen in der nachfolgenden Veranlagungsperiode auf die direkte Bundessteuer auswirken und derart auf die Dauer ausgleichen.

Die Zwischenveranlagung ist nachträglich für Fälle eingeführt worden, bei denen sich die Veranlagungsgrundlagen aus den in Art. 96 Abs. 1 BdBSt abschliessend genannten Gründen dauernd verändern und bei denen es sich als Härte erweisen würde, wenn die Anpassung der Veranlagung erst in der folgenden Veranlagungsperiode möglich wäre. In diesen Fällen ist für den Rest der Veranlagungsperiode bezüglich der von der Aenderung betroffenen Einkommensbestandteile eine Zwischenveranlagung vorzunehmen, wobei der Steuer das nach Eintritt der Aenderung erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen ist (Art. 96 Abs. 1 i.V.m.

Art. 41 Abs. 4 BdBSt). In der folgenden Veranlagungsperiode ist sodann für die Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile ebenfalls das nach Eintritt der Aenderung und auf ein Jahr umgerechnete Einkommen heranzuziehen (Art. 42 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 BdBSt).

b) Zwischenveranlagungen vermögen von vornherein nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, aus der Welt zu schaffen. Sie können nicht nur zugunsten, sondern unter den gleichen Voraussetzungen von Art. 96 Abs. 1 BdBSt auch zuungunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Sie sollen deshalb grundsätzlich Ausnahmen bleiben. Art. 96 BdBSt ist einschränkend auszulegen (vgl. zum Ganzen BGE 115 Ib 9/10 E. 2, mit zahlreichen Hinweisen).

3. Gemäss Art. 96 Abs. 1 BdBSt ist eine Zwischenveranlagung unter anderem vorzunehmen, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen bei einer natürlichen Person wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder wegen Berufswechsels dauernd verändert haben. Beide Zwischenveranlagungsgründe setzen eine tiefgreifende strukturelle Aenderung der gesamten beruflichen Situation voraus, bei der eine Aufrechterhaltung der ordentlichen Veranlagung im Rahmen der zweijährigen Veranlagungsperiode sich nicht mehr rechtfertigen liesse (BGE 110 Ib 316 E. 2 a). In beiden Fällen ist nur mit Zurückhaltung auf eine dauernde Veränderung der Veranlagungsgrundlagen zu schliessen. In der Regel ist daher wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung nur einmal vorzunehmen, nämlich beim Eintritt ins Erwerbsleben und bei der alters- und gesundheitsbedingten Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit (BGE 115 Ib 10 E. 3 a).

Die Aufgabe einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit oder die blosse Reduktion des Beschäftigungsgrades führen im allgemeinen zu keiner tiefgreifenden strukturellen Aenderung der gesamten beruflichen Situation und bilden daher keinen Zwischenveranlagungsgrund (BGE 110 Ib 316 E. 2 b - c). Ebenso stellt die blosse Erweiterung oder Einschränkung der Geschäftstätigkeit eines Selbständigerwerbenden keinen Berufswechsel im Sinne von Art. 96 BdBSt dar. Von einem Berufswechsel kann nur dann gesprochen werden, wenn ein neu hinzugekommener oder weggefallener Geschäftszweig im Gesamtbild einer Erwerbstätigkeit bestimmendes Gewicht hat und wegen seiner Andersartigkeit, so bei Fehlen einer unmittelbaren Beziehung zur bisherigen beruflichen Betätigung, sich die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen grundlegend verändert (BGE 110 Ib 317 E. 2 d).

Dies gilt auch für ganz oder teilweise Unselbständigerwerbende, die eine zusätzliche Tätigkeit aufnehmen oder eine ihrer bisherigen Tätigkeiten aufgeben. Je nach den Umständen kann bei der dauernden Aufgabe einer von mehreren gleichzeitig ausgeübten Tätigkeiten eine Zwischenveranlagung erfolgen, sofern es sich eindeutig um die Hauptbeschäftigung handelte und das weggefallene Einkommen von bestimmendem Gewicht war; dann ist jedoch bei der späteren Aufgabe der verbleibenden Nebenerwerbstätigkeiten eine weitere Zwischenveranlagung ausgeschlossen, es sei denn, die Tätigkeiten würden sich wider Erwarten im Laufe der Zeit doch nochmals zu einer eigentlichen Haupterwerbstätigkeit entwickeln.

Mehrere Zwischenveranlagungen wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit bei sukzessivem Abbau dieser Erwerbstätigkeit kommen nicht in Betracht. Das bedeutet aber, dass bei einer wesentlichen Verringerung der Tätigkeit aus Alters- oder Gesundheitsgründen, verbunden mit einer entsprechend tieferen Entlöhnung, jedoch bei einem Verbleiben im ange-

stammten Beruf, eine Zwischenveranlagung regelmässig ausgeschlossen ist. In diesen Fällen liegt in der Regel weder ein Berufswechsel noch sonst eine berufliche Veränderung, die eine tiefgreifende strukturelle Aenderung der gesamten beruflichen Situation bewirkt, vor (vgl. auch BGE 115 Ib 11 E. 3 b).

4. a) Die Vorinstanz hat festgestellt, dass der Beschwerdeführer seit dem 1. Januar 1988 nicht mehr als Geschäftsführer der X. & Co. AG tätig sei, aber nach wie vor als deren Verwaltungsratspräsident und Berater die wichtigsten Entscheide massgebend mitbestimme. Zudem pflege er weiterhin geschäftliche Kontakte zu Stammkunden und Geschäftspartnern. Der Beschwerdeführer beanstandet diese Feststellungen nicht. Somit führte der Beschwerdeführer auch nach seinem Ausscheiden aus der Geschäftsleitung seine bisherige Tätigkeit teilweise fort. Dafür erhielt er, der im Durchschnitt der Jahre 1985/86 eine feste Entschädigung von Fr. 91 000.-- und Pauschalspesen von Fr. 14 400.- sowie im Jahr 1987 eine feste Entschädigung von Fr. 65 800.-- (Gehalt und Gratifikation), Sitzungsgelder von Fr. 18 000.-- und Pauschalspesen von Fr. 7 200.-- bezogen hatte, freilich insgesamt nur noch Fr. 44 000.--, eine Spesenentschädigung von Fr. 6 000.-- inbegriffen.

Sein Einkommen hat sich mithin seit dem 1. Januar 1988 um mehr als 50 % reduziert. Trotzdem haben sich die Veranlagungsgrundlagen des Beschwerdeführers, entgegen seiner Auffassung, nicht dauernd verändert und in seiner Tätigkeit ist keine tiefgreifende strukturelle Umstellung eingetreten, auch wenn er gegenüber früher in zeitlicher Hinsicht weit weniger beansprucht sein sollte, wie er behauptet.

b) Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe per 1. Januar 1988 seine (Haupt-)Erwerbstätigkeit aufgegeben. Seine seitherige Tätigkeit könne nicht mehr als auf Erwerb

gerichtet bezeichnet werden. Dies sei sowohl an der Höhe der Bezüge ersichtlich, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht ausreichten, als auch an der grundlegenden qualitativen und quantitativen Aenderung seiner Tätigkeit.

Nach den Feststellungen der Vorinstanz ist jedoch davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer seine Erwerbstätigkeit lediglich - wenn auch in beachtlichem Ausmass - reduziert hat. Sein Einkommen mag zwar zur alleinigen Bestreitung des Lebensunterhalts nicht mehr ausreichen, doch erhält er immerhin noch mehr als 40 % seiner früheren Bezüge. Auch ist nicht das Motiv für die Weiterführung der, allenfalls reduzierten, beruflichen Tätigkeit über das Pensionsalter hinaus massgebend, wie der Beschwerdeführer offenbar meint; entscheidend sind vielmehr die konkreten Auswirkungen dieses Entscheids.

c) Es bleibt zu prüfen, ob - wie der Beschwerdeführer anzunehmen scheint - zufolge der Einschränkung der bisherigen Haupterwerbstätigkeit diese zu einem blossen Nebenerwerb geworden ist, bei dessen Aufgabe nach der bundesgerichtlichen Praxis eine Zwischenveranlagung nicht vorgenommen würde.

Mehrere Zwischenveranlagungen wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit bei sukzessivem Abbau dieser Tätigkeit kommen jedenfalls nicht in Frage. Bei einem Verbleiben im bisherigen Beruf ist daher, auch bei einer alters- oder gesundheitsbedingten wesentlichen Einschränkung des Aufgabenbereichs mit entsprechend tieferer Entlöhnung, keine Zwischentaxation vorzunehmen. Diese Auslegung entspricht der gesetzlichen Regelung; denn weder wird bei dieser Sachlage die Erwerbstätigkeit endgültig preisgegeben, noch findet ein Berufswechsel mit einer tiefgreifenden strukturellen Aenderung der gesamten beruflichen Situation statt. Damit werden möglicherweise Sachverhalte, die wirtschaftlich betrachtet

gleiche oder ähnliche Folgen haben, rechtlich verschieden behandelt. (So wird zum Beispiel einem Unselbständigerwerbenden, der in Pension geht, gleichzeitig aber bei einem anderen Arbeitgeber eine Nebenbeschäftigung aufnimmt, zufolge Pensionierung eine Zwischenveranlagung gewährt.)

d) Bei der endgültigen Aufgabe der (reduzierten) Erwerbstätigkeit aber hat der Beschwerdeführer Anspruch auf die Vornahme einer Zwischenveranlagung. Diese unterschiedliche Behandlung ist Folge der gesetzlichen Ordnung, die vom Richter nicht auf dem Weg der Auslegung geändert werden darf.

Allein wenn die Einschränkung der Erwerbstätigkeit faktisch einer gänzlichen Berufsaufgabe gleichkommt, was der Fall sein kann, wenn der Steuerpflichtige nach seiner Pensionierung in minimalem Umfang weiter beschäftigt wird, ist eine Zwischenveranlagung vorzunehmen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 16. März 1984 in ASA 53, 190 E. 3 a). Vorliegend kann aber von einer solch weitgehenden Einschränkung der Erwerbstätigkeit - wie dies bereits ausgeführt wurde - nicht ausgegangen werden. Weder die Funktion des Beschwerdeführers als Verwaltungsratspräsident und Berater des Unternehmens noch seine Bezüge von immerhin mehr als 40 % seines früheren Erwerbseinkommens, rechtfertigen es, von einer nur noch minimalen Tätigkeit zu sprechen.

5. Es ergibt sich somit, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten für das bundesgerichtliche Verfahren dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 OG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 5. Juni 1992 i.S. A. (VGE 310/92)

Zwischenveranlagung infolge gänzlicher/teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit (§ 70 Abs. 1 lit. d StG; Art. 96 Abs. 1 BdBSt): Aufgabe der persönlichen Arbeitsleistungen eines Kollektivgesellschafters

Aus dem Sachverhalt:

A. Unter der Firma A. & Cie. bestand seit den Fünfzigerjahren eine Kommanditgesellschaft, welche einen Handwerksbetrieb führte, wobei A. Komplementär war. ... 1982 trat der bisherige Kommanditär aus der Gesellschaft aus und es wurden neu die Familienmitglieder B. und C. als Kommanditäre aufgenommen. Mit Gesellschaftsvertrag vom ... wurden die beiden erwähnten Kommanditäre per 1. Januar 1987 als vollhaftende Gesellschafter aufgenommen, wodurch die Kommanditgesellschaft zur Kollektivgesellschaft "A., B. & Cie." wurde.

B. In der Steuererklärung 1987/88 vom 2. Juli 1987 vermerkte A. in Ziffer 4 ("Einkommen aus Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften") was folgt:

> "Da ich nur noch zu einem Drittel an der Gesellschaft beteiligt bin und nicht mehr aktiv tätig bin, deklariere ich ein Drittel von 94 223.-- bzw. 122 936.--
>
> 1985 31 407
> 1986 40 978 "

Mit Veranlagungsverfügung 1987/88 vom 30. Januar 1990 setzten die Veranlagungsbehörden das steuerbare Einkommen von A. kantonal auf Fr. 149 100.-- und bundessteuerlich auf Fr. 157 900.-- fest. Diese Ergebnisse basierten auf einem durchschnittlichen Einkommen 1985/86 aus der Kollektivgesellschaft von Fr. 108 578.-- [(94 223 + 122 936) : 2 = 108 579.50]. Diese Veranlagungsverfügung enthielt des weitern u.a. folgende Begründung: "Pos. 4 Keine Zwischenveranlagung, da immer noch selbständig erwerbstätig."

C. Die von A. bei der Kantonalen Steuerkommission/ VdBSt erhobene Einsprache mit dem Antrag auf Veranlagung nach Selbstangaben wurde abgewiesen.

D. In der Folge erhob A. Beschwerde beim Verwaltungsgericht sinngemäss mit denselben Anträgen.

Aus den Erwägungen:

2. Nach dem kantonalen Steuergesetz (StG, nGS 105) bemisst sich, analog wie beim Beschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt), die geschuldete Steuer nach dem durchschnittlichen Einkommen während der der Steuerperiode vorangehenden zwei Jahre (sog. Bemessungsperiode bzw. Berechnungsperiode, vgl. § 8 Abs. 1 StG, Art. 41 Abs. 1 und 2 BdBSt). Dieses System kann in einzelnen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen zu Härten führen. Um diese etwas zu mildern, sehen § 70 StG bzw. Art. 96 BdBSt vor, dass unter bestimmten, abschliessend (vgl. VGE 356/86 vom 31.10.1986, Erw. 1 mit zahlreichen Hinweisen) aufgezählten Voraussetzungen die Steuer sich nicht nach dem vergangenen, sondern nach dem gegenwärtigen Einkommen richtet, wobei sich die damit verbundene Gegenwartsbemessung nur auf diejenigen Einkommensteile erstreckt, die von einer dauernden

Veränderung betroffen sind, während das übrige Einkommen weiterhin der Vergangenheitsbemessung unterliegt (vgl. § 8 Abs. 4 StG i.V.m. § 71 StG; Art. 96 Abs. 1 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 BdBSt).

Aendern sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Uebernahme oder Aufgabe eines Geschäftes, so wird auf den Zeitpunkt der Aenderung von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung vorgenommen (vgl. § 70 Abs. 1 lit. d StG). Bundessteuerlich ist der Zwischenveranlagungsgrund (enger) mit "Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit" umschrieben (vgl. Art. 96 BdBSt).

3. a) Vorab drängen sich folgende Bemerkungen auf. Keine "Zwischenveranlagung" im Sinne des Wortes ist vorzunehmen, wenn der Zwischenveranlagungsgrund auf den Beginn einer Veranlagungsperiode eingetreten ist (vgl. ASA 60, S. 337 mit Hinweis auf Masshardt, Komm. zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, N 34 zu Art. 96 BdBSt). Denn auf den Beginn einer Veranlagungsperiode ist eine Zwischenveranlagung gar nicht möglich, weil auf diesen Zeitpunkt ohnehin eine ordentliche Veranlagung zu erfolgen hat; demgemäss fällt eine Veranlagung "für den Rest der Veranlagungsperiode", wie sie in Art. 96 BdBSt vorgesehen ist, zum vornherein ausser Betracht (vgl. BGE 102 Ia 354, E. 3). Dies bedeutet indessen - schon aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen - nicht, dass einer auf den Beginn der Steuerperiode eingetretenen dauernden Veränderung der Veranlagungsgrundlagen nicht dennoch Rechnung getragen werden kann. Somit kann die vorliegende Beschwerdesache ohne weiteres nach der Praxis und Rechtsprechung, wie sie in bezug auf Art. 96 BdBSt (und § 70 StG) gehandhabt wird, überprüft werden (vgl. ASA 60, S. 337, Erw. 2 a in fine).

b) Hinsichtlich der **direkten Bundessteuer** ist eine "Zwischenveranlagung" wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit im allgemeinen nur einmal vorzunehmen, und zwar einerseits beim Eintritt ins Erwerbsleben und anderseits bei der Aufgabe der Erwerbstätigkeit. Die beiden Zwischenveranlagungsgründe sind zudem im gleichen Sinne, d.h. mit der gleichen Zurückhaltung anzuwenden (vgl. ASA 60, S. 338, Erw. 3 a in fine). Beim Entscheid, ob ein Zwischenveranlagungsgrund im Sinne von Art. 96 BdBSt gegeben ist, ist daher nicht die einzelne Erwerbsquelle zu betrachten, sondern die berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und das daraus resultierende Erwerbseinkommen in seiner Gesamtheit (vgl. ASA 54, S. 53; VGE 364/90 vom 18. April 1991, Erw. 2b i.V.m. BGE vom 10.1.1992 i.S. X.). *)

Der Beschwerdeführer erzielte gemäss der Veranlagungsverfügung 1985/86 vom 15. Januar 1987 aus der Kommanditgesellschaft 1983 und 1984 ein durchschnittliches Einkommen von Fr. 65 944.-- (vgl. Steuerakten 1985/86, act. 1). 1985 und 1986 betrug der vom Beschwerdeführer im Fragebogen für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften vom 2. Juli 1987 deklarierte Reingewinn der Kommanditgesellschaft Fr. 94 223.-- (1985) und Fr. 122 936.-- (1986), bzw. unter Berücksichtigung der Zinsen auf den Kapitaleinlagen machte der Gesamtbetrag des massgebenden Einkommens aus der Gesellschaft Fr. 94 723.-- (1985) und Fr. 123 436.-- (1986) aus (vgl. Einspracheakten, act. 4). Für 1987 und 1988 deklarierte die Kollektivgesellschaft einen Reingewinn von je Fr. 105 270.-- sowie unter Berücksichtigung der Gehälter der Teilhaber und der Zinsen auf den Kapitaleinlagen einen Gesamtbetrag des massgebenden Einkommens aus der Gesellschaft von Fr. 188 058.-- (1987) und von Fr. 188 384.-- (1988, vgl. Einspracheakten, act. 5).

*) vgl. StPS 2/1992 S. 81 (Anmerkung der Redaktion)

In der Beschwerdeschrift wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe in der Kollektivgesellschaft nur noch wegen des altbekannten Firmennamens mitgemacht und zufolge seines Jahrganges (...) per 1. Januar 1987 seine aktive Tätigkeit in der Firma vollumfänglich aufgegeben und auch keine Büroarbeiten mehr besorgt. Des weitern stelle das Entgelt der Firma an und für sich nur noch eine Entschädigung für das eingebrachte Kapital dar (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2).

Diesbezüglich wird in der Vernehmlassung zutreffend eingewendet, dass das Einkommen des selbständigerwerbenden Unternehmers ein einheitliches Produkt des kombinierten Einsatzes von Kapital und Arbeit (im ökonomischen Sinn) ist, wobei nicht notwendig ist, dass beide Faktoren gleichzeitig eingesetzt werden, damit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 2 f. mit Hinweis auf Beer, Die Zwischenveranlagung bei Aufnahme, resp. Aufgabe der Erwerbstätikgeit sowie bei Berufswechsel, S. 81 und 58). Hier erzielt der Pflichtige im wesentlichen das verbliebene Einkommen als Entgelt für den Kapitaleinsatz und seine neben der Haftung der Gesellschaft bestehende solidarische und unbeschränkte Haftung mit seinem ganzen Vermögen (vgl. Beer, a.a.O. S. 59 i.V.m. Art. 568 Abs. 1 OR). Von daher kann von einer Aufgabe der Erwerbstätigkeit i.e.S. per 1. Januar 1987 nicht gesprochen werden, wenn ein Teilhaber einer Kollektivgesellschaft zwar seine eigentlichen Arbeitsleistungen einstellt, aber weiterhin Geschäftsteilhaber bleibt (vgl. auch Känzig, Die Eidg. Wehrsteuer, 2.A., Nr. 13 zu Art. 42 BdBSt).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes ist bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit nur eine Zwischenveranlagung vorzunehmen und zwar auf denjenigen Zeitpunkt, in dem das Einkommen aus dieser Erwerbstätigkeit ver-

siegt (vgl. Jung/Agner, Kommentar zur dBSt, Ergänzungsband zur 2. Auflage des Kommentars Masshardt, S. 105 mit Hinweis auf ASA 53, S. 352 bzw. S. 357). Nachdem der Beschwerdeführer in den Jahren 1987 und 1988 Fr. 35 090.-- (= 1/3 des erzielten Reingewinnes der Gesellschaft von Fr. 105 270.--; vgl. Einspracheakten act. 4 i.V.m. act. 3/Anhang) vereinnahmt hat, kann von einem Versiegen des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit per 1. Januar 1987 keine Rede sein, da diese Fr. 35 090.-- 37 % vom (vom Beschwerdeführer vereinnahmten) Reingewinn 1985 von Fr. 94 223.--, bzw. 28 % vom Reingewinn 1986 von Fr. 122 936.--, bzw. 53 % vom durchschnittlichen Einkommen aus der Kommanditgesellschaft 1983/84 von Fr. 65 944.-- ausmachen (vgl. dazu auch VGE 364/90 vom 18. April 1991, Erw. 3, wonach in Analogie zur Praxis zu Art. 25 Abs. 2 AHVV bei Beibehaltung der Erwerbstätigkeit in minimalem Umfang nach der Pensionierung ein Zwischenveranlagungsgrund grundsätzlich erst dann gegeben ist, wenn das Erwerbseinkommen 25 % der früheren Bezüge unterschreitet; vgl. auch BGE vom 10.1.1992 E. 3/4 i.S. X. und BGE 115 Ib E. 3b).

Bei dieser Sachlage ist nicht zu beanstanden, dass bundessteuerlich per 1. Januar 1987 keine Zwischenveranlagung vorgenommen wurde.

c) Hinsichtlich der **kantonalen Steuern** hat das Verwaltungsgericht die Entstehungsgeschichte des Zwischenveranlagungsgrundes der teilweisen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit (§ 70 Abs. 1 lit. d StG) im Entscheid VGE 368/88 vom 14. April 1989 (publ. in StPS 1990, S. 15 ff.) ausführlich dargestellt. Zusammenfassend wurde dabei festgehalten, dass nach Massgabe von BGE 110 Ib 313 ff. das Hinzutreten bzw. der Wegfall eines Teilerwerbseinkommens aus einer einzelnen Erwerbsquelle bundessteuerlich nicht mehr als Zwischenveranlagungsgrund anerkannt wird. In der Folge bezeichnete es das Verwaltungsgericht im betreffenden

Entscheid VGE 368/88 als fraglich, ob die Praxisänderung bei der direkten Bundessteuer kantonalsteuerlich ohne gesetzliche Aenderung übernommen werden könne. Diese Frage wurde aber im Entscheid VGE 368/88 vom 14. April 1989 offengelassen. Im Entscheid VGE 361/90 vom 22. März 1991 (Erw. 1 a in fine) präzisierte das Verwaltungsgericht, dass die bundessteuerliche Praxis nicht unbesehen auf das kantonale Steuerrecht angewandt werden könne.

Im vorinstanzlichen Entscheid wird zutreffend ausgeführt, dass das quantitative Erfordernis der wesentlichen Aenderung der Erwerbsgrundlagen, welches in § 70 Abs. 2 StG näher definiert wird, nicht mit dem Zwischenveranlagungsgrund der teilweisen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit vermengt oder gleichgesetzt werden darf. Dieses quantitative Erfordernis ist (nebst dem qualitativen Erfordernis der Dauer) erst heranzuziehen, wenn feststeht, dass beispielsweise die Erwerbstätigkeit gänzlich oder teilweise aufgegeben oder aufgenommen wurde. Es stellt sich somit zunächst die Frage, ob im vorliegenden Fall überhaupt eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit vorliegt (vgl. angefochtener Entscheid, S. 4 mit Verweis auf VGE 368/88, a.a.O. E. 4).

Entgegen der vorinstanzlichen Auffassung liegt hier eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit vor, da der Beschwerdeführer (Jahrgang ...) mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages vom ... sich im Alter von über 71 Jahren unbestrittenermassen per 1. Januar 1987 aus der aktiven Geschäftstätigkeit zurückgezogen hat (vgl. auch Ziffer 6 des zit. Gesellschaftsvertrages, wonach die Leitung des Büros von B. übernommen wurde, i.V.m. der Beschwerdeschrift, S. 2, wonach der Beschwerdeführer seit dem 1.1.1987 keine Büroarbeit mehr besorgt). Der vorliegende Fall unterscheidet sich vom zit. VGE 368/88 vom 14. April 1989 dahingehend, dass dort innerhalb einer nach wie vor bestehenden

Erwerbsquelle (in der ...branche) aus wirtschaftlichen Gründen eine Ertragsminderung eintrat, derweil hier eine **strukturelle Aenderung** zu berücksichtigen ist, welche sich von üblichen Gewinnschwankungen in einer bestimmten Branche unterscheidet. Diese strukturelle Aenderung besteht hier in der altershalber erfolgten Einschränkung der Erwerbstätigkeit, indem der Beschwerdeführer (Jahrgang ...) seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages per 1. Januar 1987 keine eigenen Arbeitsleistungen mehr erbringt, sondern nur noch (ein seit 1. Januar 1987 vermindertes) Einkommen als Entgelt für den Kapitaleinsatz und für die Haftung erzielt. Somit handelt es sich beim erheblichen Rückgang der Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Gesellschaft (ab 1. Januar 1987) offenkundig nicht um eine normale Schwankung, wie sie der selbständigen Erwerbstätigkeit eigentümlich ist. Vielmehr widerspiegelt dieser Einkommensrückgang eine einmalige, wesentliche und dauernde Aenderung der Betriebsstruktur und damit der Erwerbsgrundlagen des (damals über 71jährigen) Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem per 1.1.1987 erfolgten Abschluss des Kollektivgesellschaftsvertrages und der damit verbundenen Aufgabe von persönlichen Arbeitsleistungen. Dass der Beschwerdeführer, welcher per 1. Januar 1987 das übliche Pensionierungsalter um einiges überschritten hatte, im betreffenden Zeitpunkt den Uebergang in den Ruhestand nicht vollumfänglich vollzog, indem er den Uebergang seines von ihm seit den Fünfzigerjahren aufgebauten Betriebes an die als Nachfolger bestimmten Familienmitglieder (...) unter einstweiliger Mitverantwortung (des Beschwerdeführers) regelte, schadet ihm im konkreten Fall nicht. Vielmehr stellt ein solcher altersbedingter Wechsel der Generationen bei einem Selbständigerwerbenden ein Geschehen dar, welches ausserhalb der vom System der Vergangenheitsbemessung hingenommenen üblichen Schwankungen des Geschäftsganges liegt (vgl. RB des Verwaltungsgerichts ZH, 1981 Nr. 68, S. 85).

In diesem Zusammenhang ist den vorinstanzlichen Ausführungen, wonach sinngemäss nicht eine in verschiedene Teilerwerbseinkommen unterteilbare Erwerbsquelle vorliege, was folgt entgegenzuhalten. Zu den Grundlagen des Erwerbs gehört auch beim Selbständigerwerbenden die eigene Arbeitskraft; der Unterschied zum Unselbständigerwerbenden liegt darin, dass bei jenem die eigene Arbeitskraft regelmässig einzige Grundlage ist, während beim Selbständigerwerbenden Faktoren wie Kapital, fremde Arbeitskraft, Goodwill und dergleichen hinzukommen (vgl. vorne, Erw. 3 b), so dass die Bedeutung der eigenen Arbeitskraft als Grundlage des Erwerbs je nach den Verhältnissen von unterschiedlichem Gewicht sein kann. Steht sie aber wie hier im konkreten Fall eines arbeitsintensiven Kleinbetriebes (...) im Vordergrund, so bedeutet die Aufgabe der persönlichen Arbeitsleistungen auch dann eine wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen, wenn der Betrieb in seinem sachlichen Bestand nicht betroffen wird (vgl. RB des Verwaltungsgerichts ZH, 1981, Nr. 66, S. 80 f.; vgl. auch Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., N 20 a zu § 59 ZH-StG). Das vorliegende Ergebnis, wonach dann, wenn der erhebliche und dauernde Rückgang der Betriebseinkünfte auf eine Aufgabe der persönlichen Arbeitsleistungen in dem vom Pflichtigen aufgebauten Kleinbetrieb (unter Beibehaltung einer beschränkten Erwerbstätigkeit hinsichtlich der Faktoren Kapital/Risikotragung) zurückzuführen ist, hat im übrigen entgegen der vorinstanzlichen Auffassung (vgl. Vernehmlassung, S. 4) nicht zur Folge, dass bei Wegfall einzig des Gewinnanteils (bei Fortführung der persönlichen Arbeitsleistungen des Selbständigerwerbenden) jeweils eine Zwischenveranlagung vorzunehmen wäre. In einem solchen Fall, in welchem keine zusätzliche ausserordentliche, strukturelle Aenderung wie im vorliegenden Fall gegeben ist, stellt der Wegfall einzig des Gewinnanteils lediglich eine im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit in Kauf zu nehmende Einkommensschwankung dar. Solche Schwankun-

gen sollen sich nach dem System der Vergangenheitsbemessung in der nachfolgenden Veranlagungsperiode auswirken und derart werden solche Schwankungen auf die Dauer auch steuerlich ausgeglichen.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen von § 70 Abs. 1 lit. d StG für die Vornahme einer Zwischenveranlagung per 1. Januar 1987 (Gegenwartsbemessung) erfüllt sind, weil eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit per 1.1.1987 vorliegt. Demnach ist hinsichtlich der Veranlagungsverfügung 1987/88 anstelle des veranlagten Einkommens aus Gesellschaften von Fr. 108 578.-- von einem solchen von Fr. 35 090.-- (= 1/3 von Fr. 105 270.--) auszugehen, wodurch sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 75 612.-- (statt Fr. 149 100.--) reduziert.

Diesem Ergebnis entsprechend werden die Verfahrenskosten zu 1/2 dem Beschwerdeführer auferlegt.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird die Veranlagungsverfügung 1987/88 und der Einspracheentscheid vom 12. Februar 1992 insofern abgeändert, als für die Veranlagungsperiode 1987/88 das kantonal steuerbare Einkommen auf Fr. 75 600.-- (Steuerbetrag pro Einheit: Fr. 2 732.--) reduziert wird. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. (Kostenregelung)
3. (Rechtsmittelbelehrung)
4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. April 1992 i.S. X. (VGE 301/92)

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten (§ 86 Abs. 1 i.V.m. § 97 Abs. 2 StG)

Aus dem Sachverhalt:

B. Mit Verfügung vom 14. November 1991 (betreffend die Veranlagungsperiode 1989/90) wurde X. von der Kantonalen Steuerverwaltung und der Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) wegen Nichteinreichens von eingeforderten Unterlagen mit je Fr. 400.-- (insgesamt Fr. 800.--) gebüsst.

In einer weiteren Verfügung vom 14. November 1991 (betr. die Veranlagungsperiode 1991/92) belegten die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt X. mit einer Ordnungsbusse von je Fr. 400.-- (Total Fr. 800.--) mit der Begründung, dass er trotz Mahnung vom 20. September 1991 die Steuererklärung 1991/92 nicht eingereicht habe.

C. Die beiden Ordnungsbussenverfügungen wurden am 14. November 1991 eingeschrieben verschickt. Nachdem die erste Zustellung gescheitert war, erfolgte am 26. November 1991 die zweite Zustellung (wiederum als Einschreiben). Der dritte Zustellungsversuch erfolgte am 9. Dezember 1991 mit normaler Post.

Mit Postaufgabe vom 7. Januar 1991 reichte X. beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit den folgenden Rechtsbegehren:

"Ich beantrage

a. die Ordnungsbussenverfügung für die Veranlagungsperiode 89/90 aufzuheben,

b. den Betrag der Ordnungsbussenverfügung für die Periode 91/92 um insgesamt mindestens die Hälfte zu reduzieren."

Aus den Erwägungen:

1. (Nichteintreten bundessteuerlich infolge Verspätung)

2. ...

3. a) Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, hinsichtlich der Veranlagungsperiode 1989/90 Steuerunterlagen und hinsichtlich der Veranlagungsperiode 1991/92 die Steuererklärung nicht eingereicht zu haben. Des weitern wird in der Beschwerdeschrift u.a. folgendes ausgeführt:

"Dass beide Sachverhalte - deren Richtigkeit im übrigen nicht bestritten wird - eine Busse in gleicher Höhe zur Folge haben, ist nicht einleuchtend. Im einen Fall wiegt mein Verschulden schwerer als im anderen Fall. Aus diesem Grunde ersuche ich um Korrektur des Bussbetrages wegen Unangemessenheit."

(vgl. Beschwerdeschrift, S. 1 Ziff. 2)

Mithin anerkennt der Beschwerdeführer konkludent, dass die Voraussetzungen für die Ausfällung von Ordnungsbussen grundsätzlich erfüllt sind.

b) Soweit der Beschwerdeführer beanstandet, dass zwei separate Bussenverfügungen erlassen wurden, drängen sich folgende Bemerkungen auf. In der vorinstanzlichen Vernehmlassung (S. 2, Ziff. 3) wird zutreffend ausgeführt, dass

bei der Verletzung von Verfahrenspflichten, die mit Ordnungsbussen geahndet werden, gestützt auf § 97 Abs. 2 StG **keine Gesamtstrafe** in Frage kommt. Bei der kantonalen Einkommenssteuer handelt es sich um eine periodische Steuer, welche in der Regel aufgrund einer für zwei Jahre (= Veranlagungsperiode) geltenden Einschätzung erhoben wird (vgl. § 7 Abs. 1 StG). Für den Pflichtigen beginnt das periodische Veranlagungsverfahren mit der behördlichen Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 240). Das jeweilige Verfahren endet grundsätzlich damit, dass die für die betreffende Periode geltende Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwächst. Von daher sind nach ständiger Praxis Ordnungswidrigkeiten des Pflichtigen periodengerecht in demjenigen Veranlagungsverfahren zu erfassen, in welchem sie begangen wurden. Somit hat die Vorinstanz für Ordnungswidrigkeiten, welche der Beschwerdeführer in zwei verschiedene Veranlagungsverfahren (1989/90 einerseits und 1991/92 anderseits) begangen hat, völlig zu Recht zwei separate Ordnungsbussenverfügungen erlassen. Der Umstand, wonach im konkreten Fall die beiden angefochtenen, zwei verschiedene Veranlagungsperioden betreffenden Ordnungsbussenverfügungen im gleichen Zeitpunkt erlassen wurden, beruht im wesentlichen darauf, dass der Pflichtige hinsichtlich der Einreichung von weiteren Steuerunterlagen im Veranlagungsverfahren 1989/90 mehrfach (erfolglos) gemahnt wurde (vgl. die Aufforderung vom 26.7.1991 und die Mahnungen vom 30. September 1991, vom 15. Oktober 1991 und vom 29. Oktober 1991, vgl. Steuerakten 1989/90, act. 14, 15, 16 und 17), derweil im Veranlagungsverfahren 1991/92 bereits nach einer Mahnung (vom 20. September 1991) die Nichteinreichung der Steuererklärung 1991/92 sanktioniert wurde. Daraus, dass der Beschwerdeführer den erwähnten Mahnungen keinerlei Beachtung schenkte, kann er jedenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dies gilt auch für die sinngemässe Rüge des Beschwerdeführers, wonach die Verwaltung rund

1 3/4 Jahre gebraucht habe, um weitere Unterlagen anzufordern (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2 oben). Der Umstand, dass dem Bürger und dem Staat nicht gleiche Fristen zur Verfügung stehen, stellt keine Rechtsungleichheit dar, zumal der Grundsatz der Rechtsgleichheit gerade besagt, dass Gleiches gleich und Ungleiches aber ungleich zu behandeln ist. Es ist aber nicht das Gleiche, wenn ein Bürger eine Steuererklärung bzw. gewisse Unterlagen einzureichen hat, die Verwaltung hingegen aber rund 60 000 Veranlagungen (nur für natürliche Personen; hinzu kommen Einschätzung der juristischen Personen, Grundstückgewinnsteuer, Quellensteuer, Liegenschaftsschatzungen, Einsprache-, Nach- und Strafsteuerwesen usw.) vorzunehmen hat (vgl. VGE 340/89 vom 27.9.1990, Erw. 3 b). Im übrigen ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer 1988 neu in den Kanton Schwyz gezogen ist und von daher der Vorinstanz keine Akten und Kenntnisse aus Vorperioden zur Verfügung standen.

StPS 1/92 Seite 3

Kapitalertrag aus Beteiligungen; steuerbare Leistungen beim Einbringen von Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft (Transponierungstheorie; Art. 21 Abs. 1 lit. BdBSt; Par. 19 Abs. 1 lit. c StG)

1. Der Steuerpflichtige, der Aktien in eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft zu einem über ihrem Nominalwert liegenden Wert einbringt, erzielt eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt bzw. Par. 19 Abs. 1 lit. c StG, auch wenn es sich bei den eingebrachten Aktien um eine Minderheitsbeteiligung handelt (in casu 19 %).

2. Das kantonale Recht kennt denselben Einkommensbegriff wie die direkte Bundessteuer. Aus Gründen der Rechtssicherheit sind nicht ohne Not Abweichungen zwischen Bundessteuer und kantonaler Steuer zu konstruieren.

VGE 355-89 vom 15. November 1991 i.S. F. (Abweisung) 02.91.033

StPS 1/92 Seite 23

Liegenschaftenunterhalt (Par. 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt); Schneeräumungskosten

Bei Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Schneeräumung einer selbstbewohnten oder vermieteten Einfamilienhausliegenschaft betrieben werden, handelt es sich um Konsumausgaben, welche - unabhängig von einem allfälligen Ersatzbeschaffungscharakter - keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt darstellen.

VGE 328-91 vom 15. November 1991 i.S. Y. (Teilgutheissung; Abweisung im wiedergegebenen Punkt) = 02.91.032

StPS 1/92 Seite 26

Abzug des zweitverdienenden Ehegatten (Par. 22 Abs. 2 StG: Doppelverdienerabzug)

Der Abzug für die Mitarbeit des einen Ehegatten im Betrieb des anderen kann mit dem Abzug des zweitverdienenden Ehegatten, der zusätzlich einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, kumuliert werden, bis der Maximalabzug von Fr. 5 000.-- ausgeschöpft ist.

StKE 78-90 vom 18. November 1991 i.S. Z. (Teilgutheissung) = 03.91.116

StPS 1/92 Seite 29

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung; individuelle Schätzungen; Schätzungsmethode (Par. 28 Abs. 2 und Par. 68 Abs. 1, 3 und 5 StG sowie Par. 9 f. SchätzV; Par. 12 SchätzV)

1. Ueberträgt eine Aktiengesellschaft ein Grundstück auf eine natürliche Person, so ist auf diesen Zeitpunkt auch dann eine individuelle Neuschätzung vorzunehmen, wenn bereits eine alte Liegenschaftsschätzung vorhanden ist.

2. Ein Fabrikgebäude, das früher der Seidenweberei diente bzw. als Plattenfabrik genutzt wurde und im Zeitpunkt der Schätzung teilweise als Winterlager für Boote, teilweise der Bootsfabrikation und teilweise einer Schreinerei und mech. Werkstätte dient, ist nach den generellen Richtlinien des Schätzungsreglements für überbaute Grundstücke (Kapitel 30 SchR) und nicht nach den für Industriegrundstücke geltenden speziellen Richtlinien (Kapitel 60 SchR) zu schätzen.

VGE 313-89 vom 29. März 1990 i.S. Y. und Z. (Abweisung mit Bezug auf die wiedergegebenen Erwägungen) = 02.90.020

StPS 1/92 Seite 39

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung; individuelle Schätzungen (Par. 68 Abs. 3 StG und Par. 9 f. SchätzV)

1. Eine wesentliche Aenderung im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes im Sinne von Par. 9 SchätzV liegt in erster Linie (aber nicht ausschliesslich) dann vor, wenn die Aenderung einer Baubewilligung bedarf. Im Sinne einer Kontrolle ist allerdings bei geringfügigen Veränderungen stets zu hinterfragen, ob sich damit bei den für die Besteuerung massgeblichen Werten (Mietwert und/oder Steuerschatzungswert) überhaupt eine Aenderung von einer gewissen Relevanz ergibt.

2. Die bisherige Praxis, dass bei wesentlichen Veränderungen des Grundstücks im Sinne von Par. 9 SchätzV stets eine umfassende Neuschätzung zu treffen ist, kann nicht mehr aufrechterhalten bleiben. Vielmehr sind bei nicht grundlegenden Bestandes-, Nutzungs- und Qualitätsveränderungen nur die veränderten Liegenschaftsbestandteile und deren Auswirkungen auf den Ertragswert (Mietwert, Kapitalisierungssatz), Real- und Verkehrswert (Gewichtungskoeffizient) neu zu ermitteln. Bodenwert, m3-Preis für unveränderte Kubatur, Mietwerte für unveränderte Liegenschaftsbestandteile etc. bleiben gleich.

VGE 324-91 vom 20. Dezember 1991 i.S. X. und Y. (Teilgutheissung) = 02.91.037

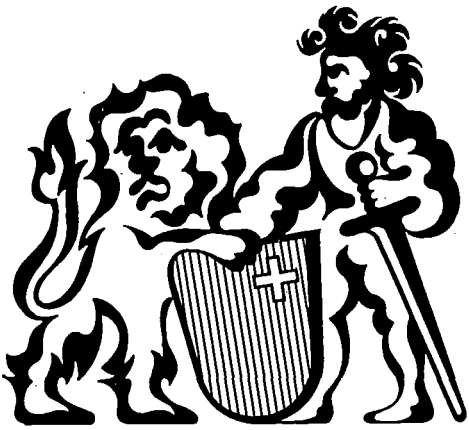
StPS 1/92 Seite 47

Registrierung von Steuerberatern beim Verwaltungsgericht: Steuerlicher Leumund (Par. 15 Abs. 4 VRP)

Nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit steht selbst ein steuerlich erheblich getrübter Leumund der Registrierung nicht entgegen, wenn der Verstoss gegen das Steuerstrafrecht einige Jahre zurückliegt und aus jüngerer Zeit kein Fehlverhalten bekannt ist.

Beschluss des Verwaltungsgerichts vom 26. August 1991 i.S. Q. (V16-90) = 02.91.029

Mai 1992 10. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Kapitalertrag aus Beteiligungen; steuerbare Leistungen beim Einbringen von Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft (Transponierungstheorie) 3
- Liegenschaftenunterhalt: Schneeräumungskosten 23
- Abzug des zweitverdienenden Ehegatten; Doppelverdienerabzug 26
- Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung; individuelle Schätzungen; Schätzungsmethode 29
- Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung; individuelle Schätzungen 39
- Registrierung von Steuerberatern beim Verwaltungsgericht: steuerlicher Leumund 47

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1992 (2 Hefte): Fr. 28.–; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 28.--** für die zwei im Jahre 1992 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1992

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. November 1991 i.S. F. (VGE 355/89)

Kapitalertrag aus Beteiligungen; steuerbare Leistungen beim Einbringen von Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft (Transponierungstheorie; Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt; § 19 Abs. 1 lit. c StG)

Sachverhalt (Zusammenfassung):

F. ist Minderheitsaktionär der Q. AG und Alleinaktionär der R. Holding AG. Im Jahre 1983 veräusserte er 5'900 Aktien der Q. AG im Nominalwert von je Fr. 100.-- zum Preise von Fr. 1'062'000.-- an die von ihm beherrschte R. Holding AG.

Mit Verfügung vom 12.2.1987 wurden abweichend von den Selbstangaben u.a. Fr. 472'000.-- als geldwerte Leistung aus Veräusserung der 5'900 Q.-Aktien an die R. Holding AG (Differenz Einbringungswert - Nominalwert) beim steuerbaren Einkommen aufgerechnet.

Gegen diese Veranlagungsverfügung reichte F. Einsprache ein, welche mit Entscheid vom 18.11.1989 mit Bezug auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung abgewiesen wurde.

Gegen den Einspracheentscheid liess F. beim Verwaltungsgericht Beschwerde führen.

Aus den Erwägungen:

1. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt fällt in die Steuerberechnung jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, namentlich auch Gewinnanteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile aus Beteiligungen gelten alle durch Zahlung, Ueberweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Kapitalgewinne, die bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie z.B. Mehrerlöse aus Wertschriften, unterliegen nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt nur dann der Bundessteuer, wenn sie in einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen realisiert werden.

Das Bundesgericht hat sich zur Frage der Steuerbarkeit bei der Ueberführung von Aktien in eine vom Aktionär beherrschte Holding AG klar geäussert. Wenn "der Aktionär seine Aktien an eine ihm gehörende Gesellschaft überträgt und sich dafür eine Bargutschrift geben lässt, hat man es wirtschaftlich nicht mit einer Veräusserung von Beteiligungsrechten zu tun, sondern bloss mit einer Umstrukturierung innerhalb des Vermögens des Aktionärs. Gutschriften, die sich aus derartigen Transaktionen ergeben, die lediglich eine Aenderung der äussern Form der Geschäftsteilhaberschaft zur Folge haben, stellen nicht Kapitalgewinne im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB (heute: BdBSt) dar, sondern Ertrag aus den vorhandenen Beteiligungen" (ASA 42, 398). "Die Beteiligung bleibt dem die Aktien an eine eigene Gesellschaft 'verkaufenden' Aktionär erhalten, nur übt er seine Rechte inskünftig nicht mehr direkt, sondern durch die Holdinggesellschaft aus. Dass geldwerte Leistungen, die bei einer solchen konzernrechtlichen Umgestaltung der Beteili-

gungsverhältnisse dem Aktionär zufliessen, nicht als wehrsteuerfreier (heute: bundessteuerfreier) Kapitalgewinn zu behandeln sind, erscheint naheliegend. Es rechtfertigt sich, die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne auf die Fälle effektiver Veräusserung von Vermögenswerten zu beschränken und die blosse juristische Umgestaltung der Eigentumsverhältnisse auch dann nicht als Veräusserung zu betrachten, wenn rechtlich ein Kauf oder Tausch vorliegt, indem Aktien vom bisherigen Aktionär auf eine (ihm gehörende) Holdinggesellschaft übertragen werden. Mit der in Art. 21 Abs. 1 Bst. d WStB getroffenen Regelung wollte der Gesetzgeber nicht die bei solchen Umstrukturierungen und Verschiebungen innerhalb des Vermögens einer Einzelperson 'anfallenden' Gewinne von der Besteuerung ausnehmen, sondern die Mehrerlöse bei eigentlichen Veräusserungeschäften" (ASA 43, 591). "Wenn ein Aktionär irgendeinen Vermögenswert in seine Gesellschaft einbringt und dafür eine Gutschrift erhält, die diesem Vermögenswert entspricht, liegt darin noch keine als Gewinnanteil aus Beteiligung zu qualifizierende geldwerte Leistung, auch wenn später aus den Gewinnen der Gesellschaft Zahlungen erfolgen. Unter Art. 21 Abs. 1 lit. c letzter Satz WStB fallen jedoch solche Gutschriften an den Aktionär, die zum Ziele haben, in Zukunft in Form von steuerfreien 'Darlehensrückzahlungen' Mittel aus Gesellschaften zu ziehen, die der gleiche Aktionär eingebracht hat" (ASA 42, 397 f.).

b) Die unter der Bezeichnung "Transponierungstheorie" bekannte Bundesgerichtspraxis ist nicht unbestritten (vgl. Peter Gurtner, Systemwechselfälle bei Beteiligungsübertragungen, in ASA 57 S. 23 ff., v.a. 24 f. mit weiteren Zitaten). Während das Bundesgericht mit seiner Praxis vor allem eine Durchlöcherung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in der Beziehung AG/Aktionär verhindern will, wenden die Kritiker ein, der Bundesgesetzgeber sehe nicht eine lückenlose wirtschaftliche Doppelbelastung vor.

Infolge der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt und der formalisierten Umschreibung des steuerbaren Beteiligungsertrages nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt seien wirtschaftliche Einfach- oder Dreifachbelastungen und damit Unter- und Ueberbesteuerungen bei den sog. Systemwechselfällen zwangsläufig vorprogrammiert (Gurtner a.a.O. S. 45; vgl. Locher in ASA 58, 95 f., welcher zwischen "Isolationisten" und "Relationisten" unterscheidet. Den Isolationisten wirft er vor, sie würden zuwenig die Entstehungsgeschichte der Normierung beachten). Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 19. April 1985 (ASA 55, 206 ff. = StE 1986, B 24.4. Nr. 6) mit dieser Kritik auseinandergesetzt. Mit überzeugenden Argumenten sieht es die gesetzliche Grundlage für seine Rechtsprechung als gegeben (ASA 55, 211 f.):

> "a) Der Steuergesetzgeber hat sich bewusst für die steuerliche Doppelbelastung der juristischen Personen und der Inhaber der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte entschieden, indem er einerseits den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung der juristischen Personen unter Einbezug sämtlicher vorher ausgeschiedener Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten, Abschreibungen und Rückstellungen verwendet werden, der Reinertragssteuer unterwirft (Art. 48 ff. BdBSt, speziell Art. 49 BdBSt) und andererseits jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellt, als steuerbares Einkommen betrachtet (Art. 21 Abs. 1 Bst. c BdBSt). Entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners ist diese steuerliche Doppelbelastung keineswegs 'systemwidrig'."

Im weiteren führt das Bundesgericht aus, der Gesetzgeber habe sich entschieden, Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen natürlicher Personen zwar grundsätzlich steuerfrei zu belassen, im Gegenzug aber zur weitgehenden Sicherung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von juristischen Perso-

nen und den Inhabern gesellschaftlicher Beteiligungsrechte den Beteiligungsertrag in Art. 21 Abs. 1 Bst. c BdBSt weit zu umschreiben, was von den Steuer- und Steuerjustizbehörden zu respektieren sei. Das Bundesgericht argumentiert in der Folge:

> "c) Dieser Normzweck macht es erforderlich, die Verschiebung eines Vermögenswertes aus dem Bereich der nicht zum Grundkapital einer Gesellschaft gehörenden eigenen Mittel (Reserven, gespeicherte Gewinne) in den Bereich des Grundkapitals oder der Darlehensschulden als geldwerte Leistung zu betrachten. Denn würde man solche ohne effektive Auszahlung erfolgende Umgestaltungen der Rechtsbeziehungen zwischen dem Aktionär und seinen Gesellschaften nicht als derartige geldwerte Leistungen erfassen, so könnten gespeicherte Gewinne auf verschiedenen Wegen - Ausgabe von Gratisaktien, Umtausch in Holdingaktien mit höherem Nennwert, usw. - steuerfrei in Grundkapital oder sogar in Darlehensforderungen des Aktionärs umgewandelt werden, und der Weg zur steuerfreien Auszahlung dieser Werte an den Aktionär wäre damit offen (BGE 101 Ib 49/50 E. 3 c).
> Die Rechtsprechung des Bundesgerichts beruht demnach auf einer teleologisch-steuersystematischen Auslegung von Art. 21 Abs. 1 Bst. c BdBSt. Die notwendige gesetzliche Grundlage geht ihr keineswegs ab. An der bisherigen Praxis ist festzuhalten."

In einem neueren publizierten Urteil vom 12.7.1989 (StE 1990 B 24.4 Nr. 22 = BGE 115 Ib 238 f.) beruft sich das Bundesgericht weiterhin auf seine "neuere, indessen gefestigte Praxis" (E. 2 a). Bei steuerrechtlichen Normen, die an wirtschaftliche und nicht vorab zivilrechtliche Gegebenheiten anknüpfen, sei die Zulässigkeit der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht davon abhängig, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt seien (BGE 115 I b 241). Ob eine Steuerumgehung vorliegt, müsste nur geprüft werden, wenn der zu beurteilende Sachverhalt nicht direkt unter Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt fällt (BGE v. 16.11.1990

= StE 1991 B 24.4. Nr. 28 E. 4 a). Hinsichtlich der Rüge, die Auslegung des Begriffes der geldwerten Leistung durch das Bundesgericht beeinträchtigte die Voraussehbarkeit der Rechtsfolgen bei neuen Sachverhalten (vgl. StE 1988, B 24.4. Nr. 15), meint das Bundesgericht, der steuerliche Vorgang sei erfassbar und überblickbar (BGE 115 I b 245):

> "Die Vermögensertragssteuerpflicht im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt löst aus, wer als natürliche Person dem Privatvermögen angehörende Aktien in eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft im Austausch gegen deren Aktien oder gegen die Gewährung eines Darlehens oder gegen beides einbringt. Ein solcher Vorgang ist erfassbar und überblickbar. Er ist es auch dann noch, wenn der Steuerpflichtige die Gesellschaft nicht allein beherrscht, in welche die Aktien eingebracht werden, sondern an ihr lediglich im wesentlichen Ausmasse beteiligt ist. Das Steuerobjekt ist somit inhaltlich festgelegt."

c) Der Beschwerdeführer machte im Veranlagungsverfahren u.a. geltend, die Besteuerung entfalle, weil er nicht Mehrheitsaktionär der Q. AG sei. Diese Rüge bringt er in der Beschwerdeschrift nicht mehr explizit vor. Hingegen weist er nach wie vor darauf hin, er habe lediglich eine 19 %-ige Beteiligung, also kein Mehrheitspaket der Q. AG in die R. Holding AG eingebracht (Beschwerdeschrift S. 4). Auch wenn in den zitierten Präjudizien - soweit sich dies aus den Sachverhaltsdarlegungen überhaupt entnehmen lässt - die Steuerpflichtigen jeweils Mehrheitspakete in die Holdinggesellschaften einbrachten oder der Steuerpflichtige wenigstens Mehrheitsaktionär der "eingebrachten Gesellschaften" war, verlangt das Bundesgericht nur auf Seiten der "übernehmenden Gesellschaft" eine Mehrheitsbeteiligung. Dies ergibt sich auch aus dem oben zit. BGE v. 12.7.1989 (= StE 1990 B 24.4. Nr. 22). Dort wurde eine Vermögensertragssteuerpflicht bejaht, als ein Steuerpflichtiger seine 490 Aktien (= "bescheidener, unmassgeblicher Anteil am Aktienkapital" StE 1988, B 24.4. Nr. 15 S. c) zu einem Nominal-

wert von Fr. 500.-- zusammen mit seinem Bruder, welcher ebenfalls 490 Aktien besass, und seiner Mutter, die Inhaberin von 120 Aktien war, in seine von ihm im Zeitpunkt der Einbringung beherrschte Holding überführte. Weder die 490 Aktien noch die "gepoolten" 1100 Aktien stellen eine Aktienmehrheit dar (das Aktienkapital ist erheblich höher als Fr. 550'000.--). Entscheidend ist mithin, ob der Steuerpflichtige die der Holdinggesellschaft übertragenen geldwerten Leistungen beanspruchen bzw. an sich ausschütten kann, was bei einer Beherrschung der Holdinggesellschaft zweifelsohne zutrifft. Ausschlaggebend ist, "dass thesaurierte Gewinne zugunsten der Beteiligten in steuerfrei rückzahlbares Grundkapital oder in ebenfalls steuerfrei rückzahlbares Guthaben umgewandelt wurden (...) und die Transaktion aufgrund der beherrschenden Stellung des oder bei gemeinsamem Vorgehen der Beteiligungsinhaber möglich war" (BGE 115 Ib 247). Ob und wann die Holdinggesellschaft die antizipierte Gewinnbeteiligung selbst ausgeschüttet erhält, ist nicht entscheidend. Auch bei einer Mehrheitsbeteiligung der gewinnausschüttenden Gesellschaft steht nicht a priori fest, ob die über die Holdinggesellschaft transponierte Gewinnbeteiligung effektiv Gewinn darstellt (vgl. Gurtner, a.a.O., S. 47). Dennoch hat sich durch die Dispositionen des Beschwerdeführers bzw. der durch ihn beherrschten Holdinggesellschaft der Besteuerungstatbestand aktualisiert. Die bundessteuerliche Aufrechnung der geldwerten Leistung ist mithin zulässig.

d) Angesichts der beschränkten Befolgungspflicht gegenüber bundesgerichtlichen Präjudizien steht dem Verwaltungsgericht eine Abweichung von der Bundesgerichtspraxis nicht zu, zumal es sich um eine bundesgerichtliche Rechtsprechung handelt, welche in Kenntnis der vorgebrachten Kritiken bekräftigt wurde und das Bundesgericht mit aller Deutlichkeit seine Praxis als "gefestigt" bezeichnet. Neue Argumente, welche Raum für eine Abweichung von dieser Praxis

und begründete Aussicht für eine Aenderung der Bundesgerichtspraxis schaffen, sind nicht in Sicht.

2. Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass mit Bestimmtheit im kantonalen Recht die gesetzliche Grundlage für eine Besteuerung fehle. § 19 Abs. 1 StG unterstellt die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen der Einkommenssteuerpflicht (Reinvermögenszugangstheorie). So u.a. insbesondere "jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, aus Nutzniessungen, Leibrenten und dergleichen" (§ 19 Abs. 1 lit. c StG). Kapitalgewinne unterliegen der Besteuerung, wenn sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens oder bei andern Buchführenden bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken oder bei Uebernahme in das Privatvermögen oder bei Ausscheiden eines Kollektiv- oder Kommanditgesellschafters erzielt werden (§ 19 Abs. 1 lit. e StG). Private Kapitalgewinne gelten als nicht versteuerbare Einkommen (§ 19 Abs. 3 lit. g StG). In der Folge ist aufgrund der Entstehungsgeschichte, des Wortlautes, der Steuersystematik, des Gesetzeszweckes und der Anwendungspraxis insbesondere zu ergründen, ob der kantonale Steuergesetzgeber eine vom Bundessteuerrecht abweichende Vermögensertragsbesteuerung einführen wollte.

aa) Entstehungsgeschichte

Gemäss § 2 des kantonalen Steuergesetzes vom 10. September 1854 (Amtl. Sammlung der Gesetze und Verordnungen des Kantons Schwyz, Band II und III, 1850-55, S. 286) konnten direkte Steuern bezogen werden:

"a) Von dem Grundeigenthum (Gebäude und Liegenschaften);
b) vom Kapitalvermögen;
c) von Leibrenten und Pensionen;
d) vom Kopfe."

Das steuerbare Kapital betraf (§ 4):

"a) Alle Kapitalien;
b) alle Zehnten, Grundzinse und andere Gefälle;
c) alle Obligationen und andere zinsbare Forderungen;
d) alle in einem Gewerbe, einer Handlung, Fabrikation oder in andern Unternehmungen liegenden Fonds,"

Mit dem Erlass des Gesetzes über die Erwerbssteuer vom 27. Oktober 1936 (GS 11, 402) wurde § 2 lit. c aufgehoben. Kanton, Bezirk und Gemeinden konnten nun zur Deckung ihrer Aufgaben nebst der Kopf- und Vermögenssteuer eine Erwerbssteuer erheben (§ 1). Der Einkommensbegriff wurde wie folgt umschrieben (§ 4):

"Erwerbseinkommen ist alles Einkommen an Geld oder Geldeswert, das nicht reiner Vermögensertrag ist, also das Einkommen aus einer Tätigkeit und das Genusseinkommen (Renten und Pensionen). Tantiemen und Gratifikationen sind als Erwerbseinkommen zu versteuern. Tantiemen von über Fr. 1000.-- werden bei der Einschätzung doppelt gerechnet.
Der jährliche Ertrag an Zinsen, Dividenden, Renten und Nutzniessungen von Vermögenswerten, die als Vermögen versteuert werden (Vermögensertrag), gehört nicht zum Erwerbseinkommen."

Mit dem Steuergesetz vom 23. August 1946 trat per 1. Januar 1947 eine neue, in Bund und in den meisten Kantonen bereits verwirklichte Konzeption des Steuerrechts in Kraft. Anstelle der Vermögenssteuer mit teilweiser Einkommenssteuer (Erwerbssteuer) ging man zur generellen Einkommenssteuer (Reinvermögenszugangstheorie, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) mit ergänzender Vermögenssteuer über. Der Bezug zur direkten Bundessteuer, welche schon unter dem Titel der Eidg. Krisenabgabe (1934-1940) eine Steuer vom gesamten Einkommen verlangte, ist dabei offenkundig. Dies zeigt sich insbesondere im Aufbau der Einkommensbegriffsum-

schreibung (§ 18), während die erläuternde Aufzählung der einzelnen Steuertatbestände in der kantonalen Fassung - wie dies heute noch der Fall ist - teilweise kürzer ausgefallen ist. § 18 des damaligen Steuergesetzes lautete in den hier interessierenden Punkten (GS 12, 520 f.):

> "[1]Als Einkommen gelten die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldeswert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen, insbesondere:
> ....
> 3. jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, aus Nutzniessungen, Leibrenten und dgl.
> ...
> [3]Die Eingänge aus Armenunterstützung, aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung, aus familienrechtlichen Alimenten, Kapitalabfindungen aus Arbeitsverhältnis insbesondere für Renten und Pensionen sowie Eingänge aus Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung gelten nicht als steuerbares Einkommen.
> ....."

Auffallend sind zwei Tatsachen: zum einen wird der Tatbestand der Besteuerung des Einkommens aus beweglichem Vermögen im kantonalen Recht seit 1946 bis zum heutigen Datum gleich umschrieben. Zum anderen fehlt, sowohl bei der positiven wie bei der negativen Umschreibung der Steuertatbestände jegliche Bezugnahme auf Kapital- und Liquidationsgewinne, obgleich zum damaligen Zeitpunkt der heutige Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt bereits in Kraft war. Abweichend vom Wehrsteuerrecht verzichtete der Gesetzgeber auf die Besteuerung der Kapital- und Liquidationsgewinne (Bruno Flüeler, Schwyzer Steuergesetz v. 23.8.1946, S. 38; die fraglichen Bestimmungen wurden von der kantonsrätlichen Kommission gestrichen, Sitzungsprotokoll v. 26.11.1945, S. 3), nachdem eine Steuergesetzvorlage mit vorgesehener Liquidations- und Kapitalgewinnbesteuerung ein Jahr zuvor vom Souverän abgelehnt wurde. Die in § 18 Abs. 1 Ziffer 3 verankerte Vermögensertragsbesteuerung entsprach hingegen der wehrsteuerrechtlichen Lösung ("jedes Einkommen aus beweglichem Vermö-

gen"); es sind in der Entstehungsgeschichte jedenfalls keine Anhaltspunkte zu finden, die diesbezüglich auf eine bewusste Abweichung vom Wehrsteuergesetz bzw. auf eine betont eigenständige kantonale Lösung hinweisen. Die Erläuterungen von Flüeler vermerken denn auch als steuerbare Vermögenserträge exemplarisch einige Gewinnanteile aus Beteiligungen (Dividenden, verdeckte Gewinnausschüttungen) (Flüeler a.a.O. S. 39). Wenn Flüeler in seinem Vorwort festhält, das neue Steuergesetz lehne sich in vielen Teilen an das Wehrsteuerrecht an, gehe jedoch auch in verschiedenen wesentlichen Punkten eigene Wege (Flüeler a.a.O. S. 7), so sind die Vermögensertragsbesteuerung einerseits und die (fehlende) Kapitalgewinnbesteuerung anderseits entsprechende Beispiele für diese Feststellung.

In der Folge kam erneut und vermehrt der Ruf nach Erschliessung weiterer Finanzquellen wie Liquidations-, Kapital- und Grundstückgewinnsteuer, aber auch Erbschafts- und Schenkungssteuer. Im Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 wurde schliesslich, nebst der Grundstückgewinnsteuer, die Kapital- und Liquidationsgewinnsteuer in § 19 lit. e) mit folgender, heute noch geltender Umschreibung (abgesehen von einer redaktionellen Korrektur im letzten Satzteil) eingeführt:

> "Kapitalgewinne, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens oder bei andern Buchführenden bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken (wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw.) oder bei Uebernahme in das Privatvermögen oder bei Ausscheiden eines Kollektiv- oder Kommanditgesellschafters erzielt werden; hiebei sind Gewinne auf Liegenschaften nur in dem Umfang als Einkommen steuerpflichtig, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind;"

Der regierungsrätliche Antrag zur Kapitalgewinnbesteuerung lehnte sich an das Wehrsteuerrecht an; zusätzlich wurde explizit der Uebergang ins Privatvermögen als steuerbar erklärt (Ergebnis der 1.+2. Lesung des Regierungsrates, S. 7). In der kantonsrätlichen Kommission war das Ausmass der steuerbaren Tatbestände umstritten (Protokoll vom 31.10.1956, S. 4 ff.). Als rechtsungleich kritisiert wurde insbesondere die Nichtbesteuerung privater Kapitalgewinne. Schliesslich hielt man indes an der Nichtbesteuerung der privaten Kapitalgewinne fest; der noch heute geltende § 19 Abs. 1 lit. d beruht auf einem Formulierungsvorschlag der Steuerverwaltung (siehe Protokoll der kantonsrätlichen Kommission vom 27.6.1957, S. 2). Zu keinerlei Reaktionen führte die wörtliche Uebernahme der Vermögensertragsbesteuerung (§ 19 Abs. 1 lit. c) (siehe Protokolle der kantonsrätl. Kommission v. 31.10.56, 27.6.57, 20.9.57).

In der Steuergesetzrevision 1964 blieben die Vermögensertrags- und Kapitalgewinnbesteuerung inhaltlich unverändert.

1972 fasste der Gesetzgeber den bisherigen Abs. 3 des § 19 neu:

alt § 19 Abs. 3 i.F. 1964
Als nicht versteuerbares Einkommen gelten: Leistungen der öffentlichen Fürsorge, gesetzliche Verwandtenunterstützungen, familienrechtliche Alimente, Eingänge aus Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen, Kapitalabfindungen sowie Genugtuungsleistungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod sowie die Hilflosenentschädigungen der eidgenössischen Invalidenversicherung

§ 19 Abs. 3 i.F. 1972 (lit. g noch heute geltend)
Als nicht versteuerbares Einkommen gelten:
a) - f)
g) private Kapitalgewinne.

Es kann kein Zweifel bestehen, dass § 19 Abs. 3 lit. g) StG nur deklaratorische Bedeutung zukommt. Ein Blick in die Gesetzesmaterialien bestätigt diese Annahme (Protokoll kantonsrätliche Kommission vom 20.4.1972, S. 7; Bericht des Regierungsrates an den Kantonsrat vom 24.7.1972, S. 7 f.). Die Nichtbesteuerung der privaten Kapitalgewinne ergibt sich einerseits e contrario aus § 19 Abs. 1 lit. d und erscheint mithin als systemwidrige Ausnahme vom Prinzip der Reineinkommensbesteuerung (vgl. auch zit. BGE vom 12.7.89, S. 9). Anderseits ist die Nichtbesteuerung der privaten Kapitalgewinne, wie die dargelegte Entstehungsgeschichte zeigt, vom Gesetzgeber - dem wehrsteuerlichen Vorbild entsprechend - seit jeher gewollt.

bb) Wortlaut

Der Wortlaut ist - wie auch bei der Bundessteuer - insofern klar, als einerseits jeder Beteiligungsertrag steuerbar ist, anderseits aber private Kapitalgewinne, die beispielsweise bei der Veräusserung von Aktien anfallen, nicht der Steuerpflicht unterstellt sind. Damit ist aber noch nicht gesagt, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung des Veräusserungsgeschäftes zulässig ist. Festzuhalten ist auch, dass mangels exemplarischer Aufzählung möglicher Steuertatbestände ein expliziter Hinweis auf das Nominalwertprinzip fehlt ("geldwerten Leistungen .. die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen" Art. 21 Abs. 1 lit. c in fine BdBSt; vgl. auch § 19 lit. c ZH-StG; Art. 20 Abs. 2 lit. f SG-StG).

cc) Steuersystematik / Gesetzeszweck

Auch wenn § 19 Abs. 1 lit. c StG (wie übrigens auch lit. a und b) im Vergleich zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt (bzw. lit. a und b) viel kürzer ausgefallen ist, so bedeutet dies nicht, dass im kantonalen Recht der Vermögensertrag als Steuerobjekt enger umschrieben wird. Entscheidend

ist vielmehr, dass auch im kantonalen Recht einerseits das Prinzip der Reineinkommensbesteuerung gilt (§ 19 Abs. 1 einleitender Satz StG) und anderseits eine möglichst lückenlose steuerliche Doppelbelastung der juristischen Person und der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte angestrebt wird (§ 38 und § 19 Abs. 1 lit. c StG). Die Aufzählungen der Steuertatbestände in § 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 21 Abs. 1 BdBSt haben mithin rein exemplatorischen Charakter (vgl. das Wort 'insbesondere' im Ingress von § 19 Abs. 1 StG) und sind nicht abschliessend, soweit sie sich im Rahmen der beiden erwähnten Prinzipien bewegen. Anderseits bedarf eine systemwidrige Regelung einer ausdrücklichen gesetzlichen Verankerung. Der Vorinstanz ist deshalb kein Vorwurf zu machen, wenn sie bei der Beurteilung, ob Vermögensertrag oder privater Kapitalgewinn vorliegt, die auch im kantonalen Recht angewandte wirtschaftliche und teleologische Betrachtungsweise als Auslegungselemente heranzieht (z.Bsp. VGE 326/86 v. 9.12.1986: Die AG X überführte 1982 in das Privatvermögen ihrer Alleinaktionärin A sämtliche Aktien der AG Y, welche die AG X vorgängig [1978] von der AG Z erwarb. Gemäss § 47 Abs. 3 StG würde damit grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuerpflicht ausgelöst [Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft]. Weil A als Alleinaktionärin die AG X aber schon seit 1977 beherrschte und mithin bei der Ueberführung des Aktienpaketes in das Privatvermögen über dieses bzw. über die der AG Y gehörenden Liegenschaften uneingeschränkt verfügen konnte, wurde entgegen der vorinstanzlichen Ansicht ein wirtschaftlicher Handänderungstatbestand verneint.). Nach § 19 Abs. 1 lit. c StG ist jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen steuerbar, mithin auch der Ertrag aus Beteiligungsrechten. Diese weitreichende Steuerpflicht darf durch den Ausnahmetatbestand der Nichtbesteuerung privater Kapitalgewinne nicht derart eingeengt werden, dass Vermögenserträge durch das Zwischenschalten juristischer Personen steuerfrei an den Inhaber der Beteiligungsrechte

ausgeschüttet werden. Wirtschaftlich und steuersystematisch-teleologisch betrachtet sind deshalb zivilrechtliche Veräusserungen von Aktien an eine vom Aktionär beherrschte Holdinggesellschaft nicht als Veräusserungen im Sinne der Kapitalgewinnbesteuerung zu taxieren, weshalb die Anwendung von § 19 Abs. 1 lit. e bzw. Abs. 3 lit. g StG entfallen muss.

Man könnte in diesem Zusammenhang allenfalls einwenden, die Besteuerung der sog. Transponierungsfälle behindere die Gründung von Holdinggesellschaften, mittels denen durch Sacheinlagen von Beteiligungen echte Strukturprobleme gelöst würden. Für diese Fälle ist indes auf die sog. Agio-Lösung zu verweisen. Diese besteht darin, dass die Uebertragung von Beteiligungen in eine eigene Holding zu einem den Nominalwert (nicht aber den Verkehrswert) übersteigenden Einbringungswert einkommenssteuerfrei zugelassen wird, wenn dieser Mehrwert einem Reservekonto der Holdinggesellschaft gutgeschrieben wird. Auf diese Weise bleibt der latente Steueranspruch grundsätzlich gewahrt, indem künftige Leistungen der Gesellschaft an den Aktionär zulasten eines solchen Reservekontos als Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG erfasst werden können (Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 3. Februar 1987: Einbringen von Beteiligungen in eine vom gleichen Aktionär beherrschte Gesellschaft, publ. in ASA 55, 497 f.; F. Banderet, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Wehrsteuer bei Einbringung einer Beteiligung in eine Holdinggesellschaft durch deren Aktionär, publ. in StR 36, 390 f.). Es empfiehlt sich den Steuerbehörden, diese "Agio-Lösung" angemessen publik zu machen. Im übrigen ist anzumerken, dass das Holdingprivileg (§ 41 Abs. 1 StG) nicht ein Holdingaktionärsprivileg impliziert. Die Besteuerung der Transponierungsfälle liegt deshalb nicht im Widerspruch zur vom kantonalen Gesetzgeber beabsichtigten Attraktivierung des Finanzplatzes Schwyz.

Was das im kantonalen Steuerrecht nicht ausdrücklich erwähnte Nominalwertprinzip anbelangt, so kann man bei steuersystematisch-teleologischer Betrachtungsweise auf dieses schliessen. Einerseits ist jeder Vermögensertrag steuerbar. Kapitalanteile bei Beteiligungen sind nicht Vermögensertrag und mithin nicht Gegenstand der Besteuerung. Anderseits ist das, was aus den Kapitalanteilen fliesst, Vermögensertrag und deshalb steuerbar. Die Anlehnung an die bundessteuerliche Regelung ergibt sich im übrigen auch aus den nachfolgenden Darlegungen (lit. dd).

dd) Verwaltungspraxis

Die Vorinstanz macht im Zusammenhang mit § 19 Abs. 1 lit. c StG geltend, gemäss konstanter Praxis werde der kantonalsteuerliche Begriff der geldwerten Leistung demjenigen der direkten Bundessteuer gleichgesetzt, zumal das kantonale Recht denselben Einkommensbegriff kenne wie die direkte Bundessteuer (Einspracheentscheid S. 4 unten). Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorhandensein dieser konstanten Praxis zu Recht nicht (vgl. z.Bsp. StPS 1988, 32 ff. v.a. 41; 105 ff., v.a. 116, 292 ff.; 1985, 140). Die Steuerverwaltung führt im übrigen seit jeher in ihren an die Steuerpflichtigen abgegebenen Wegleitungen aus (z.Bsp. Wegleitung 1971/72, S. 8):

> "Als Zinsen und Gewinnanteile gelten auch die in Form von Gratisaktien, Gratisobligationen, Gratisliberierungen, Liquidationsüberschüssen oder in irgendeiner anderen Form erhaltenen geldwerten Leistungen aus Guthaben und Beteiligungen, die rechtlich keine Rückzahlung eines dem Steuerpflichtigen zustehenden Kapitalguthabens oder Kapitalanteils darstellen."

Auch in der regierungsrätlichen Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10. Oktober 1980 (sowie in jener mit den Aenderungen bis 27. September 1988) wird zu

§ 19 Abs. 1 Bst. c StG u.a. ausgeführt:

> "98 Steuerbar sind Zinsen und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art.
>
> 100 Gewinnanteile sind Vermögenszugänge aus Kapital- und Gewinnanteilsrechten, die keine Rückzahlung eines Kapital-Anteils darstellen, so insbesondere Dividenden, Gratisaktien, verdeckte Gewinnausschüttungen, Liquidationserlöse und Zahlungen auf Genussscheine."

Es ist anzunehmen, dass eine falsche Interpretation des § 19 Abs. 1 lit. c StG in Weg- und Dienstanleitung zwischenzeitlich zu verschiedensten Reaktionen geführt hätte. Insbesondere hätte der Gesetzgeber bei einer der vielen Steuergesetzrevisionen für eine entsprechende Klarstellung gesorgt. Solches ist indes unterblieben.

In diesem Zusammenhang darf nicht unerwähnt bleiben, dass die schon komplexe Steuerrechtsmaterie für Steuerverwaltung, Steuerberater und Steuerpflichtige zunehmend unübersichtlich und mithin die Rechtssicherheit gefährdet wird (vgl. hiezu BGE 115 Ib 244 f.). Diese Gefährdung würde erhöht, wenn man ohne Not Abweichungen zwischen Bundessteuer und kantonaler Steuer konstruierte.

ee) Fazit

Aus der Sicht der Entstehungsgeschichte ist festzuhalten, dass die im vorliegenden Fall umstrittene Vermögensertragsbesteuerung und deren Abgrenzung zur privaten Kapitalgewinnbesteuerung sich - wenn auch nicht in allen Teilen wörtlich - an die Wehr- bzw. direkte Bundessteuer anlehnt. Es sind keinerlei Anhaltspunkte bekannt, geschweige denn substantiiert geltend gemacht, die auf eine abweichende, eigenständige kantonale Normierung schliessen lassen. Diese Feststellung wird durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise und steuersystematisch-teleologische Auslegung untermauert sowie durch die langjährige konstante Steuerpraxis

bekräftigt (siehe im übrigen auch Urteil Verwaltungsgericht Thurgau v. 20. Juni 1990, E. 2a, publ. in StE 1991 B 24.4 Nr. 26).

3. Gemäss Verwaltungspraxis unterliegt der Beteiligungsertragsbesteuerung die Differenz zwischen dem Nominalwert und dem Einbringwert. Aus Billigkeitsgründen wurde früher auf die Differenz zwischen (damaligem) Erwerbspreis und (heutigem) Uebernahmepreis abgestellt. Seit dem Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 3. Februar 1987 (ASA 55, 496 ff.) ist die systemgerechte Differenz zwischen Nominalwert und Uebernahmepreis generell massgebend. Die vorinstanzliche Berechnung ist deshalb zutreffend vorgenommen worden.

Im mehrfach zitierten BGE 115 Ib 248 macht das Bundesgericht indessen folgende Ausführungen (E. 7b):

> "Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 19. April 1985 (ASA 55, 213 E. 6) den steuerbaren Vermögensertrag nach Massgabe der Differenz zwischen dem Nominalwert der eingebrachten Aktien und dem Einbringungspreis berechnet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung nahm diesen Entscheid zum Anlass, um in Aenderung ihrer bisherigen Praxis generell für die Bemessung der mit der Einbringung erbrachten geldwerten Leistung vom Nominalbetrag auszugehen. Das Bundesgericht hat freilich im Urteil vom 19. April 1985 die Frage offen gelassen, wie der steuerbare Vermögensertrag zu ermitteln wäre, falls die effektiven Anlagekosten der eingebrachten Aktien über deren Nominalwert liegen würden. Diese Frage braucht auch im vorliegenden Falle nicht abschliessend beantwortet zu werden. Immerhin ist festzuhalten, dass sich die Bemessung des steuerbaren Vermögensertrages nach Massgabe der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem "Erlös" an die für Kapitalgewinne geltenden Grundsätze anlehnt. Diese Berechnung widerspricht den Ueberlegungen, die der Rechtsprechung des Bundesgerichtes zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt zugrunde liegen. Durch die Einbringung der Aktien wird die Steuerlast insoweit abgelöst, als dem Aktionär über den Nominalbetrag seiner Anteile (und

nicht bloss über deren Einstandswert) eine Ausschüttung zufliesst."

Selbst wenn das Bundesgericht die im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vertretene Berechnungsweise nicht (vollumfänglich) sanktionieren würde, hat dies, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, auf das vorliegende Beschwerdeergebnis keine Auswirkungen.

Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe seinerzeit bei der Umwandlung seiner Einzelfirma "Q." in die "Q. AG" neben den in der Uebernahmebilanz per 31. Dezember 1970 bilanzierten Aktiven der Einzelfirma stille Reserven von mindestens Fr. 1 500 000.-- in die "Q. AG" eingebracht, wofür er auch 2 % Emissionsabgabe entrichtet habe. Der Gestehungspreis pro Aktie entspreche mithin nicht dem Nominalwert von Fr. 100.--, sondern sei mit mindestens Fr. 150.-- zu bewerten. Nachdem bei der Firmenumwandlung die Einbringung der stillen Reserven unbestrittenermassen keine Liquidationsbesteuerung auslöste, weil diese Reserven innerhalb der umgewandelten Firma weiterhin latent steuerpflichtig blieben, geht es nicht an, diese stillen Reserven bei den Gestehungskosten miteinzubeziehen. Der Vergleich mit jenem Aktionär, der Aktien erwirbt und unbesehen der vorgängigen Realisierung eines privaten Kapitalgewinnes durch den Rechtsvorgänger die gesamten Gestehungskosten anrechnen darf, ist nicht statthaft. Dort ist die Befreiung von der privaten Kapitalgewinnbesteuerung ex lege definitiv. Eine mögliche spätere Besteuerung gestützt auf das Nominalwertprinzip hat keinen Zusammenhang mit der vormaligen Befreiung von der Kapitalgewinnbesteuerung. Deshalb entfällt konsequenterweise eine Besteuerung der Differenz zwischen Nominalwert und dem den Nominalwert übertreffenden Gestehungspreis, sofern nicht auf das Nominalwertprinzip abgestellt wird, was hier allerdings offenbleiben kann. Für den zu beurteilenden Fall hingegen spielt es a priori keine Rolle, ob das Nominalwertprinzip

gilt oder nicht. Gilt es, so erübrigt sich zum vorneherein jegliche Diskussion, gilt es nicht, so kommt die infolge wirtschaftlicher Betrachtungsweise aufgeschobene Besteuerung der in die AG eingebrachten stillen Reserven zum Tragen.

4. ...

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. November 1991 i.S. Y. (VGE 328/91)

Liegenschaftenunterhalt (§ 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt); Schneeräumungskosten

Aus den Erwägungen:

3. Schneeräumungsmaschine:

Die Beschwerdeführer haben - offenbar im Januar 1987 - für Fr. 1 440.-- eine Schneeräumungsmaschine angeschafft. Sie machen geltend, die Kosten für diese Maschine seien als Unterhalt zum Abzug zuzulassen.

Die Behandlung dieser bzw. analoger Fragen in Literatur und Judikatur ist kontrovers. So hat das Verwaltungsgericht Bern am 9.8.1971 entschieden, der Aufwand für die Anschaffung eines Rasenmähers sei eine Mobiliarauslage, die nicht dem eigentlichen Unterhalt des Gebäudes oder des umliegenden Bodens diene und deshalb nicht in Abzug gebracht werden könne (MBVR 1972, Nr. 22 S. 133). Analog verhält es sich nach dieser Praxis sicher auch bei einer Schneeräumungsmaschine. Demgegenüber führt Känzig unter Bezugnahme auf diesen Entscheid aus, die erste Anschaffung eines Rasenmähers sei wertvermehrend (Känzig a.a.O., N 164 zu Art. 22). E contrario ist anzunehmen, dass dieser Autor die Ersatzbeschaffung für abzugsfähig erachtet. Aehnlich anerkennt die Aargauer-Praxis die Reparaturkosten des Rasenmähers zum abziehbaren Unterhalt, nicht aber die Kosten für die erstmalige Anschaffung (AGVE 1982 S. 381; Kommentar zum Aargauer-StG, S. 376 N 25).

Demgegenüber steht die Auffassung, welche Reinigungskosten und dementsprechend auch die Maschinen und Geräte, mit denen die Reinigung ausgeführt wird, zu den Konsumausgaben des Steuerpflichtigen zählt und solche Kosten - mit gewissen Ausnahmen bei Mietshäusern - nicht zum Abzug zulässt (vgl. B. Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, S. 102; Ph. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, S. 163). Auch die Entfernung des Schnees (Schneereinigung) auf dem Grundstück ist somit, wenn sie mittels einer Maschine erfolgt oder wenn sie von einem Dritten gegen Entgelt besorgt wird, eine Konsumausgabe.

Ein tauglicher Abgrenzungsgrundsatz findet sich in der Weisung über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten vom 23.10.1984 (Steuerbuch Nr. 240). Danach sind beim Gartenunterhalt Kosten, die dem Eigentümer erwüchsen, um den Garten - im Falle der Vermietung oder Verpachtung an Dritte - in für den Mieter oder Pächter gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten, abzugsfähig (Ziff. 18.3.1). Auf die Schneeräumung im Bereiche des Hausvorplatzes umgemünzt ergibt sich, dass es bei einer Vermietung eines Einfamilienhauses Sache des Mieters ist, den Hauszugang auf dem gemieteten Grundstück entweder von Schnee frei zu halten oder durch den Schnee zum Haus zu waten.

Zusammenfassend pflichtet das Verwaltungsgericht der vorinstanzlichen Rechtsauffassung bei, dass es sich bei Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Schneeräumung auf einer Einfamilienhausliegenschaft betrieben werden, nicht um abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt handelt. Dementsprechend sind die Kosten für die Anschaffung einer Schneeräumungsmaschine, welche der Kommodität dient (Steuerbuch Nr. 240 Ziff. 18.3.1.3) nicht als Liegenschaftsunterhalt abziehbar. Ueberdies käme - bei grundsätzlicher Abzugsfähigkeit - ohnehin nur eine Ersatzbeschaffung, nicht aber eine

Erstbeschaffung als abzugsfähiger Unterhalt in Betracht. Die Beschwerdeführer haben aber nicht klargelegt, ob es sich bei der von ihnen gekauften Schneeräumungsmaschine um eine Erst- oder eine Ersatzbeschaffung handelt. Eine Rückfrage erübrigt sich jedoch, weil - wie erwähnt - die Kosten der Schneeräumung auf der eigenen Einfamilienhausliegenschaft ohnehin nicht abzugsfähig sind.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 18. November 1991 i.S. Z. (StKE 78/90)

Abzug des zweitverdienenden Ehegatten (§ 22 Abs. 2 StG: Doppelverdienerabzug)

Sachverhalt (gekürzt):

Die Pflichtigen erzielten aus Land- und Forstwirtschaft ein durchschnittliches Einkommen von Fr. 21 751.--. Nebst ihrer Mitarbeit im Landwirtschaftsbetrieb des Ehemannes ging die Ehefrau einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach, aus der sie ein Einkommen von Fr. 5 125.-- erzielte. Sowohl auf dem durch die Ehefrau allein als auch dem aus dem Landwirtschaftsbetrieb gemeinsam erzielten Einkommen machten die Pflichtigen den Doppelverdienerabzug gemäss § 22 Abs. 2 StG geltend. Die Veranlagungsbehörde anerkannte den Doppelverdienerabzug einzig auf dem höheren Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft.

Aus den Erwägungen:

3. Gemäss § 22 Abs. 2 StG können vom Erwerbseinkommen des zweitverdienenden Ehegatten 20 %, mindestens 1 000 Franken, höchstens 5 000 Franken in Abzug gebracht werden. Arbeitet ein Ehegatte regelmässig und in beträchtlichem Masse im Beruf oder im Geschäfts-, Gewerbe- oder Landwirtschaftsbetrieb des anderen Ehegatten mit, so kann dieser Betrag von dessen Einkommen abgezogen werden. Nachdem die Veranlagungsbehörde das durchschnittliche Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft auf Fr. 21 751.-- errechnete, gewährte sie

in der Folge einen Abzug von Fr. 4 350.-- für die Mitarbeit der Ehefrau im Landwirtschaftsbetrieb. Der in der Steuererklärung zusätzlich geltend gemachte Doppelverdienerabzug von durchschnittlich Fr. 1 092.-- wurde hingegen gestrichen. Die Einsprecher halten nun dafür, dass dieser Doppelverdienerabzug zusätzlich zum Abzug für die Mitarbeit der Ehefrau im Landwirtschaftsbetrieb des Ehegatten zugelassen werden müsse.

Gemäss Marginalie regelt § 22 Abs. 2 StG die Abzüge des zweitverdienenden Ehegatten. Dabei geht der Gesetzgeber von zwei verschiedenen Regelfällen aus. Zum ersten erfasst er den Fall, in dem der zweitverdienende Ehegatte einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht und dafür einen mittels Lohnausweis bestätigten Lohn bezieht. Zum zweiten umfasst die gesetzliche Regelung aber auch Fälle, in denen ein Ehegatte regelmässig und in beträchtlichem Masse an der selbständigen Erwerbstätigkeit des andern Ehegatten mitwirkt, dafür aber keinen mittels Lohnausweis bestätigten Lohn erhält. Für beide Fälle gilt aber ein höchstzulässiger Doppelverdienerabzug von Fr. 5 000.--. Die Bestimmung von § 22 Abs. 2 StG verfolgt den Zweck, doppelverdienende Ehegatten im Vergleich zu Konkubinatspaaren vor einer allzu grossen Steuerprogression zu bewahren. Die ratio legis dieser Bestimmung bringt es mit sich, dass von diesem Doppelverdienerabzug auch Ehepaare in demselben Umfange profitieren können sollen, die sich nicht eindeutig einem dieser Regelfälle zuordnen lassen, sondern bei denen der mitarbeitende Ehegatte zusätzlich Einkommen aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit erzielt. Aus Rechtsgleichheitsgründen zu anderen doppelverdienenden Ehepaaren ist aber der höchstzulässige Doppelverdienerabzug auch für diesen letzteren Fall auf maximal Fr. 5 000.-- limitiert. Daraus ergibt sich, dass der Abzug für die Mitarbeit des einen Ehegatten im Betrieb des anderen mit dem Abzug des zweitverdienenden Ehegatten, der zusätzlich einer unselbständigen Erwerbstä-

tigkeit nachgeht, kumuliert werden kann, bis der Maximalabzug von Fr. 5 000.-- ausgeschöpft ist.

Bei einem Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft von Fr. 21 751.-- und einem durch die Ehefrau zusätzlich erzielten Erwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von durchschnittlich Fr. 5 125.-- ergibt sich somit ein für die Berechnung des Doppelverdienerabzugs massgebliches Einkommen von insgesamt Fr. 26 876.--. Da der 20 %-Abzug Fr. 5 375.-- betragen würde, ist der gewährte Doppelverdienerabzug von Fr. 4 350.-- auf den höchstzulässigen Abzug von Fr. 5 000.-- zu erhöhen.

...

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. März 1990 i.S. Y. und Z. (VGE 313/89)

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung; individuelle Schätzungen; Schätzungsmethode (§§ 28 Abs. 2 und 68 Abs. 1, 3 und 5 StG sowie §§ 9 f. SchätzV; § 12 SchätzV)

Zum Sachverhalt:

Das Verwaltungsgericht hatte in casu u.a. zur Frage Stellung zu nehmen, ob bei der Uebertragung eines Grundstücks von einer Aktiengesellschaft auf ihre Aktionäre trotz Vorhandenseins einer alten Liegenschaftsschätzung eine individuelle Neuschätzung vorzunehmen war. Weiter war umstritten, welche Schätzungsmethode bei einem Fabrikgebäude anzuwenden war, das früher der Seidenweberei gedient hatte bzw. als Plattenfabrik genutzt worden war und im Zeitpunkt der Schätzung teilweise als Winterlager für Boote, teilweise der Bootsfabrikation und teilweise einer Schreinerei und mech. Werkstätte diente.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke werden unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes unter Abzug von 10 % bewertet (§ 28 Abs. 2 StG). Die Schätzung des Grundeigentums und des Bruttojahresertrages erfolgt durch die Güterschatzungskommission. Bei Neueinschätzung oder Aenderung bestehender Schätzungen ist dem Steuerpflichtigen

das Schätzungsprotokoll in Form einer Verfügung zuzustellen. Das Verfahren ordnet der Regierungsrat (§ 68 Abs. 1, 3 und 5 StG), was mit dem Verordnungserlass über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken vom 17. April 1984 geschehen ist (SchätzV; nGS I 106). Für die Ermittlung des Schätzungswertes sind die Grundstückverhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend, bei einer allgemeinen Neu- oder Anpassungsschätzung setzt der Regierungsrat den für die Schätzungsergebnisse massgebenden Zeitpunkt fest (§ 4 SchätzV). Im weiteren wird zwischen generellen und individuellen Schätzungen unterschieden (§§ 5 ff. SchätzV).

3. Vor Verwaltungsgericht machen die Beschwerdeführer neu geltend, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht eine individuelle Neuschätzung vornahm. Die Vorinstanz stellt sich einerseits auf den Standpunkt, dass es sich hier nicht um eine individuelle Schätzung im Sinne von §§ 9 ff. SchätzV handle, sie verweist auf die regierungsrätliche Anordnung Nr. 1122 vom 26. Juni 1984. Im letzteren RRB wurde die Kantonale Steuerverwaltung (Schätzungsamt) angewiesen, sämtliche Grundstücke im Kanton Schwyz in der Zeit vom 1. Januar 1985 bis 31. Dezember 1988 neu zu bewerten. Diese neuen Schätzungswerte sind auf die Veranlagungsperiode 1989/90 in Kraft gesetzt worden (ABl 1988, S. 1205). Anderseits betont die Vorinstanz, eine Neuschätzung für das Grundstück sei solange nicht nötig gewesen, als es sich in den Händen der X. AG befunden habe (§ 3 SchätzV = Aufzählung jener Schätzungsverfahren, die von den Steuerveranlagungsbehörden ausdrücklich verlangt werden). Erst mit dem Verkauf der Liegenschaft an zwei natürliche Personen habe gesetzeskonform eine steueramtliche Schätzung vorgenommen werden müssen.

In der Schätzungsbegründung wird erwähnt, dass die Werte ab 1. Januar 1985 gültig seien. Ferner wird wörtlich festgehalten: "Schätzungsmitteilung infolge Erwerb dieser Liegenschaft von der X. AG, (...)". Diese Tatsachen lassen

vermuten, dass das Kantonale Schätzungsamt eine individuelle Schätzung vornahm und verfügte. Dass dem in der Tat so ist, ergibt sich aus der internen Vernehmlassung des Schätzungsamtes vom 21. August 1989 zuhanden der Rechtsabteilung. Der Abteilungsleiter führt zu dieser Frage nämlich aus:

> "Grundstücke von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von Eigentümern, die nach § 5 StG von der Vermögenssteuerpflicht befreit sind, werden in der Regel nicht geschätzt. Erwirbt nun eine natürliche Person eine Liegenschaft von einer AG, ist in der Regel keine "alte" Verfügung vorhanden und es muss eine individuelle Schätzung gemacht werden."

Soweit keine steueramtliche Liegenschaftsschätzung vorhanden ist, muss eine individuelle Schätzung anlässlich der Handänderung von der AG auf die beiden Beschwerdeführer zwingend erfolgen, ansonsten der Schätzungspflicht gemäss § 2 SchätzV nicht nachgelebt würde und die Steuerverwaltung ihrer Veranlagungsaufgabe in der Regel (Vermögensbesteuerung, Eigenmietwert bei Einkommensbesteuerung) gar nicht mehr nachkommen könnte. Fraglich ist das Vorgehen, wenn eine Liegenschaftsschätzung, wie in casu, vorhanden ist. Verschiedene Gründe rechtfertigen, dass unabhängig vom Vorhandensein einer alten Schätzung per Eigentumsübergang eine individuelle Neuschätzung vorgenommen wird. Zum einen ist es recht zufällig, ob eine alte Schatzung vorliegt oder nicht. Dem Gebot der Rechtsgleichheit wird deshalb besser nachgelebt, wenn bei der Veräusserung einer Liegenschaft, die einer AG, Kommandit-AG oder GmbH gehört (§ 3 lit. a SchätzV), grundsätzlich eine individuelle Neuschätzung getroffen wird, sofern nicht ein anderer Ausnahmetatbestand gemäss § 3 SchätzV erfüllt ist. Zum anderen besteht bei "schätzungsbefreiten" Liegenschaften die Ungewissheit, ob eine Schätzung überhaupt aktuell und somit verwendbar ist, bzw. ob während der fraglichen Besitzesdauer eingetretene

wesentliche Aenderungen im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung des Grundstückes (§ 9 SchätzV) mitberücksichtigt sind. Im vorliegenden Fall wurde gemäss Schätzung Gutachter A. und Abschreibungstabelle das Winterlager im Jahre 1977 aufgestockt; die vorhandene Schätzung datiert aus dem Jahre 1968 mit Zusatzprotokoll aus dem Jahre 1975, so dass allein schon deswegen eine Neuschätzung angebracht ist. Letztlich stellt sich bei der Veräusserung von Liegenschaften einer Aktiengesellschaft an die sie wirtschaftlich beherrschenden Aktionäre nicht selten (und so auch hier) die Frage nach geldwerten Leistungen (verdeckte Gewinnausschüttungen). Um diesen Sachverhalt abzuklären, braucht die Veranlagungsbehörde per Eigentumsübergang eine Verkehrswertschatzung. Die vorliegende Schätzungsverfügung wurde deshalb zu Recht getroffen. Aufgrund der konkreten zeitlichen Konstellation (Anordnung einer generellen Neuschätzung 1985-1988, Eigentumsübergang per 1. Januar 1985) sind die ermittelten Werte bereits ab Veranlagungsperiode 1985/86 den ordentlichen Veranlagungen zugrunde zu legen (1985/86 und 1987/88 im Sinne einer individuellen, ab 1989 im Sinne der generellen Neuschätzung). Die Schätzungsfaktoren dienen - soweit sie sich auf den Stichtag (1.1.1985) beziehen - im übrigen bei der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung als Entscheidungsunterlagen.

4. ...

5. Schätzungsmethode

a) Der Steuerwert nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke ist aufgrund der Bewertungsgrundlagen eines vom Regierungsrat zu erlassenden Schätzungsreglementes zu ermitteln. Den Erkenntnissen der Schätzungslehre ist dabei Rechnung zu tragen (§ 12 SchätzV). Lassen sich anhand der Begriffsdefinitionen in der Schätzungsverordnung und den Richtlinien im Schätzungsreglement (Unterteilungsbezeichnungen: Kapitel, Ziffern) einzelne Fragen nicht rechtsgenüg-

gen: Kapitel, Ziffern) einzelne Fragen nicht rechtsgenüglich beurteilen, sind mithin die Erkenntnisse der Schätzungslehre heranzuziehen.

b) Die Beschwerdeführer rügen, dass nicht die für Industriegrundstücke geltenden speziellen Richtlinien (Kapitel 60), sondern die generellen für überbaute Grundstücke (Kapitel 30) angewandt wurden.

In Kapitel 10 sind die bei einer Schätzung je nach Objekt in Frage kommenden Faktoren aufgelistet. Es sind dies: Lage, Eignung, Landbeurteilung, Ausnützung, Rechte und Lasten, Bauzustand, Baubeurteilung, Nutzung, Handel, Immissionen, Kosten, besondere Gefährdungsfaktoren, Grundpfandlasten, Wertermittlungsstichtag.

Kapitel 30 handelt die Schätzung überbauter Grundstücke generell ab. Danach wird der Verkehrswert grundsätzlich anhand des Ertrags- und Realwertes ermittelt (Ziffer 3.2.2).

In weiteren Kapiteln werden Richtlinien für Spezialfälle aufgestellt. So für die Schätzung von Baurechtsgrundstücken, Stockwerkeigentum, Industriegrundstücken, Bauten des Gastgewerbes, Einfamilienhäusern etc.

Bei Industriegrundstücken (Kapitel 60) bildet - in Abweichung zu Kapitel 30 - der Realwert die Grundlage zur Verkehrswertermittlung. In einem Punktierungsverfahren werden zudem marktabhängige Angleichungselemente (Wirtschaftlichkeit, Verkehrslage, Umsatz, Verwendungsmöglichkeit, Verkäuflichkeit und Entwicklungsmöglichkeit) beurteilt (Ziffer 6.3); damit kommen teilweise auch ertragswirksame Kriterien zum Tragen (Ziffer 6.4). Die ermittelte Punktzahl entspricht dem Prozentsatz des Realwertes, der den Verkehrswert ausmacht. Der Begriff Industriegrundstück wird anhand

einer nicht abschliessenden Auflistung von Beispielen umschrieben. Es sind dies "Fabriken, grosse Gewerbebauten wie Sägereien, Lager- und Kühlhäuser, Grastrocknungsanlagen, Mühlen, Grossmetzgereien, Keltereien".

c) Die Vorinstanz rechtfertigt die Nichtanwendung der Richtlinien gemäss Kapitel 60 damit, dass infolge einer Zweckänderung nicht mehr die Führung eines Betriebes, sondern die Erzielung eines renditeträchtigen Mietertrages im Vordergrund stehe. Die Liegenschaft werde zur Hauptsache als Winterlager für Boote vermietet. Rund 2/3 der Einnahmen würden aus dieser Vermietung kommen. Daneben würden Boote fabriziert, eine Schreinerei und eine mechanische Werkstätte betrieben. Zusätzlich befänden sich ein Ausstellungsraum und Büros im Gebäude. Bei der hauptsächlichen Inanspruchnahme als Winterlager für Boote könne mithin kaum von einer ins Gewicht fallenden Wertverminderung durch betriebliche Abnützung und aus wirtschaftlichen Gründen gesprochen werden.

Dem halten die Beschwerdeführer im wesentlichen entgegen, es sei für die Anwendung der Richtlinien gemäss Kapitel 60 nicht entscheidend, ob das Grundstück vom Eigentümer selber industriell/gewerblich/handwerklich genutzt werde oder nicht. Es gehe nicht an, zusätzliche Kriterien einzuführen. Früher sei im Schätzungsobjekt fabrikmässig eine Spinnerei/Seidenweberei betrieben worden. Heute würden die Beschwerdeführer in einem Teil des Komplexes ein Boots-Winterlager betreiben. Der Rest sei gewerblich/handwerklich tätigen Personen vermietet (Bootsfabrikation, Schreinerei, mechanische Werkstätte). Es handle sich mithin klarerweise um ein Industriegrundstück (grosse Gewerbebaute). Im übrigen verweisen die Beschwerdeführer auf den Grundsatz "lex specialis derogat legi generali". Sie machen zudem geltend, das Kapitel 30 sei auf reine und gemischte Wohnbauten und Gewerbebauten zugeschnitten, nicht aber auf Fabrikanlagen,

Industriekomplexe oder Grossgewerbebauten. Es komme darauf an, zu welchem Zweck ein Objekt gebaut worden sei. In casu handle es sich um kein Renditeobjekt bzw. um keine Kapitalanlageliegenschaft. Die Beschwerdeführer erbrächten mit der Winterbootslagerung eine Dienstleistung (Auswasserung, Reinigung, Lagerung, Pflege, Ueberwachung, Kleinreparaturen). Es handle sich nicht um eine Vermietung, zumal der Kunde nicht Anspruch auf eine bestimmte Platzzuweisung habe, dieser habe auch keinen Zugang zum Lagerraum (letzteres trifft nicht zu; vgl. KB 15, Augenscheinsprotokoll S. 3). Vielmehr sei es eine Aufbewahrung mit weiteren Dienstleistungen. Die durch dieses Geschäft beanspruchte Fläche betrage 3/4 der Gesamtfläche. Es treffe zu, dass 2/3 des Gesamtertrages aus der Liegenschaftsnutzung von der Bootslagerung stamme. Das Schätzungsobjekt werde mithin zur Hauptsache von den Beschwerdeführern selber genutzt. Den Rest würden drei Mieter ebenfalls gewerblich nutzen. Letztlich verweisen die Beschwerdeführer auf die zwei Schätzungen Gutachter A. und B.

d) Unter dem Titel Ertragswert werden bei der Methode nach Kapitel 60 ertragswirksame Kriterien, die in einem engen Zusammenhang mit der konkreten Nutzung stehen (Wirtschaftlichkeit der Produktionsstruktur, Standort, Verkehrserschliessung, Umsatzerwartungen, Absatzrisiken; Ziffer 6.3 und 4), mitberücksichtigt. Nach dem effektiven oder Norm-Mietwert wird hingegen nicht gefragt. Der Verkehrswert (der zugleich dem Ertragswert entspricht, Ziffer 6.4) ist im besten Fall (beim Punktemaximum 100) gleich hoch wie der Realwert. Es muss nun einen Grund geben, weshalb bei gewissen überbauten Grundstücken der Mietwert bzw. der damit zusammen mit dem Kapitalisierungsfaktor ermittelte Ertragswert nicht festzustellen ist. Denn immerhin wird im kantonalen Steuergesetz festgehalten, dass Grundstücke unter Berücksichtigung auch des Ertragswertes zu bewerten sind (§ 28 Abs. 2 StG, §§ 12, 16 SchätzV).

Nach § 20 SchätzV entspricht der Ertragswert dem kapitalisierten Bruttoertrag einer Liegenschaft ohne Nebenkosten. Der Kapitalisierungssatz wird nach Nutzungsart, wirtschaftlichem Alter, Bauart und Zustand des zu schätzenden Objektes bestimmt. Für den Bruttoertrag ist bei vermieteten Objekten der realisierte, effektive Mietertrag massgebend. Der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Rohertrag entspricht dem im Zeitpunkt der Schätzung marktmässig erzielbaren Ertrag der Liegenschaft. Er wird aufgrund der individuellen Wohnqualität und des repräsentativ erhobenen und vom Regierungsrat festgesetzten örtlichen Mietpreisniveaus berechnet (Norm-Mietwert) (§ 15 Abs. 1 und 2 SchätzV). Folgerichtig beziehen sich die allgemeinen Richtlinien in Kapitel 30 hinsichtlich Ertragswertermittlung auch auf Geschäfts- und Gewerbeliegenschaften (vgl. Ziffer 3.5.2; 3.5.4.2). Bei vermieteten Räumen oder Objekten sind die erzielbaren Mietwerte zu übernehmen oder die effektiven Mieten, sofern sie den örtlichen Marktwerten entsprechen. Fehlen marktgerechte Mietwerte, wird auf Normwerte abgestellt. Der Normmietwert wird aufgrund der Nutzflächen (m2) oder des Nutzinhaltes (m3), welche mit den massgebenden Ansätzen multipliziert werden, ermittelt. Die Ansätze ergeben sich aus den örtlichen, effektiv erzielten Mieten und sind als durchschnittliche Erfahrungssätze in einer Mietwerttabelle zusammengefasst (Kapitel 230). Können bei grösseren Gewerbebauten oder Industriegrundstücken keine zutreffenden Mietwerte ermittelt werden, so kann die Schätzung nach der Industrie-Schätzungsmethode vorgenommen werden. Es kann mithin nicht zweifelhaft sein, dass nicht nur das letztlich massgebende übergeordnete Gesetzes- und Verordnungsrecht dem Ertragswert bzw. dem Mietwert einer Liegenschaft eine schätzungsrelevante Bedeutung zumisst, sondern richtigerweise auch das Schätzungsreglement selbst. Letzteres macht insofern eine Einschränkung, als bei grösseren Gewerbebauten und Industriegrundstücken dann auf die in Kap. 60 dargelegte besondere Schätzungsmethode auszuweichen ist, wenn keine

dem konkreten Fall gerecht werdende Mietwerte ermittelt werden können. In welchen Fällen dies zutrifft, ist nicht genauer definiert. Zu denken ist an nichtvermietete Fabrikationsgebäude, die für einen ganz spezifischen Produktionsablauf erstellt und angepasst sind, so dass mangels effektiver und marktkonformer Mieterträgnisse nur schwerlich sachgerechte Normmietwerte zu ermitteln wären. Wird die Fabrikation aufgegeben und kann das Fabrikgebäude vermietet werden, so leuchtet nicht ein, weshalb der Mietertrag, sofern er marktkonform ist, nicht in die Schätzung miteinzubeziehen ist, zumal dies das Steuergesetz verlangt. Im Lichte dieser Rechtslage ist es mithin sehr fraglich, ob Lager- und Kühlhäuser generell nach Kap. 60 zu schätzen sind.

e) Nach den Angaben der Beschwerdeführer ist 1/4 der Raumfläche an drei Gewerbetreibende vermietet. Die restlichen 3/4 werden von den Beschwerdeführern für die Winterlagerung von Booten verwendet. Bootsbesitzer können ihre Boote im Fabrikgebäude, das ursprünglich eine Spinnerei beherbergte, überwintern lassen. Damit verbunden erbringen die Beschwerdeführer gewisse Dienstleistungen (Ein- und Auswassern, beim Waschen helfen, Transport, Ab- und Auftakeln, Einlagern, vgl. Augenscheinsprotokoll S. 2). Die Hauptleistung ist aber - wie der Augenschein klar aufzeigte - die Lagerung der Boote, also eine Nutzungsart, die einer Vermietung des Fabrikgebäudes mindestens sehr nahe kommt. Der daraus erzielte Ertrag ist demzufolge auch weitgehend als mietertragsähnlich zu betrachten (eine genauere Abgrenzung ist nachfolgend unter Ziffer 6 lit. a vorzunehmen). Aufgrund dieser Sachlage ist von einem eruierbaren Mietwert des Schätzungsobjektes auszugehen, so dass grundsätzlich die Schätzung nach den in Kapitel 30 aufgestellten Richtlinien vorzunehmen ist, was - wie vorinstanzliche Schätzungsbeispiele belegen - auch kantonaler Schätzungspraxis entspricht.

f) Unbehelflich ist der Hinweis auf die beiden Schätzungen Gutachter A. und B. Sie haben die Schätzung primär nach den Richtlinien von Kap. 60 vorgenommen, weil dies im Auftrag der Beschwerdeführer so umschrieben war. Aus den Schätzungen selbst sind keine Argumente ersichtlich, die einen Verzicht auf die Mietwertberechnung rechtfertigen könnten. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, weshalb die limitierte Restnutzungsdauer dieses Vorgehen zwingend begründen könnte (vgl. Gutachten B., S. 5).

6. bis 10. ...

Anmerkung der Redaktion: Eine gegen diesen Entscheid erhobene staatsrechtliche Beschwerde ans Schweizerische Bundesgericht wurde mit Urteil 2P.227/1990 vom 18.9.1991 abgewiesen, soweit darauf einzutreten war.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. Dezember 1991 i.S. X. und Y. (VGE 324/91)

Vermögenssteuer: Liegenschaftsbewertung; individuelle Schätzungen; (§ 68 Abs. 3 StG und §§ 9 f. SchätzV)

Sachverhalt:

A. X. und Y. sind Miteigentümer der Liegenschaft Kat.-Nr. ... Auf dieser Liegenschaft steht ein Einfamilienhaus mit Einlegerwohnung (Baujahr 1981). Im Rahmen der letzten generellen Neuschätzung wurde mit Verfügung vom 15. Juli 1988 bzw. rektifizierter Verfügung vom 2. September 1988 (Steueract. 10) basierend auf einer Schätzung vom 5. Mai 1987 der Eigenmietwert auf Fr. 22 354.-- und der Steuerwert auf Fr. 528 000.-- festgesetzt.

Im Herbst 88 / Frühjahr 89 liessen die Eigentümer auf der Liegenschaft eine Loggia, ein Schwimmbad im Freien, eine Garage sowie eine Stützmauer errichten. Sie investierten hiefür gemäss eigenen Angaben Fr. 154 609.-- (Steueract. 1).

Diese baulichen Veränderungen veranlassten die Steuerverwaltung zu einer individuellen Neuschätzung, welche am 28. November 1989 vorgenommen wurde (Steueract. 8). Mit Verfügung vom 9. März 1990 wurden folgende Schätzwerte eröffnet (Steueract. 7):

- Eigenmietwert: Fr. 31 010.-- statt bisher Fr. 22 354.--
- Steuerwert: Fr. 779 000.-- statt bisher Fr. 528 000.--

B. Gegen diese Schätzungsverfügung erhoben X. und Y. Einsprache, welche die Kantonale Steuerkommission mit Entscheid vom 11. April 1991 insofern teilweise guthiess, als es nur eine der beiden erstellten Garagen den Einsprechern zuordnete (die zweite Garage gehört dem Nachbarn), so dass sich der Eigenmietwert auf Fr. 29 900.-- und der Steuerwert auf Fr. 763 000.-- reduzierte. Im übrigen wurde die Einsprache abgewiesen, und die Verfahrenskosten wurden zu 9/10 (= Fr. 164.70) den Einsprechern überbunden.

C. Mit Eingabe vom 27. Mai 1991 lassen X. und Y. gegen den erwähnten Einspracheentscheid Beschwerde beim Verwaltungsgericht Schwyz führen mit folgenden Begehren:

"1. Der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission Schwyz Nr. 282-62-54/90 vom 11. April 1991 sei aufzuheben und die bisherige rechtskräftige Liegenschaftsschätzung vom 2. September 1988 sei beizubehalten.

2. Eventuell sei der Eigenmietwert wie auch der Steuerwert nur mässig zu erhöhen.

3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Schwyz."

D. Die Vorinstanz trägt vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

E. In der Folge ersuchte die Gerichtsleitung die Vorinstanz um Beantwortung verschiedener Fragen. Letztere antwortete mit Schreiben vom 13. November 1991.

F. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Aus den Erwägungen:

1. a) Gemäss § 68 Abs. 3, dritter Satz des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I 105) bleiben die im Schatzungsprotokoll ermittelten Werte rechtskräftig und sind nicht mehr anfechtbar, "solange nicht aufgrund einer Aenderung der Verhältnisse eine neue Schatzung notwendig wird". Damit die Steuerbehörde von den veränderten Verhältnissen auf einer Liegenschaft Kenntnis erhält, wird der Gemeinderat verpflichtet, "der Kantonalen Steuerkommission über Neu- und Umbauten zwecks Vornahme der Neueinschätzung periodisch Meldung zu machen" (§ 68 Abs. 4 StG). In der regierungsrätlichen Schätzungsverordnung (SchätzV, nGS I 106) werden die allgemeinen Voraussetzungen der individuellen Schätzung wie folgt umschrieben (§ 9 SchätzV):

> "Anpassungen, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke sind vorzunehmen, wenn im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes eine wesentliche Aenderung eingetreten ist."

Unter den einzelnen, namentlich aber nicht abschliessend aufgezählten Tatbeständen, finden sich u.a. folgende, eine Neuschätzung bewirkende Sachverhalte (§ 10 SchätzV):

> "b) bei Bestandesveränderungen (Umfang des Grundstückes, Neu- oder wesentlichen Um- oder Anbauten, Abbruch von Gebäuden);
>
> ...
>
> d) bei wesentlichen Wertänderungen (Immissionen, Verbesserungen)."

Wann eine im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes eingetretene Aenderung wesentlich ist, ist eine vom Verwaltungsgericht uneingeschränkt über-

prüfbare Rechtsfrage. Allerdings wird in der Praxis den Verwaltungsbehörden bei der Auslegung und Anwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen ein gewisser Beurteilungsspielraum zugestanden (Rhinow/Krähenmann, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 20 B IX, Nr. 66 b II b, c).

b) Der Begriff der "wesentlichen Aenderung" ist im Lichte von § 68 StG auszulegen. Absatz 4 dieser Bestimmung verpflichtet den Gemeinderat, "Neu- und Umbauten" zu melden; in der Schätzungsverordnung wird diese Pflicht präzisierend wie folgt umschrieben: die Gemeinden melden alle Neu-, An- und Umbauten und sonstigen Bestandesveränderungen (§ 23 SchätzV). Der Gemeinderat seinerseits erhält von solchen Veränderungen als Baubewilligungsbehörde Kenntnis. Anknüpfungspunkt ist damit in erster Linie (aber nicht ausschliesslich) die Baubewilligungspflicht der fraglichen Bestandesveränderungen. (Soweit allerdings der Umfang eines Grundstückes verändert wird, erfolgt die Meldung grundsätzlich bereits von den Grundbuchämtern; § 55 StG, § 3 Grundstückgewinnsteuerverordnung, nGS I 107.) Der Grad der Wesentlichkeit ist in Anbetracht der heute weitreichenden Baubewilligungspflicht (§ 75 PBG) mithin relativ schnell erreicht. Im Sinne einer Kontrolle ist allerdings bei geringfügigen Veränderungen stets zu hinterfragen, ob sich damit bei den für die Besteuerung massgeblichen Werten (Mietwert und/oder Steuerschatzungswert) überhaupt eine Aenderung von einer gewissen Relevanz ergibt.

Die beschwerdeführerischen Argumente gegen die Annahme wesentlicher Veränderungen sind nicht stichhaltig. Es mag zutreffen, dass die Nutzungserhöhung quantitativ bescheiden ist. In qualitativer Hinsicht heben die fraglichen Bestandes- bzw. Nutzungserweiterungen den Wohnstandard. Unklar ist, wieso das Verhältnis zwischen bisherigem Wert und Investitionsumfang unerheblich sein soll. Nebst der Baubewilligungspflicht ist dieses Verhältnis ein zuverlässiger Indi-

kator für das Kriterium der Wesentlichkeit, vorausgesetzt, dass die Investitionen auch veränderte Verhältnisse in bezug auf Bestand, Qualität und Nutzen eines Grundstückes bewirken, was im Regelfall zutreffen wird. Aus dem Umstand, dass möglicherweise hausinterne Bauvorkehren, welche insbesondere wesentliche qualitative und/oder nutzungsbezogene Veränderungen bewirken, der Steuerverwaltung verborgen bleiben, können die Beschwerdeführer nichts für sich ableiten. Es ist zudem davon auszugehen, dass die gemeinderätliche Meldepflicht betr. Neu- und Umbauten (§ 68 Abs. 5 StG) solche Versehen weitgehend ausschliesst, so dass sich das Mass allfälliger rechtsungleicher Behandlungen in Grenzen hält.

c) Im zu beurteilenden Fall liegen Bestandesveränderungen an der fraglichen Liegenschaft vor. Es betrifft dies zumindest folgende Investitionen (gemäss Angaben in der Beschwerdeschrift S. 4):

	Investitionen	Steuerschätzung
- gedeckte Loggia 60 m3	Fr. 30 468.--	Fr. 30 000.--
- unbeheiztes Schwimmbad	Fr. 33 783.--	Fr. 17 000.--
- Garage	Fr. 26 567.--	Fr. 19 845.--
	Fr. 90 818.--	Fr. 66 845.--

Möglicherweise ist auch die Erstellung der Stützmauer als wertvermehrende Investition zu qualifizieren (Flächenfreihaltung für Schwimmbad und Loggia?). Diese Frage kann hier jedoch offen bleiben. Die erstgenannten Veränderungen sind nicht nur klarerweise baubewilligungspflichtig. Bei einem steueramtlichen Zeitbauwert per 1.1.1985 von Fr. 648 023.-- (Steueract. 10) erweisen sich die getätigten Investitionen von über Fr. 90 000.-- auch in quantitativer wie qualitativer Hinsicht als wesentlich. Ertragswert und Realwert verändern sich in einem Ausmass, dass sich eine neue Schätzung aufdrängt.

2. Fraglich bleibt, ob eine wesentliche Aenderung im Bestand, in der Qualität oder in der Nutzung eines Grundstückes stets eine gesamthafte Neueinschätzung gebietet, oder ob eine blosse Neuschätzung der von der Veränderung betroffenen Liegenschaftsteile verlangt wird.

§ 68 StG lässt diese Frage offen. Er verlangt sinngemäss nur, dass im Falle von (wesentlich) veränderten Verhältnissen eine neue Schätzung erforderlich ist. Dabei wird von "Neueinschätzungen" oder "Aenderung bestehender Schätzungen" gesprochen, ohne diese Begriffe aber näher zu definieren. In der Schätzungsverordnung tauchen - was in VGE 339/86 vom 30.1.1987, Prot. S. 70 ff. nicht zum Ausdruck kommt - die Begriffe "Anpassungen" und "Nachschätzungen" neu (§§ 5, 6, 9 Schätzungsverordnung) auf; die aufgeworfene Frage wird indes auch hier nicht beantwortet. Immerhin ist aber in § 9 SchätzV unter der Marginalie "Individuelle Schätzungen, a) Allgemeine Voraussetzungen" von "Anpassungen, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke" die Rede. Es ist nicht anzunehmen, dass der Verordnungsgeber damit nur Synonyme aneinanderreihen, sondern vielmehr ausdrücken wollte, dass nebst Neuschätzungen auch blosse Anpassungen oder Nachschätzungen vorzunehmen sind. Es stehen somit die Neuschätzungen im Gegensatz zu den Anpassungen oder Nachschätzungen. Die beiden letzteren Schätzungsarten stützen sich dabei auf die bisherige Schätzung und korrigieren diese, soweit es die veränderten Verhältnisse gebieten, während die Neuschätzungen die Liegenschaften als Gesamtes neu erfassen. Was der Unterschied zwischen Anpassung und Nachschätzung genau ist, geht aus der Schätzungsverordnung nicht hervor. Diese Frage ist im vorliegenden Zusammenhang aber bedeutungslos und kann deshalb offen bleiben (möglicherweise gilt folgende Unterscheidung: sofern die wesentlichen Veränderungen vom Schreibtisch aus beurteilt werden können [z.B. Teilabbruch eines Gebäudes], wird

die bisherige Schätzung angepasst, sofern sich ein Augenschein aufdrängt [z.B. Anbau], wird der betreffende Gebäudeteil nachgeschätzt). Im Lichte dieser Verordnungsbestimmung kann somit die bisherige Praxis, dass bei wesentlichen Veränderungen stets eine umfassende Neuschätzung zu treffen ist, nicht mehr aufrechterhalten bleiben. Vielmehr sind bei nicht grundlegenden Bestandes-, Nutzungs- und Qualitätsveränderungen, wie sie in casu vorliegen, nur die veränderten Liegenschaftsbestandteile und deren Auswirkungen auf den Ertragswert (Mietwert, Kapitalisierungssatz), Real- und Verkehrswert (Gewichtungskoeffizient) neu zu ermitteln (also hier Schwimmbad, Loggia etc.). Bodenwert, m3-Preis für unveränderte Kubatur, Mietwerte für unveränderte Liegenschaftsbestandteile etc. bleiben gleich. Diese Praxisänderung ist nicht nur sachlich gerechtfertigt, sondern sie gewährleistet zugleich den verfassungsmässigen Anspruch auf Rechtsgleichheit. Denn es leuchtet nicht ein, dass bei nicht grundlegenden Veränderungen für die Liegenschaft die Bodenwerte, m3-Preise und Nutzwerte insgesamt neu geschätzt bzw. auf den Schätzungszeitpunkt hin neu ermittelt werden. Dies führt, wie der zu beurteilende Fall drastisch aufzeigt (Investitionen von ca. Fr. 150 000.-- bewirken eine Zunahme des Steuerwertes von Fr. 235 000.-- [= 44.5 %] und des Mietwertes von Fr. 7 546.-- [33.7 %]) im Verhältnis zu demjenigen Grundeigentümer, welcher keine Veränderungen an der Liegenschaft vornimmt, zu völlig unbilligen Schätzungsergebnissen. Demnach ist auch § 4 Abs. 1 SchätzV wie folgt anzuwenden: Die Grundstücksverhältnisse im Zeitpunkt der individuellen (Teil)-Schätzung sind nur soweit massgebend, als das Grundstück von der Veränderung und mithin von der Anpassung oder Nachschätzung betroffen ist. Ansonsten gelten die Verhältnisse bzw. die darauf basierenden Werte gemäss der rechtskräftigen Schätzungsverfügung. Bei grundlegenden Veränderungen, wie zum Beispiel umfassender Zweckänderung oder Renovation, die zu einer individuellen Neueinschätzung führen, gilt § 4 Abs. 1 SchätzV uneingeschränkt. Allerdings

ist hier stets darauf zu achten, dass der Unterschied zwischen den Verhältnissen im Zeitpunkt der generellen Schätzung und der individuellen Schätzungen nie ein Ausmass annimmt, welches als verfassungswidrig, weil rechtsungleich, bezeichnet werden müsste, und welches im Falle einer fehlenden neuen generellen Schätzung den Anspruch auf Unrechtsgleichbehandlung zu begründen vermöchte. Wenngleich eine bis ins letzte Detail reichende rechtsgleiche Behandlung hier faktisch nie möglich sein wird, ist die generelle Anpassung (prozentuale Anpassung oder generelle Neuschätzung) das beste Mittel, um Rechtsungleichheiten zu vermeiden und eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angepasste Besteuerung zu ermöglichen.

Aufgrund dieser Darlegungen ergibt sich, dass in teilweiser Gutheissung der Beschwerde der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben ist. Die Sache ist im Übrigen an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie das Kantonale Schätzungsamt zur erforderlichen Nachschätzung im Sinne dieses Entscheides anhält. (...)

Beschluss des Verwaltungsgerichts vom 26. August 1991 i.S. Q. (V16/90)

Registrierung von Steuerberatern beim Verwaltungsgericht: Steuerlicher Leumund (§ 15 Abs. 4 VRP)

Erwägungen:

1. Die Registrierung ist von folgenden Voraussetzungen abhängig:

- von der fachlichen Fähigkeit (Fähigkeitsausweis),

- von einem guten Leumund im Sinne von § 7 der Verordnung über die Führung des Strafregisters und die Ausstellung von Leumundszeugnissen (nGS 167),

- von einem guten steuerlichen Leumund gemäss Bestätigung der Kantonalen Steuerverwaltung.

2. Die beiden ersten Voraussetzungen sind erfüllt. Der Gesuchsteller erwarb am ... den Ausweis eines ... Das Leumundszeugnis der Gemeinde ... vom ..., welches durch den kantonalen Strafregisterführer im Sinne von § 7 lit. b der oben zit. Verordnung (nGS 167) vervollständigt wurde, weist einen guten Leumund aus.

3. Fraglich bleibt, ob beim Gesuchsteller auch von einem guten steuerlichen Leumund zu sprechen ist. Die Kantonale Steuerverwaltung weist in ihrer Bestätigung vom 24. Januar 1990 darauf hin, dass der Gesuchsteller

- mit U-Nr. ... wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung im Falle Erben E. zu einer kantonalen Busse von Fr. 1 000.-- (lit. a nachfolgend),

- und mit U-Nr. ... wegen Mitwirkung zur Steuerhinterziehung im Falle G. zu einer Busse von je Fr. 2 000.-- für die kantonalen und die direkte Bundessteuer verurteilt worden ist (lit. b nachfolgend).

a) Die erstere Busse war Gegenstand eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, welches mit der Bestätigung der Sanktion endete (VGE ...). Aus diesem Entscheid sind folgende relevanten Fakten zu entnehmen:

Die Erbengemeinschaft E. deklarierte am 28. Januar 1981 ein auf ein Jahr umgerechnetes Geschäftseinkommen von Fr. ... Diese Steuerdeklaration beruhte auf der vom Gesuchsteller erstellten Erfolgsrechnung für die Zeit vom 1. August 1979 bis 31. Dezember 1980. Veranlagungsmässig wurde das Geschäftseinkommen auf Fr. ... angehoben. Ca. ... Franken der Aufrechnung waren auf zeitlich nicht abgegrenzten Zinsaufwand zurückzuführen: Der Gesuchsteller belastete der erst ab 1. August 1979 beginnenden Erfolgsrechnung nämlich die gesamten für das Jahr 1979 aufgelaufenen Schuldzinsen. War im steuerstrafrechtlichen Verfahren die Erfüllung des objektiven Tatbestandes unbestritten, wurde das für den Hinterziehungsversuch erforderliche vorsätzliche Verhalten in Abrede gestellt. Das Verwaltungsgericht erachtete den Vorsatznachweis indes als erbracht. Es leitete diesen Nachweis insbesondere aus den objektiven Begleitumständen ab (z.B.: Fachwissen als eidg. dipl. ..., Buchungsvorgang/-text, widersprüchliche Rechtfertigungen). Aus dem Verwaltungsgerichtsentscheid geht im übrigen hervor, dass die Steuerverwaltung des Kantons X. den Gesuchsteller mehrmals mündlich ermahnen musste, er solle die Verbuchung privater Kosten als Geschäftsaufwand unterlassen (Schreiben

Steuerverwaltung X. vom ...). Allerdings lag die letzte mündliche Ermahnung schon 1984 ein "paar Jahre" zurück. Das Gericht wertete das unbestrittene Verhalten im Kanton X. in dem Sinne, als es daraus "kein deutliches Indiz" für das zu beurteilende Verhalten bzw. für den umstrittenen Vorsatz ableitete. Indessen seien dies "Umstände, welche die Seriosität des Beschwerdeführers als Steuervertreter beeinträchtigen." (Prot. S. 333).

b) Die zweite Busse beruht auf einer Verfügung der Kantonalen Steuerkommission und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 29. November 1988. Ihr liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Gesuchsteller erledigte für den Geschäftsmann G. die Buchhaltung, die Geschäftsabschlüsse sowie die Steuererklärungen. So auch für die Steuerperiode 1981/82 (Bemessungsperiode 1979/80). Die (rektifizierte) Veranlagung 1981/82 vom 15. Juli 1983 erging mit geringen Abweichungen im Sinne der Selbstdeklaration vom 28. Oktober 1981 (Steueract. 81/82 Nr. 2).

...

Mit Zwischenbescheid vom 10. Dezember 1987 wurde gegen den Gesuchsteller und seinen Klienten G. eine Strafuntersuchung wegen vollendeter Steuerhinterziehung bzw. Mitwirkung dazu eingeleitet (Veranlagungsperiode 1981/82; Strafact. Q. Nr. 9). Gleichzeitig wurde G. aufgefordert, von verschiedenen Banken Vollständigkeitsbescheinigungen für die Jahre 1979 und 1980 einzureichen. Anlass der Strafuntersuchung war primär eine der Steuerverwaltung von dritter Seite zugegangene Kopie eines Schreibens des Gesuchstellers an seinen Klienten G. vom 15. Oktober 1980 mit folgendem Inhalt (Strafact. Q. Nr. 7, Strafact. G. Nr. 14, Nr. 10, S. 3):

"Sehr geehrter Herr G.

Jetzt habe ich schon sehr oft Ihre Veranlagung reklamiert. Ich erhalte nicht einmal Antwort darauf. Natürlich will die Verwaltung vermutlich zuerst den Entscheid des Verwaltungsgerichtes abwarten.
Für diese Verzögerungen könnte man unter Umständen einmal eine Beschwerde an den Regierungsrat machen.
In der Zwischenzeit werden Sie vermutlich allfällige "private" Sparhefte oder Wertschriften-Depots völlig zum Verschwinden gebracht haben (durch Auflösung oder durch Verlagerung).
Wenn ich Weiteres weiss, werde ich Sie benachrichtigen."

Die Strafuntersuchung brachte zu Tage, dass G., welcher zwischenzeitlich am ... verstarb, in den Jahren 1979 bis 1986 Einkommen und Vermögen hinterzog bzw. zu hinterziehen versuchte. U.a. ist aktenkundig, dass G. am 20.3.1981, also nach dem ominösen Brief vom 15. Oktober 1980, unter einem Pseudonym bei der Y-Bank, Solothurn, ein Privatkonto und ein Depot eröffnete, auf denen Schwarzgelder angelegt wurden. Die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auferlegten G. sel. bzw. dessen Erben deshalb mit Verfügung vom 1. September 1988 für die Veranlagungsperioden 1981/82 bis 1987/88 wegen vollendeter und versuchter Steuerhinterziehung auf der Basis eines Vergleichs Bussen im Betrage von ca. Fr. 17 500.-- und Nachsteuern im Betrage von ca. Fr. 72 000.-- (Strafact. G. Nr. 1). In der Folge wurde der Gesuchsteller am 8. November 1988 von der Steuerbehörde als Angeschuldigter zur Sache befragt (Strafact. Q. Nr. 7). Dabei erklärte er, dass er bis zur Geschäftsaufgabe des G. (ca. 1979/80) dessen Buchhaltung, nachher nurmehr die Steuerdeklaration erledigte. Im weiteren gab er zu, von einem nicht deklarierten Sparheft der ersten Frau des G. gewusst zu haben, eine Angelegenheit jedoch, die 1979/80 bereinigt worden sei. Ansonsten bestritt der Gesuchsteller,

von den Schwarzgeldern sowie von der Depot- und Kontoeröffnung bei der Y-Bank, Solothurn, gewusst zu haben. Er habe sich in seiner Vernehmlassung vom 26.1.1988 gegen die Abgabe von Vollständigkeitsbescheinigungen gewehrt, weil die Steuerverwaltung keine Begründung für die Einleitung der Strafuntersuchung lieferte. Der Rechtsvertreter des Angeschuldigten ergänzte, dass er und der Gesuchsteller erst nach dem Tode des G. von dessen Erben auf die Beziehungen zur Y-Bank, Solothurn, hingewiesen wurden. Auf Vorhalt des den Steuerbehörden zugespielten Schreibens vom 15.10.1980 erklärte der Gesuchsteller wörtlich:

> "Herr G. war ein humorvoller Mensch. Die Passage im Schreiben ist eher als Witz zu interpretieren, d.h. ich wollte aufgrund der Scherereien mit dem nicht deklarierten Sparheft noch einmal nachdoppeln."

Mit Verfügung vom 29. November 1988 haben die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer den Gesuchsteller - wie oben bereits erwähnt - wegen Mitwirkung zur vollendeten Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1981/82) je mit einer Busse von Fr. 2 000.-- bestraft. Auch diese Strafausfällung beruht auf einer vergleichsweisen Regelung.

c) Ein weiteres mit Zwischenbescheid vom 10. Dezember 1987 (ebenfalls aufgrund zugespielter Unterlagen) eröffnetes Verfahren stellten die Steuerbehörden mit Verfügung vom 13. Dezember 1988 ein.

4. Die beiden oben dargestellten Sanktionsfälle sind grundsätzlich geeignet, den steuerlichen Leumund des Gesuchstellers als erheblich getrübt zu qualifizieren. Sie zeigen (wenngleich infolge des abgeschlossenen Vergleiches umfassendere Sachverhaltsabklärungen nicht getroffen wurden oder mindestens nicht aktenkundig sind), dass der Gesuchsteller

offensichtlich keine Hemmungen hatte, mit Rat und Tat an Steuerhinterziehungen mitzuwirken. Seine im vorliegenden Registrierungsverfahren vorgetragenen Bestreitungen sind unglaubhaft und in keiner Art und Weise substantiiert. Insofern rechtfertigt sich eine Registrierung nicht, sollte doch damit der Bürger eine gewisse Gewähr haben, dass der registrierte Vertreter nebst der notwendigen Fachkenntnisse Verantwortungsbewusstsein und Zutrauenswürdigkeit besitzt, zumal der Steuerpflichtige für die erforderliche Sorgfalt bei der Auswahl des Steuerberaters haftet und sich die Handlungen des Steuervertreters anrechnen lassen muss.

Allerdings gilt es bei der Verweigerung der Registrierung auch das Verhältnismässigkeitsprinzip zu beachten. Eine bloss geringfügige Gesetzeswidrigkeit (was beim Gesuchsteller indes nicht zutrifft) vermag eine Registrierung nicht zu verhindern. Ebenso ist aber die seit dem Verstoss gegen das Steuerstrafrecht verstrichene Zeit zu berücksichtigen. So verlangt das Verwaltungsgericht, dass in den Bestätigungen der Steuerverwaltungen zum vorneherein nur Sanktionen der letzten zehn Jahre mitzuteilen sind. Auch wenn sich diese Zehnjahresfrist, zwecks einer ersten Aussondierung nichtrelevanter Tatbestände, auf den Zeitpunkt der Sanktionsverfügungen bezieht, sollten in der Regel Sachverhalte, die acht bis zehn Jahre und mehr zurückliegen, eine Registrierung ebenfalls nicht verhindern können, sofern sich der Gesuchsteller zwischenzeitlich als Steuerberater und Steuervertreter korrekt verhalten hat (vgl. VGE V17/90 vom 28.11.1990, wo eine Sanktion und zwei Ermahnungen ca. 8 Jahre zurücklagen, so dass der Registrierung stattgegeben wurde). Im vorliegenden Fall liegen die rechtskräftigen Verurteilungen zwar nur 3 bzw. 5 Jahre, hingegen die vorwürfigen Sachverhalte ca. 10 Jahre zurück. Fehlverhalten aus jüngerer Zeit ist nicht bekannt, zumal die Steuerbehörden im Hinterziehungsfall G. nur für die Veranlagungsperiode 1981/82 (Bemessungsjahre 1979/80) den Mitwirkungstatbestand

als erfüllt betrachteten. In diesem Sinne ist trotz des getrübten Leumundes in Nachachtung des Verhältnismässigkeitsprinzipes die Registrierung als gewerbsmässiger Steuervertreter vorzunehmen. Es ist dem Gesuchsteller aber dringendst zu empfehlen, nurmehr sach- und gesetzeskonforme Steuervertretungen und -beratungen vorzunehmen. Sollten nachträglich weitere Verfehlungen bekannt oder gar neu begangen werden, müsste man die Registrierung neu beurteilen und, sofern nötig, widerrufen.

StPS 2/91 Seite 78

Sozialabzüge: Krankheitskostenabzug (Par. 22 Abs. 1 lit. k StG; DA Ziff. 177)

1. Unter Krankheiten und Gebrechen i.S.v. Par. 22 Abs. 1 lit. k StG fallen alle ärztlich oder zahnärztlich angeordneten Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit.

2. Aufwendungen sind vom Abzug auszunehmen, wenn und soweit das ärztlich nötige Ausmass überschritten wird und Massnahmen nur noch dem Luxus dienen.

3. Der Arzt hat die Notwendigkeit der die geltend gemachten Kosten verursachenden Behandlung zu bestätigen, insbesondere bei Aufwendungen, die nicht nur Krankheitskostencharakter haben, sondern ebenso Urlaub bzw. Vorbeugungsmassnahmen sein können.

4. Im allgemeinen ist davon auszugehen, dass für Behandlungen, welche von der Krankenkasse nicht übernommen werden, aus ärztlicher Sicht keine Notwendigkeit bestanden hat.

StKE 148-90 vom 15. April 1991 i.S. Z. (Abweisung) = 03.91.032

StPS 2/91 Seite 82

Grundstückgewinnsteuer: Ermittlung des Anlagewertes bei Veräusserung von Stockwerkeigentum (Par. 49 Abs. 1 und 3 StG)

Bei der Veräusserung von Stockwerkeigentum sind die Anlagekosten des gesamten Gebäudes nach Massgabe der Miteigentumsquoten und nicht im Verhältnis der Veräusserungserlöse aufzuteilen.

VGE 305-90 vom 29. Juni 1990 i.S. Y. (Teilgutheissung; Abweisung im wiedergegebenen Punkt) = 02.90.034

StPS 2/91 Seite 88

Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen: Projektierungskosten (Par. 50 Abs. 1 und 5 StG)

Wertvermehrende Aufwendungen, die möglicherweise in nicht absehbarer Zeit einmal etwas zur Werterhöhung beitragen könnten, aber im Zeitpunkt der Handänderung noch nichts zur Werterhöhung beigetragen haben, sind keine anrechenbaren Anlagekosten. Deshalb können in absehbarer Zeit objektivermassen nutzlose bzw. nicht brauchbare Projektierungsaufwendungen nicht als wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt werden.

VGE 303-91 vom 24. Juli 1991 i.S. R. (Abweisung) = 02.91.026

StPS 2/91 Seite 98

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös; Kapitalisierung wiederkehrender Leistungen (Par. 51 StG)

Das Verwaltungsgericht schützt die Praxis der Vorinstanzen, zur Ermittlung des Barwertes wiederkehrender Leistungen (in casu: Verpfründung) auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in regelmässigen Abständen erneuerte Rententabelle (vgl. ASA 49, 238 und 58, 647) abzustellen.

VGE 359-90 vom 18. April 1991 i.S. X. (Abweisung) = 02.91.019

StPS 2/91 Seite 105

Verfahrensgarantien der EMRK bei der Ahndung versuchter Steuerhinterziehung (Art. 131 Abs. 2 BdBSt; Art. 6, Art. 26 und Art. 27 EMRK)

Zulässigkeitsvoraussetzung der Individualbeschwerde bei der Europäischen Menschenrechtskommission ist die Erschöpfung der innerstaatlichen Rechtsmittel, d.h. bezüglich der Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK aktive Teilnahme der Partei am innerstaatlichen Verfahren bzw. entsprechende Antragstellung (Art. 26 EMRK).

Die Praxis der Steuerbehörden, für die Strafzumessung im Hinterziehungsverfahren von einheitlichen Richtlinien (sog. Bussenschemen) auszugehen, ist EMRK-konform.

Entscheid der EMRK 14319-88 vom 10. Januar 1991 i.S. R. (Beschwerde nicht zugelassen) = 01.91.003a

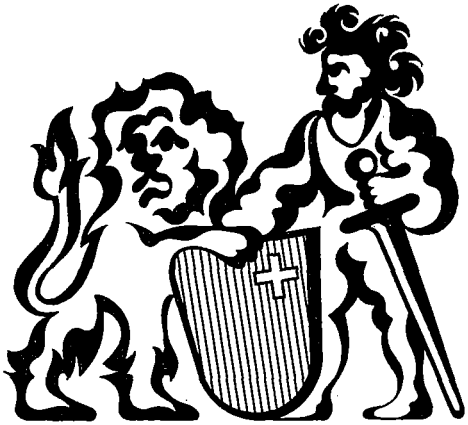
StPS 2/91 Seite 110

Versuchter Steuerbetrug (Par. 94 Abs. 1 StG) im Verhältnis zum Erschleichen einer falschen Beurkundung (Art. 253 StGB)

Die aus Gründen der Steuerersparnis erwirkte Falschbeurkungung eines Grundstückkaufes ist sowohl als gemeinrechtliches Urkundendelikt nach Art. 253 StGB als auch nach Steuerstrafrecht zu ahnden (Bestätigung der Rechtsprechung).

Urteil des Kantonsgerichts Schwyz vom 25. September 1990 i.S. B.

Oktober 1991 9. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Sozialabzüge: Krankheitskostenabzug 78
- Grundstückgewinnsteuer: Ermittlung des Anlagewertes bei Veräusserung von Stockwerkeigentum 82
- Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen: Projektierungskosten 88
- Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös; Kapitalisierung wiederkehrender Leistungen 98
- Verfahrensgarantien der EMRK bei der Ahndung versuchter Steuerhinterziehung 105
- Versuchter Steuerbetrug im Verhältnis zum Erschleichen einer falschen Beurkundung 110

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu. Grundsätzlich werden nur rechtskräftige Entscheide veröffentlicht.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1991 (2 Hefte): Fr. 28.–; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 15. April 1991 i.S. Z. (StKE 148/90)

Sozialabzüge: Krankheitskostenabzug (§ 22 Abs. 1 lit. k StG; DA Ziff. 177)

Sachverhalt:

A) Mit Veranlagungsverfügung 1989/90 vom 13.6.1990 (Versand: 29.6.1990) setzte der Einschätzungsbeamte das steuerbare Einkommen der Pflichtigen kantonal auf Fr. ... fest. Dabei wurden Krankheitskosten im Betrage von durchschnittlich Fr. 3 226.-- nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich bei diesen Aufwendungen nach Ansicht des Veranlagungsbeamten um Lebenshaltungskosten handle.

B) Gegen die Veranlagungsverfügung 1989/90 vom 13.6.1990 erhoben die Pflichtigen am 30.7.1990 (Poststempel) Einsprache mit dem Antrag, die Auslagen für die Badekuren im Ausland seien als ungedeckte Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird angeführt, dass es sich bei diesen Kuren nicht um Ferien handle und solche Aufwendungen jeweils in den Vorperioden von den Steuerbehörden akzeptiert worden seien.

C) ...

Erwägungen:

1. (Formelles)

2. Bei den Krankheitskosten handelt es sich steuersystematisch um nicht abziehbare Aufwendungen der Lebenshaltung, d.h. um Einkommensverwendung. Dennoch haben soziale Rücksichten und Billigkeitserwägungen den Gesetzgeber zur Gewährung eines diesbezüglichen Abzuges veranlasst (vgl. StKE 349/85 vom 1.10.1985 i.S. B., Erw. 1, in: StPS 1986, S. 64 ff.). Das gilt insbesondere für die durch Unfall, Krankheit, Invalidität, Pflegebedürftigkeit oder Zahnbehandlung verursachten Aufwendungen der Steuerpflichtigen, die gemäss § 22 Abs. 1 lit. k StG - soweit sie im Durchschnitt der Bemessungsperiode Fr. 400.-- übersteigen - bis zu höchstens Fr. 4 000.-- pro Person vom rohen Einkommen abgesetzt werden dürfen.

3. Als Krankheitskosten gelten die Kosten für Aerzte, Zahnärzte, Pflegepersonal, Medikamente, Brillen und dergleichen (Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980, DA Ziff. 177). Dazu gehören aber auch ärztlich angeordnete besondere Heilmassnahmen wie Massagen, Bestrahlungen und Bäder. Unter Krankheiten und Gebrechen fallen alle ärztlich oder zahnärztlich angeordneten Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit. Die Angemessenheit der ärztlichen Anordnungen hat die Steuerbehörde nicht zu beurteilen. Desgleichen entscheidet der Erkrankte, von welchem Arzt er sich behandeln oder ob er sich in der privaten oder allgemeinen Abteilung des Spitals betreuen lassen will. Dennoch sind Aufwendungen vom Abzug auszunehmen, wenn und soweit das ärztlich nötige Ausmass überschritten wird und Massnahmen nur noch dem Luxus dienen. Der Arzt hat die Notwendigkeit der die geltend gemachten Kosten verursachenden Behandlung zu bestätigen, insbesondere bei Aufwendungen, die nicht nur Krankheitskostencharakter haben, sondern ebenso Urlaub bzw. Vorbeugungsmassnahmen sein können. Die Krankenkassen sind auch nicht gehalten, solche Kosten zu übernehmen. Im allgemeinen ist davon auszugehen, dass für Behand-

lungen, welche von der Krankenkasse nicht übernommen werden, aus ärztlicher Sicht keine Notwendigkeit bestanden hat (vgl. Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 48 f. zu § 30 StG).

4. Die Pflichtigen haben sich vom 4. bis 18.4.1987 in Porto d'Ischia sowie vom 12.3 bis 25.3.1988 in Montegrotto (Italien) zur Kur aufgehalten. Mit Bezug auf den Aufenthalt in Montegrotto wird durch das Grand Hotel T. (Dr. med. U./ Dir. Sanitario) bestätigt, dass die mit Rechnungen ausgewiesenen Kuranwendungen durch den Dottore verordnet und unter ärztlicher Leitung durchgeführt worden seien. Den Belegen kann entnommen werden, dass es sich bei den Kuren in erster Linie um Fangopackungen und Massagen handelte. Eine Bestätigung eines Schweizer Arztes, der diese Kuren angeordnet haben könnte, wird nicht beigebracht. Die Kosten für diese Kuraufenthalte werden von den Krankenkassen der Pflichtigen nicht übernommen (vgl. Schreiben der Oska vom 28.5.1990 und der Christlich Sozialen vom 25.5.1990). Im weiteren bestätigen die Pflichtigen mit Schreiben vom 11.12.1990, dass sie für die in Frage stehenden Badekuren bei ihren Arbeitgebern jeweils Ferien zu beziehen hatten, obwohl eigentlich der Arbeitgeber bei schuldloser Verhinderung des Arbeitnehmers an der Arbeitsleistung infolge Krankheit gesetzlich zur Lohnzahlung verpflichtet wäre (vgl. Art. 324 a OR). Es wird klar, dass vorliegendenfalls aus ärztlicher Sicht offenbar keine Notwendigkeit bestand, die vorliegenden Behandlungen vornehmen zu lassen. Der italienische Dottore bestätigt lediglich, dass die Behandlungen in Montegrotto von ihm verordnet und unter ärztlicher Kontrolle durchgeführt wurden, nicht aber, dass diese medizinisch notwendig waren. Im übrigen sind in Anbetracht des Umstandes, dass dem Verbot des Abzugs der Lebenshaltungskosten grundlegende Bedeutung zukommt, diesem Grundsatz widersprechende Bestimmungen ohnehin einschränkend auszulegen. Zusammenfassend kann somit

festgehalten werden, dass die hier zum Abzug begehrten Aufwendungen nicht als ungedeckte Krankheitskosten im Sinne des Gesetzes qualifiziert werden können. Auch vermögen frühere Veranlagungen grundsätzlich keine präjudizielle Wirkung zu entfalten, ist doch der Steuerpflichtige für jede Veranlagungsperiode wieder von neuem einzuschätzen. Die Einsprache erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind den Einsprechern die Kosten aufzuerlegen (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. Juni 1990 i.S. Y. (VGE 305/90)

Grundstückgewinnsteuer: Ermittlung des Anlagewertes bei Veräusserung von Stockwerkeigentum (§ 49 Abs. 1 und 3 StG)

Zum Sachverhalt:

Das Verwaltungsgericht hatte zur Frage Stellung zu nehmen, wie die gesamten Anlagekosten zweier Mehrfamilienhäuser auf die einzeln verkauften Stockwerkeinheiten aufzuteilen sind.

Aus den Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes, nGS 105, nachfolgend StG abgekürzt). Als Grundstücke gelten auch Miteigentumsanteile an Grundstücken (vgl. § 57 StG i.V.m. § 28 Abs. 4 StG und dem dort enthaltenen Verweis auf Art. 655 ZGB). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG).

Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer ist eine - zwar zusammen mit der Einkommens- und Vermögens-, bzw. Ertrags- und Kapitalsteuer im gleichen Erlass geregelte - Spezialsteuer, welcher grundsätzlich die Bedeutung einer Objektsteuer zukommt. Anknüpfungspunkt der Besteuerung bildet

der bei einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Handänderung erzielte Grundstückgewinn ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Durch die Nichtberücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes unterscheidet sie sich von der Subjektsteuer (Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 133; Ernst Höhn, Steuerrecht, 3. Auflage, § 2, N 12/13). Jede gewinnbringende Veräusserung eines Grundstückes oder eines Anteils an einem Grundstück löst die Besteuerung aus (Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, 1952, S. 267 ff.; Peter Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. 1976, S. 97, 139 ff., 144 und 150 ff.; Othmar Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Diss. 1961, S. 11 ff., 64; ferner Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Diss. 1990, S. 21 ff. Ziff. 2.1.2).

§ 49 Abs. 3 StG sieht allerdings eine systemwidrige Abweichung von diesem Grundsatz vor, indem einerseits bei Veräusserungen mehrerer Grundstücke oder von Grundstückanteilen durch die gleiche Person innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten der Steuersatz nach dem erzielten Gesamtgewinn bestimmt wird und anderseits auch allfällige Verluste auf einzelnen Veräusserungen innert des gleichen Zeitraumes in Verrechnung gebracht werden können (vgl. VGE 370/76 vom 31. Januar 1977, Prot. K.II, S. 37 ff.).

2. a) Im vorliegenden Fall sind die Veräusserungserlöse der verkauften Miteigentumsanteile (Stockwerkeinheiten) unbestritten. Streitig ist indessen, wie die gesamten Anlagekosten von Block I und II auf die einzelnen Stockwerkeinheiten aufzuteilen sind. Die Veranlagungsbehörde und die Vorinstanz verwiesen auf die bisherige Praxis, wonach die Anlagekosten eines in Stockwerkeigentum aufgeteilten Gebäudes nach den Stockwerkeigentumsquoten auszuscheiden sind.

Nach Auffassung der Beschwerdeführer wäre indessen eine Aufteilung der Anlagekosten "im Verhältnis der Veräusserungserlöse" vorzunehmen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3).

b) Das Verwaltungsgericht hatte zu dieser Frage - soweit ersichtlich - letztmals im vorinstanzlich zitierten Entscheid VGE 370/76 vom 31. Januar 1977 (Prot. K.II 1977, S. 37 ff.) Stellung zu nehmen. Dabei stellte es fest, dass das Steuergesetz - abgesehen von § 49 Abs. 3 StG - keine Vorschriften über die Ermittlung des Anlagewertes bei Teilveräusserungen oder von einzelnen Miteigentumsanteilen (verbunden mit Stockwerkeigentum) enthält. Im weiteren gelte nach anerkannter Praxis, die mit entsprechenden ausdrücklichen Regelungen in andern kantonalen Steuergesetzen übereinstimme (z.B. § 169 Abs. 1 und 2 StG-ZH; Art. 154 Abs. 1 und 2 StG-GL usw.), dass nur die Anlagekosten des veräusserten Teils in Rechnung zu stellen und wertvermehrende Aufwendungen nur soweit berücksichtigt werden dürfen, als sie den veräusserten Teil des Grundstückes, bzw. den betreffenden Miteigentumsanteil betreffen (vgl. zit. VGE, Erw. 2 mit Hinweisen auf O. Camenzind, a.a.O., S. 64; P. Ochsner, a.a.O., S. 97 und Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum zürch. StG, N 1 ff. zu § 169 StG-ZH). Im Ergebnis schützte das Verwaltungsgericht die Aufteilung der Anlagekosten nach Massgabe der Miteigentumsquoten (vgl. zit. VGE).

Das Verwaltungsgericht hat im vorliegenden Fall keinen Anlass, von der oben dargelegten Praxis abzuweichen. Denn wie die Vorinstanz sowohl im angefochtenen Entscheid als auch in der Vernehmlassung zutreffend ausführte, sprechen im wesentlichen folgende Gründe gegen eine Aufteilung der Anlagekosten im Verhältnis der Veräusserungserlöse (und für eine Ausscheidung nach den Wertquoten im Sinne von Art. 712 e ZGB). Zum einen kann es auf die einzelnen Verkaufspreise deshalb nicht ankommen, weil sie das Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs weder sachnotwendig noch

objektiv widerspiegeln. Vielmehr können die Verkaufspreise je nach Umständen, dem Verhandlungsgeschick, dem Abschlussinteresse, den finanziellen Möglichkeiten der Vertragsparteien, der Baukonjunktur, der Entwicklung auf dem Geldmarkt (Zinssätze) etc. einen grösseren oder kleineren Gewinn oder allenfalls gar einen Verlust einschliessen (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 3 mit Hinweis auf RB 1973 Nr. 43). Zum andern fallen die Baukosten für eine Eigentumswohnung auf der Schattenseite mit schlechter Aussicht prinzipiell nicht geringer aus als für eine gleich grosse Wohnung auf der Sonnenseite mit guter Aussicht, obwohl die sonnigere Eigentumswohnung mit besserer Aussicht in aller Regel einen höheren Veräusserungserlös erzielen wird (als die gleich grosse, schattige Wohnung mit schlechter Aussicht, vgl. angefocht. Entscheid, S. 3 unten). Hinzu kommt, dass die grundbuchamtlich eingetragenen Wertquoten von Stockwerkeinheiten in der Regel den anteilsmässigen Wert der einzelnen Wohnungen am Gesamtwert richtig widerspiegeln, zumal diese Wertquoten von den verschiedenen Stockwerkeigentümern oft auch als Grundlage für die Verteilung der anfallenden Kosten (Verwaltungs-, Sanierungsfondskosten etc.) benutzt werden (vgl. Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden, PVG 1986, Nr. 56, S. 153). Im übrigen steht die dargelegte Schwyzer Praxis - wie bereits erwähnt - im Einklang mit der Praxis in anderen Kantonen (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, N 1 zu § 169; PVG 1986, Nr. 56).

c) An diesem Ergebnis vermögen auch die weiteren Einwände der Beschwerdeführer grundsätzlich nichts zu ändern. Soweit die Beschwerdeführer argumentieren, da sie die Ueberbauung in wirtschaftlicher Hinsicht als Einheit betrachten und demzufolge der Kostenverteilung/-verrechnung zwischen den beiden Blöcken keine grosse Aufmerksamkeit geschenkt hätten, ist ihnen entgegenzuhalten, dass sie (einmal abgesehen von den Bauzinsen, vgl. nachfolgend, Erwägung 2 d) dies-

bezüglich nichts substantiiert vorgebracht haben. Es wäre indessen Sache der Beschwerdeführer gewesen, vor Verwaltungsgericht konkret (im Detail) darzulegen, welche Positionen (in welchem Umfange?) zu Unrecht in der "Bauabrechnung Block I" aufgeführt und in der "Bauabrechnung Block II" nicht enthalten sind. Ebensowenig können die Beschwerdeführer aus den geltend gemachten Sonderwünschen der Käufer etwas zu ihren Gunsten ableiten. Denn zum einen wurden auch diese Sonderwünsche weder ansatzweise, geschweige denn detailliert, erläutert. Zum andern betonte die Vorinstanz in der Vernehmlassung zutreffend, dass auch bei Einbezug der Sonderwünsche die anteilsmässige Festsetzung der Anlagekosten grundsätzlich nur geringfügig von der Verteilung nach Wertquoten abweichen würde, da solche Zusatzkosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten in der Regel nicht übermässig ins Gewicht fallen (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 3).

Soweit die Beschwerdeführer schliesslich beanstanden, die steuerliche Konstruktion - wonach der Verkauf der ersten Wohnungen zu Verlust, und der Verkauf der übrigen Wohnungen indessen zu Gewinn geführt haben soll - vermöge dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie einem unternehmerisch vernünftigen Verhalten nicht zu genügen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 unten), ist darauf hinzuweisen, dass sich diese Kritik grundsätzlich an den Gesetzgeber richtet. Aus den Ausführungen der Beschwerdeführer ist zu schliessen, dass sie sinngemäss beim Verkauf von zusammengehörenden Stockwerkeinheiten im Ergebnis eine gesamthafte Grundstückgewinnsteuerveranlagung verlangen, bei welcher Gewinne und Verluste (ungeachtet des Verkaufszeitpunktes der jeweiligen Eigentumswohnung) vollumfänglich verrechnet werden können. Eine analoge Regelung kennt beispielsweise das Zürcher Recht, welches in § 169 Abs. 3 StG-ZH bestimmt: "Verluste aus Teilveräusserungen können nach vollständiger Veräusserung des Grundstückes den Anlagekosten der mit Gewinn ver-

äusserten Parzellen anteilsmässig zugerechnet werden". Dabei beschränkt die Zürcher Praxis diese Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten auf die Handänderungen der letzten 10 Jahre, bei denen ein Gewinn erzielt wurde (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., N 11 zu § 169 StG-ZH). Im Gegensatz dazu kennt das Schwyzer Recht keine derart ausgedehnte Verrechnungsmöglichkeit. Vielmehr hat der Schwyzer Gesetzgeber die Verrechnungsmöglichkeit auf einen Zeitraum von zwölf Monaten eingeschränkt (vgl. § 49 Abs. 3 StG, wobei der Vollständigkeit halber anzufügen ist, dass die Addition von Grundstückgewinnen zur Ermittlung des massgebenden Steuersatzes [zugunsten des jeweils Pflichtigen] ebenfalls auf einen Zeitraum von zwölf Monaten beschränkt ist). Bei dieser Sachlage ist es dem Gericht grundsätzlich verwehrt, diesen im Gesetz ausdrücklich enthaltenen Zeitraum von 12 Monaten in einem Anwendungsfall auszudehnen, sondern es wäre Sache des Gesetzgebers, eine solche Aenderung (- sofern überhaupt erwünscht -) im Rahmen einer Gesetzesrevision einzuführen. Zu beachten ist jedenfalls, dass eine derart erweiterte Verlustverrechnungsmöglichkeit den Charakter der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer in erheblichem Masse abschwächen würde. Auch von daher bleibt ein entsprechender Schritt ["Verwässerung der Ausgestaltung als Objektsteuer" und zusätzliche Berücksichtigung subjektiver Aspekte bzw. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen] dem Gesetzgeber vorbehalten und es ist jedenfalls keine (unechte) Gesetzeslücke ersichtlich, welche ein Eingreifen des Richters gebietet (vgl. dazu u.a. F. Gygi, Verwaltungsrecht, S. 83 ff. und die Ausführungen in Erw. 3-5 des zit. VGE 370/76).

...

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. Juli 1991 i.S. R. (VGE 303/91)

Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen: Projektierungskosten (§ 50 Abs. 1 und 5 StG)

Sachverhalt (Zusammenfassung):

R., welcher im Kanton Zürich wohnhaft ist, veräusserte im Kanton Schwyz eine Liegenschaft. Im Veranlagungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer machte er Fremd- und Eigenkapitalzinsen als Anlagekosten geltend. Sowohl der Veranlagungsbeamte als auch die Steuerkommission im Einspracheverfahren verweigerten ihm diesen Abzug. Demgegenüber qualifizierten die Vorinstanzen die geltend gemachten Planungs- und Anwaltskosten als bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbare Anlagekosten. Am 11. Januar 1991 erhob R. Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den am 8. Januar 1991 ergangenen Einspracheentscheid.

Aus den Erwägungen:

1. Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 Steuergesetz, StG, nGS I/105). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Handänderungspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen. Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, werden nicht berücksichtigt.

Liegt kein Handänderungspreis vor, so ist der Verkehrswert massgebend, der im Zeitpunkt des Erwerbes galt. Kann der Zeitpunkt des Erwerbes nicht festgestellt werden, so gilt als Erwerbspreis der 25 Jahre vor der Veräusserung massgebende Steuerschatzungswert ohne Abzug (§ 50 Abs. 2 StG).

Zu den mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Erwerber bezahlten Handänderungsabgaben und Vermittlerprovisionen, soweit diese das übliche Mass nicht übersteigen (§ 50 Abs. 4 StG).

Als wertvermehrende Aufwendungen gelten nachgewiesene Ausgaben, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG).

2. Der Beschwerdeführer hat für die Finanzierung des 1980 getätigten Landkaufes vorerst ein Darlehen bei der Kantonalbank Schwyz von 30 000 Franken aufgenommen. Am 3. Februar 1981 erhöhte er dieses Darlehen auf Fr. 100 000.-- (vgl. Steueract. 8, Zinsrechnungen Kantonalbank vom 2.12.1980 und 2.12.1981). Die auf diesem Darlehen während der Besitzesdauer erwachsenen Zinsen sowie 5 % Zins auf den bezahlten Zinsen will der Beschwerdeführer als Hypothekarzinsaufwand sowie als Zins vom Eigenkapital vom steuerbaren Gewinn in Abzug bringen. Zur Begründung führt er u.a. aus:

> "In Ihrem Kanton sollen solche Aufwendungen nicht als wertvermehrend gelten. Dies trifft wohl zu, doch handelt es sich im vorliegenden Fall für mich um einen Aufwand, der mir effektiv enstanden ist - dies kann niemand wegleugnen - und ich daher mit dem besten Willen nicht einzusehen vermag, wieso nur fragliche wertvermehrende Aufwendungen wie Kosten für Planung, Einzonung, Anwalt, Handänderungssteuer, Notariats- und Grundbuchkosten etc. zum Abzug zugelassen werden, obschon sie ja nicht im eigentlichen Sinne wertvermehrend sind. Es ist dies eine sehr suspekte Interpretation, worüber sich streiten lässt. Daher

gibt es überhaupt kein Argument, die Hypothekarzinsen vom Abzugsrecht auszuschliessen. Mir scheint, eine gesetzgeberische Korrektur hier mehr als nur am Platze zu sein, umsomehr als ja in Zukunft auch international, z.B. mit der kommenden EG, einige der schweizerischen Gesetze den neuen Normen dieser Institution anzupassen sein werden."

3. Es kann aufgrund des klaren Wortlautes des schwyzerischen Steuerrechts kein Zweifel bestehen, dass die geltend gemachten Hypothekar- und Eigenkapitalzinsen keine Ausgaben sind, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben (§ 50 Abs. 5 StG; vgl. Reimann, Zuppinger, Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 21 ff. zu § 166 ZH-StG; StE 1987, B 44.13, Nr. 3 [Entscheid Verwaltungsgericht Luzern vom 23. Januar 1987]; Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, N 2 zu Art. 86; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 224). Was dem Beschwerdeführer offenbar vorschwebt, ist die Berücksichtigung des sog. Gesamtbetriebsverlustes. Das Verwaltungsgericht verneint bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer in konstanter Praxis die Zulässigkeit eines Abzuges für diesen Gesamtbetriebsverlust (StPS 2/89, S. 76 ff.; VGE 303/90 vom 29. März 1990). Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Schwyz ist als Objektsteuer ausgestaltet. Die Anrechnung eines Betriebsdefizites stellt in der Gewinnbemessung deshalb eine systemwidrige, subjektive Rücksichtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen dar. Nur aufgrund einer positiven Gesetzesvorschrift könnte der Betriebsverlust als abzugsfähig erklärt werden (so zum Beispiel im Kanton Zürich: § 166 Abs. 1 lit. f ZH-StG *); eine echte Gesetzeslücke liegt nicht vor.

* **Anmerkung der Redaktion:** Aufgehoben durch Gesetz vom 23. September 1990

Die beschwerdeführerischen Einwände vermögen die dargelegte Praxis nicht in Frage zu stellen. Wenn - wie der Beschwerdeführer darlegt - Kosten für Planung, Einzonung, Anwalt, Handänderungssteuer, Notariats- und Grundbuchkosten etc. zum Abzug zugelassen werden, so kann deswegen nicht Gleiches für die Kapitalkosten hergeleitet werden. Es gilt zu beachten, dass der schwyzerische Gesetzgeber Kosten, die mit dem Erwerb und dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (Handänderungsabgaben, Notariats- und Grundbuchkosten), ausdrücklich als abzugsberechtigt bezeichnet (§ 50 Abs. 1, 4 und § 51 Abs. 1, 2 StG). Was die Planungs- und Anwaltskosten betrifft, präzisiert die Steuerkommission im Einspracheentscheid, dass Anwalts- und Planungskosten im Zusammenhang mit der begehrten Einzonung zu einer Werterhöhung beitragen können (vgl. Reimann, Zuppinger, Schärrer, a.a.O., N 11, 13 zu § 166 StG; X. Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, S. 175). Diese Aussage ist zutreffend, allerdings setzt die Abzugsberechtigung - im Lichte der Konzeption der Grundstückgewinnsteuer - grundsätzlich voraus, dass das angestrebte Ziel (hier die Einzonung) auch tatsächlich erreicht wurde. Letzteres trifft hier nicht zu, weshalb die Anerkennung der Planungs- und Anwaltskosten als wertvermehrende Aufwendungen zumindest fragwürdig ist.

In Gesetzgebung und Praxis werden Planungskosten für nicht ausgeführte Projekte allerdings unterschiedlich behandelt. Das Berner Verwaltungsgericht verlangt einen engen, objektiv feststellbaren Zusammenhang zwischen der Projektierungsarbeit des Steuerpflichtigen und dem geschöpften Wert. Ein solcher Zusammenhang könne bei der strengen Konzeption des bernischen Vermögensgewinnsteuerrechts grundsätzlich nur angenommen werden, wo sich die Arbeit körperlich in Veränderungen am Grundstück äussere (Baubeginn vor der Handänderung). Das sei bei der blossen Ausarbeitung und Bewilligung eines Projektes noch nicht der Fall. Wenn der Käufer

den Vorarbeiten selber einen Wert zumesse und sie später ausführe, sei eine Wertschöpfung zwar denkbar. Namentlich wegen Beweisschwierigkeiten (Bewertung der Arbeiten) und aus Gründen der Praktikabilität sei die Berücksichtigung noch nicht umgesetzter Projektierungsarbeiten aber auf jene Fälle zu beschränken, in denen der Veräusserer auch zur Bauleitung verpflichtet worden sei (sog. Baubindung). Nur unter diesen Umständen stehe schon im Zeitpunkt der Handänderung mit hinreichender Sicherheit fest, dass seine Projektarbeiten zur beabsichtigten Wertschöpfung führten. Letzteres bejahte das Berner Verwaltungsgericht auch bei fehlendem Baubindungsvertrag, wenn dem neuen Eigentümer wegen einer drohenden, unmittelbar bevorstehenden Umzonung seiner Bauparzelle in das Landwirtschaftsgebiet objektiv keine Möglichkeit einer anderen Projektwahl blieb, wenn er seiner Baumöglichkeit nicht verlustig gehen wollte (StE 1991 B 44.13.2 Nr. 1). Diese Praxis beruht einerseits auf der gesetzlichen Regelung, dass Gewinne auf Grundstücken von der Vermögensgewinnsteuer ausgenommen und der Einkommenssteuer unterworfen sind, "mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufes handelt, sofern sie an ihnen wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt hat" (Art. 77 Abs. 2 lit. a BE-StG). Korrespondierend bezeichnet Art. 86 Abs. 2 BE-StG den Wert persönlicher Arbeit der steuerpflichtigen Person zur Verbesserung oder Wertvermehrung vorbehältlich der Einkommensbesteuerung als abzugsfähige Aufwendungen. Anderseits werden in diesem Gesetzesartikel Arbeiten als dauernde wertvermehrende Aufwendungen aufgezählt, die nicht dem blossen Unterhalt und der normalen Werterhaltung dienen, sondern zusätzliche Investitionen darstellen (Gruber, a.a.O., N 4 zu Art. 86).

Die Konzeption, dass nur "unverdiente" Mehrwerte mit der Gewinnsteuer zu erfassen sind, liegt auch dem Zürcher und Schwyzer Steuerrecht zugrunde (Reimann, Zuppinger,

Schärrer, a.a.O., N 1 zu § 161 und N 1 zu § 166; Othmar Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, S. 52). Hingegen sind keine Gesetzesbestimmungen vorhanden, die explizit verlangen, dass an den Grundstücken die wertvermehrenden Arbeiten ausgeführt sind, was gemäss bernischer Rechtsprechung (offenbar auch über den Rahmen persönlicher Arbeit hinaus) bedingen würde, dass der zwischen Projektierung und geschöpftem Wert verlangte objektive Zusammenhang nur angenommen werden kann, "wo sich die Arbeit körperlich in Veränderungen am Grundstück äussere (Baubeginn vor der Handänderung)". Im Kanton Zürich werden seit jeher Erschliessungskosten für Bauland, inkl. Projektkosten, selbst dann, wenn das Erschliessungsprojekt nicht ausgeführt wurde, zu den anrechenbaren Aufwendungen gezählt (Reimann, Zuppinger, Schärrer, a.a.O., N 13 zu § 166). Hingegen wurden bis 1978 Projektkosten für Hochbauten nur dann als wertvermehrend angerechnet, wenn das fragliche Projekt auch tatsächlich zur Ausführung gelangte. Dies deshalb, weil solche Projekte nicht zur dauernden Verbesserung des Grundstücks beitrugen. Auch unter dem Titel des Gesamtbetriebsverlustes war eine Anrechnung ausgeschlossen, weil es sich nicht um Kosten für Grundstückbewirtschaftung im engeren Sinn handelte (StR 34, S. 259). Mit Entscheid vom 16. November 1978 hat das Verwaltungsgericht Zürich seine Praxis bezüglich Hochbauten unter Berufung auf neuere Bundesgerichtsentscheide geändert. Ausgehend von der geltenden Praxis, dass die tatsächlichen Aufwendungen (körperlichen Bauarbeiten) nicht zu einer entsprechenden Wertvermehrung geführt haben müssen (Reimann, Zuppinger, Schärrer, a.a.O., N 7 zu § 166), erklärt es die Projektierungsaufwendungen ebenfalls als anrechenbar, auch wenn "mit dem schliesslich erstellten Bau die früheren Projekte nur noch teilweise oder überhaupt nicht zur Ausführung gelangen". Entscheidend sei, welche Projektierungskosten dem Bauherrn tatsächlich insgesamt erwachsen seien und dass diese Kosten bei einer Grundstückveräusserung seinen Gewinn schmälern; wollte man

anders urteilen, so käme es zur unzulässigen Besteuerung eines fiktiven Grundstückgewinns (vgl. BGE 101 Ia 5 und 104 Ia 23 f.; StR 34, S. 260 f.; Zuppinger, Schärrer, Fessler, Reich, Ergänzungsband, 2. Auflage, N 27-30 zu § 164).

Im Kanton Schwyz ist die Frage der Projektierungskosten - soweit überblickbar - bis heute nicht ausdrücklich beurteilt worden. In der Praxis werden jedoch solche immateriellen Leistungen offenbar unabhängig von der Realisierung der beabsichtigten Ueberbauung oder Erschliessung als Anlagekosten toleriert. Dies ergibt sich nicht nur aus der vorliegenden Verfahrensabwicklung, sondern beispielsweise auch aus jenem Verwaltungsgerichtsentscheid (VGE 332/86 vom 9.12.1986 = StPS 1987, S. 202 ff.), in dem eine versuchte Grundstückgewinnsteuerhinterziehung zu beurteilen war, weil bei der Festlegung der Anlagekosten zu hohe Architektenhonorare deklariert wurden. Damals war unbestritten (und deswegen in keiner Weise Gegendstand des Verfahrens bzw. der Entscheidbegründung), dass Projektierungskosten abzugsfähige Aufwendungen darstellten. Dies selbst dann, wenn die Projektierungskosten sich auf eine nicht konsumierte Baubewilligung bezogen, jedoch ausdrücklich "sämtliche Unterlagen aufgrund dieser Baubewilligung" mitverkauft und im Kaufpreis inbegriffen waren. In diesem Sinne hat schon Camenzind in seiner oben zitierten Dissertation aus dem Jahre 1961 sich für eine large Praxis ausgesprochen (S. 56):

> "... Aber auch nicht verwirklichte, jedoch mitveräusserte Projekte sind anzurechnen. Dasselbe gilt für nichtausgeführte und auch nicht mitveräusserte Erschliessungspläne (Strassenprojekte usw.), falls sie 'objektiv brauchbar sind und der Käufer die Möglichkeit hat, sie zu benützen'. M.E. darf noch weiter gegangen werden. Selbst die Kosten von ausgeführten und nichtveräusserten aber brauchbaren Projekten von Hochbauten müssen berücksichtigt werden. Oft lässt ein Grundeigentümer zwei Projekte ausarbeiten und wählt dann das bessere, oft lässt er ein Projekt ausarbeiten in der Meinung, das Grundstück lasse

sich so günstiger veräussern usw. Auch solche Ausgaben haben eine Wertvermehrung des Grundstückes zur Folge. Die objektive Werterhöhung bildet ja das Kriterium für die Zurechnung einer Ausgabe des Veräusserers zu den wertvermehrenden Aufwendungen und nicht der subjektive Nutzen, den der Erwerber aus dieser Ausgabe des Veräusserers zieht."

Mettler erwähnt in seiner aus dem Jahre 1990 stammenden und vorstehend ebenfalls zitierten Dissertation, auch der Preis für mitverkaufte Bauprojekte könnte wertvermehrenden Charakter haben (S. 175). Er belegt diese Ansicht mit einem Hinweis auf die Zürcher Praxis.

Das Verwaltungsgericht gelangt gestützt auf den Gesetzeswortlaut, die Gesetzesratio und in Kenntnis der verschiedenen Lehrmeinungen und kantonalen Praxen zum Schluss, dass eine Rechtsanwendung, die auch mittelbare, (noch) nicht in körperlichen Veränderungen sich äussernde Werterhöhungen akzeptiert, mit der geltenden Rechtsordnung grundsätzlich im Einklang steht. Allerdings gilt zu beachten, dass es gemäss klarem Wortlaut nicht genügt, wenn wertvermehrende Aufwendungen möglicherweise in nicht absehbarer Zeit einmal etwas zur Werterhöhung beitragen könnten, vielmehr müssen sie im Zeitpunkt der Handänderung bereits zur Werterhöhung beigetragen haben. Im Lichte dieser Normierung bleiben deshalb in absehbarer Zeit objektivermassen nutzlose bzw. nicht brauchbare Projektierungsaufwendungen als anrechenbare Anlagekosten unberücksichtigt. Dem Umstand, dass unter Umständen Grundstückgewinnsteuern anfallen, obgleich der Gewinn mangels genügendem Ertrag durch nicht anrechenbare Aufwendungen verzehrt oder gar übertroffen wird, müsste allenfalls der Gesetzgeber in einer nächsten Revision und in Abweichung der bisherigen (dogmatisch richtigen) Konzeption Rechnung tragen (Abzug des Gesamtbetriebsverlustes). Dem Richter jedenfalls ist die Berücksichtigung "der subjektiven Rücksichtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse

des Steuerpflichtigen" bei der aktuellen Rechtslage verwehrt (vgl. auch Reimann, Zuppinger, Schärrer, a.a.O., N 52 zu § 166).

Im vorliegenden Fall hat sich der Steuerpflichtige zusammen mit weiteren benachbarten Eigentümern vergeblich um Einzonung seiner nunmehr veräusserten Grundstücke bemüht. Die Aufwendungen haben sich somit nicht in Form einer raumplanerisch bedingten Wertschöpfung ausbezahlt gemacht (Umwandlung von Nichtbauland in Bauland). Insofern erweisen sich die Aufwendungen als nutzlos und unbrauchbar, was gegen deren wertvermehrenden Charakter spricht. Anderseits wissen die Rechtsnachfolger nunmehr über die planerischen Grenzen und Möglichkeiten der Grundstücke Bescheid. Ob dies bereits als relevante Wertvermehrung zu qualifizieren ist, kann nicht a priori verneint werden. Diese Frage ist hier indes nicht abschliessend zu beurteilen, weil sich eine reformatio in peius in Anbetracht der zurückhaltenden Anwendung dieses Instituts, der relativ geringfügigen Auswirkungen auf den Steuerbetrag und der nicht klaren Rechtsfolgen nicht aufdrängt. Bei dieser Ausgangslage versteht sich aber auch, dass der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten kann, wenn der Einzonungsaufwand als Werterhöhung zu seinen Gunsten akzeptiert wird.

4. Es stellt sich im weiteren die Frage, ob das Doppelbesteuerungsrecht hinsichtlich des Zinsaufwandes eine andere Regelung gebietet. In der Tat sind bei Liegenschaftshändlern die Schuldzinsen auf dem zur Finanzierung der Liegenschaften aufgenommenen Fremdkapital, soweit sie nicht laufend mit Vermögensertrag verrechnet werden konnten, vom steuerbaren Veräusserungsgewinn im Liegenschaftskanton in Abzug zu bringen. Dies gilt auch dann, wenn das kantonale Recht bei der Grundstückgewinnsteuer einen solchen Abzug nicht vorsieht (Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 1983, S. 470). Die Vorinstanz lehnt ein Vorgehen im dargelegten

Sinne ab, weil der Kanton Zürich als Wohnsitzkanton des Pflichtigen den Beschwerdeführer als Nicht-Liegenschaftenhändler behandelte und diesem bei den ordentlichen Steuern die gesamten Hypothekarzinsen zum Abzug zuliess (Einspracheentscheid S. 6). Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass die Schuldzinsen im Kanton Zürich abgezogen wurden. Er hat nicht die für Liegenschaftshändler geltenden kollisionsrechtlichen Bestimmungen beansprucht (objektmässige Verlegung der Schuldzinsen mit Aktivierungsmöglichkeit von Aufwandüberschüssen; Höhn, a.a.O., S. 468) bzw. das steuerbehördliche Vorgehen nicht in Frage gestellt, sondern hat es (wohl in Anbetracht der beträchtlichen Aufwandüberschüsse) vorgezogen bzw. dabei belassen, die Schuldzinsen bei der ordentlichen Einkommensbesteuerung abzusetzen. Er hat damit kundgetan, dass er sich steuerrechtlich nicht als Liegenschaftshändler sieht, worauf er zu behaften ist. Eine Verletzung des Doppelbesteuerungsrechts liegt jedenfalls nicht vor.

Zusammenfassend erweist sich die steuerrechtliche Betrachtungsweise des Beschwerdeführers als falsch. Die Schuldzinsen sind einkommens- bzw. steuermindernd bereits als Mehraufwand der Liegenschaft von seinem Einkommen abgesetzt. Mietzinseinnahmen, Schuldzinsen und Unterhaltskosten sind - vorbehältlich der oben dargelegten Doppelbesteuerungsnorm - richtigerweise Faktoren der Einkommens- und nicht der Grundstückgewinnsteuer. Klar ist auch, dass der Eigenkapitalzins nicht Bestandteil der Anlagekosten ist. Der Beschwerdeführer hat diesen Zins nicht als Einkommen deklariert, keine Aufwendungen gehabt und damit insbesondere keine wertvermehrenden Aufwendungen getätigt.

5. und 6. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. April 1991 i.S. X. (VGE 359/90)

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös; Kapitalisierung wiederkehrender Leistungen (§ 51 StG)

Sachverhalt:

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom ... verkaufte X. an Y. GB-Nr. ... . Als Gegenleistung für die Liegenschaft GB-Nr. ... erhielt der Verkäufer die Verpfründung zu folgenden Konditionen:

"Der Käufer gewährt dem Verkäufer Kost, Logis und Pflege im einzelnen wie folgt:

a) Das grundbuchlich zu sichernde Wohnrecht besteht in der alleinigen Benutzung der Nebenstube im Parterre sowie der Mitbenutzung von Stube im Parterre sowie Küche und WC. Dieses Wohnrecht ist auf GB-Nr. ... einzutragen.

b) Der Käufer gewährt dem Verkäufer Kost am Familientisch. Sofern der Verkäufer sich anderweitig verpflegen will, hat ihm der Käufer einen monatlichen Betrag von Fr. 250.-- zu leisten, indexgebunden ab dem Index der bei der Verurkundung gültig ist.

c) Der Käufer bezahlt dem Verkäufer die Krankenkasse ab Verurkundung dieses Vertrages und kommt voll für seine Pflege auf. Soweit die Pflege nicht mehr persönlich geleistet werden kann (wobei vorab auf die ärztliche Ansicht abzustellen ist), kommt der Käufer für alle Unkosten auf, die nicht durch die Krankenkasse gedeckt sind. Im gleichen Sinne trägt der Käufer auch alle Medikamenten- und Arztkosten."

Mit Verfügung vom 14. November 1989 ermittelte die Kantonale Steuerverwaltung den Wert der Verpfründung (Veräusserungserlös) mit Fr. 94 490.--, den steuerpflichtigen Grundstückgewinn mit Fr. 36 957.-- und die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 2 084.75. Die Ermittlung des Veräusserungserlöses ihrerseits basierte auf einer Bewertung der Verpfründung von Fr. 7 080.-- pro Jahr. Dieser Betrag wurde gemäss der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Kreisschreiben vom 28. Oktober 1980 herausgegebenen Tabelle in einen kapitalisierten Betrag von Fr. 94 490.-- umgerechnet (Formel: Fr. 7 080.-- : 74.93 x 1000; ASA 49, 238).

B. Gegen diese Verfügung liess der Steuerpflichtige Einsprache erheben. Darin anerkannte er den Wert der Jahresleistung mit Fr. 7 080.--. Hingegen verlangte er, es sei dieser Betrag nach den Barwerttafeln von Stauffer/Schätzle zu kapitalisieren, woraus dann ein Kapitalbetrag von Fr. 76 747.-- resultiere.

Mit Entscheid vom 15. November 1990 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgewiesen.

C. Am 19. November 1990 liess X. gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen:

"1. der Entscheid der VI sei aufzuheben,
2. der Grundstückgewinnsteuer sei nur ein Kapitalbetrag von Fr. 82 906.-- zugrunde zu legen statt 94 490.--.
2. (recte 3.) unter Kosten- und Entschädigungsfolge z.L. VI."

D. und E. ...

Erwägungen:

1. Wird bei der Veräusserung eines Grundstückes kein Verkaufspreis festgelegt, oder wird der Käufer nebst dem Verkaufspreis zu einer jährlich wiederkehrenden Leistung von mehr als 3000 Franken verpflichtet, so gilt gemäss § 51 Abs. 3 Steuergesetz (StG, nGS 105) die im Zeitpunkt der Veräusserung massgebende Verkehrswertschatzung als Veräusserungserlös.

Das Bundesgericht hat mit BGE vom 24. Juni 1988 (P 1693/1987) im Zusammenhang mit einem Wohnrecht erkannt, das Abstellen auf den Verkehrwert gemäss § 51 Abs. 3 StG sei verfassungswidrig, weil Steuerobjekt der schwyzerischen Grundstückgewinnsteuer der realisierte Gewinn und nicht der Mehrwert sei. Naheliegend sei, wie auch das Verwaltungsgericht festgestellt habe, in einem solchen Falle auf den kapitalisierten Wert des Wohnrechts bzw. der periodischen Leistung abzustellen (vgl. StPS 1989, S. 38 ff. bes. S. 41. f.).

2. a) Die Verwaltung und die Vorinstanz haben die Kapitalisierung der Verpfründung nach der von der Eidg. Steuerverwaltung mit Kreisschreiben vom 28.10.1980 herausgegebenen Umrechnungstabelle vorgenommen (publ. in ASA 49, 238 und H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer 1983/84, S. 61). Dieser vom Bundesamt für Privatversicherungswesen genehmigten Tabelle liegen die Einzeltarife der schweizerischen Versicherungsgesellschaften von 1980 zugrunde (Stauffer/Schätzle, Barwerttafeln, 4. A., Rz. 497). Die Steuerverwaltung verwendet diese Tabelle auch für die Ermittlung der Satzbestimmung bei Kapitalabfindungen gemäss § 26 Abs. 6 - 8 StG (vgl. DA Rz. 199). Der Barwert einer Verpfründung ist nach versicherungstechnischen Grundsätzen,

entsprechend der geschätzten Lebenserwartung zu bestimmen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher StG, Bd. IV, N 16 zu § 165; VGE 327/86 vom 9.12.1986, E. 2 d, Prot. 638). Die Tabellen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, welche in einem Rhytmus von jeweils ca. 10 Jahren den Veränderungen der Lebenserwartung angepasst werden (letztmals mit Kreisschreiben vom 9.3.1990, ASA 58, 647 ff.), erfüllen diese Anforderungen (versicherungstechnische Grundsätze und Berücksichtigung der Lebenserwartung).

b) Der Beschwerdeführer wendet gegen das Vorgehen von Vorinstanz und Verwaltung ein, die Kapitalisierung sei mit eigen(artig)er Methodik vorgenommen worden, wobei man sich zur Hauptsache auf ausserkantonale oder überkantonale und damit unmassgebliche Praxis berufe, die nicht den Stellenwert von gewohnheitsrechtlicher Praxis erreicht haben dürfte, um allfällige Vorschriftslücken auszufüllen. Im gesamten Rechtsbereich seien die Barwerttafeln Stauffer/Schätzle in Anwendung, die entsprechend dem Ausgabedatum von 1989 Akutalität beanspruchen dürften. Diese Tabellen seien deshalb vorliegend anwendbar und nicht anderes Recht, das hier stellvertretend herbeigezogen werde, obwohl es überholt sei.

c) Die Behauptung, die Barwerttafeln und anderen Tabellen im Werk von Stauffer/Schätzle seien im gesamten Rechtsbereich in Anwendung, trifft bei weitem nicht zu. Vielmehr werden im erwähnten Werk selber exemplikativ eine ganze Reihe bedeutender Rechtsgebiete erwähnt, in denen nach Aussage von Stauffer/Schätzle ihre Tabellen nicht anwendbar sind. Es betrifft dies vor allem das Sozialversicherungsrecht, die Personalvorsorge-Einrichtungen, die Privatversicherungen und den Bereich der Lebensversicherungen (Stauffer/Schätzle, a.a.O., Fettdruck vor Rz. 908 und 908 - 910). Weiter wird unter Rz. 912 im zitierten Werk ausgeführt: "Kantonale Steuerverwaltungen stützen sich, um die

Einkommenssteuer bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen oder bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses zu veranlagen, auf die Tabellen der Eidg. Steuerverwaltung". Diese Feststellung wird kommentarlos abgegeben, woraus zu schliessen ist, dass die beiden Autoren diese Praxis als unproblematisch erachten.

d) Nachdem das Abstellen auf den Verkehrswert bei der Vereinbarung jährlich wiederkehrender Leistungen - wie dargetan - nicht angeht, beantwortet das Steuergesetz die Frage, wie der Veräusserungserlös in solchen Fällen zu bemessen ist, nicht. Es liegt eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vor (im Sinne der klassischen Unterscheidung eine echte Lücke), welche auszufüllen ist. Bei der Lückenfüllung ist eine Lösung zu finden, welche praktikabel ist und sich in das bestehende System einfügt. Es soll eine Anlehnung an bestehende Regelungen stattfinden, wobei primär verwandte Regelungen des öffentlichen Rechts und nur subsidiär des Privatrechts heranzuziehen sind (Rhinow/Krähenmann, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 23 S. 74 f. mit Hinweisen; EGV-SZ 1976 S. 22; VGE 316/90 vom 31.1.1991 E. 3 S. 10).

e) Im Sinne der dargelegten Methode der Lückenfüllung (Erw. d) ist es richtig, wenn die Vorinstanz hier auf die Kapitalisierungstabelle zurückgegriffen hat, welche im Steuerrecht Anwendung findet und nicht auf die im Privatrecht, namentlich im Haftpflichtrecht, gebräuchlichen Barwerttafeln von Stauffer/Schätzle. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid und in der Vernehmlassung unwidersprochen und überzeugend eine Reihe von Gründen (insbesondere Praktikabilitätsüberlegungen) nennt, welche für die Anwendung der Tabelle der Eidg. Steuerverwaltung sprechen. Es sind dies:

- Technik und Handhabung sind einfach und wenig zeitaufwendig;

- es besteht nur ein geringes Fehlerrisiko;

- es ist keine Spezialausbildung und Erfahrung erforderlich;

- nebst Geschlecht und Alter brauchen keine weiteren Kapitalisierungselemente ermittelt und in Diskussion mit den Steuerpflichtigen verteidigt zu werden;

- die Tabelle wird regelmässig erneuert; demgegenüber betrug das Intervall zwischen der dritten und vierten Auflage von Stauffer/Schätzle fast 20 Jahre (1970/1989) und es besteht, da es sich um ein privates Werk handelt, keine Gewähr für eine Weiterführung. Dass im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Veranlagungsverfügung gerade die Barwerttafeln Stauffer/Schätzle neu aufgelegt wurden, ist rein zufällig. In der Zwischenzeit ist die Tabelle der Eidg. Steuerverwaltung wiederum aktueller. Im übrigen profitiert der Beschwerdeführer davon, dass hier nicht die Tabelle vom 9. März 1990 zur Anwendung gelangte.

- es liegt ein von einer Fachbehörde (Bundesamt für Privatversicherung) amtlich genehmigter Tarif vor.

Die Handhabung der Barwerttafeln von Stauffer/Schätzle ist gegenüber dem Tarif der Eidg. Steuerverwaltung wesentlich komplizierter und aufwendiger. Den Beweis hiefür liefert der Vertreter des Beschwerdeführers gleich selber, indem er im Einspracheverfahren einen Kapitalisierungsfaktor von 3.5 % wählte, während er in der Beschwerde von einem solchen von 2.5 % ausgeht, was zu einer Differenz im Kapitalbetrag von Fr. 6 159.80 führt. Weiter wäre nach den Berechnungsmethoden nach Stauffer/Schätzle zu berücksichti-

gen, dass eine Verpfründung den Lebenshaltungskosten folgt und für die Indexierung solcher Leistungen stehen nach Stauffer/Schätzle zwei Rechnungsmodelle im Vordergrund (vgl. Stauffer/Schätzle Rz. 1149/1150). Zu guter letzt wäre noch zu beachten, dass bei Leistungen, welche täglich bzw. kontinuierlich erfolgen, ein Korrekturfaktor zu berücksichtigen wäre (vgl. Stauffer/Schätzle, a.a.O., Rz. 1179 ff.). Diese Hinweise zeigen, dass die von der Verwaltung und der Vorinstanz getroffene Lösung nicht bloss den Grundsatz der Anlehnung an eine Regelung im öffentlichen Recht befolgt, sondern auch einfacher handhabbar und damit praktikabler und generalisierender ist, als die vom Beschwerdeführer postulierte Kapitalisierung. Demzufolge ist der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen.

Aus der Feststellung, dass die Tabelle der Eidg. Steuerverwaltung einfacher zu handhaben und deshalb für die Verwaltung praktikabler ist als das Werk von Stauffer/Schätzle darf - um Missverständnissen vorzubeugen - in keiner Weise eine negative Qualifizierung des anerkannten Standardwerkes Stauffer/Schätzle herausgelesen werden.

Nicht von Belang für die Beschwerdebeurteilung ist der Hinweis des Beschwerdeführers, Dritte könnten sich in einem zivilrechtlichen Klageverfahren auf das Resultat der grundstückgewinnsteuerlichen Kapitalisierung stützen.

Entscheid der Europäischen Menschenrechtskommission vom 10. Januar 1991 i.S. R. (14319/88)

Verfahrensgarantien der EMRK bei der Ahndung versuchter Steuerhinterziehung (Art. 131 Abs. 2 BdBSt; Art. 6, 26 und 27 EMRK)

The European Commission of Human Rights, sitting in private as a Committee of three members pursuant to Article 20 para. 3 of the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, on 10 January 1991, the following members being present:

...

Having regard to Article 25 of the Convention;

Having regard to the application introduced on 25 August 1988 by R. against Switzerland and registered on 26. October 1988 under file No. 14319/88;

Having regard to the report provided for in Rule 47 of the Rules of Procedure of the Commission;

Having deliberated;

Unanimously decides as follows:

THE FACTS

The facts of the case, as they have been submitted by the applicant, may be summarised as follows:

The applicant, born in 1943, is a Swiss national and resident in X. He owns a cleaning firm. Before the Commission he is represented by Mr. Y., a lawyer practising in X.

In July and August 1982 the Federal Tax Office (Eidgenössische Steuerverwaltung) examined the applicant's business accounts and established that from 1975 until 1980 he had not properly booked his taxable revenues. Thereupon, in several fiscal proceedings against the applicant in 1983, supplementary taxes and fiscal penalties were imposed. In addition, the Zurich Fiscal Administration (Kantonale Steuerverwaltung) instituted proceedings concerning the evasion of cantonal taxes in 1981/82, and informed the Schwyz Canton (the applicant's place of residence at the time in question) accordingly.

On 29 July 1983 the Schwyz Fiscal Administration re-assessed the applicant's Federal contribution 1981/82 (Wehrsteuer).

On 26 April 1984 the Schwyz Fiscal Administration instituted criminal proceedings against the applicant on the suspicion of having evaded the Federal contribution 1981/82. The applicant was given an opportunity to comment; the proceedings were otherwise suspended pending the proceedings before the Zurich Fiscal Administration.

On 24 October 1985 the Schwyz Fiscal Administration examined the applicant in the presence of his counsel. The applicant made further detailed submissions on 20 December 1985. In January 1986 further inquieries were made.

On 25 July 1986 the Schwyz Fiscal Administration imposed a fine on the applicant for attempted tax evasion concerning the federal contribution 1981/82. Having regard to

administrative regulations on the determination of fiscal fines and the circumstances of the applicant's case, it imposed the maximum fine of SF 20 000.--.

On 27 March 1987 the Schwyz Administrative Court (Verwaltungsgericht) dismissed the applicant's appeal (Beschwerde). *

On 26 February 1988 the Federal Court (Bundesgericht) dismissed the applicant's administrative law appeal (Verwaltungsgerichtsbeschwerde). The Federal Court found in particular that the fixing of fiscal fines according to general administrative rules served the purpose of unification of punishment. The applicant's strained financial situation as it appeared from his tax files and the cumulation of fiscal fines in the different tax proceedings had been considered by the lower instances; a reduction of his fine had not been justified. Furthermore, even assuming that Article 6 of the Convention applied to the proceedings in question, the applicant's fine could not be reduced on the ground of the length of the proceedings. The judgement was served on 21 June 1988.

COMPLAINTS

The applicant complains under Article 6 para. 1 of the Convention about the decision of the Schwyz Fiscal Administration of 26 July 1986. He submits that he did not have a fair and public hearing by an independent court. In particular the fixing of his fine had been based on administrative regulations and had not taken due account of his personal situation.

* **Anmerkung der Redaktion:** VGE 355/86, publiziert in StPS 3/1987 S. 126 ff.

THE LAW

The applicant complains under Article 6 para. 1 of the Convention about the decision by the Schwyz Fiscal Administration of 25 July 1986 and also of the proceedings concerned.

With regard to the judicial decisions of which the applicant complains, the Commission recalls that, in accordance with Article 19 of the Convention, its only task is to ensure the observance of the obligations undertaken by the Parties in the Convention. In particular, it is not competent to deal with an application alleging that errors of law or fact have been committed by domestic courts, except where it considers that such errors might have involved a possible violation of any of the rights and freedoms set out in the Convention (see e.g. No. 458/59, Dec. 29.3.60, Yearbook 3 pp. 222, 236; No. 5258/71, Dec. 8.2.73, Collection 43 pp. 71, 77; No. 7987/77, Dec. 13.12.79, D.R. 18 pp. 31, 45).

As regards the applicant's complaint under Article 6 para. 1 that he did not have a public hearing before the Schwyz Fiscal Administration, assuming that Article 6 applies to the proceedings in question, the Commission finds that this complaint was not raised in the domestic appeal proceedings. In this respect, he therefore failed to exhaust, as required by Article 26 of the Convention, the remedies available to him under Swiss law. Consequently, this part of the application must be rejected under Article 27 para. 3.

With regard to his further complaints concerning the fairness of the proceedings, the Commission considers that there is nothing to indicate that the applicant represented by counsel could not properly present his case or that the

proceedings were otherwise arbitrary. In particular, the reference to general regulations on the fixing of fiscal fines, which serves the purpose of unification of these matters, does not appear unreasonable. It follows that this part of the application is manifestly ill-founded within the meaning of Article 27 para. 2 of the Convention.

As regards the applicant's complaint about the length of the fiscal proceedings the Commission notes that the present case only concerns the proceedings instituted by the Schwyz Fiscal Administration on 18 April 1984. These proceedings lasted until 21 June 1988, i.e. about four years. The Commission considers that this length of the proceedings which concerned a charge of attempted tax evasion did not exceed the reasonable time referred to in Article 6 para. 1. In particular the applicant's submissions do not disclose that the competent Schwyz authorities failed to handle this case with the necessary diligence and expedition. The suspension ot the proceedings pending the outcome of the proceedings before the Zurich Fiscal Administration concerning tax evasion in the same fiscal years does not appear to be unreasonable. It follows that this part of the application is also manifestly ill-founded within the meaning of Article 27 para. 2.

For these reasons, the Commission

DECLARES THE APPLICATION INADMISSIBLE.

Urteil des Kantonsgerichts Schwyz vom 25. September 1990 i.S. B. (KG 168/90 SK)

Versuchter Steuerbetrug (§ 94 Abs. 1 StG) im Verhältnis zum Erschleichen einer falschen Beurkundung (Art. 253 StGB)

Sachverhalt:

A. Am ... kaufte A. das Mehrfamilienhaus ... in ... für 4 Millionen Franken. Dabei liess sie sich von ihrem Freund B., Alleinaktionär der C. AG, beraten. Am ... schloss sie mit der C. AG einen Mäklervertrag mit dem Auftrag, das Kaufsobjekt in Stockwerkeigentum aufzuteilen und es möglichst rasch weiterzuverkaufen; Zielgrösse war ein Gesamtverkaufspreis von ca. 5,7 Millionen Franken, die Mäklerprovision war auf 5 % der Einzelverkaufspreise vereinbart (act. 5/2 Ziff. 1-3).

Am ... wurde an den 14 Wohnungen und 20 Einzelgaragen Stockwerkeigentum begründet (act. 3/20), und hernach bot die C. AG die Einheiten den Mietern und Dritten zum Kaufe an. Die Verhandlungen führte jeweils B. oder - in seinem Auftrag - D., Prokuristin der C. AG. Von Ende Mai bis Ende Juli 19.. wurden auf dem Notariat ... 9 Kaufverträge mit einer Gesamtverkaufssumme von Fr. 2 936 000.-- zwischen Frau A. und Wohnungskäufern öffentlich beurkundet.

B. Gestützt auf Klagen zweier Mieter, B. verlange von den Interessenten erhebliche Schwarzzahlungen über den verurkundeten Kaufpreis hinaus, erstattete die Kantonale Steuerverwaltung am 28. Juli 1987 beim Kantonsverhöramt Strafanzeige gegen B., die Wohnungskäufer, ev. Frau A. und weitere Beteiligte (act. 3/1). B. wurde am ... verhaftet

und am ... aus der Untersuchungshaft entlassen, nachdem er den ihm vorgeworfenen Sachverhalt zugegeben hatte.

C. Mit Verfügung vom 2. Oktober 1987 schloss das Verhöramt die Untersuchung betr. Erschleichung falscher Beurkundungen und erklärte sinngemäss die Nichteröffnung von Verfahren wegen Steuerbetruges (act. 18/1). Eine hiegegen erhobene Beschwerde der Steuerverwaltung wies der Staatsanwalt am 21. Januar 1988 ab (act. 18/6), doch hiess die 2. Rekurskammer des Kantonsgerichtes eine zweite Beschwerde gut und wies das Verhöramt an, Strafverfahren auch wegen Steuerbetruges zu eröffnen (KG 28/88 RK 2, Beschluss vom 3. Oktober 1988; act. 18/8).

Nach Aktenergänzung erliess das Verhöramt am 27. Februar 1989 gegen die meisten Wohnungskäufer Strafbefehle wegen Erschleichung von Falschbeurkundungen und Gehilfenschaft zu versuchtem Steuerbetrug und bestrafte sie mit je 7 Tagen Gefängnis bedingt, teils verbunden mit Bussen von 100 bis 200 Franken; Bankverwalter E., der bei ihm deponiertes Schwarzgeld an Frau A. weitergeleitet hatte, büsste es wegen Gehilfenschaft mit Fr. 200.--, und gegen D. lautete der Strafbefehl vom 27. Juli 1989 wegen Gehilfenschaft zur Erschleichung von Falschbeurkundungen auf 5 Tage Gefängnis bedingt.

D. Aufgrund eines (verklausulierten) Geständnisses erliess der Untersuchungsrichter am 27. Juli 1989 auch gegen B. einen Strafbefehl. Er erklärte ihn schuldig der fortgesetzten Erschleichung einer falschen Beurkundung im Sinne von Art. 253 Abs. 1 StGB, weil er bei allen 9 Verkäufen die Käufer veranlasst habe, tiefere Kaufpreise verurkunden zu lassen und die Differenz von insgesamt Fr. 290 000.-- "schwarz" zu zahlen, ferner des fortgesetzten versuchten Steuerbetruges im Sinne von § 94 des kantonalen Steuergesetzes in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 StGB, begangen da-

durch, dass er in fünf Fällen von den Käufern Schwarzgeldzahlungen zwischen Fr. 20 000.-- und Fr. 50 000.--, insgesamt Fr. 170 000.-- entgegengenommen, die Verurkundung falscher Kaufpreise erschlichen und dabei gewusst oder zumindest in Kauf genommen habe, dass die Kantonale Steuerverwaltung bei der amtlichen Mitteilung der Kaufpreise durch das Notariat getäuscht werde, was zu tiefe Steuerveranlagungen der Verkäuferin A. zur Folge gehabt hätte, wenn nicht die Steuerverwaltung vor Erlass der definitiven Veranlagungen von dritter Seite über die Schwarzzahlungen orientiert worden wäre. Der Strafbefehl lautete auf 3 Monate Gefängnis, abzüglich 12 Tage Untersuchungshaft, unter Gewährung des bedingten Strafvollzuges bei 2 Jahren Probezeit, und Fr. 4 000.-- Busse, bedingt löschbar nach einer Probezeit von ebenfalls 2 Jahren, alles unter Kostenfolge.

E. Der Staatsanwalt genehmigte den Strafbefehl, B. akzeptierte ihn ebenfalls. Die Kantonale Steuerverwaltung hingegen erhob Einsprache und verlangte die Erhöhung der Strafe auf 10 Monate Gefängnis und Fr. 20 000.-- Busse, mit Verlängerung der Probezeit auf 4 Jahre.

Am 29. November 1989 überwies der Staatsanwalt den Strafbefehl als Anklage dem Einzelrichter des Kantonalen Strafgerichtes.

Mit Eingabe des Verteidigers vom 25. Januar 1990 liess der Angeklagte sein Geständnis erneuern (erstinstanzliche Gerichtsakten, act. 8).

In der Hauptverhandlung vom 22. Februar 1990 beantragte der Staatsanwalt, den Angeklagten im Sinne der Anklage schuldig zu sprechen und ihn gemäss Strafbefehl zu bestrafen. - Die Kantonale Steuerverwaltung hielt am Antrag auf Straferhöhung fest. - Der Verteidiger plädierte auf Schuldspruch und Bestrafung gemäss Strafbefehl, jedoch unter Ko-

sten- und Entschädigungsfolgen des Einsprache- und Gerichtsverfahrens zu Lasten des Staates.

Mit Urteil vom 22. Februar 1990 erkannte der Einzelrichter:

"1. Der Angeklagte hat sich im Sinne der Anklage vom 29.11.1989 schuldig gemacht:

- der fortgesetzten Erschleichung einer falschen Beurkundung im Sinne des Art. 253 Abs. 1 StGB

- des fortgesetzten Steuerbetruges im Sinne des § 94 StG in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 StGB.

2. In Anwendung von Art. 3, 7, 18, 22 Abs. 1, 36, 41, 48, 63, 65, 68, 69, 253 Abs. 1 StGB, 94 und 97 StG wird der Angeklagte mit 6 Monaten Gefängnis, unter Anrechnung der Untersuchungshaft (12 Tage) und Fr. 8 000.-- Busse bestraft.

3. Dem Verurteilten wird der bedingte Strafvollzug gewährt bei einer Probezeit von 2 Jahren.
Nach einer Probezeit von ebenfalls 2 Jahren ist die Busse bedingt löschbar.

4. Der Verurteilte hat die Kosten des Verfahrens zu tragen:

- Untersuchungs- und Anklagekosten	Fr. 1 230.--
- Gerichtskosten	" 588.--
Total	Fr. 1 818.--"

F. Gegen diesen Entscheid liess der Angeklagte beim Kantonsgericht Berufung einlegen mit dem Antrag, ihn von Schuld und Strafe freizusprechen, eventuell die Strafe angemessen zu reduzieren.

Die Kantonale Steuerverwaltung erhob Anschlussberufung mit den erstinstanzlich gestellten Anträgen auf Strafverschärfung.

In der heutigen Berufungsverhandlung hielt der Verteidiger am Berufungsantrag fest und beantragte die Abweisung der Anschlussberufung.

Die Kantonale Steuerverwaltung schloss auf Abweisung der Berufung und Gutheissung der Anschlussberufung.

Der Staatsanwalt stellte den Antrag, die Berufung teilweise gutzuheissen und die Freiheitsstrafe auf drei Monate Gefängnis zu reduzieren, im übrigen das angefochtene Urteil in Abweisung von Berufung und Anschlussberufung zu bestätigen.

Erwägungen:

1. Der eingeklagte Sachverhalt ist auch zweitinstanzlich unbestritten. Der Angeklagte gibt nach wie vor zu, als Vertreter von Frau A. bei den Wohnungsverkäufen Schwarzgeldzahlungen vereinbart und entgegengenommen zu haben. Der Verteidiger kritisiert aber die im angefochtenen Urteil getroffene Subsumption und kommt zum Schluss, der Angeklagte müsse aus rechtlichen Ueberlegungen freigesprochen werden.

2. Die Anklage wegen fortgesetzter Erschleichung falscher Beurkundungen im Sinne von Art. 253 Abs. 1 StGB betrifft folgende vor dem Notariat ... verurkundete Kaufverträge:

a) bis i) ...

In diesen neun Kaufverträgen wurden also für die verkauften Stockwerkeinheiten Kaufpreise von insgesamt Fr. 2 936 000.-- verurkundet, darüberhinaus zahlten aber die Käufer insgesamt Fr. 290 000.-- "schwarz".

In all diesen Fällen hat der Angeklagte den objektiven Tatbestand von Art. 253 Abs. 1 StGB erfüllt. Danach ist strafbar, wer durch Täuschung bewirkt, dass ein Beamter oder eine Person öffentlichen Glaubens eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet. Der Notar ist Urkundsperson, also eine Person öffentlichen Glaubens, und die von ihm verurkundeten Kaufverträge über Liegenschaftskäufe sind öffentliche Urkunden. Der Kaufpreis als wesentlicher Vertragspunkt ist eine rechtlich erhebliche Tatsache, seine Beurkundung muss deshalb dem wirklichen Willen der Parteien entsprechen. Stimmt der vereinbarte Kaufpreis mit dem verurkundeten Betrag nicht überein, ist die Beurkundung unrichtig. In allen eingeklagten Fällen liessen der Angeklagte und die Käufer als Kaufpreis einen niedrigeren Betrag in die öffentliche Urkunde aufnehmen, als wirklich vereinbart war. Sie verschwiegen die Vorauszahlungen, die die Käufer jeweils unmittelbar vor der Verurkundung geleistet hatten, indem sie das Schwarzgeld in einem verschlossenen Couvert Frau A. aushändigten oder es absprachegemäss bei Bankverwalter E. zu ihren Handen deponierten; in einem Fall (...) nahm der Angeklagte das vereinbarte Schwargeld von insgesamt Fr. 100 000.-- in der Toilette des Cafés ... in ... persönlich entgegen (act. 15/5). Durch diese Manipulation bewirkten die Beteiligten, dass der Notar im Sinne von Art. 253 Abs. 1 StGB eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundete.

Subjektiv genügt der Vorsatz des Täters, die Urkundsperson zu täuschen und dadurch zu einer falschen Beurkundung zu veranlassen. Dass der Angeklagte vorsätzlich gehandelt hat, ist offensichtlich. Er hatte das ganze Immobiliengeschäft konzipiert, und Frau A., seine Freundin, mit der er ... seit einiger Zeit zusammen lebt, bereits beim Kauf des Mehrfamilienhauses beraten. Er war der Fachmann, der die Finanzierung des Liegenschaftskaufs regelte, die Renditeberechnungen anstellte, die Aufteilung in Stockwerkeigentum vorbereitete und hernach unter seiner Firma, der C. AG, die Verhandlungen mit den Kaufsinteressenten führte. Formell war er zwar bloss Makler, nach aussen trat er aber als der eigentliche Herr des Geschehens auf: er legte jeweils den Vertragsinhalt fest, verhandelte über die Preise, verlangte von den Käufern Schwarzzahlungen ("ohne Schwarzgeld keine Wohnung"), setzte deren Höhe fest, meldete die Geschäfte zur Beurkundung an und nannte dem Notar die zu verurkundenden Kaufpreise. Wieweit Frau A. über die einzelnen Geschäfte, insbesondere über die Schwarzgeldzahlungen und deren Bedeutung orientiert war, ist noch offen; die gegen sie erhobene Anklage ist derzeit beim Strafgericht noch pendent. Zugegebenermassen war aber der Angeklagte jedenfalls der Initiant und Planer der gesamten Geschäftsabwicklung (Protokoll II S. 20 unten). Er war also Mittäter der ihm vorgeworfenen Delikte. Bezeichnenderweise legte er denn auch die kassierten Schwarzgelder, die gemäss seiner Darstellung zur finanziellen Absicherung von Frau A. bestimmt waren, in eigenem Namen an, indem er damit eine Eigentumswohnung in ... kaufte (act. 18/41) und den Restbetrag in ein auf seinen Namen gemietetes Schrankfach (mit Vollmacht zu Gunsten von Frau A.) legte (act. 18/43).

Der Angeklagte hatte die Schwargeldzahlungen von Anfang an in seine Gewinnberechnung einkalkuliert. Die Erschleichung falscher Beurkundungen entsprang also einem einheitlichen Willensentschluss, dem einmal gefassten Plane,

auf diese Weise Steuern zu hinterziehen und mit den Wohnungsverkäufen entsprechend höhere Gewinne zu erzielen. Die Anklage lautet deshalb richtigerweise auf fortgesetzte Erschleichung falscher Beurkundungen im Sinne von Art. 253 Abs. 1 StGB).

Der Verteidiger kritisiert diese Subsumption zu Recht nicht. Ob der Schuldspruch in diesem Punkt zu bestätigen ist, wird sich bei der Prüfung der Konkurrenzfrage zeigen.

3. Umstritten ist, ob sich der Angeklagte des fortgesetzten versuchten Steuerbetruges im Sinne des § 94 StG in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 StGB schuldig gemacht hat, wie ihm die Anklage im Zusammenhang mit den am ... abgeschlossenen Kaufverträgen mit ... vorwirft (es handelt sich um die in Erwägung 2 lit. a-d und i aufgeführten Kaufverträge).

a) Nach § 94 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes begeht Steuerbetrug, "wer bei einer Steuerhinterziehung nach den §§ 87-89 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden... zur Täuschung gebraucht". § 87 StG regelt die vollendete Steuerhinterziehung und legt das Regelmass der Busse auf das Einfache der hinterzogenen Steuer fest; bei leichtem Verschulden kann die Busse auf ein Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden auf das Dreifache erhöht werden (§ 87 Abs. 2 StG). Vollendet ist die Steuerhinterziehung nach der Umschreibung in § 87 Abs. 1 StG, wenn der Steuerpflichtige "schuldhaft bewirkt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird". § 88 betrifft die versuchte Steuerhinterziehung; wann ein Hinterziehungsversuch vorliegt, sagt diese Bestimmung nicht, sie begnügt sich damit, dem Täter, der "vorsätzlich eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 zu begehen versucht", Busse bis Fr. 20 000.-- anzudrohen. § 89 StG schliesslich bedroht

Anstiftung, Hilfeleistung und Mitwirkung im Zusammenhang mit versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung mit Busse bis Fr. 5 000.--.

Steuerbetrug ist also eine Art qualifizierte Steuerhinterziehung, die darin besteht, dass der Täter zur Täuschung der Steuerbehörden falsche Urkunden verwendet. Darin äussert sich im Vergleich zur blossen Steuerhinterziehung ein verstärkter deliktischer Wille, die Strafandrohung nach § 94 Abs. 1 StG lautet deshalb auf Gefängnis oder Busse bis Fr. 20 000.--. Im Unterschied zu den Hinterziehungstatbeständen ist der Steuerbetrug als Vergehen ausgestaltet. Dabei behält § 94 Abs. 2 StG die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung ausdrücklich vor. Nach Gesetzestext könnte also der Täter wegen beiden Delikten bestraft werden. Die Uebertretungstatbestände werden verwaltungsintern verfolgt (§ 92 Abs. 4 StG), das Strafverfahren wegen Steuerbetrugs hingegen wickelt sich vor den ordentlichen Strafbehörden ab (§ 96 Abs. 1 StG).

Schon diese Ausführungen zeigen, dass § 94 Abs. 1 StG mit der Wendung "bei einer Steuerhinterziehung" entgegen der Ansicht des Verteidigers nicht eine objektive Strafbarkeitsbedingung formuliert (Protokoll II S. 6). Bestrafung wegen (versuchten) Steuerbetrugs setzt keine vollendete Steuerhinterziehung voraus, auch nicht ein formelles Steuerhinterziehungsverfahren, abgeschlossen durch eine entsprechende Strafverfügung.

Der objektive Tatbestand erschöpft sich, wie gesagt, in der Täuschung der Steuerbehörden durch Verwendung falscher Urkunden. Als Beispiele nennt § 94 Abs. 1 StG verfälschte Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter. Zum subjektiven Tatbestand gehört der Täuschungsvorsatz und die Absicht, Steuern zu hinterziehen.

b) Vollendet ist der Steuerbetrug, wenn die Steuerbehörden durch die Verwendung falscher Urkunden getäuscht worden sind und das Einschätzungsverfahren mit einer unvollständigen Veranlagung rechtskräftig abgeschlossen ist. Hiezu kam es vorliegend nur deshalb nicht, weil die Steuerverwaltung durch die von dritter Seite erstattete Anzeige noch vor Abschluss des Veranlagungsverfahrens von den Schwarzzahlungen Kenntnis erhielt. Die Anklage lautet dementsprechend auf fortgesetzten versuchten Steuerbetrug.

c) Der Verteidiger wendet ein, der Angeklagte habe der Steuerverwaltung weder eine Steuererklärung noch einen Kaufvertrag eingereicht, versuchter Steuerbetrug könne deshalb nicht vorliegen, und der Angeklagte sei in diesem Punkt freizusprechen (Protkoll II S. 7). Angeschnitten ist damit das Problem der Abgrenzung zwischen strafbarem Versuch und strafloser Vorbereitungshandlung. Versuch ist gegeben, wenn der Täter nicht nur die Absicht gefasst und Vorbereitungshandlungen getroffen, sondern mit der Ausführung der Tat begonnen hat. Wann diese Grenze überschritten ist, sagt das Steuergesetz nicht, weder bei der Regelung der versuchten Steuerhinterziehung (§ 88 StG) noch beim Steuerbetrug (§ 94 StG); § 97 StG verweist aber subsidiär auf die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches. Anzuwenden sind also die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien zu den Art. 21 f. StGB. Nach der vom Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung geprägten Formel wird die Grenze von der strafbaren Vorbereitungshandlung zum strafbaren Versuch mit jeder Tätigkeit überschritten, "die nach dem Plan, den sich der Täter gemacht hat, auf dem Weg zum Erfolg den letzten entscheidenden Schritt darstellt, von dem es in der Regel kein Zurück mehr gibt, es sei denn wegen äusserer Umstände, die eine Weiterverfolgung der Absicht erschweren oder verunmöglichen" (BGE 114/1988 IV 114).

In der Lehre wird die Beschaffung falscher Urkunden als straflose Vorbereitungshandlung zum Steuerbetrug qualifiziert. Diese Auffassung ist so lange nicht zu beanstanden, als es sich um Urkunden handelt, über die nur der Steuerpflichtige - und nur er - im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung verfügen kann (z.B. Lohnausweis, Buchhaltungsbelege). So hat es beispielsweise der Arbeitnehmer, der sich einen falschen Lohnausweis aushändigen lässt, weiterhin allein in der Hand, mit dieser Urkunde einen Steuerbetrug zu begehen oder nicht. Erst wenn er den Lohnausweis der Steuerbehörde einreicht, um einen widerrechtlichen Steuervorteil zu erlangen, überschreitet er die Schwelle zur strafbaren Tat (von Albertini, Der Steuerbetrug, S. 114; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 64 und 65 zu § 192 StG-ZH). Auch die Täuschung des Notars bei einer zu niedrigen Beurkundung des Kaufpreises stellt für sich allein noch keine steuerstrafrechtlich wesentliche Handlung dar, da der Urkundsperson im Rahmen der Steuerveranlagung nur eine Hilfsfunktion zukommt. Dennoch lässt sich entgegen der vom Kantonsgericht in einem früheren Urteil nebenbei geäusserten Ansicht die Erschleichung einer Falschbeurkundung zum Zwecke der Steuerhinterziehung nicht generell als blosse Vorbereitungshandlung qualifizieren (KG 182 + 190/86 SK, Urteil vom 21. November 1986 ... *). Ob die erschlichene Beurkundung eines zu niedrigen Kaufpreises beim Grundstückkauf blosse Vorbereitungshandlung oder bereits strafbarer Versuch des Steuerbetrugs darstellt, hängt von der Ausgestaltung des Veranlagungsverfahrens ab, vorliegend also vom Ablauf der Grundstückgewinnsteuerveranlagung.

*** Anmerkung der Redaktion:** siehe StPS 3/1987 S. 144 ff.

Dass der Veräusserer mit der Einreichung der Steuererklärung für Grundstückgewinne die Schwelle zur strafbaren Ausführungshandlung überschreitet, gibt auch der Verteidiger zu (Protokoll II S. 7 und S. 25 f.). Doch wird das Veranlagungsverfahren bei Grundstückgewinnsteuern nicht in allen Fällen erst mit der Einreichung der Steuererklärung durch den Veräusserer in Gang gesetzt. Da die definitive Veranlagung oft längere Zeit in Anspruch nimmt, die Grundstückgewinnsteuer aber vor der Eigentumsübertragung zu hinterlegen oder sicherzustellen ist (§ 54 StG), setzt die Steuerverwaltung in der Regel auf eine Handänderungsanzeige des Notariats hin den mutmasslichen Steuerbetrag fest (§ 4 Abs. 2 der Verordnung betr. die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, GS I/107), der vom Veräusserer vor der grundbuchlichen Fertigung der Handänderung zu hinterlegen ist. Das Veranlagungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer wickelt sich deshalb im Kanton Schwyz in der Regel wie folgt ab: sobald die Vertragsparteien den Kaufvertrag zur Eintragung ins Grundbuch anmelden, was normalerweise bereits bei Abschluss des Kaufvertrages geschieht, reicht der Notar bzw. Grundbuchbeamte der Kantonalen Steuerverwaltung das Formular "Steuererklärung für Grundstückgewinne" ein und meldet darin den Veräusserungspreis, den früheren Erwerbspreis des Objektes durch den Veräusserer, sowie die mit der Handänderung verbundenen, zu Lasten des Veräusserers anfallenden Kosten (Notariats- und Grundbuchgebühren, Handänderungssteuern). Aufgrund dieser Angaben berechnet die Steuerverwaltung den mutmasslichen Steuerbetrag, der beim Notariat zu hinterlegen oder sicherzustellen ist. Mit dieser "Depotverfügung" wird dem Steuerpflichtigen die Originalsteuererklärung zugestellt, damit er weitere Anlagekosten zur Minderung der Grundstückgewinnsteuer geltend machen kann. Diese Steuererklärung hat der Veräusserer allenfalls zu ergänzen und sie mit den Belegen unterzeichnet der Steuerverwaltung einzureichen.

Bei der Grundstückgewinnsteuer beginnt also das Veranlagungsverfahren bereits vor der Einreichung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen, ja meistens schon vor der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages. Dies jedenfalls dann, wenn die Eintragung in das Grundbuch schon bei Abschluss des Kaufvertrages angemeldet wird. Auf diese Weise wickelte sich das Verfahren auch bei den vorliegend zu beurteilenden Kaufgeschäften ab. Der Angeklagte meldete jeweils über die C. AG den Verkauf schriftlich zur Verschreibung an und orientierte das Notariat über den wesentlichen Vertragsinhalt (Vertragsparteien, Kaufsobjekt, Kaufpreis, Zahlungsmodalitäten, Datum der Eigentumsübertragung). Gestützt auf diese Anmeldung - also noch vor der Verurkundung - sandte das Grundbuchamt die "Steuererklärung für Grundstückgewinne" mit dem zur Verurkundung gemeldeten Kaufpreis der Steuerverwaltung, die umgehend die "Depotverfügung" erliess und darin den Betrag festlegte, den die Verkäuferin bei der Verurkundung zu hinterlegen oder sicherzustellen hatte. Nach der Verurkundung erliess das Grundbuchamt die Handänderungsanzeige unter Angabe des verurkundeten Kaufpreises und des Betrages der Handänderungssteuer (vgl. als Beispiel die Abwicklung im Fall ...: Anmeldungen der Kaufverträge zur Verurkundung, act. 8/15 und 16; Meldungen des Grundbuchamtes an die Steuerverwaltung vom ... mit der Bitte, das Depot festzusetzen, act. 8/29 und 30; Depotverfügung der Steuerverwaltung vom ..., act. 8/28; Verurkundung der beiden Kaufverträge am ...; Handänderungsanzeigen vom ..., act. 8/24 und 26). Dieser konkrete Verfahrensablauf zeigt, dass der Steuerpflichtige nur noch bedingt auf die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer einwirken kann. Der Veräusserungspreis wird bereits durch die Angabe des Grundbuchamtes deklariert, und dem Veräusserer obliegt bloss noch, allfällige Aufwendungen geltend zu machen. Ist die Handänderung einmal zum Eintrag ins Grundbuch angemeldet, nimmt das Veranlagungsverfahren automatisch seinen Lauf. Dabei beginnt die Täuschung der Steuerbehörde an sich schon

mit der Deklaration des zur Verschreibung angemeldeten Veräusserungspreises durch das Grundbuchamt, doch stellt erst die Falschbeurkundung für die Beteiligten den entscheidenden und letzten Schritt dar, von dem es für sie kein von äusseren Umständen unbeeinflusstes Zurück mehr gibt. Vor der Verurkundung haben es die Parteien noch in der Hand, die Deklaration ohne nachteilige Rechtsfolgen zu berichtigen. Ist hingegen die Verurkundung einmal vollzogen, können sie ihre Angaben nicht mehr richtigstellen, ohne zugleich die Erschleichung einer falschen Beurkundung einzugestehen. Bei diesem Verfahrensablauf wird also mit der Falschbeurkundung die Grenze zwischen Vorbereitungshandlung und Versuch überschritten, so dass der Täter von nun an bestraft werden muss. Diese Konsequenz zeigt sich deutlich auch am Beispiel der Käufer, die mit der Falschbeurkundung (wissentlich) am Steuerbetrug mitgewirkt haben. Da sie nicht Steuersubjekt sind und somit auf das weitere Veranlagungsverfahren keinerlei Einfluss hatten, stellte die Falschbeurkundung des Kaufvertrages für sie den letzten Schritt zum Steuerbetrug dar, von dem sie nicht mehr zurückweichen konnten. - Als blosse Vorbereitungshandlung lässt sich also die Falschbeurkundung nach schwyzerischem Steuerrecht nur einstufen, wenn der Zeitpunkt der Eigentumsübertragung bei der Verschreibung noch nicht feststeht, die Grundbuchanmeldung jedenfalls auf später vertagt wird und das Veranlagungsverfahren dementsprechend mit der Deklaration des Veräusserungspreises und der anschliessenden Depotverfügung erst nach der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages beginnt. Solange die Handänderung nicht zum Eintrag ins Grundbuch angemeldet ist, können die Parteien den abgeschlossenen Kaufvertrag jederzeit im gegenseitigen Einverständnis aufheben und auf Wunsch einen neuen Kaufvertrag mit dem richtigen Kaufpreis verurkunden lassen, bevor der Kontakt zu den Steuerbehörden hergestellt ist.

In allen eingeklagten Fällen meldeten die Kaufsparteien die Handänderung schon bei der Verurkundung zum Eintrag in das Grundbuch an, das Grundbuchamt hatte die Steuererklärungen bereits der Steuerverwaltung eingereicht, und die Depotverfügungen waren erlassen. Mit der zu niedrigen Beurkundung der Kaufpreise in der Absicht, Steuern zu hinterziehen, taten die Beteiligten bereits alles, was für einen Steuerbetrug erforderlich war. Die strafbare Tätigkeit war im Sinne von Art. 22 Abs. 1 StGB zu Ende geführt, und der Erfolg blieb bloss aus, weil die Steuerverwaltung noch vor der rechtskräftigen Veranlagung den wahren Sachverhalt entdeckte. Der Einzelrichter hat deshalb den Angeklagten zu Recht des fortgesetzten versuchten Steuerbetrugs im Sinne von § 94 StG in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 StGB schuldig erklärt.

Der Einwand des Verteidigers, der Steuerverwaltung sei in keinem Falle ein beurkundeter Kaufvertrag eingereicht worden, das Veranlagungsverfahren habe jeweils ausschliesslich auf einem Kaufvertragsentwurf basiert, dem Urkundenqualität in bezug auf den Kaufpreis nicht zukomme (Protokoll II S. 25 unten), ist unbehelflich. Mit der Deklaration des Veräusserungspreises, die zugegebenermassen erst auf einem Kaufvertragsentwurf beruhte, bescheinigte das Grundbuchamt der Steuerverwaltung den zur Verurkundung angemeldeten Kaufpreis; nach der Verurkundung der Kaufverträge folgten aber die Handänderungsanzeigen des Grundbuchamtes unter Angabe des Beurkundungsdatums und des inzwischen öffentlich beurkundeten Kaufpreises (vgl. beispielsweise act. 8/26). Zumindest bei diesen Handänderungsanzeigen handelt es sich um "Bescheinigungen Dritter" im Sinne von § 94 Abs. 1 StG, die als Bestandteil des Veranlagungsverfahrens der Steuerverwaltung zugeleitet und mit Wissen und Willen des Angeklagten "zur Täuschung" gebraucht wurden. Im Falle ... hatte die Steuerverwaltung überdies zusätzlich noch die Kaufverträge zur Einsicht verlangt (vgl. die Depotverfügung vom

..., act. 8/28).

Der erstinstanzliche Schuldspruch gemäss Dispositiv 1 Abs. 2 des angefochtenen Urteils ist demnach zu bestätigen.

4. Umstritten ist, ob der Angeklagte zusätzlich zum Steuerbetrugsversuch auch der Erschleichung falscher Beurkundungen gemäss Art. 253 Abs. 1 StGB schuldig zu sprechen ist. Der Einzelrichter nahm dies in Uebereinstimmung mit der Anklage an, begründete aber seine Auffassung nicht weiter, nachdem die rechtliche Qualifikation im erstinstanzlichen Verfahren unbestritten war.

Zweitinstanzlich beruft sich nun der Verteidiger auf den Bundesgerichtsentscheid 108/1982 IV 27 f., dessen Leitsatz lautet:

> "Art. 251, 335 Ziff. 2 StGB.
> Wer mit einem Urkundenfälschungsdelikt ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will und eine - objektiv mögliche - Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich auch nicht in Kauf nimmt, ist nur nach Steuerstrafrecht zu beurteilen (Aenderung der Rechtsprechung)."

Das Urteil betraf zwei Gesellschafter, die ihre Geschäftsbuchhaltung unvollständig geführt hatten, um weniger Steuern zahlen zu müssen.

Der Verteidiger will diese Praxis auch auf die Erschleichung einer Falschbeurkundung gemäss Art. 253 StGB übertragen und verlangt deshalb Freispruch in diesem Punkt. Er stützt sich auf ein Gutachten von Prof. Jenny aus dem Jahre 1986 zur Frage der Konkurrenz zwischen Art. 253 StGB und dem Steuerstrafrecht (Berufungsakten act. 16/1) und auf die Bestätigung von Prof. Stratenwerth, er teile die Auffassung von Prof. Jenny ohne jede Einschränkung (act. 16/2).

Das Kantonsgericht lehnte es im oben zitierten Urteil vom 21. November 1986 i.S. ... ab, die zum Zwecke der Steuerersparnis erwirkte Falschbeurkundung eines Grundstückkaufes bloss nach Steuerstrafrecht und nicht auch als gemeinrechtliches Urkundendelikt nach Art. 253 StGB zu ahnden. Unter Hinweis auf BGE 84/1958 IV 166 und namentlich den in SJZ 82/1986 S. 359 publizierten Entscheid des Luzerner Obergerichtes führte es auf S. 27/28 aus:

> "Nach der Praxis des Bundesgerichtes geht sie (d.h. die kantonalrechtliche Regelung des Steuerbetruges) als Sonderrecht dem gemeinen Strafrecht vor und lässt für dessen Anwendung keinen Raum, wenn nach dem Vorsatz des Täters eine Urkundenfälschung ausschliesslich zu steuerlichen Zwecken erfolgte (BGE 108/1982 IV 27 f.). Bei der Erschleichung einer Falschbeurkundung und speziell der Falschbeurkundung eines Grundstückkaufes ist hingegen der Beweggrund des Täters unerheblich, weil die Urkunde ja schon von der Zielsetzung her nicht bloss fiskalischen Zwecken dient, sondern der Perfektion eines Grundgeschäftes, im Falle des Grundstückkaufes in erster Linie also der Uebertragung von Grundeigentum. Neben den Steuerbehörden wird auch der Notar getäuscht, der falsch beurkundete Kaufpreis hat Auswirkungen nicht bloss auf den Fiskus (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer), sondern beeinflusst auch die Notariats- und Grundbuchgebühren, sodann wird der Kaufbrief insoweit der Verfügungsmacht des Täters entzogen, als er als Beleg bei den Grundbuchakten aufbewahrt wird, früher oder später in andere Hände gerät und bei grundpfändlicher Belehnung, bei Entschädigungs- oder Versicherungsfragen eine Rolle spielen kann. Die aus Gründen der Steuerersparnis erwirkte Falschbeurkundung eines Grundstückkaufes ist deshalb - nebst der Beurteilung nach Steuerstrafrecht - immer auch als gemeinrechtliches Urkundendelikt nach Art. 253 StGB zu ahnden."

An dieser Auffassung ist auch nach erneuter Prüfung festzuhalten.

Die Rechtsprechung, wonach Urkundendelikte, die ausschliesslich einer Schädigung des Fiskus dienen, nur nach Fiskalstrafrecht zu beurteilen sind, reicht sehr weit zurück (vgl. BGE 76/1950 IV 90). Sie wurde im Verhältnis zum Straftatbestand von Art. 251 StGB entwickelt und - soweit kantonales Steuerstrafrecht in Frage steht - aus Art. 335 Ziff. 2 StGB abgeleitet. Danach sind die Kantone befugt, "Strafbestimmungen zum Schutze des kantonalen Steuerrechts aufzustellen". Das Bundesgericht entschied deshalb, Art. 251 StGB komme nicht zur Anwendung, wenn der Täter mit der Urkundenfälschung einen Steuervorteil anstrebe und sich die gefälschte Urkunde ausschliesslich auf das Steuerveranlagungsverfahren beziehe, wie dies beispielsweise auf einen für die Steuerbehörde bestimmten Lohnausweis zutreffe, der einen niedrigeren als den ausbezahlten Lohn deklariere (BGE 81/1955 IV 166 f.). In BGE 101/1975 IV 57, der die Buchfälschung in einer Einmann-AG zum Zwecke der Steuerhinterziehung betraf, schränkte das Bundesgericht den Grundsatz der Anwendbarkeit fiskalstrafrechtlicher Spezialnormen auf steuerliche Urkundendelikte (unter Ausschluss von Art. 251 StGB) durch die Abgrenzungsregel ein, massgebend dafür, ob ein rein fiskalrechtliches Urkundendelikt vorliege oder ob Art. 251 StGB zum Zuge komme, sei nicht die Absicht des Täters, sondern die objektive Beweisbestimmung der Urkunde; die kaufmännische Buchhaltung müsse von Gesetzes wegen geführt werden und diene in erster Linie dem Beweis zivilrechtlicher Verhältnisse, sei also objektiv nicht ausschliesslich für steuerrechtliche Zwecke bestimmt, so dass die Buchfälschung unter Art. 251 StGB falle. Am Kriterium der objektiven Beweisbestimmung hielt das Bundesgericht sodann in BGE 103/1977 IV 39 f. fest und entschied, auf Quittungen über Provisionszahlungen, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung gefälscht würden, bleibe Art. 251 StGB anwendbar, da sie geeignet seien, auch in anderen als steuerlichen Belangen verwendet zu werden. In BGE 106/1980 IV 39, der wiederum fingierte Quittungen zum Gegenstand hatte,

wich das Bundesgericht vom Kriterium der objektiven Beweisbestimmung ab und entschied, die objektive Verwendungsmöglichkeit genüge für die Anwendung von Art. 251 StGB nicht, zusätzlich sei erforderlich, dass der Täter zumindest die Möglichkeit eines nicht-fiskalischen Gebrauchs des Dokumentes erkannt und die Verwirklichung dieser Möglichkeit - auch wenn er sie nicht wollte - nach den Umständen nicht habe ausschliessen können. In BGE 108/1982 IV 27 ff., der den vorläufigen Abschluss dieser Entwicklung bildet und wieder eine Buchfälschung zum Zwecke der Steuerhinterziehung betraf, verstärkte das Bundesgericht das subjektive Element des Abgrenzungskriteriums weiter. Dies nicht zuletzt als Reaktion auf die kritische Analyse von Guido Jenny "Zur Frage der Konkurrenz zwischen Steuerstrafrecht und gemeinem Strafrecht im Bereich der Urkundendelikte" in ZStrR 97/1980 S. 121 ff. Das Bundesgericht erachtete es nun als folgerichtig, "jede konkrete Handlung je nach dem Vorsatz des Täters als Fiskalstraftat oder gemeinrechtliches Urkundendelikt zu qualifizieren", und fuhr weiter:

> "Die objektive Möglichkeit, dass ein in concreto für steuerliche Zwecke verwendetes Dokument auch in nicht-fiskalischen Zusammenhängen als Beweismittel zu gebrauchen wäre, hebt den Charakter des (von Art. 251 StGB ausgenommenen) Fiskaldeliktes nicht auf und vermag eine grundlegend andere strafrechtliche Beurteilung nicht zu rechtfertigen. Lässt sich hingegen nachweisen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte, sondern auch eine Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, so liegt Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt vor; die Voraussetzungen beider Tatbestände sind dann in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Wer ein Falsum herstellt und einem Dritten zur freien Verwendung überlässt, kann gegen die Bestrafung gemäss Art. 251 StGB nicht den Einwand erheben, er habe angenommen, die falsche Urkunde werde nur im Steuerverfahren eingesetzt. Bei erkennbarer Verwendbarkeit für nicht-fiskalische Zwecke nimmt der Täter, der das Dokument einem Dritten überlässt

zumindest in Kauf, dass die Urkunde zur Erlangung eines nicht-fiskalischen Vorteils Verwendung findet."

Im konkreten Fall war nicht ersichtlich, dass die beiden Firmeninhaber mit der Fälschung ihrer Buchhaltung andere als fiskalische Ziele verfolgt oder eventualvorsätzlich die täuschende Verwendung der unrichtigen Buchhaltung in andern als steuerlichen Belangen zumindest in Kauf genommen hatten, so dass das Bundesgericht die Anwendung von Art. 251 StGB ablehnte.

Wie diese Rekapitulation zeigt und bereits betont wurde, bezieht sich die geschilderte Praxis nur auf das Verhältnis des (kantonalen oder eidgenössischen) Fiskalstrafrechts zu Art. 251 StGB. Zur Frage, ob auch der Straftatbestand der Erschleichung einer falschen Beurkundung gemäss Art. 253 StGB durch das Fiskalstrafrecht, insbesondere das kantonale Steuerstrafrecht verdrängt wird, nahm das Bundesgericht in den neueren Entscheiden nicht oder jedenfalls nur beiläufig Stellung. Im bereits erwähnten BGE 84/1958 IV 163 ff. lehnte es diese Konsequenz noch klar ab und entschied, die Erschleichung der Beurkundung eines zu niedrigen Kaufpreises beim Grundstückkauf falle auch dann unter Art. 253 StGB, wenn sie einzig zum Zwecke der Hinterziehung kantonaler Steuern begangen werde und zugleich ein Straftatbestand des kantonalen Steuerstrafrechts erfüllt sei. Die öffentliche Beurkundung sei Gültigkeitserfordernis des Grundstückkaufs, die Kaufsurkunde sei vor allem Grundbuchbeleg und diese den Parteien unter sich und gegenüber Dritten primär als Ausweis für den Abschluss des Vertrages; dass sich die Urkunde auch als Beweismittel für steuerliche Zwecke eigne, ändere an ihrer vorwiegend zivilrechtlichen Zweckbestimmung nichts. Das Bundesgericht stellte hier also auf die objektive Beweiseignung als Kriterium ab. In BGE 106/1980 IV 40, als es zusätzlich zur rein objektiven Betrachtungsweise als subjektives Erfordernis verlangte, dass

der Täter sich der weitergehenden Beweiseignung der Urkunde bewusst gewesen sei, bemerkte es aber, bei der Verurkundung eines Grundstückkaufes sei diese Voraussetzung in der Regel ohne weiteres gegeben. Daraus darf wohl der Schluss gezogen werden, dass das Bundesgericht bei Falschbeurkundung von Grundstückverträgen seine bisherige Praxis beibehalten will. BGE 108/1982 IV 27 f. lässt sich jedenfalls kein gegenteiliger Hinweis entnehmen.

Die Uebertragung der zu Art. 251 StGB entwickelten Rechtsprechung auf die Erschleichung von Falschbeurkundungen gemäss Art. 253 StGB ist im Bereich öffentlich beurkundeter Verträge, insbesondere von Grundstückverträgen abzulehnen. Einmal unterscheiden sich die beiden Tatbestände grundlegend darin, dass Art. 253 - im Gegensatz zu Art. 251 - Vorteils- bzw. Schädigungsabsicht nicht verlangt, was wohl andeutet, dass Art. 253 StGB den Rechtsschutz verstärken, nebst Treu und Glauben im Verkehr auch den verurkundenden Beamten bzw. die Urkundsperson davor schützen will, getäuscht und zur Ausstellung falscher Urkunden missbraucht zu werden. Sodann erscheint es durchaus gerechtfertigt, auf den Täter, der zuhanden der Steuerbehörden falsche Privaturkunden produziert, einen subjektiven Massstab anzulegen, da er selbst entscheiden oder jedenfalls überblicken kann, ob das Falsifikat auch im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung finden kann. Demgegenüber ist ein falsch beurkundeter Grundstückvertrag nie ausschliesslich für die Steuerbehörden bestimmt, er wird bestimmungsgemäss in mehreren Exemplaren ausgefertigt und gerät notwendig in dritte Hände, zumindest auch in jene des Vertragspartners, so dass die künftige Verwendung dem Einfluss des Täters weitgehend entzogen ist. Schon dies schliesst es aus, massgebend auf die Vorstellungen, die sich der Täter von der Verwendbarkeit der falschen Urkunde macht, abzustellen. Für den Täter steht naturgemäss die Erlangung steuerlicher Vorteile im Vordergrund, über das Schicksal der Kaufsurkunden, die seiner

Verfügung entzogen sind, macht er sich kaum grosse Gedanken. Auch kann der falsch beurkundete Kaufvertrag noch nach Jahr und Tag Rechtswirkungen haben, die für den Täter im Zeitpunkt der Verurkundung nicht überblickbar sind. Beispiele hiefür wurden in den Parteivorträgen genannt (Verletzung von Pflichtteilsrechten bei der Erbteilung, Benachteiligung eines Ehegatten bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung). Schon im Interesse der Gleichbehandlung gleichgelagerter Fälle erscheint es deshalb angezeigt, auf die Erschleichung falsch beurkundeter Grundstückkaufverträge immer (auch) Art. 253 StGB anzuwenden.

Die von den Gutachtern hiegegen vorgebrachten Argumente überzeugen nicht. So führt etwa der Umstand, dass bei der Gesetzesberatung die Falschbeurkundung nachträglich in den Art. 251 StGB eingefügt wurde und Art. 253 StGB deswegen nach herrschender Lehre seinen Sinn weitgehend verloren hat, nicht notwendig dazu, die Konkurrenzfrage bei Art. 253 StGB auf gleiche Weise zu lösen wie bei Art. 251 StGB (Gutachten Jenny S. 4). Auch wenn die Falschbeurkundung von Grundstückverträgen nach Art. 251 StGB zu beurteilen wäre, müsste die Konkurrenzfrage für sie aus den erwähnten Gründen vermehrt nach objektiven Gesichtspunkten gelöst werden. - Ebensowenig überzeugt das vom Gutachter auf S. 5 oben angeführte Beispiel, das überdies als wenig praktikabel erscheint. Lassen die Parteien durch den Notar zunächst den richtigen Kaufpreis beurkunden und ändern ihn nachträglich noch vor der Grundbuchanmeldung eigenmächtig ab, so ist jedenfalls die Urkundsperson nicht getäuscht, und das bei ihr deponierte Exemplar bleibt echt. Schon dies vermöchte wohl eine differenzierte Behandlung zu rechtfertigen. Ueberdies dürfte der Informationsfluss zwischen Notar und Grundbuchamt bzw. zwischen Notar und Steuerbehörden auch in andern Kantonen gewährleistet sein. Im Kanton Schwyz jedenfalls ist der verurkundende Notar zugleich Grundbuchbeamter, er verfügt also immer über ein authentisches Exemplar der

Kaufsurkunde und leitet - wie gezeigt - von Amtes wegen die erforderlichen Daten an die Steuerbehörde weiter. - Auch das zweite vom Gutachter auf S. 5 angeführte Beispiel vermag ein Abweichen von der bisherigen Praxis nicht zu rechtfertigen. Beruft sich der Erbe des Verkäufers gegenüber dem Fiskus auf die von seinem Rechtsvorgänger erschlichene Falschurkunde zum Zwecke der Steuerhinterziehung, nachdem die Handänderung ohne seine Mitwirkung bereits zum Grundbucheintrag angemeldet wurde, liegt es auf der Hand, ihn nur nach Fiskalstrafrecht zu beurteilen. Seine Tat unterscheidet sich eben grundlegend - und nicht nur "in Nuancen" - von jener des Urhebers der Falschbeurkundung, so dass die unterschiedliche Behandlung angezeigt ist.

Doch selbst bei Anwendung der in BGE 108 IV 27 f. präzisierten Abgrenzungskriterien wäre der Angeklagte in Bestätigung des erstinstanzlichen Schuldspruches zusätzlich zum steuerstrafrechtlichen Tatbestand der Erschleichung von Falschbeurkundungen schuldig zu sprechen. Als Fachmann auf dem Immobiliensektor war ihm zweifellos bewusst, dass die abgeschlossenen Grundstückkaufverträge früher oder später auch im nicht-fiskalischen Bereich eine Rolle spielen konnten und die von ihm inszenierten Falschbeurkundungen die Gefahr der Täuschung Dritter zur Erlangung illegaler Vorteile in sich bargen. Dass er sich konkrete Möglichkeiten solch missbräuchlicher Verwendung nicht näher überlegte, ist wohl anzunehmen, aber nicht entscheidend. Sein Ziel war erklärtermassen die Realisierung möglichst grosser Gewinne, der ganze Geschäftsablauf war konsequent auf dieses Ziel ausgerichtet, die Hinterziehung von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern zur Gewinnmaximierung in die Kalkulation eingeplant. Bei der Durchsetzung seines Planes war der Angeklagte nicht zimperlich, er setzte die Kaufsinteressenten unter Druck, diktierte ihnen die zu leistenden Schwarzzahlungen und stellte sie vor die Alternative, entweder bei der Erschleichung der Falschbeurkundungen mitzuwirken oder

auf den Kauf zu verzichten ("ohne Schwarzzahlung keine Wohnung"). Wer so handelt, manifestiert einen intensiven deliktischen Willen und nimmt ohne weiteres in Kauf, dass die erschlichenen Falsifikate später möglicherweise erneut illegalen Zwecken dienen, insbesondere zur Erlangung nicht-fiskalischer Vorteile missbraucht werden, kann also - wie das Bundesgericht es in BGE 108/1982 IV 32 formuliert - gegen die Bestrafung gemäss Art. 253 StGB nicht den Einwand erheben, er habe angenommen, die falsche Urkunde werde nur im Steuerverfahren eingesetzt.

Hinzu kommt das im zitierten Entscheid des Luzerner Obergerichtes (SJZ 82/1986 162 f.) hervorgehobene Argument der Notariats- und Grundbuchgebühren. Als Fachmann wusste der Angeklagte so gut wie die übrigen Beteiligten, dass sich der falsche Kaufpreis zwangsweise auch auf die Höhe dieser Gebühren auswirkte. Zwar handelt es sich dabei ebenfalls um öffentlichrechtliche Abgaben, jedoch entgegen der Ansicht des Verteidigers (Protokoll II S. 3 oben) nicht um solche fiskalischer Natur, sicher jedenfalls nicht um Steuern, die bekanntlich "voraussetzungslos" erhoben werden, sondern um Kausalabgaben, die sich nach dem Kostendeckungs- und Aequivalenzprinzip zu richten haben, teils mag ihnen der Charakter einer Gemengsteuer zukommen. Dies gilt auch für die Gebühren der Notariate ..., die als reine Amtsnotariate ausgestaltet sind, in denen der gesamte Aufwand und Ertrag über die ordentliche Bezirksrechnung abgewickelt wird. Der kantonale Gebührentarif für Notare und Grundbuchverwalter (GS II/196) trifft keine Unterscheidung zwischen den Beamtennotariaten und den Notariaten im Sportelsystem, eine unterschiedliche Qualifizierung der Rechtsnatur der Gebühr fällt deshalb ausser Betracht, und die Beurkundungsgebühr ist eine reine Verwaltungsgebühr (vgl. hiezu den Beschluss der 1. Rekurskammer vom 28. Februar 1989 i.S. F. gegen Notariat ..., S. 6-9). Die Frage der Verdrängung der Urkundentatbestände des Strafgesetzbuches durch

das kantonale Steuerstrafrecht stellt sich in diesem Zusammenhang also nicht, und im Bereich des kantonalen Verwaltungsstrafrechts i.e.S. gilt ohnehin der Vorrang des Bundesrechts (BGE 112/1986 IV 19 ff.). - Nicht ganz zu Unrecht weist der Staatsanwalt schliesslich darauf hin, dass der zu niedrig verurkundete Kaufpreis auch Auswirkungen auf die Mäklerprovision hatte und der Angeklagte seine eigene Firma teilweise um ihre Provisionsansprüche brachte (Protokoll II S. 29 f.), ebenfalls ein Aspekt, der zeigt, dass die Falschbeurkundung über den rein fiskalischen Bereich hinaus noch weitere Wirkungen haben konnte. Da allerdings der Angeklagte zur Zeit der Tat Alleinaktionär der C. AG war, kann diesem Argument strafrechtlich wohl kaum Bedeutung zukommen.

Nebst dem Steuerdelikt ist der Angeklagte demnach in Bestätigung des erstinstanzlichen Schuldspruches auch der fortgesetzten Erschleichung von Falschbeurkundungen schuldig zu erklären.

5. In Dispositiv 2 seines Urteils setzte der Einzelrichter die Strafe auf 6 Monate Gefängnis und Fr. 8 000.-- Busse fest. Der Angeklagte hält dieses Strafmass für weit übersetzt und beantragt im Eventualstandpunkt die angemessene Reduktion der Strafe. Demgegenüber verlangt die Kantonale Steuerverwaltung nach wie vor die Verschärfung der Strafe auf 10 Monate Gefängnis und Fr. 20 000.-- Busse, während der Staatsanwalt auf Herabsetzung der Freiheitsstrafe auf 3 Monate Gefängnis unter Beibehaltung der ausgesprochenen Busse plädiert.

a) Hat jemand mehrere Freiheitsstrafen verwirkt, verurteilt ihn der Richter zu der Strafe der schwersten Tat und erhöht deren Dauer angemessen (Art. 68 Ziff. 1 Abs. 1 StGB). Vorliegend ist also mit dem Einzelrichter von der Strafdrohung des Art. 253 StGB auszugehen (Zuchthaus bis zu 5 Jahren oder Gefängnis). Auf Steuerbetrug steht nach § 94

Abs. 1 StG Gefängnis oder Busse bis Fr. 20 000.--. Nach § 97 StG sind die allgemeinen Bestimmungen des StGB subsidiär anwendbar, doch ist Art. 68 StG nur auf Freiheitsstrafen anzuwenden. Auch der Bussenrahmen kann aber überschritten werden, wenn der Täter aus Gewinnsucht gehandelt hat (Art. 48 Ziff. 1 Abs. 2 StGB i.V. mit § 97 StG). Aus Gewinnsucht handelt der Täter, "wenn er besonders intensiv auf geldwerte Vorteile bedacht ist, namentlich wenn er sich um des Geldes willen gewohnheitsmässig oder ohne Bedenken über die durch Gesetz, Anstand oder gute Sitten gezogenen Schranken hinwegsetzt, also auch vor verpöntem Gewinn nicht halt macht" (Hauser/Rehberg, Gesetzesausgabe, Anm. zu Art. 50 Abs. 1 StGB unter Hinweis auf Art. 48 Ziff. 1 Abs. 2 StGB). Dabei stellen die allgemeinen Bestimmungen auf ein quantitatives Kriterium ab, während das Kriterium der "Gewinnsucht" im Sinne des besondern Teils des Strafgesetzbuches qualitativer Art ist (BGE 107/1981 IV 119 ff.). "Gewinnsucht ist der unbeherrschte Hang, Vermögen zu erwerben"; und der Gewinnsüchtige ist gefährlich, weil er geneigt ist, sich um des Gewinnes willen über die Rechtsordnung hinwegzusetzen (Schwander, Das Schweizerische Strafgesetzbuch, 2. Aufl. 1964, S. 193 Nr. 370).

Der Angeklagte handelte ohne Zweifel aus Gewinnsucht. Sein Plan ging dahin, mit dem Kauf des Mehrfamilienhauses, der Aufteilung in Stockwerkseinheiten und der raschen Weiterveräusserung in kurzer Zeit einen Gewinn von über einer Million Franken herauszuschlagen. Dabei hatte er die Schwarzzahlungen konsequent in sein Konzept integriert, und er hatte auch keinerlei Hemmungen, die Käufer unter Druck zu setzen, um seinen Plan zu verwirklichen. Dass er mit den kassierten Schwarzgeldern seine Freundin A., mit der er seit einiger Zeit zusammen lebt und als deren Makler er das Geschäft formell abwickelte, finanziell absichern wollte, ist rechtlich nicht erheblich. Er kaufte denn auch die Eigentumswohnung in ... auf seinen eigenen Namen (act.

18/41), und auch das Safe, in das er das restliche Geld deponierte, war auf seinen Namen gemietet, obzwar mit Vollmacht zu Gunsten von Frau A. (act. 18/42 und 43). So oder so hat der Angeklagte an der Aktion mitprofitiert. Der Richter ist also an den oberen Bussenrahmen von § 94 StG nicht gebunden.

b) Auf Seiten 7-12 des angefochtenen Urteils hat der Einzelrichter die Strafzumessungsgründe erschöpfend aufgezählt und sie zutreffend gewürdigt. Er wies zu Recht darauf hin, die Initiative zur Erschleichung der Falschbeurkundungen sei vom Angeklagten ausgegangen, er habe die Verkaufsmodalitäten inklusive Schwarzzahlungen "alleine, hart und kompromisslos diktiert", sein Motiv sei Gewinnsucht gewesen, was sich auch in der professionellen, durchorganisierten Abwicklung der Schwarzzahlungsgeschäfte äussere; strafmindernd berücksichtigte der Einzelrichter das einwandfreie Vorleben, straferhöhend hingegen den Umstand, dass der Angeklagte zur Zeit der Tat als amtierender Säckelmeister der Gemeinde ... sich der Verwerflichkeit solcher illegaler Machenschaften in besonderem Masse hätte bewusst sein müssen; und bei der Bestimmung der Bussenhöhe schliesslich nahm der Einzelrichter im Sinne von Art. 48 Ziff. 2 StGB Rücksicht auf die komfortablen finanziellen Verhältnisse des Angeklagten (er bezieht aus seiner C. AG ein Monatseinkommen von Fr. 15 000.-- und verfügt über etliches Vermögen) und auf die familienrechtlichen Unterstützungspflichten. Zu den Einzelheiten sei auf die ausführlichen Erwägungen des angefochtenen Urteils verwiesen.

c) Wägt man alle Strafzumessungsgründe gegeneinander ab, besteht kein Grund, hinsichtlich der erstinstanzlich auf 6 Monate Gefängnis festgelegten Freiheitsstrafe vom Urteil abzuweichen, weder im Sinne der von der Kantonalen Steuerverwaltung verlangten Verschärfung, noch gar durch eine vom Staatsanwalt und vom Verteidiger geforderte Reduk-

tion. Insbesondere können die hinsichtlich der Mittäter auf bloss 7 Tage Gefängnis rechtskräftig festgelegten Freiheitsstrafen nicht als Richtschnur dienen, da die Käufer sich ja - wie mehrmals ausgeführt - einfach dem Diktat des Angeklagten beugen mussten, wenn sie nicht auf den Kauf überhaupt verzichten wollten. Ueberdies profitierten sie im Unterschied zum Angeklagten von den Schwarzzahlungen nicht, sie machten denn auch aktenkundig nur widerwillig mit. Ihr deliktischer Wille lässt sich deshalb mit jenem des Angeklagten nicht vergleichen. Ob der Angeklagte bei der Abwicklung der Geschäfte "professionell" vorging oder nicht (Protokoll II S. 8 unten), bleibe dahingestellt, wesentlich ist jedenfalls, dass er eine ausgeprägte Hemmungslosigkeit an den Tag legte. - Der vorliegende Fall wiegt auch unvergleichlich schwerer als der im Präjudiz aus dem Jahre 1986 i.S. ... behandelte Tatbestand, der mit Strafen von 1 bzw. 1 1/2 Monaten Gefängnis geahndet wurde, handelte es sich doch damals um einen Einzelfall, zudem waren die Täter nicht professionelle Immobilienhändler, wie der Angeklagte. Alles in allem betrachtet ist die Strafe von 6 Monaten Gefängnis durchaus angemessen.

Bei der Bemessung der Bussenhöhe darf hingegen vermehrt berücksichtigt werden, dass der Angeklagte ausgesprochen aus Gewinnsucht handelte. Hier rechtfertigt sich deshalb in teilweiser Gutheissung der Anschlussberufung eine Erhöhung auf Fr. 10 000.--.

6. Die Gewährung des bedingten Strafvollzuges ist nicht angefochten und zu bestätigen, desgleichen die Anordnung der bedingten Löschbarkeit der Busse im Strafregister.

Der Einzelrichter liess es bei der Bestimmung der Probezeit für den bedingten Strafvollzug beim gesetzlichen Minimum von 2 Jahren bewenden (Art. 41 Ziff. 1 Abs. 3 StGB). Bei der ausgeprägten Hemmungslosigkeit, die der Angeklagte bei der Abwicklung der eingeklagten Verkäufe manifestierte, erscheint indessen eine Erhöhung der Probezeit auf 3 Jahre angezeigt. Für die bedingte Löschbarkeit der Busse bleibt es hingegen beim gesetzlichen Maximum von 2 Jahren (Art. 39 Ziff. 4 Abs. 1 StGB).

7. Die Berufung des Angeklagten erweist sich in allen Punkten als unbegründet. Es besteht deshalb kein Grund, vom erstinstanzlichen Kostenspruch abzuweichen.

Auch die Kosten des Berufungsverfahrens sind dem Angeklagten aufzuerlegen; -

hat die
S t r a f k a m m e r
gefunden:

Die Berufung ist nicht begründet,
die Anschlussberufung ist teilweise begründet, und

e r k a n n t :

1. In Aenderung von Dispositiv 2 des angefochtenen Urteils wird der Angeklagte zu 6 Monaten Gefängnis, unter Anrechnung der Untersuchungshaft von 12 Tagen, und zu Fr. 10 000.-- Busse verurteilt.

2. In Aenderung von Dispositiv 3 Abs. 1 des angefochtenen Urteils wird die Probezeit für den bedingten Strafvollzug auf 3 Jahre festgesetzt.

3.-6. ...

Anmerkung der Redaktion: Mit Datum vom 7. Juni 1991 hat das Bundesgericht eine gegen obiges Urteil gerichtete eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden konnte (6S.29/1991). Auf eine gleichzeitige staatsrechtliche Beschwerde ist das Bundesgericht nicht eingetreten (6P.10/1991).

StPS 1/91 Seite 3

Pauschalspesen (Par. 22ter StG)

Berechnungsmodus der neuen, per 1.1.1989 eingefügten Pauschalspesenregelung: Der Abzug gemäss Par. 22ter Abs. 1 StG ist mit demjenigen von Par. 22ter Abs. 2 StG kumulierbar.

Die neue kantonale Pauschalspesenregelung findet keine Anwendung bei der direkten Bundessteuer.

VGE 349-90 vom 21. Dezember 1990 i.S. Ehepaar S. (Gutheissung) = 02.90.053

StPS 1/91 Seite 26

Behandlung des AHV-Sonderbeitrags bei der kantonalen Liquidationsgewinnsteuer (Par. 26 Abs. 4 [früher Abs. 3] und Par. 22 Abs. 1 lit. g StG; Art. 23bis AHVV)

AHV-Sonderbeiträge nach Art. 23bis AHVV sind nach dem klaren Wortlaut von Par. 22 Abs. 1 lit. g i.V.m. Par. 26 Abs. 4 (früher Abs. 3) StG bei der Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen in ihrem vollen Umfang zum Abzug zuzulassen.

StKE 114-90 vom 23. April 1990 i.S. K. (Gutheissung) = 03.90.051

StPS 1/91 Seite 29

Grundstückgewinnsteuer: Gewinnungskosten, Vermittlungsprovisionen und Eigenprovisionen (Par. 51 Abs. 1 und 2 StG)

1. In Aenderung der bisherigen verwaltungsgerichtlichen Praxis sind grundsätzlich auch solche Provisionen grundstückgewinnsteuerlich anzurechnen, die aufgrund eines zwischen dem Alleinaktionär und seiner von ihm beherrschten Aktiengesellschaft abgeschlossenen Mäklervertrages bezahlt worden sind (VGE 308-90 Erw. 2 b).

2. Der Begriff der abzugsfähigen Provision i.S. von Par. 51 Abs. 2 StG ist nach konstanter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts weit auszulegen (VGE 310-90 Erw. 5 a).

3. Der Grenzsatz für die steuerliche Anerkennung der Mäklerprovisionen liegt je nach Höhe des Erlöses für überbaute Grundstücke in der Regel bei 1-2 %, ausnahmsweise 3 %, des Kaufpreises (Bestätigung der Rechtsprechung; VGE 308-90 Erw. 2 c bb, 310-90 Erw. 5 b).

4. Die SVIT-Tarifordnungen sind für das Gericht und mithin auch für die Verwaltung nicht verbindlich (VGE 308-90 Erw. 2 c dd).

VGE 308-90 vom 29. Juni 1990 i.S. A. (Abweisung) = 02.90.033
VGE 310-90 vom 27. September 1990 i.S. B. (Teilgutheissung) = 02.90.033/02.90.049

StPS 1/91 Seite 46

Steuergeheimnis; Anzeigepflicht der Steuerbehörden bei Widerhandlungen gegen das BewG/"Lex Friedrich" (Par. 59 StG, Par. 58 Abs. 2 StPO, Art. 24 Abs. 2 BewG)

Gestützt auf Art. 24 Abs. 2 BewG und Par. 58 Abs. 2 StPO sind Steuerbehörden und Steuerbeamte, die bei ihrer amtlichen Tätigkeit Widerhandlungen gegen das BewG wahrnehmen, zur Anzeige verpflichtet. Die Anzeigepflicht geht der Schweigepflicht nach kantonalem und Bundessteuerrecht vor.

RRB Nr. 1304 vom 7. August 1990 i.S. ?-AG

StPS 1/91 Seite 55

Verfahrensrecht: Formelle Anforderungen an Einsprache und Beschwerde (Par. 74 StG, Art. 101 und Art. 106 Abs. 3 BdBSt, Par. 38 Abs. 2 und Par. 39 VRP)

Auf Einsprachen und Beschwerden ohne Begründung wird bundessteuerlich nicht eingetreten. Für das kantonale Recht ist abweichend davon bei ungenügender Einsprache- bzw. Beschwerdeschrift eine Nachfrist zur Verbesserung bzw. Ergänzung anzusetzen. Keine Nachfrist kann jedoch bei bewusst mangelhaften Eingaben gewährt werden, weil sonst die Rechtsmittelfristen illusorisch würden.

VGE 347-90 vom 21. Dezember 1990 i.S. Z. (Nichteintreten) = 02.90.054

StPS 1/91 Seite 64

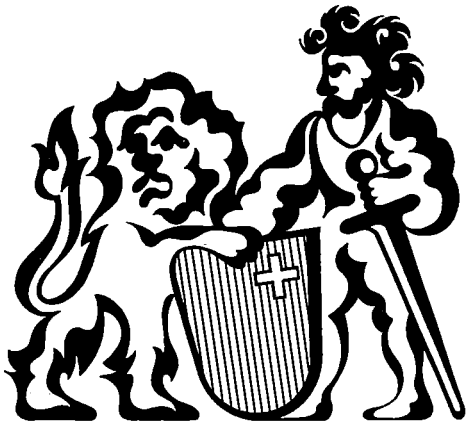
Handänderungssteuer: Wirtschaftliche Handänderung durch Veräusserung einer Immobilien-Holdinggesellschaft (Par. 4 lit. c HStG)

Wird eine Holdinggesellschaft, deren Tochtergesellschaft(en) Immobiliengesellschaft(en) sind, veräussert, so vollzieht sich an den Grundstücken der Tochtergesellschaft(en) eine wirtschaftliche Handänderung, die der Handänderungssteuer unterliegt. Gleiches gilt auch für die Grundstückgewinnsteuern (vgl. Par. 47 Abs. 3 StG).

Der Begriff der Immobiliengesellschaft ist im Grundstückgewinnsteuerrecht und im Handänderungssteuerrecht identisch.

VGE 331-90 vom 27. September 1990 i.S. X. und Y. (Abweisung) = 02.90.043

Mai 1991 9. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Pauschalspesen 3
- Behandlung des AHV-Sonderbeitrags bei der kantonalen Liquidationsgewinnsteuer 26
- Grundstückgewinnsteuer: Gewinnungskosten, Vermittlungsprovisionen und Eigenprovisionen 29
- Steuergeheimnis; Anzeigenpflicht der Steuerbehörden bei Widerhandlungen gegen das BewG/«Lex Friedrich» 46
- Verfahrensrecht: Formelle Anforderungen an Einsprache und Beschwerde 55
- Handänderungssteuer: Wirtschaftliche Handänderung durch Veräusserung einer Immobilien-Holdinggesellschaft 64

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1991 (2 Hefte): Fr. 28.–; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 28.--** für die zwei im Jahre 1991 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1991

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Dezember 1990 i.S. Ehepaar S. (VGE 349/90)

Pauschalspesen (§ 22ter StG)

Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügung 1989/90 vom 15. März 1990 setzte die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt das steuerbare Einkommen für das Ehepaar S. kantonal auf Fr. 313 700.-- und hinsichtlich der direkten Bundessteuer auf Fr. 329 600.-- fest. Dagegen erhob das Ehepaar S. Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, das steuerbare Einkommen sei kantonal und bundessteuerlich um Fr. 3 600.-- zu reduzieren (bzw. es sei eine Spesenpauschale von Fr. 3 600.-- zu gewähren).

Mit Einspracheentscheid vom 31. August 1990 (Versand: 5.9.1990) wurde die Einsprache vom 26. April 1990 abgewiesen.

B. Dagegen liess das Ehepaar S. fristgerecht am 20. September 1990 Beschwerde an das Verwaltungsgericht erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

"a) Das steuerbare Einkommen für die kantonale Veranlagung ist auf Fr. 310 100.-- festzulegen.

b) Das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer ist auf Fr. 326 000.-- festzulegen.

c) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates."

C. und D. ...

Erwägungen:

1. ... (Formelles)

2. a) Im vorliegenden Fall geht es darum, ob die Vorinstanzen die im Lohnausweis des Steuerpflichtigen (act. 10) enthaltenen Vertrauensspesen von jährlich Fr. 3 600.-- zu Recht aufgerechnet haben. Diese Pauschalspesen werden vom Beschwerdeführer zusätzlich zum kantonalen Pauschalabzug von Fr. 5 000.-- gemäss § 22ter Abs. 1 StG sowie zusätzlich zum bundessteuerlichen Pauschalabzug gemäss Art. 22bis Abs. 1 lit. c (i.V.m. Art. 22bis Abs. 2) BdBSt von Fr. 1 500.-- (vgl. ASA 57, S. 448 unten) geltend gemacht.

b) In der vorinstanzlichen Vernehmlassung vom 12. Oktober 1990 wird zutreffend ausgeführt, die Beschwerde gehe von der stillschweigenden Annahme aus, dass die neue kantonale Pauschalspesenregelung von § 22ter Abs. 2 StG auch bundessteuerlich in Anwendung zu bringen sei. Denn in der Beschwerdeschrift vom 20. September 1990 bezieht sich zwar der Antrag 1b auf die direkte Bundessteuer, indessen wird in der Begründung nur Bezug auf § 22ter StG genommen. In der Replik vom 16. Oktober 1990 beruft sich der Beschwerdeführer darauf, dass in konstanter Praxis der Kantonalen Steuerkommission (recte: VdBSt) wie auch des Verwaltungsgerichtes kleine Spesenpauschalen bisher auch bei der direkten Bundessteuer zugelassen worden seien (vgl. zit. Replik, S. 2, Ziff. 3).

c) Was die Pauschalabzüge und Abzüge für nicht belegbare Auslagen in den Veranlagungsperioden 1987/88 und früher anbelangt, hat das Verwaltungsgericht mehrfach entschieden, dass die [damals geltenden] Pauschalabzüge von Fr. 3 000.-- bzw. Fr. 1 400.-- gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c StG und Art. 22bis Abs. 2 BdBSt zusätzlich zu geschäftsbezogenen, vom Arbeitgeber vergüteten Auslagen als Gewinnungskosten und nicht als Lohnbestandteile zu qualifizieren sind (vgl. VGE 354/88 vom 15.12.1988, Erw. 1 b; VGE 350/85 vom 28.1.1986, E. 2 mit Hinweisen, u.a. auf VGE 356/83 vom 16.12.1983, E. 3). Ob zusätzlich geschäftsbezogene Auslagen als Gewinnungskosten anzuerkennen bzw. Spesen aufzurechnen seien, hänge davon ab, ob der Steuerpflichtige in der Lage sei, solche einkommensmindernde Tatsachen rechtsgenüglich nachzuweisen (betr. Beweislastverteilung vgl. Reimann, Zuppinger, Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, § 75 N 34 mit weiteren Zitaten).

In diesem Zusammenhang betonte das Verwaltungsgericht wiederholt, dass die Ausgestaltung der Nachweispflicht der geltend gemachten Berufsauslagen im Ermessensbereich der Veranlagungsbehörden liegt und dass den Veranlagungsbehörden kein Ermessensmissbrauch oder unrichtige Handhabung des Ermessens vorzuwerfen ist, wenn sie, um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis hohe Anforderungen stellen. Indessen berücksichtigte das Gericht auch, dass - je nach Beweisthema - der Beweisführung Grenzen gesetzt sind. Daraus wurde gemäss der bisherigen Rechtsprechung gefolgert, dass - falls dem Steuerpflichtigen der Nachweis zusätzlicher Berufsauslagen misslinge - eine Schätzung Platz greifen könne, sofern hinreichende Schätzungsgrundlagen vorhanden sind (vgl. VGE 354/88 vom 15.12.1988, Erw. 1 c; VGE 337/88 vom 15.12.1988, Erw. 1; VGE 350/85 vom 28.1.1986, E. 3 u.a. Entscheide).

Im weiteren wies das Verwaltungsgericht immer wieder darauf hin, dass es Situationen gebe, bei denen einem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten sei, Belege beizubringen, bzw. bei denen mögliche Belege keinen oder nur einen geringen Beweiswert haben. Zu denken sei hier etwa an Park- und Telefongebühren, offerierte Getränke und andere kleine Gefälligkeiten (Kleinauslagen bis ca. Fr. 20.--). Falls sich aus den Umständen des konkreten Falles, insbesondere aus der beruflichen Stellung, ergebe, dass der Steuerpflichtige für solche Gewinnungskosten selbst aufzukommen habe und falls diese Auslagen nicht oder nur lückenhaft belegt seien, so liege es noch im Rahmen des erforderlichen Nachweises, wenn ein minimaler geschätzter Abzug anerkannt werde. In diesem Sinne war es nach bisheriger Praxis nicht allein dem Belieben der Steuerbehörden anheimgestellt, ob sie schätzungsweise einen Abzug gewähren wollten oder nicht. Damit die Nachweispflicht indessen nicht unterlaufen wird, vertrat das Verwaltungsgericht bis heute den Standpunkt, dass nur und in zurückhaltender Weise eine Schätzung vorzunehmen ist, wenn das Beibringen von Belegen nicht zumutbar oder beweismässig wenig aussagekräftig ist, die konkreten Umstände aber auf bestimmte Gewinnungskosten (Kleinauslagen) schliessen lassen (vgl. zit. VGE 350/85, Erw. 3; VGE 327/87 vom 11.12.1985, E. 1 c; VGE 355/83 vom 27.4.1984, VGE 312/87 vom 17.9.1987 E. 1 b/c; VGE 354/88, vom 15.12.1988, Erw. 1 c; VGE 337/88 vom 15.12.1988, Erw. 1 in fine).

d) Da einerseits die erwähnte Nachweisaufforderung insbesondere im Umfeld der Reise- und Repräsentationsspesen vielfach auf praktische Schwierigkeiten stösst, anderseits das Sammeln von Belegen für die Ausgaben auf der Reise, bei Kontakten mit Geschäftsfreunden in Restaurants usw. erfahrungsgemäss mit Umtrieben verbunden ist und überdies nicht wenige Steuerpflichtige (namentlich Kaderpersonal) das Sammeln von Belegen für Kleinauslagen als unzumutbar empfin-

den, sah sich der kantonale Gesetzgeber veranlasst, im Rahmen der Teilrevision 1988 des Steuergesetzes die unmittelbaren Berufsauslagen neu zu regeln und zwar wie folgt (hinsichtlich der erwähnten Schwierigkeiten vgl. RRB Nr. 114 vom 26. Januar 1988, Teilrevision des Steuergesetzes, Bericht und Vorlage für den Kantonsrat, insbesondere S. 36; vgl. auch Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. 1989, S. 120, Ziff. III):

"§ 22ter mit dem Randtitel: "Unmittelbare Berufskosten der Unselbständigerwerbenden"

1 Unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber nicht abgegolten werden, namentlich Aufwendungen für Berufswerkzeuge und Berufskleider, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer und Schwerarbeit sowie für schwer nachweisbare Kleinauslagen wie Park- und Telefongebühren, können mit einer Gewinnungskostenpauschale steuerlich in Abzug gebracht werden. Der Abzug beträgt im Durchschnitt der Bemessungsperiode 20 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, maximal 5000 Franken.

2 Unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber mit Pauschalen abgegolten werden, werden nicht als Einkommensbestandteile aufgerechnet, soweit sie zusammen mit dem Abzug in Abs. 1 10 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, maximal 8000 Franken im Durchschnitt der Bemessungsperiode, nicht übersteigen. Beträgt der steuerbare Nettolohn mehr als 80 000 Franken, so ist überdies ein Abzug von 5 % auf dem 80 000 Franken übersteigenden Lohnanteil zulässig, maximal aber 4000 Franken.

3 Der Regierungsrat kann für besondere Berufsgruppen in Abweichung von Abs. 1 und 2 andere Pauschalansätze erlassen.

4 Anstelle der Pauschalen gemäss Abs. 1-3 können die notwendigen tatsächlichen unmittelbaren Berufsauslagen geltend gemacht werden, sofern hierfür der Nachweis erbracht wird.

5 Bei in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten stehen die Abzüge jedem unselbständig erwerbstätigen Ehegatten gesondert zu."

Damit wurde der bisherige Pauschalabzug von 3000 Franken gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c StG (in der Fassung vom 27. Mai 1982) um 2000 Franken erhöht, anderseits aber die in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung geschaffene und wiederholt bestätigte sogenannte Kleinauslagenpauschale ausdrücklich in die Pauschale gemäss § 22ter Abs. 1 StG eingebaut.

e) Es ist ohne weiteres einleuchtend, dass durch eine weitgehend übereinstimmende Regelung der Berufsauslagen bei den kantonalen Steuern sowie bei der direkten Bundessteuer für den Steuerpflichtigen Vereinfachungen und Erleichterungen entstehen bzw. umgekehrt, dass eine unterschiedliche Regelung der gleichen Frage zu Zusatzaufwand und Erschwernissen für den Steuerpflichtigen führt. Deshalb unterbreitete die Kantonale Steuerverwaltung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) in zwei Schreiben vom 9. Oktober 1986 und vom 20. Juli 1988 die Frage, ob eine bei den kantonalen Steuern vorgesehene Pauschalierung der unmittelbaren Berufsauslagen auch für die direkte Bundessteuer anerkannt würde. In den Antwortschreiben vom 23. Dezember 1986 sowie vom 2. August 1988 betonte die EStV im wesentlichen, für die Veranlagung der direkten Bundessteuer seien die Bestimmungen des Beschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) massgebend, weshalb eine Anwendung kantonaler Regelungen auch bei der direkten Bundessteuer nur dort möglich sei, wo der BdBSt und die entsprechenden Weisungen der EStV den Kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer bei Vollzugsfragen ausdrücklich oder stillschweigend einen Ermessensspielraum offenlassen. Ausgehend von Art. 22bis Abs. 2 BdBSt und der entsprechenden Verordnung des Eidg. Finanzdepartements sowie mit Hinweis auf eine gleichmässige Veranlagung der direkten Bundessteuer in allen Kantonen hielt die

EStV sinngemäss fest, dass sie einer Anwendung der neuen kantonalen Pauschalabzüge bei der direkten Bundessteuer nicht zustimmen könne (vgl. die beiden zit. Schreiben der EStV).

Diesen soeben erläuterten Ausführungen ist in rechtlicher Hinsicht nichts beizufügen. Was indessen den Aufwand für die Steuerpflichtigen einerseits und für die Veranlagungsbehörden anderseits anbelangt, resultiert die völlig unbefriedigende Situation, dass die bei den kantonalen Steuern hinsichtlich der Berufsauslagen angestrebte Vereinfachung und Erleichterung durch die strengen Nachweispflichten bei der direkten Bundessteuer hinfällig wird. Wohl hat die neue kantonale Regelung für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass er innerhalb des oben erläuterten Rahmens für geltend gemachte Pauschalspesen keine Belege zu sammeln und einzureichen hat (vgl. auch die amtlichen Erläuterungen zur Abstimmungsvorlage vom 25. September 1988, S. 4/5). Indessen entfällt dieser Vorteil umgehend, sobald der Steuerpflichtige die betreffenden Pauschalspesen auch bei der direkten Bundessteuer geltend machen will, da diesbezüglich - gemäss den oben erläuterten Ausführungen der EStV - ein entsprechender Nachweis und damit das Sammeln von Belegen etc. verlangt wird.

Es ist nicht Sache des Gerichtes, hinsichtlich der dargelegten unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen bei der direkten Bundessteuer einerseits und den kantonalen Steuern anderseits eine Uebereinstimmung herzustellen. Vielmehr fallen die Postulate "Steuerharmonisierung", "Koordination direkte Bundessteuer - kantonale Steuern" etc. in den Aufgabenbereich des zuständigen Gesetzgebers (vgl. dazu auch den Stand der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer und die Steuerharmonisierung, u.a. ASA 58, S. 141 ff., ASA 58, S. 277 ff.).

f) Wenn nach dem Gesagten die Anwendung der neuen kantonalen Berufsauslagen-Regelung für die direkte Bundessteuer ausser Betracht fällt, heisst dies indessen nicht, dass deswegen die bisherige konstante verwaltungsgerichtliche Praxis tel quel über Bord zu werfen ist. Vielmehr rechtfertigt es sich weiterhin, hinsichtlich der direkten Bundessteuer eine den konkreten Umständen angemessene Kleinauslagenpauschale zu gewähren (vgl. dazu die Darstellung der bisherigen Praxis in Erwägung 2 c, insbesondere Absatz 3; an diesen Ausführungen hat sich bundessteuerlich nichts geändert). Anzufügen ist, dass die angeführte konstante Praxis des Verwaltungsgerichtes bzw. die Gewährung einer den konkreten Umständen angemessenen Kleinauslagenpauschale hinsichtlich der direkten Bundessteuer von der EStV bis anhin nicht beanstandet wurde und von daher den kantonalen Behörden konkludent ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt wurde (vgl. ferner dazu beispielsweise auch die Walliser Praxis bez. Pauschalspesen von Versicherungsagenten, Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Wallis vom 25. September 1987 i.V.m. dem Entscheid der Kantonalen Rekurskommission für die eidg. Steuern des Kantons Wallis vom 9. Februar 1984 i.S. S.B.; vgl. auch die analoge Praxis des Kantons Thurgau betreffend abzugsfähige Gewinnungskosten eines Versicherungsagenten, gemäss Auskunft der Thurgauer Steuerverwaltung vom 30. September 1987).

Zusammenfassend besteht kein Anlass, die konstante verwaltungsgerichtliche Praxis bezüglich Kleinauslagenpauschalen in bundessteuerlicher Hinsicht aufzugeben.

g) Der Beschwerdeführer führt den Titel eines "Dr. ..." (vgl. Steuererklärung 1989/90, S. 1) und ist Direktor sowie Verwaltungsratspräsident der Z. AG in ..., welche ... bezweckt (vgl. die Kopie aus dem Schweiz. Ragionenbuch in act. 05; vgl. Beschwerdeschrift S. 2). Er erzielte 1987 einen Bruttolohn von Fr. 215 018.-- sowie 1988

einen solchen von Fr. 416 478.--. Auch wenn der Beschwerdeführer in den vorliegenden Eingaben seine berufliche Tätigkeit nicht näher erläuterte, ist es glaubwürdig, dass ihm in seiner beruflichen Stellung Kleinauslagen in der geltend gemachten Art anfallen (vgl. Einsprache vom 26. April 1990: Parkgelder, Telefonspesen an Automaten, Trinkgelder, Kleinkonsumationen etc.).

In diesem Zusammenhang sind die in ähnlichen Fällen bundessteuerlich gewährten Kleinauslagenpauschalen zu berücksichtigen. Im Entscheid VGE 337/88 vom 15. Dezember 1988 gewährte die Kantonale VdBSt einem Bankfilialdirektor, der primär eine Innendienstarbeit verrichtete, für anfallende Kleinspesen eine Pauschale von Fr. 2 400.-- p.a., was vom Verwaltungsgericht im Ergebnis bestätigt wurde (vgl. zit. VGE 337/88, S. 8, Prot. S. 940). Im Entscheid VGE 335/88 vom 25.8.1988 gewährte das Verwaltungsgericht einem Direktionsmitglied einer schweiz. Versicherungsgesellschaft, welcher für über 100 Mitarbeiter (Aussendienstleute in der ganzen Schweiz) verantwortlich war, eine jährliche Kleinauslagenpauschale von Fr. 3 000.--. In weiteren Fällen wurde die Kleinauslagenpauschale von Versicherungsmitarbeitern im Aussendienst - je nach den konkreten Umständen - zwischen Fr. 1 200.-- bis Fr. 3 600.-- p.a. festgelegt (vgl. die Zusammenstellung in VGE 335/87 vom 25.8.1988, Erw. 3 b, Prot. S. 592 mit Hinweisen auf VGE 330/87, 312/87 und 329/87).

Ausgehend von dieser Praxis rechtfertigt es sich zusammenfassend, im vorliegenden Fall bundessteuerlich eine Kleinauslagenpauschale von Fr. 2 400.-- p.a. zu gewähren. Eine höhere Pauschale kommt deshalb nicht in Frage, weil der Beschwerdeführer - im Gegensatz zu den oben zitierten Entscheiden - seine berufliche Tätigkeit nicht näher erläutert hat.

3. a) Hinsichtlich der kantonalen Steuern ist umstritten, ob der Abzug gemäss § 22ter Abs. 1 StG mit demjenigen von § 22ter Abs. 2 StG kumulierbar ist. Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers bejaht die Kumulierbarkeit und erachtet folgende Berechnungsweise als zutreffend:

durchschnittliches Lohneinkommen	Fr. 294 330.--
+ Pauschalspesen	Fr. 3 600.--
Lohneinkommen + Pauschalspesen	Fr. 297 930.--
./. Pauschale Berufsauslagen (22ter Abs. 1)	Fr. 5 000.--
	Fr. 292 930.--

An unmittelbaren Berufsauslagen stehen dem Klienten zu:

- Allgemeiner Abzug: 20 % des Lohneinkommens (§ 22ter Abs. 1 StG) max.	Fr. 5 000.--
- Pauschalspesen (§ 22ter Abs. 2 Satz 1 StG) 10 % bis Lohnsumme Fr. 80 000.--, max.	Fr. 3. 000.--
- Pauschalspesen (§ 22ter Abs. 2 Satz 2 StG) 5 % ab Einkommen Fr. 80 000.--, max.	Fr. 4 000.--
Total unmittelbare Berufsauslagen	Fr. 12 000.--

(vgl. Beschwerdeschrift, S. 2 unten)

b) Die Veranlagungsbehörde sowie die Steuerkommission hingegen vertreten die Auffassung, dass der Pauschalspesenabzug von § 22ter Abs. 2 StG im Einzelfall nie höher ausfallen darf, als tatsächlich Pauschalspesen ausgerichtet wurden, wobei nach Sinn und Wortlaut sowie entstehungsgeschichtlichem Verständnis des § 22ter Abs. 2 StG die allgemeine Berufsauslagenpauschale von § 22ter Abs. 1 StG anzurechnen sei. Im Ergebnis gehen sie von folgender Berechnungsweise aus:

- massgebender Nettolohn:	Fr. 294 330.--
- 10 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes bis Fr. 80 000.—:	Fr. 8 000.--
- höchstens jedoch im Ausmass der ausgerichteten Pauschalspesen:	Fr. 3 600.--
- abzüglich des unter Ziff. 4 des Erhebungsblattes gewährten Abzuges (Allgemeine Berufsauslagen-pauschale, § 22ter Abs. 1 StG)	Fr. 5 000.--
- Abzug gemäss Ziff. 5 (des Erhebungsblattes)	Fr. -.--

(vgl. Vernehmlassung, S. 5)

c) Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut einer gesetzlichen Bestimmung (vgl. Häfelin/Haller, Schweiz. Bundesstaatsrecht, Zürich 1984, N 80). Ist dieser unmissverständlich und eindeutig, so darf nicht davon abgewichen werden (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrecht, Bd. I 1976, Nr. 21 B II b). Bestehen jedoch triftige Gründe dafür, dass der Wortlaut einer Bestimmung nicht deren wahren Sinn wiedergibt, ist eine weitere Auslegung trotz dessen scheinbarer Klarheit erforderlich. Derartige Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus deren Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (vgl. Imboden/Rhinow, a.a.O. Nr. 21 B III c). Diesfalls sind mit anderen Worten nebst der grammatikalischen noch weitere Auslegungsmethoden beizuziehen (vgl. StE 1986, B 26.13 Nr. 6, Erw. 2).

d) § 22ter Abs. 1 und Abs. 2 StG regeln grundsätzlich zwei verschiedene Arten von unmittelbaren Berufsauslagen, nämlich solche, die vom Arbeitgeber nicht abgegolten werden (Abs. 1) und solche, die vom Arbeitgeber mit Pauschalen abgegolten werden (Abs. 2; in diesem Zusammenhang ist anzufügen, dass gemäss Art. 327 a OR der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen hat und Abreden, wonach der Arbeitnehmer die notwendigen Auslagen ganz oder teilweise selbst zu tragen habe, nichtig sind. Von daher

sollte es grundsätzlich keine unmittelbaren Berufsauslagen geben, die vom Arbeitgeber nicht abgegolten werden. Der kantonale Gesetzgeber hat indessen in bezug auf die kantonalen Steuern mit der Teilrevision vom 19. Mai 1988 § 22ter [Abs. 1] StG neu eingefügt und damit eine von Art. 327 a OR abweichende Regelung vorgezogen. Diese vom kantonalen Gesetzgeber geschaffene Differenz zwischen dem kantonalen Steuerrecht und dem Obligationenrecht wird nachfolgend nicht weiter behandelt.).

Werden unmittelbare Berufsauslagen vom Arbeitgeber nicht abgegolten, hat der kantonale Gesetzgeber eine Gewinnungskostenpauschale von 20 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, maximal Fr. 5 000.--, vorgesehen (§ 22ter Abs. 1 StG). Die Besonderheit besteht darin, dass diese Gewinnungskostenpauschale grundsätzlich von jedem unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen beansprucht werden kann, ohne dass er konkrete Auslagen nachzuweisen braucht. Demnach kann sowohl der Steuerpflichtige A, welchem beispielsweise bei einem Nettolohn von Fr. 36 000.-- tatsächlich vom Arbeitgeber nicht abgegoltene Berufsauslagen von Fr. 5 000.-- erwachsen, die Gewinnungskostenpauschale gemäss § 22ter Abs. 1 von maximal Fr. 5 000.-- abziehen, als auch der Steuerpflichtige B, welchem bei gleichem Nettolohn keine oder bedeutend weniger Berufsauslagen entstanden sind.

§ 22ter Abs. 2 StG beschlägt den Fall, dass der Steuerpflichtige für unmittelbare Berufsauslagen von seinem Arbeitgeber eine Spesenpauschale erhält. In diesem Fall wird nach dem Wortlaut von § 22ter Abs. 2 Satz 1 StG die vom Arbeitgeber bezahlte Spesenpauschale dann nicht als Einkommensbestandteil aufgerechnet, wenn und soweit sie zusammen mit dem Abzug gemäss § 22ter Abs. 1 StG einen bestimmten, von der Einkommenshöhe abhängigen Rahmen nicht übersteigt. Damit spricht eine grammatikalische Auslegung von § 22ter

Abs. 2 StG dafür, dass die vom Arbeitgeber bezahlte Pauschale mit der Gewinnungskostenpauschale von § 22ter Abs. 1 StG grundsätzlich kumuliert werden kann ["zusammen mit dem Abzug in Abs. 1 ..."]. Dieses Ergebnis wird auch durch die folgenden Ueberlegungen untermauert. Wie bereits dargelegt, unterscheidet der Gesetzgeber in § 22ter Abs. 1 und Abs. 2 StG zwischen unmittelbaren Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber nicht bzw. mit Pauschalen abgegolten werden. Es ist möglich, dass ein Arbeitgeber seinen Angestellten nicht alle unmittelbaren Berufsauslagen mit einer Spesenpauschale ersetzt, sondern nur bestimmte Arten von Berufsauslagen berücksichtigt, beispielsweise nur die Kosten der Anschaffung, Reinigung und des Unterhalts besonderer Arbeits- oder Berufskleider, oder z.B. nur die Auslagen für Fachliteratur. In einem solchen Fall werden dem Angestellten gewisse unmittelbare Berufsauslagen ersetzt (z.B. Kleidergeld oder Fachliteratur), derweil andere Berufsauslagen (z.B. Kleinspesen wie Park- und Telefongebühren, oder privates Arbeitszimmer u.a.) vom Arbeitgeber nicht abgegolten werden. In einem solchen Fall ist es auch sachlich gerechtfertigt, dass die erwähnten Abzüge nach Abs. 1 und Abs. 2 von § 22ter StG kumuliert werden können, da hier die im Abs. 1 bzw. im Abs. 2 berücksichtigten Berufsauslagen nicht identisch sind. Zusammenfassend ist eine Kumulation der Abzüge nach Abs. 1 und Abs. 2 von § 22ter StG insofern einleuchtend und unproblematisch, als eine ganz bestimmte Berufsauslage (bzw. eine bestimmte "Berufsauslagenkategorie") nur einmal berücksichtigt wird, bzw. nur einmal Anlass zu einem Abzug gibt, und zwar entweder als vom Arbeitgeber nicht abgegoltene Berufsauslage im Rahmen der Gewinnungskostenpauschale nach § 22ter Abs. 1 StG, oder dann als vom Arbeitgeber abgegoltene Berufsauslage im Rahmen der vom Arbeitgeber bezahlten Spesenpauschale gemäss § 22ter Abs. 1 StG.

Schwierigkeiten entstehen dann, wenn die vom Arbeitgeber entrichtete Spesenpauschale die dem Angestellten entstandenen unmittelbaren Berufsauslagen im Ergebnis weitgehend oder sogar vollumfänglich abdeckt. Im zuletzt genannten Fall hat dieser Steuerpflichtige grundsätzlich keine unmittelbaren Berufsauslagen, welche vom Arbeitgeber nicht abgegolten werden, weshalb ihm konsequenterweise ein Abzug nach § 22ter Abs. 1 StG zu verweigern wäre. Indessen wird der Abzug nach § 22ter Abs. 1 StG - wie bereits erwähnt - ungeachtet dessen gewährt, ob dem Pflichtigen tatsächlich unmittelbare Berufsauslagen in der Höhe dieser Gewinnungskostenpauschale entstanden sind, da diesbezüglich kein Nachweis der konkreten Berufsauslagen verlangt wird. Dieser Umstand macht es möglich, dass hier die gleiche Berufsauslage im Ergebnis zweimal berücksichtigt wird, und zwar einmal unter § 22ter Abs. 1 StG (weil der Steuerpflichtige diesen Abzug geltend macht) und zusätzlich unter § 22ter Abs. 2 StG (weil der Arbeitgeber diese Berufsauslage mit einer Spesenpauschale ersetzt). Diese allfällige doppelte Berücksichtigung der gleichen Berufsauslagen könnte dadurch ausgemerzt werden, indem beim Abzug nach § 22ter Abs. 1 StG jeweils geprüft würde, ob und in welchem Umfang dem Steuerpflichtigen tatsächlich unmittelbare Berufsauslagen entstanden sind. Eine solche Ueberprüfung würde indessen regelmässig eine Durchleuchtung der betreffenden Berufstätigkeit und damit einen unverhältnismässig hohen Aufwand erfordern, was mit dem Zweck der Pauschale gerade vermieden werden sollte. Ueberdies wäre das Ziel, eine doppelte Berücksichtigung der gleichen Berufsauslagen auszuschliessen, grundsätzlich nur erreichbar, wenn einerseits die Spesenpauschalen detailliert erläutert würden [welche konkrete Berufsauslage vom Arbeitgeber mit welchem Frankenbetrag abgegolten wurde] und wenn anderseits die Veranlagungsbehörden diese Angaben zu den Pauschalen im einzelnen überprüfen und entsprechende Belege einfordern könnten. Dies stünde indessen in einem diametralen Gegensatz zu den Absichten, welche mit der Teilre-

vision 1988 des Steuergesetzes verwirklicht werden sollten (vgl. die regierungsrätlichen Erläuterungen zur kantonalen Volksabstimmung vom 25. September 1988, S. 3, rechte Spalte: "Die Berufsabzüge vereinfachen"; "Neu wird diese Nachweispflicht bis zu einem Höchstbetrag der Pauschalspesen von Fr. 12 000.-- gelockert.").

e) In der vorinstanzlichen Vernehmlassung vom 12. Oktober 1990 wird eingewendet, das Verwaltungsgericht habe in seiner Vernehmlassung zum Entwurf des Finanzdepartementes zur Totalrevision des kantonalen Steuergesetzes vom 23. Oktober 1987 zuhanden des Gesetzgebers angeregt, es müsse bezüglich des allgemeinen Berufsauslagenabzugs eine Regelung gesucht werden, wonach der "Lohnausweisabzug" eine sachliche Begründung beibehalten könne und nicht zum reinen "Sozialabzug für Unselbständigerwerbende" werde. Der Regierungsrat habe in seinem Formulierungsvorschlag zum neuen § 22ter Abs. 1 StG diese verwaltungsgerichtliche Anregung aufgenommen und detailliert umschrieben, welche Kostenkomponenten der neue Pauschalabzug nach der Teilrevision des Steuergesetzes umfassen solle. Dabei umfasse die Pauschale neu auch die sog. Kleinspesenpauschale. Diese Neugestaltung sei mit einer wesentlichen Erhöhung des allgemeinen Berufsauslagenabzugs von Fr. 3 000.-- auf Fr. 5 000.-- einhergegangen. Im weiteren wird in der Vernehmlassung was folgt ausgeführt:

> "Diese Sinnanreicherung wurde auch im Rahmen der kantonsrätlichen Kommissionsberatung vom Vorsteher des Finanzdepartements vorgestellt (vgl. Protokoll der 3. Sitzung der kantonsrätlichen Kommission vom 9. März 1988, S. 2) und von keiner Seite in Frage gestellt. Sinn und Zweck dieser Anreicherung verlangen nach Auffassung der Vorinstanzen zwingend die Anrechnung des allgemeinen Berufsauslagenabzugs auf den Pauschalspesenabzug. Auch für den Pauschalspesenempfänger sollen die Kleinspesen etc. über den allgemeinen Abzug von Abs. 1 gedeckt werden. Sonst könnte er zweimal einen Abzug geltend machen, was einen ungerechtfertigten Vorteil gegenüber demjenigen Lohnempfänger bedeutete, dem ebenfalls Kleinspesen

etc. anfallen, der aber hiefür keine Pauschalspesen beziehen kann."

(vgl. zit. Vernehmlassung, S. 8)

f) Aus den Gesetzesmaterialien zur Teilrevision 1988 des Steuergesetzes sind u.a. folgende Angaben zu entnehmen.

aa) In der ursprünglichen Vorlage an den Kantonsrat lautete der neu vorgeschlagene § 22ter (in der Fassung gemäss RRB Nr. 114 vom 26. Januar 1988) folgendermassen:

"1 Für unmittelbare Berufsauslagen, namentlich die Aufwendungen für Berufswerkzeuge und Berufskleider, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer und Schwerarbeit sowie für schwer nachweisbare Kleinauslagen wie Park- und Telefongebühren usw. kann bei unselbständiger Erwerbstätigkeit eine Gewinnungskostenpauschale im Umfange von 20 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, höchstens aber 5000 Franken abgezogen werden.

2 An Stelle der Pauschale gemäss Abs. 1 können die notwendigen tatsächlichen Gewinnungskosten geltend gemacht werden, sofern hierfür der Nachweis erbracht wird.

3 Unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber abgegolten werden, werden nicht als Einkommensbestandteile aufgerechnet, soweit der Nachweis der effektiven Aufwendungen erbracht wird. Für besondere Berufsgruppen bestimmt der Regierungsrat, wieweit pauschale Entschädigungen des Arbeitgebers auch ohne Nachweis der effektiven Aufwendungen als Gewinnungskosten anerkannt werden können."

(vgl. Vorlage für den Kantonsrat, Antrag des RR Nr. 114 vom 26. Januar 1988, S. 5)

bb) In der Detailberatung der kantonsrätlichen Kommission zur Vorberatung der Steuergesetzrevision entbrannte hinsichtlich des oben zitierten Absatzes eine grosse Diskussion. Auf der einen Seite schlug Kantonsrat T. Dettling anstelle des oben zitierten § 22ter Abs. 3 (Fassung vom

26.1.1988) folgende Formulierung vor:

> "Unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber abgegolten werden, werden in der Regel nicht als Einkommensbestandteil aufgerechnet, soweit diese zusammen mit dem gemäss Abs. 1 geltend gemachten Pauschalabzug die folgenden Prozentanteile des Bruttoerwerbseinkommens nicht übersteigen: 10 % des Bruttoerwerbseinkommens bis Fr. 80 000.--, 5 % des Fr. 80 000.-- übersteigenden Bruttoerwerbseinkommens. Der Regierungsrat kann für bestimmte Berufsgruppen Bestimmungen erlassen, wonach weitergehende pauschale Entschädigungen des Arbeitgebers auch ohne Nachweis der effektiven Aufwendungen als Gewinnungskosten anerkannt werden. Es bleibt dem Steuerpflichtigen unbenommen, den Nachweis der effektiven Aufwendungen zu erbringen."
>
> (vgl. Protokoll der 3. Sitzung der kantonsrätlichen Kommission zur Vorberatung der Steuergesetzrevision vom 9. März 1988, S. 7/8)

Auf der andern Seite bemängelte Regierungsrat F. Marty u.a., der Antrag Dettling gehe von der Fiktion aus, dass die Höhe der Spesen von der Höhe des Lohnes abhänge. Diese Fiktion stimme jedoch nicht, da ein Steuerpflichtiger mit Fr. 100 000.-- Erwerbseinkommen ansteigende oder sogar überhaupt keine Berufsauslagen haben könne. Im weiteren führe der Antrag Dettling dazu, dass Pauschalspesen schliesslich bei allen Berufsgattungen ausbezahlt würden. Damit würden Einkommensverbesserungen nicht mehr über Lohnerhöhungen getätigt, sondern es würde eher der Weg über die Pauschalspesen gewählt, was z.B. geringere AHV-Beiträge zur Folge hätte. Ueberdies betonte Regierungsrat F. Marty insbesondere, dass die von KR Dettling vorgeschlagene Lösung denjenigen benachteilige, welcher über keine Pauschalspesen verfüge, was zu einer horizontalen Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen mit und ohne Pauschalspesen führe (vgl. zit. Protokoll der 3. Sitzung, S. 8/9). Nach der daran anschliessenden Diskussion einigten sich die Mitgleider der vorberatenden Kantonsratskommission darauf, in diesem

Streitpunkt das Finanzdepartement zu beauftragen, den Antrag von KR Dettling zu prüfen und einen Vorschlag im Hinblick auf die 2. Lesung auszuarbeiten (vgl. zit. Protokoll der 3. Sitzung, S. 16 oben).

cc) Im Rahmen der 2. Lesung stand der vorberatenden Kantonsratskommission in bezug auf § 22ter ein neuer Formulierungsvorschlag des Finanzdepartementes zur Debatte, welcher mit der heute geltenden Fassung identisch ist (vgl. Protokoll der 5. Sitzung vom 30.3.1988, S. 5). Regierungsrat F. Marty begründete den neu formulierten Vorschlag folgendermassen:

> "Dieser übernehme weitgehend den Lösungsansatz von KR Dettling mit dem sogenannten Prozentsystem. Man habe allerdings versucht, drei Schwierigkeiten auszuräumen, die der ursprüngliche Antrag Dettling beinhaltet habe. Es sei dies einmal die 'in der Regel'-Klausel, die immer wieder zu Diskussionen hätte Anlass geben müssen, ob konkret nun ein Regelfall oder ein ausserordentlicher Einzelfall vorliege. Eine zweite Schwierigkeit habe darin gelegen, dass die vorgeschlagene Prozentregelung nach oben offen gestanden sei. Dies habe aber bedeuten müssen, dass mit steigendem Einkommen der zulässige Spesenabzug für pauschale Spesen unbegrenzt angestiegen wäre. Es sei allerdings nicht so, dass pauschale Spesen von der Notwendigkeit her automatisch mit der Höhe des Einkommens gekoppelt seien. Dies sei vielleicht richtig in einer bestimmten Grössenordnung, so wie es der Neuformulierungsvorschlag bis Fr. 80 000.-- bzw. Fr. 160 000.-- akzeptiere, bei noch höheren Einkommen habe aber die nach oben offene Regelung zu horrenden Pauschalspesen führen müssen. Die dritte Schwierigkeit habe darin bestanden, dass nach dem Antrag von KR Dettling keine Möglichkeit bestanden habe, derartige Pauschalen im Zusammenhang mit Nebenerwerbstätigkeiten (z.B. Behördenabzug) anzuerkennen. Mit der vorgeschlagenen Lösung beinhalte Abs. 1 wie in der regierungsrätlichen Vorlage den Pauschalabzug für unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber nicht abgegolten würden, in der Höhe von 20 % bzw. maximal Fr. 5 000.--. Dort wo Pauschalspesen ausbezahlt würden, sei es nun neu nach Abs. 2 möglich, 10 %

des Nettolohnes, maximal Fr. 8 000.-- als Pauschalspesen in Abzug zu bringen, dies unter Einschluss des Abzuges von Abs. 1 in der Höhe von Fr. 5 000.-- und bis zu einem Nettlohn von Fr. 80 000.--. Für darüber hinaus gehende Lohnanteile würden noch 5 %, maximal aber Fr. 4 000.-- als Pauschalspesen anerkannt. Damit würden Pauschalspesen bis zu Fr. 12 000.-- abgedeckt. Dies erscheine als eine sehr verwaltungsökonomische Lösung. Gemäss Abs. 3 könne der Regierungsrat wiederum für besondere Berufsgruppen abweichende Lösungen treffen. Zu denken sei hier einmal an die bereits erwähnten Nebenerwerbstätigkeiten, dann aber auch an verschiedene Berufsgruppen, die mit den Fr. 12 000.-- Pauschalspesen nicht auskämen (z.B. Vertreter und Agenten)."

(vgl. Protokoll der 5. Sitzung vom 30.3.1988, S. 6)

In den anschliessenden Beratungen wurde im wesentlichen noch die Höhe der Abzüge diskutiert [Antrag auf eine Erhöhung der maximalen Pauschale auf Fr. 16 000.--, welcher indessen scheiterte, vgl. zit. Protokoll der 5. Sitzung, S. 11]. Im Kantonsrat blieb schliesslich die in der 5. Sitzung der vorberatenden Kantonsratskommission verabschiedete Neuformulierung von § 22ter unverändert.

dd) Daraus ergeben sich folgende Schlussfolgerungen. Mit dem für die 2. Lesung neu formulierten § 22ter wurde im wesentlichen der Vorschlag von KR T. Dettling übernommen, wobei zwei von den drei erwähnten Einschränkungen für den vorliegenden Fall nicht weiter zu behandeln sind (vgl. oben unter Erwägung 3 f/cc: Beschränkung der Prozentregelung nach oben bzw. bei Fr. 12 000.--; Behördenabzug bei Nebenerwerbstätigkeit). Die dritte Einschränkung, dass die im ursprünglichen Antrag von KR T. Dettling enthaltene "in der Regel"-Klausel gestrichen wurde, spricht dafür, dass die neue Regelung gemäss § 22ter Abs. 2 StG ohne "wenn und aber", sondern vielmehr generell Anwendung finden sollte. Damit wurden stillschweigend auch die ursprünglich im Rahmen der 3. Sitzung vorgebrachten grundsätzlichen Bedenken

gegen eine Prozentregelung und gegen eine Bindung der Pauschalspesen an die Einkommenshöhe aufgegeben.

Was die zentrale Frage anbelangt, wie die Gewinnungskostenpauschale gemäss § 22ter Abs. 1 bei der Behandlung der Pauschalspesen gemäss § 22ter Abs. 2 konkret anzurechnen ist, können den vorliegenden Gesetzesmaterialien keine unmittelbaren Angaben entnommen werden. Erstellt ist zum einen, dass den Kommmissionsmitgliedern die Abgrenzungsproblematik zwischen der Gewinnungskostenpauschale gemäss Åbs. 1 und der Regelung für Spesenpauschalen des Arbeitgebers bekannt war (vgl. zit. Prot. der 3. Sitzung, S. 7). Zum andern fällt ins Gewicht, dass sowohl im regierungsrätlichen Bericht an den Kantonsrat vom 26. April 1988 als auch in den regierungsrätlichen Erläuterungen an den Stimmbürger vom August 1988 ganz klar festgehalten wurde; dass die neue Regelung gemäss § 22ter Abs. 2 StG für den Steuerpflichtigen den Vorteil hat, dass er innerhalb des damit abgesteckten Rahmens für die geltend gemachten Pauschalspesen keine Belege zu sammeln und beizubringen hat (vgl. RRB Nr. 697 vom 26. April 1988, S. 5 oben; zit. Erläuterungen vom August 1988, S. 4, linke Spalte unten, S. 5, linke Spalte). Damit verbleibt zusammenfassend kein Raum für die von der Vorinstanz vertretene Auslegung, da der kantonale Gesetzgeber innerhalb des dargelegten, von der Einkommenshöhe abhängigen Rahmens den Steuerpflichtigen von der Pflicht, Belege für die geltend gemachten Pauschalspesen sammeln zu müssen, eindeutig entbinden wollte. Wohl birgt diese vom Gesetzgeber gewählte Lösung die Gefahr in sich, dass der Steuerpflichtige, welchem vom Arbeitgeber Pauschalspesen vergütet werden, gewisse Berufsauslagen zweimal abziehen kann und dadurch der Steuerpflichtige ohne Pauschalspesen benachteiligt wird. Diese Problematik wurde indessen vom Gesetzgeber nicht übersehen (vgl. oben und zit. Prot. der 3. Sitzung, S. 8/9), sondern vielmehr mit dem überarbeiteten Vorschlag und der Aufgabe der Nachweispflicht innerhalb

des dargelegten Rahmens grundsätzlich in Kauf genommen. Eine ähnliche Problematik existiert auch beim Abs. 1 von § 22ter StG (vgl. oben, Erw. 3 d), ohne dass dieser Abzug in Frage gestellt würde.

g) Bei dieser Sachlage hat das Gericht keinen Anlass, im Gegensatz zu den Intentionen des Gesetzgebers die geltend gemachten Pauschalspesen von Fr. 3 600.--, welche innerhalb des durch § 22ter Abs. 2 abgesteckten Rahmens liegen, als Einkommensbestandteile aufzurechnen, zumal dem Beschwerdeführer in seiner beruflichen Stellung als Direktor und Verwaltungsratspräsident eines ....betriebes offenkundig gewisse Spesen angefallen sind. Demnach braucht im vorliegenden Fall die Frage nicht behandelt zu werden, wie zu entscheiden wäre, wenn der Steuerpflichtige zwar von seinem Arbeitgeber eine Spesenpauschale erhalten hat, die konkreten Umstände und insbesondere die berufliche Stellung (z.B. untergeordnete Innendiensttätigkeit) jedoch keinerlei Spesen als ausgewiesen erscheinen lassen. In einem solchen Fall wäre jedenfalls auch die Frage des Rechtsmissbrauches zu prüfen.

h) Gegen die vorinstanzliche Auffassung, wonach Pauschalspesenempfänger Kleinspesen etc. generell über den allgemeinen Abzug gemäss Abs. 1 zu decken haben (um diese Berufsauslagen nicht zweimal abziehen zu können, vgl. Vernehmlassung S. 8), sprechen schliesslich noch folgende Ueberlegungen. Wie bereits erläutert, war dem Gesetzgeber die Abgrenzungsproblematik bekannt. Dennoch hat er unmissverständlich festgehalten, dass vom Arbeitgeber mit Pauschalen abgegoltene unmittelbare Berufsauslagen grundsätzlich (d.h. innerhalb des erwähnten Rahmens) nicht als Einkommensbestandteile aufzurechnen sind. Hätte der Gesetzgeber die vorinstanzliche Auffassung vertreten, dann hätte er § 22ter Abs. 2 StG beispielsweise wie folgt formulieren müssen:

"Unmittelbare Berufsauslagen, die vom Arbeitgeber mit Pauschalen abgegolten werden, werden nicht als Einkommensbestandteile aufgerechnet, soweit sie kumulativ einerseits die in Abs. 1 enthaltene Gewinnungskostenpauschale übersteigen [bzw. Fr. 5 000.-- übersteigen] und anderseits zusammen mit dem Abzug in Abs. 1 ..."

i) An diesem Ergebnis ändern schliesslich auch die vorinstanzlichen Hinweise auf einen anderen Fall mit einem Nettolohneinkommen im Betrage von Fr. 65 685.-- und Pauschalspesen von Fr. 3 600.-- grundsätzlich nichts (vgl. Vernehmlassung, S. 9/10). Denn entgegen der Darstellung der Vorinstanz hätten in jenem Fall nicht Berufsauslagen von insgesamt Fr. 8 000.-- gewährt werden müssen, sondern nach dem klaren Wortlaut von § 22ter Abs. 2 StG höchstens 10 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, mithin Fr. 6 569.--. [In diesem Beispiel fällt der Zuschlag im Sinne von § 22ter Abs. 2 Satz 2 StG ausser Betracht, da der steuerbare Nettolohn unter Fr. 80 000.-- liegt.] Damit müsste in diesem Beispiel von der Spesenpauschale des Arbeitgebers von Fr. 3 600.-- gemäss § 22ter Abs. 2 StG nur ein Betrag von Fr. 1 569.-- [6 569.-- ./. 5 000.-- = 1 569.--] nicht als Einkommensbestandteil aufgerechnet werden, derweil derjenige Teil von der Arbeitgeberpauschale, welcher zusammen mit der Gewinnungskostenpauschale gemäss § 22ter Abs. 1 StG die Schwelle von Fr. 6 569.-- [10 % vom Nettolohn] übersteigt, als Einkommensbestandteil qualifiziert werden müsste. Somit wäre von der Spesenpauschale des Arbeitgebers [3 600.--] ein Betrag von Fr. 2 031.-- als Einkommen aufzurechnen gewesen (vgl. auch nachfolgend).

aa) 10 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes von Fr. 65 685.--	Fr. 6 569.--
bb) Total der vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Gewinnungskosten:	
- Pauschale gemäss § 22ter Abs. 1: Fr. 5 000.--	
- Arbeitgeber-Pauschale: Fr. 3 600.--	
	Fr. 8 600.--
Differenz bb ./. aa: 8 600.-- ./. 6 569.-- =	Fr. 2 031.--

(Mithin übersteigt die Arbeitgeber-Pauschale zusammen mit der Gewinnungskostenpauschale gemäss § 22ter Abs. 1 StG die relevante Schwelle [10 % des Nettolohnes] um Fr. 2 031.--).

k) Im übrigen sind die Vorbringen in der Vernehmlassung (S. 10/11) deshalb nicht stichhaltig, weil sie sich auf die 3. Sitzung der vorberatenden Kantonsratskommission beziehen, indessen die weitere Entwicklung gemäss der 5. Sitzung nicht mitberücksichtigt wurde. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Der angefochtene Entscheid vom 31. August 1990 wird aufgehoben und die Beschwerde vom 20. September 1990 insoweit gutgeheissen, als das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. 310 100.-- und hinsichtlich der direkten Bundessteuer auf Fr. 327 200.-- reduziert wird.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 23. April 1990 i.S. K. (StKE 114/90)

Behandlung des AHV-Sonderbeitrags bei der kantonalen Liquidationsgewinnsteuer (§§ 26 Abs. 4 [früher Abs. 3] und 22 Abs. 1 lit. g StG; Art. 23bis AHVV)

Erwägungen:

1. ...

2. Gemäss § 19 Abs. 1 lit. e StG gelten als steuerbares Einkommen u.a. Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt werden; hiebei sind Gewinne auf Grundstücken nur in dem Umfang als Einkommen steuerbar, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. Bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung ist neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. d und e StG zu dem Steuersatz geschuldet, der sich für diese Gewinne unter Berücksichtigung eines allgemeinen Abzuges von Fr. 2 000.-- allein ergibt (vgl. § 26 Abs. 3 Satz 1 in der Fassung vom 11.12.1964). Die Sozialabzüge gemäss § 24 StG sind nicht zulässig (vgl. § 26 Abs. 3 Satz 2 StG). Nach § 22 Abs. 1 lit. g StG werden vom rohen Einkommen die gesetzlichen Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, die Arbeitslosenversicherung, die Lohn- und Verdienst- und Familienausgleichskassen in der Berechnungsperiode abgezogen.

Die Kantonale Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass der AHV-Sonderbeitrag nach Art. 23bis AHVV bei der Staatssteuer nur insoweit vom steuerbaren Liquidationsgewinn abgezogen werden könne, als dieser in direktem Zusammenhang mit dem zur Besteuerung herangezogenen Einkommen stehe. Die proportionale Anrechnung des Abzuges entspreche gefestigter Veranlagungspraxis (vgl. internes Merkblatt der Veranlagungsabteilung II, Ziff. 7). Die Begründung der Steuerverwaltung erscheint vordergründig als sachlich gerechtfertigt und vermag bei einem ersten Blick zu überzeugen. Einer näheren Ueberprüfung hält sie indessen nicht stand.

Wie bereits erwähnt, können nach § 22 Abs. 1 lit. g StG die gesetzlichen AHV-Beiträge vom rohen Einkommen abgezogen werden. Eine gewisse Konnexität zum steuerbaren Einkommen wird nicht verlangt. Dass diese Abzüge auch bei der Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen vorzunehmen sind, sofern sie nicht das ordentliche Betriebseinkommen betreffen, ergibt sich e contrario aus § 26 Abs. 3 Satz 2 StG, wonach nur die Abzüge gemäss § 24 (Sozialabzüge) nicht zulässig sind. Wie bei den direkten Steuern von Bund und Kantonen, erfolgt die Beitragserhebung der AHV nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, d.h. als Bemessungsgrundlage dient in der Regel das gesamte von einem Versicherten erzielte Erwerbseinkommen (vgl. H. Käser, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, Bern 1989, S. 57 f.). Die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit übertrug der Bundesrat den kantonalen Steuerbehörden unter Berücksichtigung des Bundessteuerrechts (vgl. Art. 23 Abs. 1 AHVV). AHV-Beiträge sind demnach Versicherungsprämien, die nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jedes einzelnen festgesetzt werden (vgl. H. Käser, a.a.O., S. 1 ff.). Sie stehen also mit dem Einkommen des Versicherten nur insofern in Zusammenhang, als sie AHV-rechtlich nach dessen Höhe bemessen werden. Hingegen werden sie aus

steuerlicher Sicht nicht unmittelbar aufgewendet, um die steuerbaren Einkünfte zu erzielen. Es handelt sich somit nicht um Gewinnungskosten, sondern um sog. Lebenshaltungskosten, die vom Pflichtigen tatsächlich aufgewendet werden müssen. Der steuerliche Abzug findet seine Berechtigung lediglich darin, dass diese Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen schmälern (vgl. E. Höhn, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 5. Auflage 1986, S. 197). Müssten die AHV-Beiträge demgegenüber als Gewinnungskosten bezeichnet werden, so könnten sie nur in dem Umfang und Verhältnis abgezogen werden, als sie gerade in der Bemessungsperiode getätigt werden mussten, um das zur Besteuerung gelangende Einkommen herbeizuführen. Da AHV-Beiträge nun aber Lebenshaltungskosten darstellen mit dem Zweck der Sicherung der wirtschaftlichen Existenz des Steuerpflichtigen und seiner Familie, sind sie nach dem klaren Wortlaut von § 22 Abs. 1 lit. g i.V.m. § 26 Abs. 3 StG auch bei der Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen in ihrem vollen Umfang zum Abzug zuzulassen. Die Berücksichtigung des Bundessteuerrechts als Bemessungsgrundlage für die Beitragshöhe ist rein AHV-rechtlicher Natur und vermag einen proportionalen Abzug bei den Staatssteuern nicht zu begründen. Wie bei anderen abzugsfähigen Versicherungsprämien hat sich die Kantonale Steuerverwaltung bei den durch die Ausgleichskassen einmal festgesetzten AHV-Beiträgen nicht mehr darum zu kümmern, welche Bemessungsgrundlage ihnen mit Bezug auf deren Höhe zugrunde lag. Entscheidend ist einzig, ob die durch die Ausgleichskassen rechtskräftig veranlagten Beiträge in der entsprechenden Berechnungsperiode tatsächlich geleistet wurden bzw. geschuldet waren. Vorliegendenfalls erfolgte daher die prozentuale Kürzung des AHV-Abzugs zu Unrecht. Dementsprechend ist die Einsprache gutzuheissen. ...

Auszüge aus den Entscheiden des Verwaltungsgerichts vom 29. Juni 1990 i.S. A. (VGE 308/90) und vom 27. September 1990 i.S. B. (VGE 310/90)

Grundstückgewinnsteuer: Gewinnungskosten, Vermittlungsprovisionen und Eigenprovisionen (§ 51 Abs. 1 und 2 StG)

VGE 308/90

Aus den Erwägungen:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz, StG, nGS 105). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten nachgewiesene Ausgaben, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG).

b) ...

c) ...

Die Vorinstanz akzeptierte nicht die oben dargelegten Provisionen von Fr. 193 050.--, sondern die von der Veranlagungsbehörde berechnete Summe von Fr. 118 230.-- (womit eine nicht akzeptierte Differenz von Fr. 74 820.-- resultiert). In der Begründung führte sie u.a. folgendes aus:

> "Der Veräusserungserlös der Eigentumswohnungen betrug insgesamt Fr. 3 941 000.--, was gemäss SVIT [= Schweizerischer Verband der Immobilien-Treuhänder] eine Entschädigung für die Begründung des Stockwerkeigentums usw. von Fr. 19 705.-- (0,5 % von Fr. 3 941 000.--) ergibt. Für die reine Vermittlung erscheint eine Provision von 2 % angesichts des hohen Verkaufspreises und des dementsprechend grossen absoluten Betrages (Fr. 78 820.--) mehr als angemessen. Demgegenüber liess die Veranlagungsbehörde 3 % oder Fr. 118 230.-- als bei den Anlagekosten anrechenbare Provision zu. Dieser Betrag ist grosszügig bemessen, sind doch damit mehr als nur die Leistungen für die Mäklertätigkeit (2 %) und die Begründung des Stockwerkeigentums usw. (0,5 %) abgegolten; insbesondere umfasst dieser Betrag auch die Aufwendungen für die geltend gemachten Inseratekosten von Fr. 18 315.10. (...)"
>
> (vgl. angefocht. Entscheid, S. 6)

Mit anderen Worten war für die Vorinstanz folgende Berechnung massgebend:

Reine Mäklertätigkeit (2 % von Fr. 3 941 000.--)	Fr. 78 820.--
Begründung Stockwerkeigentum, Beratung, Reglement usw. (0,5 % von Fr. 3 941 000.--)	Fr. 19 705.--
Inseratekosten	Fr. 18 315.--
Total	Fr. 116 840.--

(vgl. Vernehmlassung S. 3, Ziff. 4)

Im Ergebnis schützte die Vorinstanz die von der Veranlagungsbehörde gewährten Fr. 118 230.--, indem sie hinsichtlich der Differenz von Fr. 1 390.-- [118 230.-- ./. 116 840.--] auf eine reformatio in peius infolge geringfügiger Abweichung verzichtete (vgl. Vernehmlassung, S. 3 unten).

2. a) Der Abzug einer Vermittler- oder Mäklerprovision vom steuerbaren Grundstückgewinn setzt nach Lehre und Rechtsprechung voraus:

- dass tatsächlich ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist;
- dass in Ausführung dieses Vertrages der Mäkler eine zum Verkauf führende Nachweis- oder Vermittlertätigkeit entfaltet hat;
- dass die Provision, beschränkt auf den üblichen Umfang, tatsächlich geleistet oder anerkannt worden ist;
- dass die Provisionsleistung an einen Dritten erfolgte (vgl. VGE 383/83 vom 7.9.1984, publ. in StE 1985, B 44.13.5 Nr. 2 mit zahlreichen Hinweisen).

b) Im konkreten Fall sind drei dieser Voraussetzungen unbestrittenermassen vollumfänglich erfüllt. Zunächst liegt ein Mäklervertrag vom 5. November 1986 zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und der R. AG anderseits vor (vgl. act. 10/Anhang). Im weiteren ist unbestritten, dass die Verkaufsverhandlungen - teilweise im Verkaufsobjekt, teilweise im Büro der R. AG in L. - von E. geführt wurden (vgl. act. 3 unten, act. 5, act. 6; vgl. auch VGE 316/88 vom 17. November 1988, Ingress B, und ferner ABl ..., wonach E. Verwaltungsratspräsident der R. AG ist). Damit ist erstellt, dass die R. AG bzw. E. in Ausführung des zit. Ver-

trages vom 5. November 1986 eine zum Verkauf führende Vermittlertätigkeit entfaltet haben.

Ueberdies handelt es sich bei der Provisionsempfängerin - selbst wenn der Hauptaktionär der R. AG und die Beschwerdeführerin "im selben Haushalt leben" (vgl. Vernehmlassung vom 15.2.1990, S. 2, Ziff. 5 i.V.m. act. 9, S. 8/ Mitte) - um eine Drittperson. In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichts im Entscheid VGE 309/88 vom 29. Juni 1990 zu verweisen, welche sich an die Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichts anlehnen. Darnach können Aktiengesellschaften grundsätzlich auch von ihren eigenen Aktionären oder einer anderen Aktiengesellschaft des nämlichen Konzerns einen Mäklerauftrag entgegennehmen und erfüllen. Nach bisheriger Praxis wurden solche Provisionen, welche aufgrund eines zwischen dem Alleinaktionär und seiner von ihm beherrschten Aktiengesellschaft abgeschlossenen Mäklervertrages bezahlt wurden, in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise generell als Eigenprovision betrachtet und deshalb grundstückgewinnsteuerlich nicht angerechnet (vgl. VGE 354/85 vom 14.12.1989, Prot. K. II 1987, S. 467 ff.; VGE 383/83 vom 7.9.1984, in StPS 1985, S. 28 mit Hinweisen). Diese wirtschaftlich orientierte Betrachtungsweise wird indessen durch das Verbot des Methodendualismus wesentlich eingeschränkt. Denn wird im nämlichen Fall für die Beurteilung der Steuerpflicht einerseits zivilrechtlich, für die Beurteilung der Anrechenbarkeit der Mäklerprovision aber wirtschaftlich argumentiert, so liegt darin ein widerspruchsvolles Verhalten, das Art. 4 BV zuwiderläuft (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage N 36 b zu § 166; StE 1987 B 44.13.5 Nr. 3). Aus diesen Gründen sind Mäklerprovisionen grundsätzlich auch dann anzuerkennen, wenn Aktiengesellschaften von ihren eigenen Aktionären oder sogar vom Alleinaktionär einen Mäklerauftrag entgegennehmen und erfüllen.

Die Anerkennung von Vermittlungsprovisionen an eine (jur.) Person, welche mit dem Verkäufer wirtschaftlich verflochten ist, findet indessen ihre Grenze grundsätzlich dort, wo die Mäklergesellschaft nur formell als vom Verkäufer unabhängige Gesellschaft auftritt. Anhaltspunkte dafür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen zueinander ergeben. Muss aus den Umständen geschlossen werden, dass der Verkäufer einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen hätte, so handelt es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft, dem die steuerliche Anerkennung zu versagen ist (vgl. VGE 309/88 vom 29.6.1990 mit Hinweisen auf RB 1982, Nr. 109; StE 1987 B 44.13.5 Nr. 3).

Nachdem die wirtschaftliche Bindung nirgends enger als zwischen dem Alleinaktionär und der von ihm beherrschten Aktiengesellschaft ist (vgl. StE 1987 B 44.13.5 Nr. 3, Erw. 2 a mit Hinweis auf BGE 103 I a 22) und im konkreten Fall die R. AG nicht vom Hauptaktionär, sondern von dessen Freundin einen Mäklerauftrag entgegengenommen und ausgeführt hat, ist zusammenfassend nicht einzusehen, weshalb die Provisionsempfängerin nicht als Drittperson gelten sollte. Im übrigen sind aus den vorliegenden Akten keine hinreichenden Anhaltspunkte zu entnehmen, wonach die Beschwerdeführerin mit einer anderen Firma, welche im Immobilienhandel tätig ist, keinen gleichartigen Vertrag abgeschlossen hätte.

c) In der Folge ist zu prüfen, ob die deklarierten Provisionszahlungen von Fr. 193 050.-- den in § 51 Abs. 2 StG vorbehaltenen "üblichen Rahmen" nicht übersteigen.

aa) Wie im angefochtenen Entscheid zutreffend hervorgehoben wurde, hat das Verwaltungsgericht im grundlegenden Entscheid VGE 383/83 vom 7. September 1984 zur Frage der Provisionshöhe u.a. folgendes ausgeführt:

> "Die als zulässig anzuerkennende Provision schwankt, je nachdem es sich um blosse Nachweismäkelei oder aber um Vermittlungsmäkelei handelt. Bei letzterer ist eine höhere Provision üblich und gerechtfertigt als bei blosser Nachweismäkelei. Ferner ist auch der Umfang des Verkaufserlöses für die prozentuale Bemessung von Bedeutung. Je höher der Kaufpreis liegt, umso tiefer ist der übliche prozentuale Provisionsansatz anzusetzen. Nach Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O. N 44 zu § 166, beträgt die übliche Mäklerprovision für überbaute Grundstücke in der Regel 1-2 %, ausnahmsweise 3 %, für unüberbaute Grundstücke 3-5 % des Kaufpreises. Bei schwer verkäuflichen Eigentumswohnungen sind unter Umständen Mäklerprovisionen von 3 % üblich. In VGE 345/76 vom 13. Dezember 1976 (Prot. 562 ff.) hatte sich das Verwaltungsgericht mit der Provision an einen im Ausland tätigen Vermittler für den Verkauf einer Eigentumswohnung zu befassen, wobei der Verkauf sich in einer rezessiven Wirtschaftsperiode abspielte. Es kam zum Schluss, dass die Veranlagungsbehörde bei der Anerkennung einer Vermittlungsprovision von 5 % den Rahmen des Ueblichen grosszügig bemessen habe. Vorliegend erscheint eine Provision von 3 % angesichts des hohen Verkaufspreises [Fr. 1 060 000.--] und des dementsprechend grossen absoluten Betrages als sehr hoch, zumal trotz Aufforderung keinerlei besondere Aufwendungen für Inserate und dergl. ausgewiesen werden konnten."
>
> (vgl. Prot. K II 1984, S. 520 f.; vgl. auch StE 1985, B 44.13.5 Nr. 2, Erw. 6)

bb) Es besteht kein Anlass, von dieser bisherigen Praxis abzuweichen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann von einer "teilweise veralteten Judikatur" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3) keine Rede sein. Die dargelegte Schwyzer Praxis orientiert sich zum einen hauptsächlich an der Zürcher Praxis, wie sie im Ergänzungsband (2. überarbei-

tete Auflage, 1983) zum bereits erwähnten Kommentar zum Zürcher Steuergesetz von F. Zuppinger/E. Schärrer/F. Fessler/M. Reich erläutert wurde (vgl. zit. Ergänzungsband, a.a.O. § 166 N 44). Diese [Zürcher] Rechtsprechung wurde in einem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts aus dem Jahr 1987 folgendermassen bestätigt:

> "Selbst mit dem für die Vermittlung von Stockwerkeigentum durch den Schweizerischen Verband der Immobilien-Treuhänder (SVIT) empfohlenen Minimalprovisionsansatz von 3 % des erzielten Preises werden Leistungen abgegolten, die nicht Gegenstand des Mäklerauftrags im Sinne von Art. 412 Abs. 1 OR sind, weshalb die entsprechenden Aufwendungen auch nicht als eigentlicher Mäklerlohn bezeichnet werden können. Aus diesem Grund bildet die Tarifordnung des SVIT aus dem Jahr 1983 kein Indiz dafür, dass damals und in den folgenden Jahren für die Vermittlung von Eigentumswohnungen auf dem Platz Zürich allgemein höhere Provisionsansätze als 2 % üblich gewesen sind. Insofern kann der gegenteiligen Erwägung des Verwaltungsgerichts im Entscheid RB 1978 Nr. 73 bezüglich der früheren (hinsichtlich der fraglichen Ansätze offenbar gleichlautenden) Tarifordnung des SVIT nicht gefolgt werden. Die geltende Ordnung aus dem Jahr 1983 zeigt vielmehr mit aller Deutlichkeit auf, dass hierorts im gesetzlichen Sinn verstandene Mäklerprovisionen von 2 % für überbaute Grundstücke im Regelfall heute nach wie vor als üblich gewürdigt werden können. Dieser Schluss stimmt zudem mit der allgemein bekannten Tatsache überein, dass die Grundstückpreise in den letzten Jahren erheblich gestiegen sind, was zwangsläufig ebenso erhöhte Mäklerlöhne bewirkt hat, die folglich nicht noch über eine Heraufsetzung des Provisions-Prozentsatzes gesteigert werden musste (vgl. hierzu auch Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, § 166 N 44). An der bisherigen Rechtsprechung, die bereits vom Bestand der erwähnten Uebung ausging (RB 1967 Nr. 31; VGr, 4. September 1973, SR 41/1973; RB 1978 Nr. 73), ist demnach mit der Finanzdirektion festzuhalten.
>
> Daran ändert nichts, dass ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände, zum Beispiel bei Schwerverkäuflichkeit eines überbauten Grundstücks bzw. einer Eigentumswohnung, eine Mäklerprovision von 3 % noch als üblich anerkannt wer-

den kann (vgl. RB 1978 Nr. 73)."

(vgl. Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat, RB 1988, Nr. 43, S. 90 f.)

Zum andern gilt auch im benachbarten Kanton St. Gallen eine ähnliche Praxis. Darnach werden Mäklerprovisionen nur im ortsüblichen Ausmass anerkannt, wobei praxisgemäss folgende Höchstansätze als ortsüblich gelten:

"3 Prozent des Verkaufspreises von überbauten Grundstücken (einschliesslich landwirtschaftlichen Objekten), mindestens Fr. 1 000.--;"

(5 Prozent des Verkaufspreises bei Land- und Abbruchobjekten, etc.)

(vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 4. überarbeitete und erweiterte Auflage, 1987, S. 166, wobei diese Ansätze "gegenwärtig mit denjenigen des Tarifes des Ostschweizerischen Verbandes der Immobilien-Treuhänder (OSVIT)" übereinstimmen.). Ferner kennt auch der Kanton Bern eine ähnliche Rechtsprechung (vgl. BVR 1985, S. 344/5, Vermittlungsprovision von 3 % bei Baurechtsliegenschaften).

Im konkreten Fall fällt ins Gewicht, dass das betreffende Mehrfamilienhaus in der Gemeinde Q. liegt, welche zur Grossagglomeration Zürich zu zählen ist. Demzufolge konzentrierte sich die Mäklertätigkeit hauptsächlich auf den Liegenschaftsmarkt im Gebiet des linken Zürichseeufers (vgl. auch die in act. 18 aufgeführten Inserate ...). Bei dieser Sachlage ist unerfindlich, weshalb eine Anlehnung an die Zürcher Praxis bzw. an die unlängst vom Verwaltungsgericht Zürich festgestellten Verhältnisse unzulässig sein sollte.

cc) Hinzu kommt, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte "schwere Verkäuflichkeit" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 unten) der betreffenden Eigentumswohnungen nicht nachvollziehbar ist. ...

dd) Selbst wenn die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten SVIT-Tarifordnungen - welche für das Gericht keineswegs verbindlich sind - mitberücksichtigt werden, kann dem von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Provisionsansatz von 5 % aus den folgenden Gründen nicht gefolgt werden.

Was die vorgebrachte SVIT-Tarifordnung 1983 der Sektion Zürich [= KB 4] anbelangt, setzte sich bereits das Verwaltungsgericht Zürich mit diesen Richtlinien auseinander und es kam im Jahre 1987 zum sinngemässen Ergebnis, dass der vom betreffenden Verband empfohlene Minimalprovisionsansatz von 3 % des erzielten Preises für die Vermittlung von Stockwerkeigentum auf dem Platze Zürich allgemein nicht erreicht werde, sondern vielmehr eine Mäklerprovision von 2 % für überbaute Grundstücke im Regelfall nach wie vor als üblich gewürdigt werden könne (vgl. vorne, Erw. 2 c bb mit Hinweis auf RB 1988, Nr. 43 S. 90/91). Die Vorinstanz wies sowohl im angefochtenen Entscheid (S. 5 unten) als auch in der Vernehmlassung vom 15.2.1990 (S. 3) zutreffend auf diesen Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts hin. Die beanwaltete Beschwerdeführerin setzte sich indessen weder in der Beschwerdeschrift noch in der Replik ausdrücklich - geschweige denn substantiiert - mit den vorinstanzlichen Ausführungen auseinander, welche direkt auf den zitierten (und mit entsprechenden Fundstellen angegebenen) Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts abstellen.

Hinsichtlich der vorgebrachten Honorarordnung 1986 (der SVIT-Sektion Luzern-Innerschweiz, vgl. act. 12) sind im Vergleich zur Tarifordnung 1983 in den hier interessierenden Fragen höchstens insofern Unterschiede feststellbar, als für Provisionen/Mäklerlohn/Spesen nicht mehr eine generelle Bandbreite von 3-5 % des Verkaufspreises, sondern folgende, detaillierte Regelung aufgeführt wird:

"1. Stockwerkeigentum

	Full-Management Beratung des Bauträgers Begründung Reglement Verkauf usw.	% des VP Verkauf	Beratung des Bauträgers Begründung Reglement usw.
a) Objekte mit Anlagekosten			
bis Fr. 2 000 000.--	4	3	1
bis Fr. 5 000 000.--	3,5	3	0,5
bis Fr. 10 000 000.--	3	2,5	0,5
über Fr. 10 000 000.--	nach Vereinbarung "		

(vgl. act. 12/Rückseite, links oben)

Aus dieser Tabelle ist indessen im Vergleich zur vorgebrachten Tarifordnung 1983 keine allgemeine Erhöhung der Provisionen ableitbar (im Gegenteil wurde für den Verkauf von Objekten mit Anlagekosten zwischen 5 bis 10 Mio. Franken der ursprüngliche Minimalprovisionsansatz von 3 % [1983] auf 2,5 % [1986] herabgesetzt).

Die eingereichte Honorarordnung 1990 des SVIT-Luzern-Innerschweiz sieht für die Gebäudegruppe 2 ("im Stockwerkeigentum") für Terrassenhäuser und Eigentumswohnungen folgende Abstufungen vor:

"Bei Gesamt-Ueberbauungen (alle Einzelobjekte durch den gleichen Beauftragten)	3 % des Kaufpreises, jedoch mind. Fr. 5 000.-- pro Kaufvertrag
Bei Einzelobjekten	4 % des Kaufpreises, jedoch mind. Fr. 10 000.-- pro Kaufvertrag"

(vgl. KB 5)

Zu beachten ist, dass im vorliegenden Fall die R. AG bzw. E. nicht mit dem Verkauf einer einzelnen Eigentumswohnung, sondern mit dem Verkauf sämtlicher Eigentumswohnungen [insgesamt 14] und Autoabstellplätze/Garagen [11/18] eines bestimmten Mehrfamilienhauses beauftragt wurde (vgl. KB 10/Anhang). Demzufolge bleibt unerfindlich, weshalb die Beschwerdeführerin den Tarif für ein Einzelobjekt für anwendbar erachtet (vgl. KB 5, Rückseite und die dort von der Beschwerdeführerin gewählte Hervorhebung). Vielmehr wäre - sofern überhaupt etwas aus der vorgebrachten Tarifordnung 1990 für die vorliegenden Verkäufe in den Jahren 1987/88 abgeleitet werden könnte - vom reduzierten Tarifansatz für eine Mehrzahl von Veräusserungen ["alle Einzelobjekte durch den gleichen Beauftragten"] auszugehen ("Mengenrabatt"/ "Gruppentarif" für Mehrfachgeschäfte/Wiederholungsgeschäfte, vgl. oben, 3 % bzw. mindestens Fr. 5 000.--). Im übrigen überschreiten die von der Vorinstanz akzeptierten Provisionen von Fr. 78 820.-- (vgl. vorne, Erw. 1 c) - wenn man einmal von den separat verkauften Garagen/Abstellplätzen absieht - den Mindestansatz pro verkaufte Eigentumswohnung gemäss "Gruppentarif" von Fr. 5 000.-- in beachtlichem Masse (vgl. KB 5 i.V.m. 22/23: Darnach würden die verkauften 9 Eigentumswohnungen gemäss der Honorarordnung 1990 im Minimum Gesamtprovisionen von 9 x 5 000.-- bzw. von insgesamt Fr. 45 000.-- nach sich ziehen.).

Schliesslich fällt noch auf, dass die Beschwerdeführerin in der Befragung vom 26. August 1987 durch das Kantonale Verhöramt im Zusammenhang mit dem Mäklervertrag und den Veräusserungen von Eigentumswohnungen u.a. folgendes zu Protokoll gab:

> "Ich dachte immer, dass ich nach Verkauf sämtlicher Wohnungen der R. AG 3 oder 4 % Provision bezahlen müsse."

(vgl. act. 9, S. 6 unten, S. 7 oben)

ee) Was schliesslich die Begründung von Stockwerkeigentum (und dem damit verbundenen Aufwand) betrifft, akzeptierte die Vorinstanz einen Betrag von Fr. 19 705.-- (bzw. einen Ansatz von 0,5 % von Fr. 3 941 000.--, vgl. vorne, Erw. 1 c).

Gemäss der vorgebrachten SVIT-Tarifordnung 1983 beträgt der Honoraransatz bei Objekten bis zu einem Verkehrswert von Fr. 4 000 000.-- grundsätzlich 0,35 % bzw. mindestens Fr. 12 000.--, derweil bei Objekten mit einem Verkehrswert von 4 bis 5 Mio. Franken ein Ansatz von 0,30 % bzw. ein Mindestbetrag von Fr. 14 000.-- empfohlen wird. Ueberdies sind Zuschläge für besondere Schwierigkeiten (Wohn- und Geschäftshaus, unterschiedliche Kostenschlüssel, besondere Nutzungsordnungen, Zeichnen und Anlegen neuer Pläne usw.) im Umfange von 0,1 bis 0,5 % des Verkehrswertes möglich (vgl. KB 4). Nachdem der Kaufpreis des gesamten Mehrfamilienhauses per 31. Oktober 1986 4 Mio. Franken betrug, wäre - wenn die Begründung von Stockwerkeigentum [April 1987] isoliert berechnet worden wäre - gemäss der betreffenden Tarifordnung ein Grundhonoraransatz von 0,3 (bis 0,35) % in Frage gekommen. Dass die Begründung von Stockwerkeigentum besondere Schwierigkeiten beinhaltete, wird weder von der Beschwerdeführerin substantiiert dargelegt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 oben, Replik, S. 2, Ziff. 4), noch sind den vorliegenden Akten diesbezüglich stichhaltige Anhaltspunkte zu entnehmen. Bei dieser Sachlage gibt der von der Vorinstanz für die Begründung von Stockwerkeigentum akzeptierte Ansatz von 0,5 % [bzw. die entsprechenden Fr. 19 705.--] keinen Anlass zur Beanstandung. Anzufügen ist, dass die Honorarordnung 1990 in bezug auf die Begründung von Stockwerkeigentum für Objekte mit einem Verkehrswert von 4 bis 5 Mio. Franken einen Grundansatz von 0,35 % bzw. ein Minimum von Fr. 13 000.-- vorsieht.

d) Nach all diesen Ausführungen ist die von der Vorinstanz für die Mäklertätigkeit, für die Begründung von Stockwerkeigentum (etc.) sowie für die Inseratekosten akzeptierte Summe von Fr. 118 320.-- im Ergebnis nicht zu beanstanden (hinsichtlich der detaillierten Auflistung, vgl. vorne Erw. 1 c).

An diesem Ergebnis ändert auch der Einwand der Beschwerdeführerin nichts, wonach dieselbe Leistung nicht im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer und beim Empfänger besteuert werden dürfe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2, Ziff. 3). Einmal abgesehen davon, dass dieser Einwand nicht substantiiert vorgebracht wurde (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2, Ziff. 3 1. Abs. und Replik, S. 3, 2. Abs.), betonte die Vorinstanz sinngemäss zu Recht, dass es im vorliegenden Verfahren nur um die Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Beschwerdeführerin bzw. darum gehe, ob und gegebenenfalls inwieweit die geltend gemachten Provisionen den üblichen Rahmen übersteigen und insofern (im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung) nicht als mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängende Kosten gelten können (vgl. § 51 Abs. 2 StG; vgl. Vernehmlassung, S. 5, Ziff. 6). Im übrigen verhält es sich bei den nicht akzeptierten Provisionsleistungen grundsätzlich genau gleich wie mit einem Anwaltshonorar, welches beispielsweise der Grundstücksveräusserer [Klient] seinem Anwalt für die Verbeiständung bei Vertragsabschluss bezahlt hat. Ein solches Anwaltshonorar gilt praxisgemäss ebenfalls nicht als anrechenbarer Mäklerlohn (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O. § 166, N 41 mit Hinweisen), indes wäre es im genannten Beispiel offensichtlich nicht haltbar, dieses Anwaltshonorar bei der Einkommensbesteuerung des Anwalts "infolge Doppelbesteuerung" auszuklammern. Mithin ist der vom Gesetzgeber gewollten Regelung - wonach bei der Berechnung des Grundstückgewinnsteuerobjekts nicht sämtliche Leistungen im Zusammenhang

mit der Veräusserung anzuerkennen sind (vgl. § 51 StG) - inhärent, dass die nicht anerkannten Leistungen (an die Person X) einerseits bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig sind, anderseits aber bei der Einkommensbesteuerung des X nicht ausgeklammert werden dürfen. Wollte man dieses Ergebnis als unzulässige Doppelbesteuerung qualifizieren, würde dies letztlich dazu führen, dass die Steuerbehörden sämtliche geltend gemachten Vermittlungsprovisionen jeweils tel quel anerkennen müssten, was weder vom Gesetzgeber gewollt, noch im Ergebnis gerechtfertigt wäre, da diesfalls offensichtlich Missbräuchen Tür und Tor geöffnet würde.

3. Zusammenfassend ist in Abweisung der Beschwerde der angefochtene Entscheid vollumfänglich zu bestätigen.

VGE 310/90

Aus den Erwägungen:

1. bis 4. d) ...

4. e) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erweist sich die Vermittlungsprovision als grundsätzlich vom Veräusserungserlös abzugsfähig.

5. Zu prüfen bleibt, ob die konkrete Provisionshöhe "den üblichen Rahmen nicht übersteigt" (§ 51 Abs. 2 StG).

a) Gemäss Verwaltungsgerichtspraxis ist die in § 51 Abs. 2 StG enthaltene Aufzählung nicht abschliessend (StPS 1985, Heft 1, S. 28 ff. = VGE 383/83 vom 7.9.1984). Vielmehr vermindern generell die Kosten, die mit dem Verkauf un-

mittelbar zusammenhängen, den Veräusserungserlös (§ 51 Abs. 1 StG). Das bedeutet beispielsweise, dass Provisionsansätze, die nicht nur die eigentliche Mäklertätigkeit abdecken, sondern auch weitere unmittelbare mit der Veräusserung zusammenhängende Kosten, grundsätzlich abzugsfähig sind. Diese Praxis blieb nicht unbestritten. So hat der damalige Redaktor der Steuerpraxis des Kantons Schwyz bei der Publikation des oben zitierten Entscheides in einer Klammerbemerkung auf mögliche Abgrenzungsprobleme zu Lohn- und Auftragsvergütungen, die im Rahmen der ordentlichen Betriebsabrechnung abzugsfähig sind, hingewiesen (StPS 1985, Heft 1, S. 31). In einer neueren Dissertation über die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer wird die Gerichtspraxis mit dem Hinweis kritisiert, dass es sich bei der Grundstückgewinnsteuer nur um eine partielle Gewinnsteuer (Objektsteuer) handle, weshalb es nicht angehe, bei der Ermittlung des Anlagewertes generell "alle mit dem Grundstück in irgendeinem Zusammenhang stehenden Kosten und Aufwendungen" als anrechenbar zu erklären (Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, 170). Das Gericht hat indes keinen Anlass, von seiner bisherigen Praxis abzuweichen. In Absatz 1 zu § 51 StG ist uneingeschränkt von Kosten die Rede, die unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängen. Die explizite Aufzählung in Absatz 2 von § 51 StG ist aufgrund des Wortlautes nicht zwingend als abschliessend zu qualifizieren. Es sind aber auch nicht schlechthin "alle mit dem Grundstück in irgendeinem Zusammenhang stehenden Kosten und Aufwendungen" abzugsfähig, sondern nur die unmittelbaren mit dem Verkauf (bzw. Erwerb) zusammenhängenden, die zudem - was die Provision anbelangt - den üblichen Rahmen (das übliche Mass) nicht übersteigen dürfen. Massgeblich für das Festhalten an der bisherigen begrifflich weiten Auslegung der abzugsfähigen Provisionen ist jedoch insbesondere der Umstand, dass der nichtgewerbsmässige Liegenschaftshändler bei einer engen Rechtsauslegung im Vergleich zum gewerbsmässigen Liegenschaftshändler benachteiligt wür-

de. Während letzterer die nicht vom Veräusserungserlös absetzbaren unmittelbaren Kosten grundsätzlich in seiner Betriebsrechnung abziehen kann, sind ersterem entsprechende Möglichkeiten verbaut. Diese rechtsungleiche Behandlung gilt es mit einer grosszügigeren Handhabung des Provisionsbegriffes auszuschalten oder mindestens zu mindern.

b) Die umstrittene Provision beläuft sich bei einem Veräusserungspreis von Fr. 270 000.-- auf Fr. 8 000.-- oder 2,92 %. Im bereits erwähnten VGE 383/83 vom 7.9.1984 hat das Verwaltungsgericht zur Provisionshöhe u.a. folgendes ausgeführt (E. 6):

> "... Die als zulässig anzuerkennende Provision schwankt, je nachdem es sich um blosse Nachweismäkelei oder aber um Vermittlungsmäkelei handelt. Bei letzterer ist eine höhere Provision üblich und gerechtfertigt als bei blosser Nachweismäkelei. Ferner ist auch der Umfang des Verkaufserlöses für die prozentuale Bemessung von Bedeutung. Je höher der Kaufpreis liegt, umso tiefer ist der übliche prozentuale Provisionsansatz anzusetzen. Nach Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Ergänzungsband zum Zürcher Steuergesetz, N 4 zu § 166, beträgt die übliche Maklerprovision für überbaute Grundstücke in der Regel 1-2 %, ausnahmsweise 3 %, für unüberbaute Grundstücke 3-5 % des Kaufpreises. Bei schwer verkäuflichen Eigentumswohnungen sind unter Umständen Maklerprovisionen von 3 % üblich. ..."

Das Verwaltungsgericht hat in VGE 308/90 vom 29.6.1990 diese Praxis bestätigt (E. 2 c lit. bb). Eine (fast) 3 %-ige Provision liegt mithin im vorliegenden Fall schon zum vorneherein an der oberen Grenze des Zulässigen, zumal es sich offensichtlich nicht um ein schwerverkäufliches Objekt handelte und die notariellen Vorarbeiten nicht zeitintensiv und kompliziert ausfielen. Besonders ins Gewicht fällt hier indessen der Umstand, dass Z. als Gelegenheitsvermittlerin für diesen einmaligen Fall und im Gegensatz zu professionellen Maklern für keinerlei Infrastruktur wie Bü-

ro, Schreibgeräte, Telefon aufzukommen hat (vgl. Befragungsprot. Z. S. 7; Befragungsprot. Y. S. 2). Das Gericht vertritt deshalb die Ansicht, dass hier eine Provision von mehr als 2 % den üblichen Rahmen übersteigt, so dass die vom Beschwerdeführer anerkannte Provision im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung auf dieses Ausmass zu reduzieren ist. Der Umstand, dass es sich in casu vom finanziellen Ausmass her eher um einen Bagatellfall handelt, zumal der nicht akzeptierte Provisionsteil allenfalls vom Beschwerdeführer im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung geltend gemacht werden kann, erlaubt aus grundsätzlichen Erwägungen heraus nicht, von der bisherigen Praxis eine Ausnahme zuzugestehen.

c) Abweichend von der angefochtenen Veranlagungsverfügung reduziert sich somit der massgebende Veräusserungserlös ... .

6. (Kosten)

Regierungsratsbeschluss vom 7. August 1990 i.S. ?-AG (RRB Nr. 1304)

Steuergeheimnis; Anzeigepflicht der Steuerbehörden bei Widerhandlungen gegen das BewG/"Lex Friedrich" (§ 59 StG, § 58 Abs. 2 StPO, Art. 24 Abs. 2 BewG)

Einleitende Bemerkungen der Redaktion zum besseren Verständnis des Sachverhalts:

Das Bundesgesetz vom 16. Dezember 1983 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG; SR 211.412.41) beschränkt den Grunderwerb durch Ausländer, um die Ueberfremdung des einheimischen Bodens zu verhindern. Dieser Zweck wird erreicht, indem Grundstückkäufe durch Personen im Ausland der Bewilligungspflicht unterliegen und Bewilligungen nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen erteilt werden. Dem Erwerb von Grundstücken sind insbesondere der Erwerb von Kaufsrechten, Vorkaufsrechten, Nutzniessungsrechten, Anteilsrechten an Immobiliengesellschaften und Rechten aus Treuhandgeschäften mit Immobilien gleichgestellt.

Bei der Revision einer im Kanton Schwyz domizilierten Firma, nachfolgend ?-AG genannt, fielen dem Steuerrevisor verschiedene Ungereimtheiten auf, die auf eine Umgehung dieser sog. Lex Friedrich hindeuteten. Er erstattete dem zuständigen Grundbuchinspektorat Meldung, was die betroffene AG bzw. ihr Steuervertreter in der Folge mit einer Aufsichtsbeschwerde rügten. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 112 II 1 ff. = Pra 75 Nr. 140; Pra 79 Nr. 62) verfolgt eine AG einen widerrechtlichen Zweck im Sinne von Art. 52 Abs. 3 bzw. 57 Abs. 3 ZGB, wenn sie das Ziel hat, Personen mit Wohnsitz im Ausland die Umgehung der

Sonderbestimmungen zum Erwerb von Grundstücken zu ermöglichen. Der AG droht eine Klage auf Auflösung, wobei das ganze Vermögen an das Gemeinwesen fällt.

Regierungsratsbeschluss vom 7. August 1990 i.S. ?-AG (RRB Nr. 1304)

Auf die Aufsichtsbeschwerde

der ?-AG, mit Sitz bei und vertreten durch die Treuhand-AG (Firmenbezeichnung fiktiv, Anmerkung der Redaktion) bzw. deren Verwaltungsrat T. gegen R., Steuerrevisor, Kantonale Steuerverwaltung, 6430 Schwyz, betreffend Amtsgeheimnisverletzung, Disziplinarmassnahmen

ergibt sich:

A. Mit einer an den Vorsteher des Finanzdepartementes gerichteten Eingabe vom 6. Juni 1990 erhebt die Treuhand-AG schwere Vorwürfe gegen die Kantonale Steuerverwaltung bzw. konkret gegen Steuerrevisor R. Ihm wird namentlich eine Verletzung des Steuergeheimnisses vorgeworfen, begangen dadurch, dass er dem Grundbuchinspektorat des Kantons Graubünden Meldung über eine mögliche Verletzung der Bundesgesetzgebung über den Verkauf von Grundstücken durch Personen im Ausland durch die ?-AG erstattete und sich dabei auf Erkenntnisse aus dem Steuerveranlagungsverfahren dieser Firma stützte.

B. In der Eingabe werden folgende Anträge gestellt:

"a) Die Kantonale Steuerverwaltung hat für den Aufwand, den wir nachweislich für dieses Verfahren mit dem Grundbuchinspektorat des Kantons Graubünden betreiben müssen, aufzukommen.

Dabei ist es unserer Meinung nach nicht von Bedeutung, wie das Grundbuchinspektorat in diesem Falle entscheidet.

b) Wir sind nicht weiter gewillt, mit Herrn R. zusammenzuarbeiten. Seine Auflagen und Wünsche in verschiedenen Veranlagungsverfahren sind uns nicht mehr zuzumuten. Offenbar setzt er in jedem Falle voraus, dass wir nichts anderes tun, als Steuern zu umgehen oder zu hinterziehen. Wir müssen sogar annehmen, dass er sich mit solchen Quermeldungen rächt, wenn er auf normalem Wege nicht 'fündig' wird. Als Beispiel senden wir Ihnen eine Auflage von Herrn R. für unsere eigene Steuererklärung; die geforderten Akten und Belege füllen einen A4-Ordner!

c) Das Steuergesetz sieht ganz klar eine Busse oder andere Massnahmen in diesem Falle vor.

Wenn wir als Steuervertreter auch nur am Rande und vielleicht sogar unbewusst für ein Vergehen verantwortlich gemacht werden können, so haben wir eine Busse zu bezahlen und werden in alle Zukunft in Steuerangelegenheiten vor Verwaltungsgericht abgelehnt.

Logischerweise muss in diesem Falle auch der fehlbare Beamte entsprechend bestraft werden. Die Bemessung dieses Strafmasses ist allerdings wieder nicht unsere Angelegenheit."

C. Die Eingabe wurde dem interimistischen Vorsteher der Steuerverwaltung und Steuerrevisor R. zur Stellungnahme unterbreitet.

Der Regierungsrat zieht in Betracht:

1. § 59 Abs. 1 StG verpflichtet die Mitglieder der Steuerbehörden sowie die Beamten, Angestellten und Experten, über ihre Verhandlungen und über Tatsachen, die ihnen bei der Veranlagung der Steuerpflichtigen bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren. Nach Abs. 3 derselben Bestimmung werden Verletzungen der Schweigepflicht vom Regierungsrat mit Bussen bis zu 500 Franken oder mit Einstellung im Amte geahndet, wobei die beiden Strafen miteinander verbunden werden können.

Die in § 59 Abs. 3 StG vorgesehene Sanktion stellt sich als Disziplinarmassnahme dar. Wie das Verhältnis dieser spezialgesetzlichen Disziplinarmassnahme zu den in § 20 des Gesetzes über die Haftung des Gemeinwesens und die Verantwortlichkeit seiner Funktionäre (StaatshaftungsG; GS I - 102) geregelten, generellen Disziplinarmassnahmen ist, braucht hier nicht näher abgeklärt zu werden.

Nach § 59 Abs. 3 StG ist jedenfalls der Regierungsrat zur disziplinarischen Ahndung von Verletzungen der Schweigepflicht zuständig. Seine Zuständigkeit ist auch nach § 20 StaatshaftungsG gegeben, obliegt ihm doch die Aufsicht über die kantonale Verwaltung (§ 4 Abs. 3 der Verordnung über die Organisation des Regierungsrates und der kantonalen Verwaltung, OrganisationsV; GS I - 44). Ueberdies ist der Regierungsrat Wahlbehörde der Beamten; er muss daher auch zur Anordnung von Disziplinarmassnahmen, die bis zur fristlosen Entlassung (§ 20 Abs. 2 StaatshaftungsG) gehen können, zuständig sein.

Die an den Vorsteher des Finanzdepartementes gerichtete Eingabe ist daher vom Gesamtregierungsrat zu behandeln.

2. Die Beschwerdeführerin erblickt in der Tatsache, dass Steuerrevisor R. gestützt auf die im Steuerveranlagungsverfahren der ?-AG gewonnenen Erkenntnisse dem Grundbuchinspektorat Graubünden Meldung erstattete und ihm Unterlagen aushändigte, eine Verletzung des Steuergeheimnisses. An sich ist dieser Tatbestand unzweifelhaft erfüllt. Steuerrevisor R. selbst stellt dies denn auch nicht in Abrede.

Mit Recht beruft sich dieser jedoch darauf, dass er im konkreten Fall zur Anzeige verpflichtet gewesen sei. Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (SR 211.412.41; BewG) verpflichtet Behörden und Beamte, die in ihrer amtlichen Eigenschaft Widerhandlungen gegen das Gesetz wahrnehmen oder Kenntnis davon erhalten, sie sofort der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde, der beschwerdeberechtigten kantonalen Behörde oder dem Bundesamt für Justiz anzuzeigen. Die gleiche Anzeigepflicht kannte übrigens schon der Bundesbeschluss vom 23. März 1961 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland in Art. 14 (AS 1961 203; BewB). Kommt ein Beamter (oder eine andere anzeigepflichtige Person) dieser gesetzlichen Anzeigepflicht nicht nach, riskiert er, selbst wegen Begünstigung nach Art. 305 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (SR 311.0; StGB) ins Recht gefasst zu werden.

War aber Steuerrevisor R. von Bundesrechts wegen zur Anzeige verpflichtet, ist ihm keine Amtspflichtverletzung und mithin kein Disziplinarvergehen vorzuwerfen.

3. Fragen liesse sich höchstens, ob Steuerrevisor R. hinreichende Verdachtsgründe hatte, die auf eine Widerhandlung gegen das BewG schliessen liessen. Auch diese Frage ist klar zu bejahen. Die Treuhand-AG hatte nämlich in einem Schreiben vom 6. Juni 1989 an die Kantonale Steuerverwaltung auf eine entsprechende Erkundigung wahrheitsgemäss aus-

geführt, wirtschaftlicher Eigentümer der Eigentumswohnung in Flims sei Dr. I., München. Damit war aber eine Widerhandlung gegen das BewG praktisch eingestanden. Unter diesen Umständen kann nicht zweifelhaft sein, dass Steuerrevisor R. gesetzlich zur Anzeige verpflichtet und dass er, um dieser Pflicht nachkommen zu können, durch das Gesetz selbst vom Steuergeheimnis entbunden war. Steuerrevisor R. hat mit der inkriminierten Anzeige also nicht nur keine Amtsgeheimnisverletzung begangen, sondern gegenteils pflichtgemäss gehandelt.

Im übrigen ist daran zu erinnern, dass auch das kantonale Recht in § 58 Abs. 2 der Verordnung über den Strafprozess im Kanton Schwyz (GS II - 156; StPO) eine mit Art. 24 Abs. 2 BewG vergleichbare, allgemeine Bestimmung kennt. Danach sind Behörden und Beamte verpflichtet, Verbrechen und Vergehen, die ihnen in ihrer amtlichen Tätigkeit bekannt werden, unverzüglich anzuzeigen. Die Umgehung der Bewilligungspflicht, wie sie allem Anschein nach beim Erwerb der Eigentumswohnung in Flims begangen wurde, ist ein Vergehen (Strafandrohung Gefängnis oder Busse bis zu 100 000 Franken gemäss Art. 28 BewG). Steuerrevisor R. war auch nach dieser Bestimmung des kantonalen Rechts zur Anzeige verpflichtet.

Soweit in der Aufsichtsbeschwerde die Anordnung von Disziplinarmassnahmen gegen Steuerrevisor R. verlangt wird, ist darauf nicht einzutreten. Es ist kein Disziplinarverfahren zu eröffnen und festzustellen, dass Steuerrevisor R. rechtmässig und pflichtgemäss gehandelt hat. Selbstverständlich ist mit dieser Feststellung auch der Forderung, dass der Kanton für den Aufwand aufkomme, der der Treuhand-AG und/oder der ?-AG aus dem Verfahren vor dem Grundbuchinspektorat erwächst, der Boden entzogen. Eine solche Forderung kann sich nach § 3 StaatshaftungsG nur gegen den Kanton selbst, nicht aber gegen die Kantonale Steuerverwaltung

richten. Sie ist offensichtlich unbegründet, weil - wie dargetan - kein widerrechtliches Handeln vorliegt.

4. Welches Begehren mit Buchstabe b) der Anträge für wen gestellt werden will, ist unklar. Sollte damit der Ausstand von Steuerrevisor R. in allen Verfahren verlangt werden wollen, an denen die Treuhand-AG als Vertreterin beteiligt ist, wäre es offensichtlich haltlos. Zum einen werden keinerlei gesetzliche Ausstands- oder Ablehnungsgründe namhaft gemacht (§§ 52 und 53 der Gerichtsordnung; GS II - 145; GO). Zum andern müssen Ausstands- oder Ablehnungsgründe in der Sache selbst oder im Verhältnis zwischen den an einem Verfahren beteiligten Parteien begründet sein. Es kann aber nicht - wie hier - einfach pauschal der Ausstand eines Beamten verlangt werden. Es sei beigefügt, dass die Ausstands- oder Ablehnungs"gründe", die in der Eingabe angeführt werden, nicht nur keine gesetzliche Basis haben, sondern überhaupt jeder Substanz entbehren. Soweit die Akten eine Beurteilung zulassen, können jedenfalls die "Wünsche und Auflagen" von Steuerrevisor R. nicht als unzumutbar bezeichnet werden, ganz abgesehen davon, dass die entsprechende Rüge im jeweiligen Verfahren und nicht später in völlig anderem Zusammenhang geltend zu machen wäre. Auf den Antrag unter Buchstabe b) ist aus diesen Gründen ebenfalls nicht einzutreten.

Auch wenn in diesem Verfahren auf das pauschale Ausstandsbegehren nicht eingetreten wird, bleibt es der Beschwerdeführerin natürlich unbenommen, in bestimmten Verfahren, wo ihrer Auffassung nach gesetzliche Ausstands- oder Ablehnungsgründe vorliegen, den Ausstand von Steuerrevisor R. zu verlangen.

5. Mit dem Antrag unter Buchstabe c) wird sinngemäss die Ausfällung einer angemessenen Disziplinarbusse beantragt. Dieses Begehren ist gegenstandslos, nachdem fest-

steht, dass Steuerrevisor R. rechtmässig und pflichtgemäss gehandelt hat. Auch auf diesen Antrag ist daher nicht einzutreten.

6. Verständlicherweise fühlt sich Steuerrevisor R. durch einzelne Passagen der Eingabe persönlich verletzt, so wenn ihm Hinterhältigkeit, Rachsucht, Neid oder Missgunst als Motive für sein Handeln unterstellt werden. Derartige Anwürfe braucht sich ein Beamter sowenig gefallen zu lassen wie jedermann sonst. Der Regierungsrat verurteilt diese Entgleisungen. Der Entscheid, ob R. gegen solche, allenfalls ehrverletzende Aeusserungen strafrechtlich vorgehen will, muss ihm überlassen bleiben. Soweit es für die Erstattung eines Strafantrages gegen T. und damit für die Wahrung seiner Persönlichkeitsrechte notwendig ist, ist jedoch Steuerrevisor R. vom Steuergeheimnis zu entbinden.

Der Regierungsrat beschliesst:

1. Auf die Aufsichtsbeschwerde wird nicht eingetreten.

2. Es wird festgestellt, dass Steuerrevisor R. mit der Erstattung einer Anzeige an das Grundbuchinspektorat Graubünden wegen des Verdachts der Widerhandlung gegen das BewG rechtmässig und pflichtgemäss gehandelt hat.

3. Steuerrevisor R. wird insoweit, als es für die Erstattung eines Strafantrages wegen ehrverletzender Aesserungen in der Eingabe der Treuhand-AG vom 6. Juni 1990 notwendig ist, vom Amtsgeheimnis entbunden.

4. Gegen Ziff. 2 und 3 dieses Beschlusses kann innert 20 Tagen seit der Zustellung Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht erhoben werden. Einer allfälligen Beschwerde gegen Ziff. 3 dieses Beschlusses wird die aufschiebende Wirkung entzogen.

5. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Dezember 1990 i.S. Z. (VGE 347/90)

Verfahrensrecht: Formelle Anforderungen an Einsprache und Beschwerde (§ 74 StG, Art. 101 und 106 Abs. 3 BdBSt, §§ 38 Abs. 2 und 39 VRP)

Sachverhalt (gekürzt):

Per 1. Januar 1987 übergab der Vater seinem Sohn seinen Betrieb. Mit Veranlagungsverfügung vom 15. Januar 1990 setzten die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer hinsichtlich der Jahressteuer auf Liquidations- und Aufwertungsgewinnen den steuerbaren Gewinn für die kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer fest. Die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wurde mit Verfügung vom 18. Juli 1990 (Versand: 24. Juli 1990) teilweise gutgeheissen, im übrigen jedoch abgewiesen. Dagegen liess der Vater am 24. August 1990 eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht einreichen mit folgendem Wortlaut:

> "Gegen den Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission Nr. ... vom 18. Juli 1990 (zugestellt 25.7.1990) gegen Z. erhebe ich als deren bevollmächtigter Vertreter
>
> B e s c h w e r d e
>
> und beantrage, den Einspracheentscheid vom 18.7.1990 und damit die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes resultierend aus der Liegenschaft aufzuheben und stattdessen einen Revers abzuschliessen. Sollte ein Revers verweigert werden, so wäre dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu bieten, die Liegenschaft innert Dreimonatsfrist zum Ertragswert von Fr. ... auf den Sohn zu übertragen und bei der Ermittlung des steuer-

baren Liquidationsgewinnes auf die Differenz zwischen Buchwert beim Steuerpflichtigen und Einbringungswert beim buchführungspflichtigen Sohn abzustellen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse.

An das Verwaltungsgericht des Kts. Schwyz

Mit vorzüglicher Hochachtung
[...]

Beilagen:
Einsprache
Entscheid Steuerkommission, 18.7.1990
Vollmacht "

Am 12. September 1990 reichte der Vertreter des Vaters unaufgefordert eine weitere Eingabe ein mit einem redaktionell leicht geänderten Antrag und einer 13 Seiten umfassenden Begründung.

C. ...

D. Mit Zwischenbescheid vom 3. Oktober 1990 setzte der Gerichtspräsident u.a. dem Beschwerdeführer bzw. seinem Vertreter Frist an, sich zu dem in Aussicht stehenden Nichteintreten zu äussern. ...

Erwägungen:

1. a) Aus der Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob damit gegen den Einspracheentscheid vom 18. Juli 1990 hinsichtlich der direkten Bundessteuer Beschwerde geführt werden soll. Denn in der Einleitung dieser Beschwerdeschrift, welche (u.a.) von einem beim Verwaltungsgericht registrierten gewerbsmässigen Vertreter unterzeichnet wurde, wird ausdrücklich nur gegen den Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission Beschwerde geführt, derweil Einspracheentscheide über die di-

rekten Bundessteuern von der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) bzw. vom Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung zu erlassen sind (vgl. § 1 i.V.m. § 10 der kantonalen Vollziehungsverordnung zum Bundesbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, BdBSt, nGS I 121). Soweit aber der Beschwerdeführer den bundessteuerlichen Einspracheentscheid anfechten wollte (wofür die Ausführungen in Ziffer 1 der Einsprache vom 14. Februar 1990 sprechen: "Unsere Einsprache richtet sich gegen die Veranlagung der Bundessteuer..."), drängen sich folgende Bemerkungen auf.

b) Artikel 101 des Bundesbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) schreibt vor, dass der Einsprecher seine Begehren sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben hat. Auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung wird nicht eingetreten. Nach Art. 99 Abs. 1 BdBSt ist die Einsprachefrist, da gesetzlich bestimmt, nicht erstreckbar. Wird sie versäumt, so tritt Verwirkung des betreffenden Rechts ein. Auf Einsprachen, die nach Fristablauf eingereicht werden, darf nicht eingetreten werden, es sei denn, der Einsprecher vermöge nachzuweisen, dass er durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe im Sinne von Art. 99 Abs. 4 BdBSt am rechtzeitigen Handeln verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes erhoben wurde (vgl. ASA 58, S. 287).

Diese Regelung für die Einsprache gilt gemäss Art. 106 Abs. 3 BdBSt grundsätzlich auch für Beschwerden an die kantonale Rekurskommission (vgl. auch E. Känzig, die Eidg. Wehrsteuer, N 12 zu Art. 106 i.V.m. N 9 zu Art. 106 BdBSt).

c) Diesen soeben erläuterten Anforderungen vermag die Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 offensichtlich nicht zu genügen, denn sie enthält - abgesehen vom Antrag - keinerlei Ausführungen darüber, inwiefern der 15 Seiten umfassende Einspracheentscheid vom 18. Juli 1990 hinsichtlich der direkten Bundessteuer zu beanstanden ist. Ausserdem bringt der Beschwerdeführer weder in der Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 noch in der verspäteten Eingabe vom 12. September 1990 irgendwelche Hinderungsgründe vor, welche es im Sinne von Art. 99 Abs. 4 BdBSt rechtfertigen, die nach Ablauf der Rechtsmittelfrist und damit zu spät eingereichte Begründung entgegenzunehmen. An diesem Ergebnis ändern auch die Ausführungen in der Stellungnahme vom 8. Oktober 1990 nichts. Denn zum einen gilt die vorgebrachte Ferienabwesenheit ("Betriebsferien") nach konstanter Rechtsprechung nicht als Entschuldigungsgrund im Sinne von Art. 99 Abs. 4 BdBSt (vgl. Känzig, a.a.O. N 13 in fine zu Art. 99 BdBSt; vgl. auch VGE 304/90 vom 21. Mai 1990, Erw. 4 b, wonach Landesabwesenheit des Pflichtigen nur dann als erheblicher Verhinderungsgrund im Sinne von Art. 99 Abs. 4 BdBSt gilt, wenn die Abreise nicht voraussehbar und kumulativ eine Rückkehr vor Ablauf der gesetzlichen Beschwerdefrist unmöglich war.). Ueberdies wurde die Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereicht, weshalb der Beschwerdeführer und sein Vertreter aus den geltend gemachten Ferien nichts zu ihren Gunsten ableiten können, zumal der Umstand, dass der Steuerpflichtige oder sein Vertreter nicht über volle 30 Tage verfügten, um die Rechtsmitteleingabe abzufassen, praxisgemäss nicht genügt (vgl. zit. VGE 304/90 vom 21. Mai 1990, Erw. 4 a mit Hinweisen; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 12/13 zu Art. 99 BdBSt). ...

Ebensowenig stellt schliesslich ein blosser Hinweis des Beschwerdeführers auf frühere Zuschriften an die Vorinstanz eine hinreichende Begründung dar (vgl. Masshardt,

a.a.O. N 10 zu Art. 106 BdBSt). Dementsprechend kann der Beschwerdeführer auch aus dem Umstand, wonach der Steuervertreter davon ausging, dass die in der Steuereinsprache enthaltene Begründung ohne weiteres auch für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gelte (vgl. Stellungnahme vom 8. Oktober 1990, lit. a), nichts zu seinen Gunsten ableiten. Im übrigen enthält die Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 keinerlei Hinweise darauf, dass der Beschwerdeantrag mit den Ausführungen in der Einsprache vom 14. Februar 1990 begründet werden soll. Der in der Beschwerdeschrift enthaltene Vermerk "Beilagen: Einsprache" besagt nur, welche Unterlagen der Beschwerdeschrift beigelegt wurden. Aus diesem Vermerk kann indessen für sich allein nicht abgeleitet werden, welche Bedeutung diesen Unterlagen zukommen soll.

2. a) Was die kantonalen Steuern anbelangt, ist der Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 ebenfalls nicht eindeutig zu entnehmen, ob und gegebenenfalls inwiefern der kantonal veranlagte Liquidationsgewinn angefochten wird (vgl. die oben erläuterte Einleitung der Beschwerdeschrift: "Gegen den Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission", welche gemäss § 76 StG [nach dem Vorverfahren § 75 StG] über Einsprachen betreffend die kantonalen Steuern entscheidet). Nachdem sich der Antrag in der Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 i.V.m. der Einsprache vom 14. Februar 1990, Ziffer 1 nur auf die direkte Bundessteuer bezieht, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer nur hinsichtlich der direkten Bundessteuer Beschwerde führen wollte. Die nachfolgenden Ausführungen (betr. eine allfällige Beschwerde gegen die veranlagten kantonalen Steuern) erfolgen lediglich der Vollständigkeit halber.

b) Soweit der Beschwerdeführer - entgegen den Ausführungen in Erwägung 2 a - auch gegen die veranlagten kantonalen Steuern Beschwerde führen wollte, ist zunächst auf § 38 Abs. 2 VRP (i.V.m. § 7 der Vollzugsverordnung zum Steuerge-

setz, VVzStG, nGS 105 a) zu verweisen. Darnach muss eine Rechtsmitteleingabe einen Antrag, eine Begründung, die Angabe der Beweismittel und die Unterschrift der Partei oder ihres Vertreters enthalten. Die rechtzeitig eingereichte Beschwerdeschrift vom 24. August 1990 genügt diesen Anforderungen insofern nicht, als sie überhaupt keine Begründung enthält.

Genügt eine Beschwerde den Anforderungen des § 38 VRP nicht, und erweist sich das Rechtsmittel nicht als offensichtlich unzulässig, so wird der Partei eine Frist unter Androhung der Rechtsfolgen zur Verbesserung oder Ergänzung angesetzt (§ 39 Abs. 1 VRP). Das Verwaltungsgericht hat dazu in seinem Entscheid 534/89 vom 17. Oktober 1989 ausgeführt, die Verbesserungsmöglichkeit nach § 39 Abs. 1 VRP mache deutlich, dass an die Eingabe einer Beschwerde nicht dermassen hohe Anforderungen gestellt werden dürfen mit der Konsequenz, dass eine Ersteingabe ohne jegliche Begründung nicht gleich als nicht mehr verbesserungsfähige Eingabe zu gelten habe (vgl. zit. VGE 534/90, Erw. 3 b, Prot. S. 1007). Diese Ausführungen wurden vom Gericht im betreffenden Fall, in welchem sich der Beschwerdeführer durch einen Rechtsanwalt vertreten liess, u.a. wie folgt präzisiert: Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich bei Rechtsmittelfristen um gesetzliche und daher nur unter strengen Ausnahmen erstreckbare Fristen handelt (vgl. § 121 Gerichtsordnung, nGS II 145), kann und darf Sinn und Zweck von § 39 Abs. 1 VRP nicht der sein, dass das Einreichen einer Beschwerde im Bewusstsein ihres Mangels dennoch die Tür für eine Verbesserungsmöglichkeit öffnen soll. Die Rechtsmittelfristen würden in dieser Weise unterlaufen und weitgehend illusorisch. Eine Nachfristansetzung muss die Ausnahme bleiben. In diesem Sinne ist eine restriktive Praxis beim Ansetzen von Nachfristen angezeigt (vgl. zit. VGE 534/89 vom 17. Oktober 1989, Erw. 3 d). Im Ergebnis hielt das Verwaltungsgericht fest, dass - wer bewusst eine Be-

schwerdebegründung weglasse, um eine Nachfristansetzung gemäss § 39 Abs. 1 VRP zu erwirken - in der Regel rechtsmissbräuchlich handle, weshalb dieses Verhalten in dem Sinne keinen Rechtsschutz finde, als die Nachfristansetzung verweigert werde (vgl. die publizierte Regeste zu VGE 534/89 vom 17. Oktober 1989 in EGV-SZ [= Entscheide der Gerichts- und Verwaltungsbehörden des Kantons Schwyz], 1989, Nr. 7).

Der vorliegende Fall unterscheidet sich vom zit. VGE 534/89 hauptsächlich darin, dass der damalige Beschwerdeführer 534/89 sowohl im vorinstanzlichen, als auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren beanwaltet war, derweil der Beschwerdeführer 347/90 sich in diesem verwaltungsgerichtlichen Verfahren sowie im vorinstanzlichen Verfahren nicht durch einen Rechtsanwalt, sondern durch einen im Sinne von § 15 Abs. 4 VRP bzw. der Uebergangsbestimmung registrierten gewerbsmässigen Steuerberater vertreten liess. Das Bündner Verwaltungsgericht hat in einem ähnlichen Falls ausgeführt, selbst ein erfahrener Treuhänder und Steuervertreter dürfe nicht grundsätzlich einem Anwalt gleichgestellt werden, da dafür der Ausbildungsweg eines Anwaltes mit abgeschlossenem juristischem Hochschulstudium und Erlangung eines kantonalen Fähigkeitsausweises als Voraussetzung zu verschieden von dem nicht reglementierten und frei gestaltbaren Weg eines Steuervertreters und Treuhänders sei. Somit könne einem Steuervertreter nicht zum Vorwurf gereichen, dass er nicht jegliche juristischen Feinheiten der Gesetze beherrscht. Indessen müsse auch einem Treuhänder bewusst sein, dass Eingaben fristgerecht mit einer Begründung zu versehen sind (vgl. PVG 1988, Nr. 54, S. 130). Diese Ausführungen treffen auch für den vorliegenden Fall zu. Jedenfalls musste der registrierte Steuervertreter des Beschwerdeführers wissen, dass eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht eine Begründung enthalten muss. Im übrigen legt der Umstand, wonach der Steuervertreter 19 Tage nach Ablauf der Rechtsmittelfrist dem Gericht unaufgefordert eine ausführli-

che Begründung nachreichte, den Schluss nahe, dass er von der Begründungspflicht Kenntnis hatte. Bei dieser Sachlage und gestützt auf die oben erläuterte restriktive Praxis bestand kein Anlass, dem Beschwerdeführer eine Nachfrist im Sinne von § 39 Abs. 1 VRP anzusetzen. Vielmehr hat bei rechtsmissbräuchlichem Weglassen der Begründung (der Beschwerde) ein Nichteintreten zu erfolgen (vgl. zit. VGE 534/89 vom 17. Oktober 1989). Dieses Ergebnis ist schliesslich insbesondere auch deshalb gerechtfertigt, weil es sich dabei um eine publizierte Praxis des Verwaltungsgerichts handelt (vgl. EGV-SZ 1989, Nr. 7, S. 20). Im übrigen steht dieses Ergebnis im Einklang mit der Praxis des Bundesgerichts in ähnlichen Fällen (vgl. BGE 108 Ia 209 ff. betreffend § 23 Abs. 2 des zürcherischen Verwaltungsrechtspflegegesetzes; vgl. auch BGE vom 25. September 1990 i.S. R.F. gegen Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Erw. 4 in fine). Damit steht das Verwaltungsgericht mit der soeben erläuterten Praxis nicht allein da. Vielmehr stimmt die Schwyzer Praxis mit derjenigen in anderen Kantonen überein. Dieses Ergebnis wird schliesslich auch durch den Aufsatz von Dr. Kurt Alig "Die Nachfrist im Einsprache- und Rekursverfahren" (publ. in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 7-8/1990, S. 387 ff.) untermauert. Abschliessend ist noch auf folgende Schlussfolgerungen von Dr. K. Alig hinzuweisen:

> "Das [Bündner] Verwaltungsgericht anerkennt zwar, dass mit Bezug auf die fachliche Qualifikation bei einem Anwalt und einem Treuhänder nicht die gleichen Massstäbe anzulegen sind (...)
>
> Unser Berufsstand ist damit angesprochen: Wenn und soweit wir qualifizierte Steuervertretung betreiben wollen, kommen wir nicht um die gründliche Kenntnis sowohl des materiellen als auch des formellen Steuerrechts herum. Die Bücherexperten und Treuhänder sind deshalb aufgerufen, sich dieser hohen Anforderungen stets bewusst zu sein (...)

Es gibt nichts Unangenehmeres, als wegen einer verpassten Frist eine materiell möglicherweise gut begründbare Einsprache oder Beschwerde 'zu verlieren'."

(vgl. Der Schweizer Treuhänder 7-8/90, S. 389)

3. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 1990 i.S. X. und Y. (VGE 331/90)

Handänderungssteuer: Wirtschaftliche Handänderung durch Veräusserung einer Immobilien-Holdinggesellschaft (§ 4 lit. c HStG)

Sachverhalt:

A. Mit Verträgen vom 28. März bzw. 12. Juli 1988 verkauften die Brüder Z. rückwirkend per 16. Dezember 1986 alle 100 Namenaktien à nom. Fr. 1 000.-- der Z. AG an die Generalunternehmer X. und Y. Die Z. AG ist die Muttergesellschaft der M. & Co. AG, ..., mit Sitz in A. (SZ) und sie ist Eigentümerin sämtlicher Namenaktien (...) der M. & Co. AG. Die M. & Co. AG ist Eigentümerin der Liegenschaften GB-Nrn. ..., alle in A. gelegen. Der Substanzwert der Z. AG beruht fast ausschliesslich auf der M. & Co. AG und bei dieser wiederum auf den Grundstücken.

B. Der Gemeinderat qualifizierte diese Veräusserung der Z. AG als handänderungssteuerpflichtigen Tatbestand, setzte den steuerpflichtigen Handänderungswert auf Fr. 16 064 206.-- fest und veranlagte die Käufer unter solidarischer Haftbarkeit zu einer Handänderungssteuer von Fr. 160 642.--.

C. Gegen die gemeinderätliche Steuerveranlagungsverfügung liessen X. und Y. fristgerecht am 11. Mai 1990 beim Verwaltungsgericht Beschwerde führen mit dem Antrag:

"Die Verfügung des Gemeinderates A. vom 6. April 1990 sei aufzuheben und der Verkauf der Z. AG sei als nicht handänderungssteuerpflichtig zu erklären; unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

D. und E. ...

Erwägungen:

1. a) Der schwyzerischen Handänderungssteuer unterliegt sowohl die zivilrechtliche wie die wirtschaftliche Handänderung. Die wirtschaftlichen Handänderungstatbestände sind in § 4 lit. b - e des Gesetzes über die Erhebung der Handänderungssteuer (HStG, nGS I-113) enumerativ und abschliessend aufgezählt. Nach § 4 lit. c HStG gilt der Erwerb von Anteilsrechten einer Immobiliengesellschaft oder Immobiliengenossenschaft, sobald der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erworben hat, als steuerpflichtige Handänderung. Die Handänderungssteuer beträgt ein Prozent des Handänderungswertes (§ 7 HStG). Der Handänderungswert entspricht dem Gegenwert für den Erwerb des Grundstücks bzw. dem im Kaufrecht oder Rückkaufsrecht vereinbarten Preis. Er umfasst alle vermögenswerten Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen hat (§ 8 Abs. 1 HStG).

Die Beschwerdeführer sind nun der Ansicht, dass die Vorinstanz den vorliegenden Sachverhalt in rechtlich unzulässiger Art und Weise unter § 4 lit. c HStG subsumiert hat und somit krass rechtswidrig einen im HStG nicht umschriebenen, neuen steuerbegründenden Tatbestand geschaffen hat. Unbestritten hingegen ist die vorinstanzliche Berechnung des für die Handänderungssteuer massgeblichen Handänderungswertes.

b) Das Gericht hat als erstes zu prüfen, ob die Tochtergesellschaft M. & Co. AG als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren ist. Bei Bejahung dieser Frage ist als zweites zu überprüfen, ob der Aktienverkauf der Muttergesellschaft Z. AG gleich zu behandeln sei wie derjenige der Aktien einer reinen Immobilien-Aktiengesellschaft.

c) Im kantonalen Grundstückgewinnsteuerrecht sind ebenfalls der Veräusserung Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, wie z.B. die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (vgl. § 47 Abs. 3 Steuergesetz; StG, nGS I/105). Der Begriff der Immobiliengesellschaft ist im Grundstückgewinnsteuerrecht und im Handänderungssteuerrecht identisch. Es kann deshalb für die Beurteilung dieser Frage auch auf Rechtsprechung und Lehre zum Grundstückgewinnsteuerrecht zurückgegriffen werden.

2. Der Erwerb einer Immobiliengesellschaft liegt nach der gesetzlichen Intention vor, wenn wirtschaftlich im wesentlichen der Erwerb von Grundstücken erzielt wird. Diese Voraussetzung fehlt namentlich, wenn eine Mehrheitsbeteiligung an einer Produktions- oder Handelsgesellschaft übertragen wird, der nebst weiteren Aktiven auch Grundstücke gehören.

Die Abgrenzung zwischen Immobilien- und Nicht-Immobilien-Gesellschaft kann nicht schematisch erfolgen, sondern nur im Einzelfall anhand der konkreten Umstände und unter Berücksichtigung der eben genannten gesetzlichen Intention. Dabei müssen objektive Umstände entscheidend sein (X. Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Schwyz, S. 111).

Die Abgrenzung darf auch nicht nach formellen Kriterien erfolgen, etwa nach dem im Handelsregister eingetragenen Gesellschaftszweck. Ausschlaggebend ist nicht die der Gesellschaft mittels Statuten umgehängte Etikette, sondern abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse im Veräusserungszeitpunkt (VGE 358/82 vom 25.2.1983 E. 7, Prot. 71). In einem Entscheid vom 19.4.1988 (StE 1988 B 42.23 Nr. 1) hat die Steuerrekurskommission Bern in Anlehnung an die bundesgerichtliche Praxis ausgeführt:

> "Ob eine Immobiliengesellschaft im Sinne von Art. 81 Abs. 2 lit. a StG vorliegt, beurteilt sich nicht nach formellen Kriterien wie namentlich der (dem) im Handelsregister eingetragene(n) Gesellschaftszweck. Es kommt vielmehr auf die im Verkaufszeitpunkt tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der Gesellschaft an. Besteht diese ausschliesslich oder zur Hauptsache darin, Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern, so kann auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (StR 1970, S. 476 ff.) von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden. Nach dem oben zitierten Bundesgerichtsentscheid ist ein durch Aktienverkauf erzielter Gewinn steuerlich einem Liegenschaftsgewinn gleichzusetzen, wenn der Wert der Aktien ausschliesslich oder wenigstens zur Hauptsache durch den Wert des Grundbesitzes der Gesellschaft bestimmt wurde und sich die Veräusserung der Aktien wirtschaftlich in der Uebertragung des Grundeigentums erschöpft. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist sogar eine Betriebsgesellschaft ausnahmsweise wie eine Immobiliengesellschaft zu behandeln (BGE 91 I 467 ff.)".

Bildet dagegen der Grundbesitz bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb, so liegt keine Immobilien-, sondern eine Betriebsgesellschaft vor (StR 1970, S. 477; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum StG-ZH, N 62 zu § 161; VGE 358/82 S. 72; Iseli, Die Uebertragung einer Immobiliengesellschafts-Beteiligung im zürcherischen Grundsteuerrecht, ASA 51, 327; vgl. zum Ganzen auch Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, S. 147 ff.). Die Rechtsprechung hat diese

Grundsätze in vereinzelten Entscheiden verdeutlicht. So wurden:

a) Nicht als Immobiliengesellschaften bezeichnet:

- Eine Aktiengesellschaft, die laut Statuten - welche den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen - die Errichtung und den Betrieb von Tankanlagen für den Umschlag und die Einlagerung von Erdölprodukten, die Vermietung von Tankraum und Lagerplätzen sowie die Beteiligung an ähnlichen Unternehmen vorsah; die Einnahmen aus Vermietung erreichten dabei allerdings keine zehn Prozent des Rohertrages. Das Bundesgericht brachte zum Ausdruck, dass dann, wenn bloss die Vermietung von Tankraum und Lagerplätzen betrieben würde, von einer Immobiliengesellschaft zu sprechen wäre (BGE 104 Ia 254 = StR 1979, S. 476 ff.).

- Der Erwerb der Aktien einer Hotel AG, obwohl der Buchwert der Liegenschaft 86,67 % der gesamten Aktiven ausmachte. Hingegen diente dieses Betriebsgrundstück ausschliesslich und direkt dem Gastgewerb- und Hotelleriebetrieb (Roheinnahmen im Geschäftsjahr 1979/80 rund 1,5 Mio.) und es bestanden keinerlei Hinweise und Anzeichen dafür, dass das Betriebsgrundstück je andern Zwecken dienen sollte (VGE 358/82). Auch heute, bald 10 Jahre nach der fraglichen Handänderung, wird dieses Grundstück nach wie vor ausschliesslich als Gastgewerbe- und Hotelbetrieb genutzt (gerichtsnotorisch).

- Die Veräusserung der Gebr. Ackermann AG, Entlebuch, und der Stoff AG, da beide Gesellschaften ausgesprochene Betriebsgesellschaften waren und die Immobilien nur rund einen Drittel aller Gesellschaftsaktiven ausmachten (BGE 99 Ia 464).

b) Als Immobiliengesellschaften qualifiziert:

- Eine Aktiengesellschaft, deren Tätigkeit darauf beschränkt war, ein dauernd vermietetes oder verpachtetes Hotel zu verwalten, ungeachtet des Umstandes, dass die Statuten den Betrieb des Hotels vorsahen, das Grossinventar Eigentum der Gesellschaft geblieben und der Miet- und Pachtzins vom Umsatz abhängig gemacht worden war (RB-ZH 1964 Nr. 70, zit. in Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N 63 zu § 161).

- Eine Aktiengesellschaft, die früher eine Sägerei betrieb, die aber stillgelegt war. Seit der Stillegung befasste sich die AG nur noch mit der Verwaltung, Erschliessung und dem Verkauf ihres Grundeigentums (StE 1988, B 42.23).

3. Für die Einstufung der M. & Co. AG sind insbesondere folgende Tatsachen von Bedeutung:

a) Im Aktienkaufvertrag vom 29.3.1988 (act. BB 12) wird der vorläufige Kaufpreis für die Z. AG auf Fr. 15 870 000.-- festgelegt. In Ziff. 5.2 dieses Vertrages wird ausgeführt, dass für die Substanzwertberechnung der Tochtergesellschaft M. & Co. AG die Liegenschaften die Basis bildeten, wobei für diese Liegenschaften ein Handelswert und gleichzeitig Substanzwert von total Fr. 18 977 360.-- verbindlich vereinbart wurde. Für die übrigen Bilanzaktiven findet sich keine Bewertung, sondern lediglich die Garantie der Verkäufer, dass diese unbeschwert vorhanden seien (Ziff. 5.3). Im weiteren verpflichteten sich die Käufer, nach dem Vollzug des Geschäftes gemäss Vollzugsstufe III die Firmen-Namen so zu ändern, dass die Familiennamen nicht mehr darin enthalten sind (Ziff. 8.1).

b) In der ergänzenden Vereinbarung zum Aktienkaufvertrag (Vereinbarung I; act. BB 13) finden sich unter dem Titel "Sachverhalt" folgende Bestimmungen:

"1.3
Die Z. AG hat bereits und wird, sofern das im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht erfolgt ist, ihre bisherigen Aktivitäten auf den Status einer reinen Holding-Geselschaft redimensionieren. Zu diesem Zweck hat sie oder wird sie mit Ausnahme der flüssigen Geldmittel und der genannten Beteiligung der M. & Co. AG alle übrigen Aktiven liquidieren und sämtliche Verbindlichkeiten tilgen.
1.4
Die M. & Co. AG hat bereits und wird, ihre früheren Aktivitäten stillegen, alle Aktiven (mit Ausnahme der liquiden Mittel und der Liegenschaften) veräussern und sämtliche Verbindlichkeiten tilgen.
1.5
Die Käufer sind interessiert, die nachstehend beschriebenen Liegenschaften der M. & Co. AG, nicht jedoch deren früheren Aktivitäten zu übernehmen. Da die endgültige Stillegung der betrieblichen Aktivitäten, Veräusserung der betreffenden Aktiven und Regelung aller Verbindlichkeiten einige Zeit in Anspruch nehmen dürfte und noch von den Verkäufern abgewickelt werden, haben sich die Parteien im wesentlichen ...
5.2 Stillegung der Aktivitäten der Z. AG und der M. & Co. AG
Die Verkäufer verpflichten sich, baldmöglichst nach Vertragsschluss mit Ausnahme dessen, was den Immobilienbesitz betrifft, sämtliche Aktivitäten stillzulegen und Aktiven und Passiven (mit Ausnahme der liquiden Mittel und der Liegenschaften) zu liquidieren,
insbesondere:
- Entlassung des Personals, mit Ausnahme der nachstehend genannten:
  - ...
  - ...
- Veräusserung der Warenvorräte
- Veräusserung der Maschinen, Mobilien und Fahrzeuge
- Terminierung von allfälligen Verträgen
- Veräusserung von Beteiligungen der Z. AG mit Ausnahme der Beteiligung an der M. & Co. AG
- Inkasso der Guthaben"

c) Die mit den örtlichen und tatsächlichen Verhältnissen betraute Vorinstanz hält vernehmlassend fest, dass mit der Firmenliquidation der M. & Co. AG bereits im Jahre 1985 begonnen wurde, indem damals als erster Schritt die Fabrikation aufgehoben worden sei. Dann sei die W. AG, W., eine völlig unabhängige Gesellschaft, gegründet worden und diese neue Gesellschaft habe laufend Personal von der M. & Co. AG übernommen. 1987 habe eine Totalliquidation stattgefunden und 1988 sei praktisch kein Personal mehr beschäftigt gewesen. Der Betrieb habe bis heute (Abgabe der Vernehmlassung 2.7.1990) vollumfänglich geruht. Es seien nur Lagerräume vermietet worden.

Diese jüngste Firmengeschichte wird von den Beschwerdeführern nicht in Abrede gestellt. Sie korrespondiert auch mit den unter Bst. a und b zitierten vertraglichen Abmachungen und dem zwischen den Parteien festgestellten Sachverhalt.

d) Das Grundstück der M. & Co. AG in E., auf welchem in früherer Zeit eine Ausstellung der M. & Co. AG-Produkte betrieben wurde, soll verkauft werden (vgl. mathematische Grundlagen im Anhang zu BB 13).

e) Die Verkäufer haben die auf § 47 Abs. 3 StG abgestützte Grundstückgewinnsteuerveranlagung mit einem Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Z. AG bzw. der M. & Co. AG von rund 10.5 Mio. Franken und einer Grundstückgewinnsteuer, inkl. Verzugszins von rund 1 Mio. Franken anerkannt.

f) In den Statuten der M. & Co. AG vom ... wird als Zweck der Gesellschaft die Weiterführung der bisher von der Kollektivgesellschaft "M. & Cie., ...fabrik" betriebenen ...fabrik angegeben.

4. Aufgrund der unter Erwägung 3 aufgelisteten Fakten steht fest,

- dass der Wert der Aktiven der übertragenen AG ausschliesslich aus Liegenschaften und liquiden Mitteln besteht, bzw. dass alles liquidiert wird ausser Liegenschaften und liquiden Mitteln,

- dass die M. & Co. AG in früheren Jahren unzweifelhaft eine Betriebsgesellschaft war, dass aber konsequent und zielstrebig schon Jahre vor der Veräusserung alles in die Wege geleitet und ausgeführt wurde, um die Betriebsgesellschaft zu liquidieren (Entlassung der gesamten ehemals grossen Belegschaft bis auf einen Hauswart und Heizer usw.).

Nach dem unter Erwägung 2 Gesagten ist unter Berücksichtigung der in Erwägung 3 aufgelisteten Fakten ganz klar festzuhalten, dass im Verkaufszeitpunkt vom Bestehen einer Produktions- oder Handelsgesellschaft keine Rede sein konnte. Es liegt ganz eindeutig eine Immobiliengesellschaft vor. Der anderslautende Zweckparagraph in den Statuten ist lediglich firmengeschichtliche Reminiszenz. Die erstmals in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, es sei "keineswegs beabsichtigt, die M. & Co. AG als ...fabrik für immer stillzulegen", ist eine faustdicke Schutzbehauptung, steht in völligem Widerspruch zu den Fakten und ist völlig unglaubwürdig. So ungeschickt ist wohl kein Unternehmer, dass er in einem hart umkämpften Markt eine Produktionsfirma für Jahre stillegt, sämtliche Produktionsmittel veräussert, sämtliche Geschäftsbeziehungen auflöst, das ganze Fachpersonal entlässt, den Firmennamen aufgibt usw., wenn er beabsichtigt, nach einigen Jahren wieder in den gleichen Markt einzusteigen. Im übrigen sind diese angeblichen Zukunftsabsichten irrelevant, denn massgebend ist in erster Linie die

tatsächlich ausgeübte Tätigkeit rund um den Verkaufszeitpunkt (vgl. den zit. Entscheid in Erw. 2).

Nicht einzusehen ist, inwiefern in der Bilanz 1987 getätigte Delcredere-Rückstellungen und Rückstellungen für Garantiearbeiten im Betrage von Fr. 170 000.-- den Charakter als Betriebsgesellschaft zu induzieren vermögen bzw. inwiefern daraus soll abgeleitet werden können, dass der Betrieb fortgeführt wird.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die M. & Co. AG für den Veräusserungszeitpunkt klarerweise im handänderungssteuerrechtlichen Sinne als Immobiliengesellschaft zu bezeichnen ist.

5. Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, die Z. AG sei zu Unrecht als Immobilienholdinggesellschaft bezeichnet worden. Es handle sich bei dieser um eine Beteiligungsgesellschaft. Die Abstützung auf den Bundesgerichtsentscheid BGE 103 Ia 159 ff. erfolge zu Unrecht. Dort sei nämlich die Holding AG im Unterschied zur Z. AG selber Eigentümerin von Liegenschaften gewesen und die beherrschte Tochtergesellschaft sei dort im Gegensatz zur M. & Co. AG eine Immobilien AG gewesen.

a) Dass die M. & Co. AG im massgebenden Zeitpunkt eine Immobiliengesellschaft ist, wurde unter den vorangehenden Erwägungen abgehandelt.

b) Es versteht sich von selbst, dass für die Qualifikation einer Holdinggesellschaft als Immobiliengesellschaft die tatsächliche Tätigkeit ihrer Tochtergesellschaft massgebend ist. Wird dementsprechend eine Holdinggesellschaft, deren Tochtergesellschaft oder Tochtergesellschaften Immobiliengesellschaft(en) im Sinne der Rechtsprechung sind, veräussert, wird an den Grundstücken der Tochtergesell-

schaft(en) eine wirtschaftliche Handänderung vollzogen, die der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer unterliegt (vgl. Iseli, a.a.O., S. 328 f.). Es stimmt zwar, dass es im Sachverhalt, der BGE 103 Ia 159 ff. zugrunde liegt, so war, dass die Aktiven der Holding AG einerseits aus Liegenschaften, anderseits aus Beteiligungen an anderen Aktiengesellschaften, die ihrerseits wieder auf dem Gebiet des Immobilienhandels tätig waren, war. Diese Holding wurde vom Bundesgericht als Immobiliengesellschaft bezeichnet.

Es ist in keiner Weise einzusehen, weshalb eine Holding, welche selber direkt keine Liegenschaft hält, aber deren Töchter (das Vorliegen einer lediglich einzigen Tochter ist eine atypische Holdingstruktur) Immobiliengesellschaften sind, nicht als Immobiliengesellschaft soll behandelt werden; denn die Veräusserung sämtlicher Gesellschaftsanteile dieser Holding erfüllt die gleiche Funktion wie die Uebertragung des Eigentums an der Tochter (Töchtern) bzw. wie die Uebertragung des Eigentums an den Liegenschaften der Tochter (Töchter) (vgl. BGE 103 Ia 163 f.). Die Qualifizierung der Z. AG als Immobilienholdinggesellschaft liegt vollständig auf der Linie der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Wie es sich verhielte, wenn bei mehreren Töchtern einzelne Immobilien- andere aber Betriebsgesellschaften wären, ist hier nicht zu beurteilen.

Abweichend von dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der Lehrmeinung hat das Verwaltungsgericht St. Gallen mit Urteil vom 22.12.1971 entschieden, der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung durch Aktienerwerb setze voraus, dass die Aktienmehrheit an der Gesellschaft übertragen werde, die selbst Grundeigentümerin sei. Der Erwerb der Aktienmehrheit an einer Holdinggesellschaft führe daher nicht zu einer wirtschaftlichen Handänderung mit Bezug auf das Grundeigentum der von ihr beherrschten Tochtergesellschaften (GVP-SG 1971 Nr. 13, S. 42 ff.). Dieses Ur-

teil überzeugt indessen in keiner Weise. Die Behauptung, mit dem Erwerb der Muttergesellschaft erlange der Erwerber keine unmittelbare faktische Verfügungsmacht über das Grundeigentum, weil weiterhin die Muttergesellschaft unmittelbar über das Grundeigentum verfüge, wirkt konstruiert. Es liegt gerade im Wesen der wirtschaftlichen Handänderung wie sie im Erwerb einer Immobiliengesellschaft vorliegt, dass das sie begründende Rechtsgeschäft nicht eine unmittelbare rechtliche Sachherrschaft und Verfügungsmacht verschafft. Anstelle der rechtlichen tritt vielmehr die tatsächliche bzw. wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundeigentum (GVP-SG 1971, S. 44). Das erwähnte St. Galler-Urteil ist in sich widersprüchlich. Den Beschwerdeführern standen grundsätzlich drei Möglichkeiten offen, um die Verfügungsmacht über die Grundstücke der M. & Co. AG zu erlangen, nämlich:

- zivilrechtlicher Kauf der Grundstücke von der M. & Co. AG (ein öffentlich beurkundeter Kaufvertrag für das Gros der Liegenschaften zu einem Kaufpreis von Fr. 16 277 360.-- wurde denn auch bereits am 17.1.1986 abgeschlossen; indessen wurde die grundbuchliche Uebereignung nicht vollzogen, offenbar weil man später den Weg der Aktienveräusserung in Absprache unter den Parteien vorzog [vgl. act. Vorinstanz Nr. 13, S. 4]),

- Kauf der gesamten M. & Co. AG-Aktien (= wirtschaftliche Handänderung durch Kauf einer Immobiliengesellschaft),

- Kauf der Z. AG (= wirtschaftliche Handänderung durch Erwerb der Mutter und damit auch Erwerb der Tochter).

Durch den Erwerb der Muttergesellschaft erhalten die Beschwerdeführer die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die M. & Co. AG genau gleich, wie wenn eine der beiden anderen Erwerbsarten gewählt worden wäre.

Wollte man anders entscheiden, so wäre der Steuerumgehung Tür und Tor geöffnet, indem lediglich einer Immobiliengesellschaft eine Holding vorgeschaltet werden müsste, um die Handänderungssteuer zu umgehen. Eine solche Lösung widerspricht nicht nur dem Sinn des Gesetzes, sondern wäre in höchstem Masse stossend.

6. Von den Beschwerdeführern wird zu Recht nicht geltend gemacht, die Handänderung sei deswegen nicht steuerbar, weil der Erwerb der Aktien nicht durch eine Einzelperson, sondern durch zwei Personen erfolgte. Die ratio von § 4 lit. c HStG liegt darin, die Handänderung einer Mehrheitsbeteiligung der Steuer zu unterwerfen. Die die Hand wechselnden Gesellschaftsanteile haben notwendigerweise eine Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke zu verkörpern, die sich tatsächlich und wirtschaftlich wie sachenrechtliche Herrschaftsgewalt auswirkt, unabhängig darum, ob beim bzw. den Erwerbern Alleineigentum, Miteigentum oder Gesamteigentum vorliegt (Iseli, a.a.O.,S. 329 mit Hinweisen).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7. (Kosten)

StPS 2/90 Seite 70

Subjektive Steuerpflicht der Erbengemeinschaften (Par. 4, Par. 10 Abs. 2 und Par. 15 Abs. 2 StG);
Gewinnungskosten: Verrechnung von Gewinnungskostenüberschüssen zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten (Par. 19 Abs. 1 einleitender Satz); Selbständige Besteuerung der Erbengemeinschaft und Rechtsgleichheit (Art. 4 BV)

Obgleich in Par. 4 StG nicht ausdrücklich unter den Steuersubjekten aufgeführt, sind Erbengemeinschaften kantonalsteuerlich als eigene Steuersubjekte zu behandeln.

Die Verrechnung von Gewinnungskostenüberschüssen aus einer selbständig besteuerten Erbengemeinschaft mit dem übrigen Einkommen - also eine Verrechnung über die vom Gesetzgeber vorgenommene Steuersubjektabgrenzung hinweg - ist nicht möglich.

Die kantonale Erbengemeinschaftsbesteuerung verletzt das Gleichheitsgebot von Art. 4 BV nicht.

VGE 319-90 vom 21. Mai 1990 i.S. X.Y. (Abweisung) = 02.90.028

StPS 2/90 Seite 78

Geldwerte Leistung, Aktionärsdarlehen (Par. 19 Abs. 1 lit. c StG, Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Mit Bezug auf ein Aktionärsdarlehen liegt eine geldwerte Leistung insbesondere dann vor, wenn das Darlehen nicht zurückzuzahlen ist und die äussere Form des Darlehens nur noch zum Schein gewahrt wird, so dass der Darlehensschuld gegenüber der Gesellschaft nicht eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht.

VGE 301-90 vom 21. Mai 1990 i.S. X. (Teilgutheissung; Abweisung im wiedergegebenen Punkt) = 02.90.025

StPS 2/90 Seite 93

Abgrenzung der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit (hinsichtlich Zuteilung im interkantonalen Verhältnis sowie Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge Berufswechsels)

Im Falle eines bisher Selbständigerwerbenden, der trotz Gründung einer AG, die nebst den Einrichtungen und Räumlichkeiten der bisherigen Einzelfirma im wesentlichen auch deren Geschäftstätigkeit übernimmt, am selbständigen Charakter seiner Erwerbstätigkeit festhält, schliessen die Einspracheinstanzen aufgrund der gesamten konkreten Umstände auf das Vorliegen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit, was einerseits die Zuteilung der Erwerbseinkünfte an den Wohnort des Einsprechers und andererseits die Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge Berufwechsels mit sich bringt.

StKE 688-87 und 689-87 vom 24. April 1990 i.S. Q. (Teilgutheissung; rechtskräftig) = 03.90.044

StPS 2/90 Seite 100

Doppelbesteuerung, interkantonale: Betriebsstätte (Art. 46 Abs. 2 BV)

Für das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte bedarf es ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen, mittels derer daselbst ein qualitativ oder quantitativ erheblicher Teil des Betriebes sich abwickelt. In casu wurde der Betriebsstättencharakter einer Büroeinrichtung bei einer Handelsgesellschaft bejaht, weil eigene Räumlichkeiten mit Telefonanschlüssen und Briefkasten vorhanden waren und die für eine Handelsgesellschaft wesentlichen Leistungen (Verkauf und Beratung) von da aus erbracht wurden.

Berechnung der Kapital- und Ertragsausscheidung bei einem reinen Handelsbetrieb.

VGE 358-88 vom 16. Februar 1989 i.S. A + B AG (Teilgutheissung) = 02.89.004

StPS 2/90 Seite 121

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Beibringen von Bankenbescheinigungen; Verfahrensrecht (Par. 67 Abs. 1 und Par. 86 StG; Art. 89 Abs. 2, Art. 90 Abs. 5, Art. 93 Abs. 3, Art. 131 Abs. 1 und Art. 139 BdBSt); Voraussetzungen zur Einholung einer Vollständigkeitsbescheinigung einer Bank bzw. zur Ausfällung einer Ordnungsbusse wegen Nichterfüllung der Beweisauflage (Gesetzeskonformität, Notwendigkeit, Geeignetheit und Angemessenheit; Mahnung und schuldhaftes Verhalten)

Verfahrensrecht:
- Die Mitwirkung der EStV bzw. des Bundessteuerinspektors im konkreten Veranlagungsverfahren ist nicht auf das sog. Besko-Verfahren (Art. 139 BdBSt) beschränkt.
- Art. 4 BV gewährt Privatpersonen keinen Anspruch auf Herausgabe amtlicher Akten.
- Materielle Einwände gegen die Anordnung einer Vollständigkeitsbescheinigung können im Ordnungsbussen- oder im ordentlichen Veranlagungsverfahren überprüft werden. Damit besteht normalerweise auch kein Anspruch auf den Erlass einer selbständigen und anfechtbaren Zwischenverfügung.

VGE 323-90 vom 29. Juni 1990 i.S. A.B.-C. (Abweisung) = 02.90.031

StPS 2/90 Seite 139

Handänderungssteuer

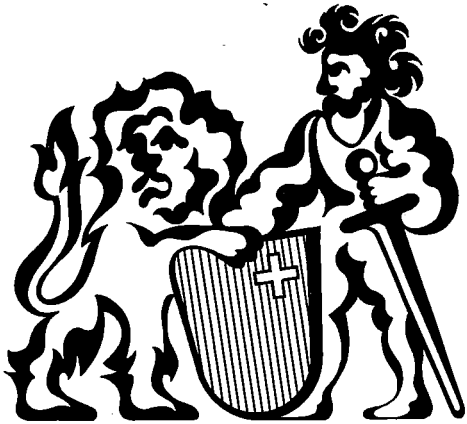
1. Die Verlängerung von im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Baurechten unterliegt der Besteuerung nach Par. 4 lit. e HStG (Erwägung 3/4).

2. Berechnung des Handänderungswertes bei zeitlich wiederkehrenden Leistungen (Par. 8 Abs. 2 HStG; Erwägung 5/6).

3. Anteilsmässige Anrechnung der bereits bezahlten Handänderungssteuern (Erwägung 7).

VGE 309-89 vom 28. Juli 1989 i.S. X. (teilweise Gutheissung)

Oktober 1990 8. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Subjektive Steuerpflicht der Erbengemeinschaften; Verrechnung von Gewinnkostenüberschüssen zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten; selbständige Besteuerung der Erbengemeinschaft und Rechtsgleichheit 70
- Geldwerte Leistung, Aktionärsdarlehen 78
- Abgrenzung der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit 93
- Doppelbesteuerung, interkantonale: Betriebsstätte 100
- Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Beibringen von Bankenbescheinigungen; Verfahrensrecht 121
- Handänderungssteuer, Verlängerung von Baurechten 139

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1990 (2 Hefte): Fr. 28.–; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Mai 1990 i.S. X.Y. (VGE 319/90)

Subjektive Steuerpflicht der Erbengemeinschaften (§§ 4, 10 Abs. 2 und 15 Abs. 2 StG);
Gewinnungskosten: Verrechnung von Gewinnungskostenüberschüssen zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten (§ 19 Abs. 1 einleitender Satz);
Selbständige Besteuerung der Erbengemeinschaft und Rechtsgleichheit (Art. 4 BV)

Sachverhalt:

A. X.Y. deklarierte am 31. Juli 1987 für die Veranlagungsperiode 1987/88 unter Ziffer 13 "Sonstiges steuerbares Einkommen" ihren Anteil (1/6) aus der "Erbengem. Z.Y. sel.", der in beiden Bemessungsjahren defizitär war, nämlich 1985: Fr. -... und 1986: Fr. -... (durchschnittlich Fr. -...). Der Veranlagungsbeamte akzeptierte diese Einkommensminderung indes nicht und setzte kantonal das steuerbare Einkommen auf Fr. ... bei einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... fest.

B. Gegen diese Veranlagung erhob X.Y. Einsprache, welche mit Entscheid vom 6. Februar 1990 abgewiesen wurde. (...)

C. Mit Eingabe vom 26. Februar 1990 lässt X.Y. gegen diesen Entscheid mit folgenden Anträgen Beschwerde erheben:

> "Es sei das satzbestimmende und das im Kanton Schwyz bzw. in A. steuerpflichtige Einkommen um Fr. ... zu reduzieren."

D. Die Vorinstanz trägt auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

E. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. a) Gemäss § 4 Abs. 1 lit. a StG sind natürliche Personen, die im Kanton wohnen, steuerpflichtig. "Den im Inland wohnhaften Personen, die Gesellschaften (recte: Gesellschafter, siehe auch StG, Stand 1.1.83) von ... einfachen Gesellschaften oder Mitglieder von andern Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit sind, wird ihr Anteil am Einkommen und Vermögen der Personengesamtheit ihrem übrigen Einkommen und Vermögen zugerechnet" (§ 18 Abs. 2 StG). Hingegen bestimmt § 15 Abs. 2 StG unter der Marginale "Steuernachfolge":

> "Vom Todestag an hat die Erbengemeinschaft das Vermögen des Erblassers und den daraus resultierenden, auf ein Jahr umgerechneten Vermögensertrag zu versteuern, bis der Steuerbehörde über die erfolgte Teilung Ausweis geleistet worden ist. Betreibt die Erbengemeinschaft das Geschäft des Erblassers weiter, so hat sie das anfallende Geschäftseinkommen gesamthaft zu versteuern. Das Verbot der Doppelbesteuerung bleibt vorbehalten (Art. 46 Bundesverfassung)."

In § 10 Abs. 2 StG wird zudem festgehalten, dass (vorbehältlich der Steuerausscheidung gemäss § 13 StG) die Erbengemeinschaften ihre Steuern am letzten Wohnsitz des Erblassers zu entrichten haben.

b) Aufgrund der oben erwähnten Vorschriften wird klar, dass Erbengemeinschaften - obgleich in § 4 nicht ausdrücklich unter den Steuersubjekten aufgeführt - kantonalsteuerlich als eigene Steuersubjekte zu behandeln sind. Sowohl Satz 1 (Normalfall der Erbengemeinschaft) wie Satz 2 (Weiterführung des Geschäftes des Erblassers durch Erbengemeinschaft mit entsprechendem Erwerbs- bzw. Geschäftseinkommen) des Absatzes 2 von § 15 StG lassen daran keine Zweifel aufkommen. Dass einmal nur von "zu versteuern" und das andere Mal von "gesamthaft zu versteuern" die Rede ist, hat inhaltlich keine Bedeutung. In beiden Fällen wird unmissverständlich die Erbengemeinschaft als Steuersubjekt angesprochen. Sollten dennoch Zweifel an dieser Gesetzesauslegung bestehen, werden sie durch § 10 Abs. 2 StG endgültig ausgeräumt: Wenn Erbengemeinschaften ihre Steuern am letzten Wohnsitz des Erblassers zu entrichten haben, so setzt dies voraus, dass Erbengemeinschaften auch selbständig besteuert werden.

c) Das vorliegende Auslegungsergebnis wird auch bestätigt, wenn man die Entstehungsgeschichte von § 15 Abs. 2 zu Rate zieht. Schon das alte Steuergesetz vom 23. August 1946 hielt in § 14 Abs. 2 fest, dass Vermögen und Vermögenseinkommen von Erbmassen gesamthaft zu versteuern sind, bis den Steuerbehörden über die erfolgte Teilung Ausweis geleistet worden ist (vgl. Bruno Flüeler, Schwyzer Steuergesetz vom 23.8.1946, S. 35 f.; Walter Koeferli, Die Besteuerung der Erbengemeinschaft für ihr Einkommen und Vermögen, S. 33). Nicht ausdrücklich geregelt war damals der Fall jener Erbengemeinschaft, die einen erblasserischen Betrieb weiterführt. Diese Bestimmung fand Aufnahme im regierungsrätlichen Gesetzesentwurf 1955/56, worin bereits die heute geltende Vorschrift bis auf eine Ausnahme (es war nur von "Geschäftseinkommen" statt von "anfallenden Geschäftseinkommen" die Rede) ausformuliert war. In der kantonsrätlichen Kommission wurde die Besteuerung der Erbenge-

meinschaft diskutiert, weil einem Festhalten an der selbständigen Besteuerung im Vernehmlassungsverfahren Opposition erwuchs. Die Kommission übernahm jedoch den regierungsrätlichen Vorschlag (Protokoll vom 31.10.1956, S. 2 f. und vom 12.6.1957, S. 15).

d) In der Verwaltungs- und Gerichtspraxis ist die dargelegte Rechtsauslegung unbestritten (VGE 334/87 vom 27.11.1987, E. 1 c) dd); vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 1989/90, S. 13 Ziffer 12; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, vom 10.10.1980/17.9.1988 Rz 52 ff.).

e) Die Beschwerdeführerin hat gegen diese Regelung der Erbengemeinschaftsbesteuerung v.a. steuerjuristische Bedenken. Zutreffend geht sie davon aus, dass dem kantonalen Recht grundsätzlich das Prinzip der Gesamt-Reineinkommensbesteuerung (§ 19 Abs. 1 StG einleitender Satz) zugrunde liegt und dass von diesem Gesamt-Reineinkommen u.a. die Gewinnungskosten nach den dafür geltenden Regeln abzusetzen sind (§§ 22 ff. StG; VGE 371/82 vom 31.12.1982 E. 2, Prot. 571 f.; E. Känzig, Wehrsteuer 1982, N 4 ff. zu Art. 22). Ob und wieweit im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung Verlustvorträge einzelner Einkommensquellen mit Gewinnvorträgen anderer Einkommensquellen verrechnet werden dürfen, kann hier dahingestellt bleiben. Sicher ist aber, dass Gewinnungskostenüberschüsse nicht beliebig mit Einkommensüberschüssen verrechnet werden können, unabhängig davon, ob die Gewinnungskosten überhaupt einen Bezug zu dem für die Beschwerdeführerin massgebenden Gesamtreineinkommen haben. Nachdem das Einkommen aus Erbengemeinschaft klarerweise selbständig zu besteuern ist, sind die "Gewinnungskosten" auch dort abzusetzen. Dies war in casu der Fall, wie es die auf die Selbstdeklaration abstützende rechtskräftige Steuerveranlagung 1987/88 vom 1.5.1989 der "Z.Y. Erben" zeigt. Fr. ... Einkommen aus Grundeigentum und Fr. ... Einkommen aus Wertschriften stehen Fr. ... Schuldzinsen und Fr. ...

Kosten für Unterhalt von Liegenschaften gegenüber. Der Umstand, dass die "Gewinnungskosten" die korrespondierenden Einkommensquellen massiv übertreffen, ändert grundsätzlich nichts an der Feststellung des bereits getätigten Abzuges. Einen Verlustvortrag über die vom Gesetzgeber vorgenommene Steuersubjektabgrenzung hinweg, wie sie die Beschwerdeführerin postuliert, entbehrt nicht nur einer gesetzlichen Grundlage (vgl. hiezu auch § 9, § 49 Abs. 3 StG), sie wäre auch systemwidrig und ungerecht. Während der Gewinnungskostenüberschuss das steuerbare Einkommen der einzelnen Erben zu deren Gunsten beeinflussen würde, bliebe bei einem Einkommensüberschuss eine entsprechende Wirkung (z.B. Einfluss auf das satzbestimmende Einkommen der einzelnen Erben) völlig aus (vgl. auch Koeferli, a.a.O. S. 37 f.). Abschliessend ist festzuhalten, dass die vom kantonalen Gesetzgeber vorgesehene Erbengemeinschaftsbesteuerung - wie im übrigen auch die Grundstückgewinnbesteuerung (§§ 47 ff. StG) - eine Ausnahme vom Gesamt-Reineinkommensprinzip darstellt. Folgerichtig vermag dieses Prinzip den Beschwerdeantrag nicht zu begründen.

d) Soweit die Beschwerdeführerin in der kantonalen Erbengemeinschaftsbesteuerung eine Verletzung des Gleichheitsgebotes (Art. 4 BV) sieht, sind diese Bedenken nicht zu teilen. Den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt ein Erlass nur, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen fehlt (BGE 108 Ia 114). Dies kann aber in casu nicht ernsthaft behauptet werden. Der Gesetzgeber hat bei Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeiten grundsätzlich die Möglichkeit, zwischen einer selbständigen Besteuerung der Personengesamtheit (System der gemeinsamen Besteuerung; so die Erbengemeinschaft gemäss § 15 Abs. 2 StG; Stand 1950: 9 Kantone kennen die gemeinsame Besteuerung der Erbengemeinschaf-

ten, vgl. Koeferli, a.a.O. S. 32) oder einer Besteuerung der Mitglieder der Personengesamtheiten zu wählen (System der getrennten Besteuerung; so die übrigen Personengesamtheiten gemäss § 18 Abs. 2 StG) (vgl. hiezu auch Koeferli, a.a.O. S. 14 f., 17, 32 ff.). Für die gemeinsame Besteuerung der Erbengemeinschaft lassen sich durchaus vernünftige, sachliche Gründe finden (Veranlagungsökonomie, ungewisse Erbfolge), von Sinn- und Zwecklosigkeit dieser Besteuerungsform kann jedenfalls nicht die Rede sein, wenngleich de lege ferenda mehr Argumente gegen als für eine gemeinsame Besteuerung sprechen (vgl. Koeferli, a.a.O. S. 99 ff. v.a. S. 113 ff.) und in der Verwaltungspraxis offenbar auch nicht stets konsequent genug der Erbengemeinschaftsbesteuerung Nachachtung verschafft wird (vgl. VGE 334/87 vom 27.11.1987, E. 1 c) dd) Prot. S. 850 oben). Dies ändert an der Verfassungskonformität der kantonalen Regelung indes nichts, zumal dem Kanton gerade im Gebiet des Abgaberechts ein weiter Spielraum der Gestaltungsfreiheit zusteht (Häfliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, S. 70).

Unter dem Titel Rechtsungleichheit bemängelt die Beschwerdeführerin konkret, dass der Universalerbe von allem Anfang an Verlustüberschüsse mit seinem persönlichen Einkommen geltend machen könne (P.S.: sofern er das Erbe nicht ausschlägt). Auch Schwyzer Steuerpflichtige, die an ausserkantonalen Erbschaften beteiligt seien, könnten anteilsmässig versteuern. Diese Vergleiche sind indessen nicht stichhaltig. Der Universalerbe begründet naturgemäss und de jure keine Erbengemeinschaft (Art. 602 ZGB). Dass ausserkantonale Erbschaften, an der Schwyzer Steuerpflichtige beteiligt sind, nur anteilsmässig, soweit eben die Erben im Kanton Schwyz wohnen, besteuert werden, liegt ebenfalls in der Natur der Sache bzw. in den verschiedenen kantonalen Steuerhoheiten begründet.

2. Die Beschwerdeführerin behauptet, zivilrechtlich handle es sich um eine einfache Gesellschaft und nicht mehr um eine Erbengemeinschaft. § 19 Abs. 2 StG und nicht § 15 Abs. 2 StG sei deshalb anwendbar. Zu Unrecht.

a) Vorab ist festzuhalten, dass die "Z.Y. Erben" sowohl in der fraglichen Periode 1987/88 wie auch in der Nachfolgeperiode 1989/90 (!) unter der St.R.Nr. ... eine eigene Steuererklärung für die Erbengemeinschaft eingereicht haben. Träfe die behauptete Beendigung der Erbengemeinschaft zu, wären die steuerfachlich beratenen Erben folgerichtig nach § 18 Abs. 2 StG vorgegangen. Interessant ist, dass die Steuererklärung 1989/90 vom 6. November 1989 datiert, die Einspracheschrift, welche sich auf § 19 Abs. 2 StG beruft, vom 7. August 1989.

b) Die sich auf die Steuerdeklaration abstützende Veranlagungsverfügung der Erbengemeinschaft für die Jahre 1987/88 vom 14.7.1989 ist rechtskräftig; ein Revisionsbegehren wurde nicht eingereicht. Der dieser Veranlagung zugrunde liegende Sachverhalt muss - will die Steuerverwaltung nicht unüberbrückbare Widersprüche setzen - grundsätzlich auch für die innerkantonale Besteuerung der einzelnen Erben gelten.

c) Steuerrechtlich dauert die Erbengemeinschaft bis zur Teilung (§ 15 Abs. 2 StG; vgl. Koeferli, a.a.O. S. 53 f.). Eine partielle Teilung genügt für die Beendigung nicht (vgl. Koeferli, a.a.O. S. 50 f.). Die Teilung muss ausgewiesen sein, wovon hier nicht die Rede sein kann. Auch der angebliche Uebergang in eine blosse einfache Gesellschaft ist nicht erwiesen und liegt quer zum aktenkundigen Sachverhalt (Steuerdeklarationen! Vgl. auch vorinstanzliche Vernehmlassung vom 15. März 1990 mit Hinweis auf steuerbefreite Handänderung zwischen Erben, Steueract. 87/88 EG, Nr. 12). Eine neue Zweckbestimmung der Gemeinschaft ist

nicht erstellt. Die blosse Verschiebung der Erbteilung vermöchte jedenfalls hiefür nicht zu genügen (Paul Piotet, Schweiz. Privatrecht, IV 2, Erbrecht, S. 861). Im übrigen ist das Steuerrecht auf nach aussen klare Rechtsverhältnisse angewiesen. Es kann sich bei fehlendem Teilungsausweis nicht auf heikle zivilrechtliche Abgrenzungsfragen einlassen.

3. Ob die Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt, weil sie nicht auf alle Argumente der Einspracheschrift eingetreten ist, kann offenbleiben, nachdem dem Verwaltungsgericht volle Kognition zukommt und ein allfälliger Mangel mithin saniert wäre.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Mai 1990 i.S. X. (VGE 301/90)

Geldwerte Leistung, Aktionärsdarlehen (§ 19 Abs. 1 lit. c StG, Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt:

(soweit zum Verständnis des folgenden Auszugs nötig)

Am 19.10.1982 wurde zwischen Y., Verkäufer, und dem Pflichtigen X., Käufer, ein Kaufvertrag über 50 Inhaberaktien à Fr. 1 000.-- der A. AG zum Preis von Fr. 1 650 000.-- abgeschlossen. Vom Kaufpreis wurden Fr. 280 000.-- bar bezahlt, Fr. 700 000.-- durch Grundpfanddarlehen sowie Fr. 670 000.-- durch Uebernahme der Schuldpflicht für ein persönliches Darlehen des Verkäufers abgedeckt. Mit Einsprache vom 12.12.1986 i.S. X. gegen die kantonale Vermögenssteuerveranlagung 1983/84 machte der Vertreter des Pflichtigen geltend, X. habe diese Aktien "persönlich erworben; indessen lediglich quasi treuhänderisch für die B. AG". In der Eingangsbilanz per 1.1.1983 führte die B. AG "50 Aktien A. AG Fr. 280 000.--" als Aktivposten auf.

Im Laufe des Jahres 1983 wurde die Hypothek der A. AG von Fr. 700 000.-- auf Fr. 1 800 000.-- wie folgt aufgestockt:

31.3.1983	Fr. 500 000.--
22.9.1983	Fr. 300 000.--
30.9.1983	Fr. 300 000.--

Diese Mittel dienten ausschliesslich zur Darlehensgewährung an X. Die Position "Vorschüsse" als grösster Aktivposten, worunter sich das Darlehen an X. verbirgt, umfasst per 31.12.1983 Fr. 1 263 240.90. Zur Erhellung des Sachverhalts werden an dieser Stelle die Bilanzen per 31.12.1982 und 1983 wiedergegeben:

Bilanz per 31. Dezember 1982

		AKTIVEN Fr.	PASSIVEN Fr.
...bank Luzern KK		27 066.--	
Verrechnungssteuer		142.40	
Immobilien		917 000.--	
Vorschüsse		98 266.70	
Kto.Krt. Verwaltung			84 069.78
Hypotheken			700 000.--
Transitorische Passiven			71 250.--
Aktienkapital			50 000.--
Gesetzliche Reserven			12 600.--
Gewinnvortrag 1.1.1982:	95 837.87		
Gewinn 1.1.-31.12.1982:	28 717.45		124 555.32
		1 042 475.10	1 042 475.10

Bilanz per 31. Dezember 1983

		AKTIVEN Fr.	PASSIVEN Fr.
...bank Luzern		4 760.--	
Debitoren		8 095.40	
Verrechnungssteuer		256.85	
KK Heizkosten 83/84		1 023.--	
Immobilien		917 000.--	
Vorschüsse		1 263 240.90	
Schweiz. Bank... Malters			22 998.15
KK Verwaltung			56 303.03
Kreditoren			4 933.--
Hypotheken			1 800 000.--
Transitorische Passiven			79 500.--
Aktienkapital			50 000.--
Gesetzliche Reserven			12 600.--
Gewinnvortrag 1.1.1983:	124 555.32		
Gewinn 1.1.-31.12.1983:	43 486.65		168 041.97
		2 194 376.15	2 194 376.15

Am 23.10.1984 wurde zwischen der B. AG, Verkäuferin, und der C. AG, Käuferin, ein Kaufvertrag über 50 Inhaberaktien à Fr. 1 000.-- der A. AG zum Preis von Fr. 1 950 000.-- abgeschlossen. Die Käuferin übernahm die Hypotheken von Fr. 1 800 000.--; Fr. 150 000.-- waren in bar zu bezahlen. Weiter wird im Kaufvertrag festgehalten: "Der Käufer übernimmt die Gesellschaft sowie die Forderungen und Schulden des Aktionärs gegenüber der Gesellschaft per 30. September 1984. ... der Verkäufer ist gleichzeitig von seiner persönlichen Schuldpflicht freizustellen".

Die Veranlagungsbehörde erblickte in der Gewährung des Aktionärsdarlehens über einen Betrag von Fr. 1 263 240.-- eine geldwerte Leistung. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde diesbezüglich abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

1. - 4. ...

5. Als nächstes ist zu prüfen, ob die Vorinstanzen hinsichtlich der Darlehen der A. AG an den Beschwerdeführer zu Recht eine geldwerte Leistung angenommen haben, welche beim Beschwerdeführer aufzurechnen ist.

a) Die Vorinstanzen begründen diese hier zu behandelnde Aufrechnung im angefochtenen Entscheid im wesentlichen zweifach.

Zum einen stützten sie sich auf den BGE vom 25. November 1983, publ. in ASA 53, S. 54 ff., wonach eine geldwerte Leistung insbesondere dann vorliegt, wenn das von einer AG ihrem Aktionär gewährte Darlehen nicht zurückzuzahlen ist

und die äussere Form des Darlehens nur noch zum Schein gewahrt wird, so dass der Darlehensschuld gegenüber der Gesellschaft nicht eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber steht (vgl. angefocht. Entscheid, S. 11 unten). In der Folge setzten sich die Vorinstanzen mit dem im zit. BGE angeführten Kriterien auseinander und kamen sinngemäss zum Schluss,

- dass die aussergewöhnliche Höhe der Darlehenssumme,
- dass die Aufstockung der Darlehenssumme durch die anstehenden Darlehenszinsen,
- dass die hauptsächliche Verwendung des Darlehens für den privaten Lebensaufwand,
- dass der Verzicht auf Dividendenzahlung (ohne dass ein Investitionsbedarf der AG ausgewiesen wäre),
- dass der fehlende Zusammenhang des hohen Darlehens mit dem statutarischen Zweck der AG,
- dass die fehlenden effektiven Rückzahlungen,
- dass die fehlende Schriftlichkeit des Darlehensvertrages,
- und dass der Verzicht auf Sicherstellung (Klumpenrisiko)

für ein simuliertes Darlehensgeschäft bzw. für den fehlenden Rückforderungswillen sprechen (vgl. angefocht. Entscheid, S. 12 bis 14). Hinsichtlich der Darlehenshöhe gingen die Vorinstanzen von der Position "Vorschüsse" per 31.12.1983 im Umfange von Fr. 1 263 240.90 aus (vgl. angefocht. Entscheid, S. 8).

Zum andern stützten sich die Vorinstanzen auf eine 2. Begründung, welche wie folgt lautet:

> "Dass dem Pflichtigen tatsächlich eine geldwerte Leistung im Betrage von Fr. 1 263 240.-- zufloss, ergibt sich auch aus einem anderen Blickwinkel, nämlich demjenigen der buchhalterischen Erfassung des A.-Aktienhandels bei der B. AG. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips ist der eingereichte Abschluss 1983 der B. AG für die steuerrechtliche

Gewinnermittlung grundsätzlich verbindlich (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1986, S. 145 ff.). Die Aktien der A. AG wurden unter der Bezeichnung 'Wertschriften' mit einem Wert von Fr. 150 000.-- in die Bilanz eingebracht. Die B. AG ist dabei zu behaften. Bei Veräusserung des in Frage stehenden Aktienpaketes an die C. AG wurde ein Erlös von Fr. 1 413 240.-- erzielt. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem Kaufpreis von Fr. 150 000.-- und dem übernommenen Darlehen an X. von Fr. 1 263 240.--. Der im Vertrag festgesetzte Kaufpreis von Fr. 1 950 000.-- kann nicht massgebend sein, da die überbundenen Hypotheken von Fr. 1 800 000.-- nicht die B. AG, sondern die A. AG schuldete. Der Aktienkauf hatte ja hinsichtlich der Hypotheken auf die A. AG keinen Einfluss. Der aus dem Aktienverkauf realisierte Gewinn bei der B. AG besteht mithin in der Differenz zwischen dem Verkaufserlös von Fr. 1 413 240.-- und dem Buchwert von Fr. 150 000.-- und beträgt demnach Fr. 1 263 240.--. Dieser Betrag floss jedoch nicht der Verkäuferin zu, sondern wurde direkt vom Pfichtigen privat kassiert, d.h. er empfing von seiner Gesellschaft (B. AG) eine geldwerte Leistung in der Höhe dieses Betrages."

(vgl. angefocht. Entscheid, S. 16/17).

b) Die Vorinstanzen hielten überdies im angefochtenen Entscheid fest, dass es sich beim Steuerpflichtigen [= Beschwerdeführer] auch mit Bezug auf die A. AG um eine im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nahestehende Person handle, da er Hauptaktionär der B. AG sei, welche die A. AG zu 100 % beherrscht habe. Diese Eigenschaft sei an und für sich nicht bestritten worden (vgl. angefocht. Entscheid, S. 15 unten).

Diese soeben aufgeführten vorinstanzlichen Feststellungen werden in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht substantiiert in Frage gestellt. Im übrigen wäre - sofern die Uebernahme der Kontokorrentschuld des Beschwerdeführers gegenüber der A. AG [per 23.10.1984] durch die C. AG als geldwerte Leistung der A. AG zu qualifizieren ist, was nachfolgend geprüft wird - völlig unerfindlich, weshalb der Allein-

aktionär der B. AG, welche die A. AG im relevanten Zeitraum beherrschte (vgl. Erw. 3 e), nicht als "eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person" zu qualifizieren wäre (vgl. auch vorne, Erw. 2 f).

c) Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer der A. AG bis zum 23. Oktober 1984 Fr. 1 263 240.90 schuldete (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6, Ziff. 3, 2. Abs.; vgl. act. 8/Anhang). Ebenso sind sich die Parteien einig, dass beim Verkauf des Aktienpaketes der A. AG an die C. AG der Verkaufspreis Fr. 1 413 240.90 betrug [Fr. 150 000.-- zuzüglich Kontokorrentschuld des Beschwerdeführers von Fr. 1 263 240.90, vgl. Beschwerdeschrift S. 6 i.V.m. Vernehmlassung, S. 7 oben].

Soweit der Beschwerdeführer argumentiert, beim Verkauf des Aktienpaketes der A. AG an die C. AG sei ein Verlust von Fr. 301 174.75 entstanden [vgl. Beschwerdeschrift, S. 6:

Ankaufswert per 19.10.82	Fr. 1 714 415.65
Verkaufswert per 23.10.84	Fr. 1 413 240.90
Verlust	Fr. 301 174.75]

wenden die Vorinstanzen in der Vernehmlassung vom 24.1.1990 zutreffend ein, dass beim Verkauf per 19.10.1982 lediglich eine Barzahlung von Fr. 280 000.-- aufzubringen war, anschliessend der Beschwerdeführer unter dem Titel "Vorschüsse" insgesamt Fr. 1 263 240.90 bezogen hat ["Kontokorrentschuld X."] und er insofern einen Vermögensvorteil erzielte, als er den von der A. AG insgesamt bezogenen Betrag von Fr. 1 263 240.90 am 23. Oktober 1984 nicht zurückzahlen musste, sondern die Käuferin der A. AG [C. AG] diesen Darlehensbetrag übernehmen musste mit der Folge, dass der Beschwerdeführer der A. AG nichts mehr schuldete (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 6/7).

d) Die vorliegende Beschwerde ist aber auch deshalb abzuweisen, weil sich der Beschwerdeführer mit der ersten vorinstanzlichen Begründung in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde überhaupt nicht substantiiert auseinandersetzte.

Selbst wenn entgegen den Ausführungen in Erwägung 1 die Ausführungen der Replik berücksichtigt werden *, kann der Beschwerdeführer daraus grundsätzlich nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn die in der Replik hinsichtlich des Verkaufs der A.-Aktien enthaltene Argumentation krankt zunächst daran, dass im relevanten Zeitraum die B. AG als Eigentümerin der A.-Aktien gilt (vgl. vorne, Erw. 4). Unverständlich ist sodann die Argumentation des Beschwerdeführers, anlässlich des Verkaufs habe er die Darlehen zurückbezahlt (vgl. Replik, S. 9 Ziff. 2.5, 1. Abs. in fine). Tatsache ist vielmehr, dass der Beschwerdeführer beim Verkauf den gesamthaft bezogenen Betrag von Fr. 1 263 240.90 weder zurückzahlen musste, noch zurückgezahlt hat, sondern dieser Betrag von der Käuferin per 30. September 1984 zu übernehmen war (vgl. Vernehmlassung, S. 6/7 i.V.m. den Steuerakten 1983/84, act. 2/Anhang). Im weiteren unterliess es der Beschwerdeführer auch in der Replik, sich mit dem Argument der aussergewöhnlichen Höhe der Darlehenssumme substantiiert zu befassen sowie mit der vorinstanzlichen Feststellung, dass einerseits die Darlehenssumme durch die anstehenden Darlehenszinsen aufgestockt wurde und anderseits der Beschwerdeführer auch keine Amortisationen vorgenommen hat.

In der Tat stellten die Vorinstanzen zutreffend fest, dass das Darlehen der A. an den Beschwerdeführer per 31.12.1983 57.56 % der Bilanzsumme ausmachte und das Hauptaktivum in der Bilanz darstellte. Im weiteren wiesen die Vorinstanzen zu Recht darauf hin, dass das Darlehen 751.74 % des frei verfügbaren Eigenkapitals [Gewinnvortrag per 1.1.1983: Fr. 124 555.32 zuzüglich Gewinn vom 1.1. bis

* (Anmerkung der Red.: Die eingereichte Replik wurde zufolge verpasster Frist aus dem Recht gewiesen.)

31.12.1983: Fr. 43 486.65 = Fr. 168 041.97] entsprochen hat (vgl. angefocht. Entscheid, S. 12 unten i.V.m. act. 8/Anhang). Damit sind die Verhältnisse im konkreten Fall noch viel krasser als im bundesgerichtlichen Leitfall BGE vom 25.11.1983 (vgl. ASA 53, S. 59 unten und S. 60 oben, wonach dort das Aktionärsdarlehen 32.63 % der Bilanzsumme [hier: 57.56 %] und 52.87 % des frei verfügbaren Eigenkapitals [hier: 751.74 %] ausmachte). Diese Feststellungen werden auch in der Replik nicht substantiiert widerlegt.

Die vorinstanzliche Mutmassung, wonach die dem Beschwerdeführer von der A. AG zugeflossenen Mittel zum grössten Teil für die Bestreitung des privaten Lebensaufwandes gedient hätten (vgl. angefocht. Entscheid, S. 13 unten / S. 14 oben) blieb in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unwidersprochen. In der Replik bringt der Beschwerdeführer sinngemäss vor, die Darlehen "nur während einer relativ kurzen Zeit als Ueberbrückungsfinanzierungen benötigt" zu haben (vgl. Replik, S. 9 unten). Irgendwelche Belege für diese Vorbringen werden indessen keine beigebracht. Ueberdies rügt der Beschwerdeführer auf S. 11 oben der Replik, die Steuerverwaltung habe die Behauptung, wonach er das Darlehen für seinen privaten Konsum verwendet habe, nicht näher substantiiert. Es wäre indessen Sache des Beschwerdeführers gewesen, darzulegen, ob und gegebenenfalls inwiefern er die betreffenden Darlehensbeträge nicht für seinen privaten Konsum verwendete, da bis heute nur er, nicht aber die Steuerverwaltung, Kenntnis davon hat, wie der Beschwerdeführer die ihm von der A. AG zugeflossenen Beträge konkret verwendete. Bei dieser Sachlage ist nicht ersichtlich, weshalb die vorinstanzliche Anlehnung an den zit. BGE (ASA 53, S. 61 unten/S. 62 oben) zu beanstanden wäre, zumal die Vorinstanzen im angefochtenen Entscheid (S. 14 oben) ausdrücklich auf die entsprechende Erwägung im bundesgerichtlichen Leitfall Bezug nahmen.

Schliesslich wurde auch der Dividendenverzicht vom Beschwerdeführer weder ansatzweise noch plausibel begründet, obwohl die Vorinstanzen im angefochtenen Entscheid ausdrücklich auch auf diesen Umstand Bezug nahmen (vgl. auch act. 8/Anhang, wonach nebst trans. Passiven im Umfange von Fr. 79 500.-- ein Gewinnvortrag von Fr. 168 041.97 resultierte; vgl. hiezu auch VGE 336/88 vom 17.11.1988, Erw. 4 i). Im übrigen anerkannte der Beschwerdeführer in der Replik (S. 11 oben, 2. Abs.) ausdrücklich, ein Verzicht auf eine Dividendenzahlung könne [zwar nicht im vorliegenden Fall] jedoch im allgemeinen als Indiz für eine geldwerte Leistung gewertet werden. Zur Begründung, weshalb im konkreten Fall die fehlenden Dividendenzahlungen nicht als Indiz für eine geldwerte Leistung gewertet werden dürfen, bemerkt der Beschwerdeführer lediglich, "wenn Aktien nur kürzere Zeit gehalten werden", dränge "sich keine Dividendenausschüttung auf" sowie eine Pflicht dazu bestehe jedenfalls nicht (vgl. Replik, S. 11 oben). Die ursprüngliche Anteilsinhaberin der A.-Aktien (d.h. die B. AG), hat - bei einem Gewinnvortrag per 1.1.1984 von rund Fr. 168 000.-- mutmasslich deshalb auf eine Dividendenausschüttung verzichtet, weil sie entweder mit einer später höheren Dividende oder dann bei einem späteren Verkauf der Aktien (in casu: 23.10.1984) mit einem entsprechend höheren Verkaufspreis rechnete. Im konkreten Fall bediente sich die B. AG grundsätzlich des zweiten Weges, wobei der infolge des früheren Verzichtes auf Dividendenausschüttung einhergehende [höhere] Kaufpreis dadurch, dass der Verkaufspreis im wesentlichen aus der Entlassung des Beschwerdeführers aus der persönlichen Schuldpflicht gegenüber der A. AG bestand, direkt an den Beschwerdeführer und früheren Darlehensnehmer der A. AG abgeführt wurde. Auch von daher ist unerfindlich, weshalb der vorliegende Dividendenverzicht im konkreten Fall nicht als Indiz für eine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer zu werten wäre.

Im weiteren betonten die Vorinstanzen den fehlenden Zusammenhang zwischen dem hohen Darlehen einerseits und dem statutarischen Zweck der A. AG anderseits. Die vorinstanzliche Schlussfolgerung - wonach es aussergewöhnlich sei, dass die A. AG dem Steuerpflichtigen ein mit ihrem statutarischen Zweck in keinem Zusammenhang stehendes Darlehen gewährt habe, das mehr als die Hälfte sämtlicher Aktiven ausmachte (vgl. angefocht. Entscheid, S. 14) - hat der Beschwerdeführer jedenfalls nicht substantiiert widerlegt (auch nicht in der Replik).

Ebensowenig stellte der Beschwerdeführer weitere Feststellungen der Vorinstanzen in Frage, namentlich brachte er weder einen schriftlichen Darlehensvertrag vor, noch legte er substantiiert dar, weshalb die vorinstanzliche Annahme eines Klumpenrisikos (vgl. angefocht. Entscheid, S. 14 unten) verfehlt sein sollte. Diese Feststellungen werden schliesslich auch nicht durch die Vorbringen in der Replik in Frage gestellt.

e) Was schliesslich die Rückzahlungsfähigkeit anbelangt, kritisierte der Rechtsvertreter einzig, "dass die Steuerkommission wenn überhaupt eine Bonitätsprüfung anhand des steuerbaren Vermögens durchführte, was bei der Vermögenszusammensetzung von Herr X. zu völlig lachhaften Ergebnissen führen muss" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7 oben). Die Beschwerdeschrift enthält indessen keine konkreten Ausführungen hinsichtlich der Bonität des Beschwerdeführers.

Um festzustellen, ob es sich um ein normales Darlehen handelt, oder ob eine Vorteilszuwendung vorliegt, ist u.a. auch die Bonität des Schuldners zu prüfen.

Der Beschwerdeführer deklarierte per 1. Januar 1983 Aktiven von insgesamt Fr. 2 920 286.--, welche sich wie folgt zusammensetzten:

Grundeigentum:	
- F ... (Kauf 1982 70 % Kaufpreis Fr. 900 000.--)	Fr. 630 000.--
- G ... (Kauf 1982) Steuerwert Kt. Z.	Fr. 1 528 800.--
- H ... (Kauf 1.1.81 70 % Kaufpreis Fr. 105 000.--)	Fr. 73 500.--
Wertschriften und sonstige Kapitalanlagen:	
Total laut Wertschriftenverzeichnis	Fr. 687 986.--
Total der Aktiven	Fr. 2 920 286.--

Diesen Aktiven standen per 1.1.1983 Passiven gegenüber, welche auf insgesamt Fr. 3 624 927.-- beziffert wurden. Mithin überstiegen die Passiven per 1.1.1983 gemäss den Angaben des Beschwerdeführers in der Steuererklärung 1983/84 die vorgebrachten Aktiven um Fr. 704 641.--.

In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass in den vom Beschwerdeführer per 1.1.1983 deklarierten Passiven von Fr. 3 624 927.-- die Darlehensschuld des Beschwerdeführers gegenüber der A. AG noch gar nicht enthalten ist, wobei es sich dabei per 1.1.1983 um einen Betrag von immerhin Fr. 98 266.70 handelte (vgl. Steuerakten 1983/84, act. 18 i.V.m. Steuerakten 1985/86, act. 8/Anhang).

In der berichtigten Veranlagungsverfügung 1983/84 vom 25. Februar 1987 gingen die Veranlagungsbehörden von einem Total der Aktiven per 1.1.1983 von Fr. 4 277 711.-- und der Passiven per 1.1.1983 von Fr. 4 419 015.-- und mithin von einem Negativsaldo von Fr. - 141 304.-- aus. Die Erhöhung der Aktiven beruhte darauf, dass bei der Liegenschaft "F" von einem Repartitionswert nach BdBSt von Fr. 1 480 440.--

[Bewertung gemäss Bf: Fr. 630 000.--], bei der Liegenschaft "H" von einem solchen von Fr. 88 200.-- [Bewertung gemäss Bf: Fr. 73 500.--], bei der Liegenschaft "G" von einem solchen von Fr. 1 987 440.-- [Bewertung gemäss Bf: Fr. 1 528 800.--] sowie bei den Wertschriften von einem bereinigten Wert von Fr. 721 631.-- [gemäss Bf: Fr. 687 986.--] ausgegangen wurde (wobei in der letzten Position die 50 B.-Aktien mit Fr. 190 000.-- berücksichtigt wurden (vgl. Steuerakten 1983/84, act. 3 i.V.m. 17). Die Erhöhung der Passiven per 1.1.1983 um Fr. 794 089.-- beruhte darauf, dass der Beschwerdeführer am 24. Dezember 1985 für 1983/84 nachträglich weitere Schulden vorbrachte (vgl. Steuerakten 1983/84, act. 5/Anhang: "Darlehen Q.: per 1.1.1983 Fr. 338 835.01", "Darlehen R.: per 1.1.1983 Fr. 310 136.71" und "Kto.-Krt. SKA ... per 1.1.1983 Fr. - 145 117.25", zusammen Fr. 794 088.97). Im übrigen ist der Schuldbetrag von Fr. 98 266.70 bei der A. AG [per 1.1.1983] in den Passiven von Fr. 4 419 015.-- gemäss bericht. Veranlagungsverfügung ebenfalls noch nicht enthalten.

Es wäre nun Sache des Beschwerdeführers gewesen, substantiiert darzulegen, weshalb aus der aktenkundigen Gegenüberstellung der Aktiven und Passiven per 1.1.1983 in der Veranlagungsverfügung 1983/84 vom 25. Februar 1987 keine stichhaltigen Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Bonität des Beschwerdeführers im Jahre 1983 möglich sein sollten. Der Beschwerdeführer unterliess es indessen zu Unrecht, die per 1.1.1983 aktenkundige Ueberschuldung von rund Fr. 240 000.-- [Negativsaldo gemäss bericht. Veranlagungsverfügung 1983/84 von Fr. 141 304.-- zuzüglich Darlehensschuld A. AG von Fr. 98 266.70] näher zu erläutern. Unter diesen Umständen ist nicht ersichtlich, weshalb die massive Darlehensaufstockung bei der A. AG im Jahre 1983 auf Fr. 1 263 240.90 per 31.12.1983 (im wesentlichen am 31.3.1983: Fr. 500 000.--, am 22.9.1983: Fr. 300 000.-- und

am 30.9.1983: Fr. 300 000.--; vgl. act. 8/Anhang) als normales Darlehen (ohne Vorteilszuwendung) zu qualifizieren ist, zumal der Beschwerdeführer nicht geltend macht, für diese massive Darlehensaufstockung (Kredit)Sicherheiten angeboten zu haben.

In der Replik schliesslich beschränkte sich der Beschwerdeführer diesbezüglich im wesentlichen darauf, die Argumentation der Steuerbehörde, welche aus dem Reinvermögen des Pflichtigen Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Kreditwürdigkeit zogen, als "sonderbar zu werten". Der Beschwerdeführer unterliess es indessen zu Unrecht, die Bonität des Pflichtigen im relevanten Zeitpunkt umfassend zu erläutern. An diesem Ergebnis ändert auch der Hinweis nichts, dass die Aktien der A. AG einen wesentlich höheren Wert als das Darlehen samt Zinsen hätten (vgl. Replik, S. 10 unten), und dass beim Verkauf des der A. AG gehörenden Grundstücks 1988 ein Gewinn von über 1.8 Mio Fr. erzielt worden sei (vgl. Replik, S. 10 oben). Einmal abgesehen davon, dass diese Angaben nicht näher belegt wurden, ist zu beachten, dass die A.-Aktien im Eigentum der B. AG standen (vgl. vorne, Erwägung 4), deren Aktien in der oben dargelegten Bonitätsprüfung von den Steuerbehörden per 1.1.1983 mit Fr. 190 000.-- berücksichtigt wurden (vgl. Steuerakten 1983/84, act. 17, wobei der Beschwerdeführer damals für die betreffenden 50 B.-Aktien selber lediglich einen Steuerwert von Fr. 50 000.-- deklariert hatte).

Zusammenfassend kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass er seine Bonität im Jahre 1983 nicht substantiiert darlegte, grundsätzlich nichts zu seinen Gunsten ableiten und ist jedenfalls nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen die dem Beschwerdeführer von der A. AG zur Verfügung gestellten Fr. 1 263 240.90 aufgrund der oben dargelegten, aktenkundigen Vermögenssituation des Beschwerdeführers als unentgeltliche Vorteilszuwendung [und nicht als norma-

les Darlehen] qualifizierten.

f) Im übrigen ist zu beachten, dass für das vorliegende Ergebnis, wonach die dem Beschwerdeführer von der A. AG zugeflossenen Fr. 1 263 240.90 als unentgeltliche Vorteilszuwendung [und nicht als normales Darlehen] zu qualifizieren sind, nicht ein einzelnes der vorerwähnten Kriterien, sondern vielmehr die Gesamtheit der [vorliegenden] Verhältnisse ausschlaggebend ist (vgl. A. Rouiller, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen, ASA 55, S. 3 ff. insbes. S. 8).

g) Ferner bemängelt der Beschwerdeführer in der Replik, selbst wenn eine geldwerte Leistung vorläge, stünde deren Besteuerung im interkantonalen Verhältnis nicht dem Kanton Schwyz (Kantonssteuern) zu, sondern dem Kanton Z., da das Grundstück der A. AG ausschliesslich im Kanton Z. gelegen habe (vgl. Replik, S. 8 unten, S. 9 oben). Diese sinngemässe Doppelbesteuerungseinrede verfängt indessen im wesentlichen deshalb nicht, weil die Uebertragung von Vermögenswerten durch die Gesellschaft an den Anteilsinhaber ohne Entgelt eine geldwerte Leistung an diesen darstellt, welche grundsätzlich auch der Einkommenssteuer beim Empfänger unterliegt (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 399, Ziff. 32.32.6). Zwar gilt vorliegend im relevanten Zeitraum die B. AG als Anteilsinhaberin der A.-Aktien (vgl. vorne, Erwägung 4); demzufolge bildet die von der A. AG ausgeschüttete geldwerte Leistung primär bei der B. AG Bestandteil des steuerbaren Ertrages. Anderseits ist der Beschwerdeführer unbestrittenermassen Alleinaktionär der B.-Aktien und schliesslich Empfänger der betreffenden geldwerten Leistung, weshalb die Erfassung dieser unentgeltlichen Vorteilszuwendung bei der Einkommenssteuer des Beschwerdeführers zusammenfassend nicht zu beanstanden ist. Ob der Umstand, dass die damalige Aktionärin der A. AG ebenfalls eine juristische Person war [B. AG, vgl. Erwägung 4], nicht

nur zu einer steuerlichen Doppelbelastung [bei der Gesellschaft und beim Aktionär], sondern schliesslich zu einer steuerlichen Dreifachbelastung [A. AG - B. AG (als Aktionärin der A. AG) - Beschwerdeführer (als Aktionär der B. AG), vgl. dazu Neuhaus, Die Besteuerung des Aktienertrages, S. 37: Die wirtschaftliche Mehrfachbelastung der Aktienerträge], kann hier offen bleiben, da die Besteuerung der B. AG nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 24. April 1990 i.S. Q (StKE 688 + 689/87)

Abgrenzung der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit (hinsichtlich Zuteilung im interkantonalen Verhältnis sowie Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge Berufswechsels)

Sachverhalt:

A. Am 30.7.1987 wurde der Steuerpflichtige Q. mit einem steuerbaren Einkommen von kantonal Fr. ... (satzbestimmendes Einkommen Fr. ...) und bundessteuerlich mit einem solchen von Fr. ... für die Steuerperiode 1985/86 veranlagt. Gleichzeitig wurde eine Zwischenveranlagung für die Steuerperiode 1983/84 (18.1.1983 bis 31.12.1984) vorgenommen, wonach sich kantonal das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und bundessteuerlich auf Fr. ... belief. Zur Begründung der Zwischenveranlagung wurde der Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit angeführt. Auch bei der Hauptveranlagung 1985/86 ging die Veranlagungsbehörde davon aus, dass Herr Q. seit dem 18.1.1983 einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachging. Dementsprechend wurde sein Erwerbseinkommen bei der Steuerausscheidung mit dem Kanton Z. dem Kanton Schwyz zugeschlagen.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess der Steuerpflichtige rechtzeitig Einsprache erheben mit dem sinngemässen Antrag, es sei sowohl auf eine Zwischenveranlagung infolge Wechsels zur unselbständigen Erwerbstätigkeit als auch auf die Erfassung des Erwerbseinkommens im Kanton

Schwyz zu verzichten. Ausserdem seien bei der ZV 1983/84 bundessteuerlich die Schuldzinsen gemäss Steuererklärung und Schuldenverzeichnis zu gewähren. Für die kantonalen Steuern wurde dementsprechend beantragt, das Reineinkommen sei für die Steuerperioden 1983/84 und 1985/86 mit Fr. ... festzusetzen. Bundessteuerlich wurde für die Steuerperiode 1983/84 das Begehren gestellt, es sei das steuerbare Einkommen von Fr. ... auf Fr. ... zu reduzieren.

C. Die Veranlagungsbehörde beantragt, der Schuldzinsenabzug sei bei der direkten Bundessteuer 1983/84 antragsgemäss zu gewähren, im Hauptstreitpunkt sei aber an der ZV und am Steueranspruch des Kantons Schwyz festzuhalten und die Einsprache betreffend kantonale Steuern abzuweisen. Das übrige ergibt sich, soweit von rechtserheblicher Bedeutung, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. (Schuldzinsenabzug; Gutheissung der Einsprache)

2. Im Hauptstreitpunkt zu beantworten ist die Frage, ob der Einsprecher entweder (wie von ihm geltend gemacht) unverändert in selbständiger Stellung erwerbstätig ist oder aber ob er seit der Gründung seiner AG ab dem 18.1.1983 als Unselbständigerwerbender zu betrachten ist, wie dies die Vorinstanz annahm. Im ersteren Fall fiele zunächst einmal der Grund für eine Zwischenveranlagung (mit teilweiser Gegenwartsbemessung) weg. Weiter wäre aber bei selbständiger Erwerbstätigkeit das entsprechende Einkommen nach dem interkantonalen Steuerrecht nur zur Bestimmung des Steuersatzes zu erfassen, während umgekehrt das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Kanton Schwyz steuerbar wäre. Zu prüfen ist demnach, ob der Einsprecher in selbständiger

oder in unselbständiger Erwerbstätigkeit steht.

a) Der Einsprcher hat unbestrittenermassen Wohnsitz in ... (SZ). Ebenso unbestritten ist, dass er bis zur Gründung seiner AG im Januar 1983 als Selbständigerwerbender eine ... Praxis an der ...strasse .. in Z. betrieb, welche eine Betriebsstätte nach interkantonalem Steuerrecht darstellte und deren Einkünfte der Besteuerung im Kanton Z. unterlagen. Am 17.1.1983 wurde jedoch das X.-Institut als Aktiengesellschaft gegründet und im Handelsregister des Kantons Z. eingetragen. Diese Gesellschaft hat gemäss Handelsregisterauszug folgenden Zweck: "Betrieb eines Institutes für ...". Die neue Gesellschaft erwarb die gesamte Einrichtung der ... Praxis des Einsprechers zum Preise von Fr. 50 000.--, welcher voll auf das Grundkapital angerechnet wurde. Der Einsprecher war ursprünglich Delegierter, dann Präsident und schliesslich einziges Mitglied des Verwaltungsrates. Wirtschaftlich war er nach eigenem Bekunden immer Alleinaktionär.

b) Der Einsprecher macht geltend, er sei in Z. als Selbständigerwerbender registriert, er versteuere dort seine Bezüge aus dem X.-Institut als selbständiges Erwerbseinkommen und er habe auch dementsprechend die AHV abgerechnet. Für die fraglichen Jahre sei er in Z. definitiv eingeschätzt. In den Erfolgsrechnungen des X.-Instituts werden die Bezüge des Einsprechers nicht unter dem Titel "Gehälter", sondern unter "Honorare Dritte" verbucht. Entsprechend werden auch die Bezüge des Einsprechers bei seiner AG in den Lohnbescheinigungen der AHV nicht erfasst. Schliesslich lässt der Einsprecher auch geltend machen, aus dem Umstand, dass er seine Einnahmen von einer AG beziehe, könne nicht abgeleitet werden, dass er zu dieser AG in einem Anstellungsverhältnis stehe. Massgebend für die hier zu beantwortende Frage ist jedoch weder die sozialversicherungsrechtliche noch die privatrechtliche Qualifikation des Er-

werbsverhältnisses, sondern einzig die steuerrechtliche. Auch die Tatsache, dass der Pflichtige und seine AG im Kanton Z. bereits rechtskräftig veranlagt sind, muss ohne Einfluss auf die hier zu beurteilende Hauptfrage bleiben. Sollte sich nämlich der Steueranspruch des Kantons Schwyz als rechtsbeständig erweisen, könnte der Einsprecher gegen die allfällig entstehende Doppelbesteuerung grundsätzlich trotz formeller Rechtskraft auf seine Veranlagungen in Z. zurückkommen.

c) Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach aussen in Erscheinung tritt, auf einer freigewählten eigenen Organisation beruht und auf eigene Rechnung und Gefahr vorgenommen wird (Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage Bern 1989, § 13 N 5). Die Abgrenzung zur unselbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund von Arbeitsverhältnissen mit Drittpersonen muss nach der Rechtsprechung unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des konkreten Falles erfolgen, wobei vor allem das Mass an persönlicher und wirtschaftlicher Selbständigkeit entscheidend ist und es nicht auf die zivilrechtliche Regelung der Beziehungen (Arbeitsvertrag oder Auftrag usw.) ankommt. Selbständigerwerbend ist jener Steuerpflichtige, der seine Tätigkeit selbst organisieren und die Beziehungen zu den Abnehmern seiner Leistung frei gestalten kann und der auf eigene Rechnung, aber auch auf eigene Gefahr, tätig ist. Nichtselbständigerwerbend sind trotz autonomer Arbeitsorganisation die Aktionär-Direktoren von Einmann-Kapitalgesellschaften, da sie nicht auf eigene Rechnung, sondern für Rechnung der Gesellschaft tätig sind. Ihr Erwerbseinkommen ist daher am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Eine Behandlung der geschäftsleitenden Alleinaktionäre als Selbständigerwerbende kommt nur in Betracht, wenn die Kapitalgesellschaft einzig zum Zweck der Steuerumgehung gegründet worden ist (ASA 40, 524; Höhn, a.a.O., N 7). Für die Begründung eines Spezialsteuerdomizils des Geschäfts-

ortes am Ort der Geschäftsniederlassung zur Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit sind eigene ständige Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils erforderlich (vgl. Höhn, a.a.O., N 9). Dabei kann es sich auch um gemietete Anlagen und Einrichtungen handeln (Höhn, a.a.O.).

d) In casu sprechen folgende während der massgebenden Perioden festzustellenden Umstände gegen die recht absonderliche Konstruktion einer selbständigen Erwerbstätigkeit:

- Der Zweck der AG stimmt im wesentlichen mit demjenigen der ursprünglichen Einzelfirma des Alleinaktionärs überein. Es erfolgte zwar nicht eine eigentliche Umwandlung, sondern eine Neugründung der AG, faktisch aber wurde die Einzelfirma durch die Sacheinlage (gesamte Einrichtung) und die Abgabe der Geschäftstätigkeit in ihrem wesentlichen Teil übernommen.

- Sämtliche Honorare werden durch die AG vereinnahmt, der Einsprecher stellt gegenüber der Kundschaft keine eigenen Rechnungen. Nicht nur der Ertrag, sondern auch der gesamte Aufwand läuft über die Buchhaltung der AG. So trägt die AG nebst den Raumkosten, den Abschreibungen und dem ganzen übrigen Aufwand beispielsweise auch die Debitorenrisiken (Delkredere). Demgegenüber zeigen die Bücher der Einzelfirma, dass diese keine Geschäftstätigkeit mehr ausübt und sozusagen "entleert" ist. In der Erfolgsrechnung der ... Praxis Q. (Einzelfirma) für das Jahr 1984 figurieren nur noch diverse Unkosten, die auch einem Unselbständigerwerbenden anfallen können (allgemeine Unkosten, Repräsentation, Autokosten), sowie das Honorar von der X. AG, jedoch keine Mietkosten oder Patienteneinnahmen mehr.

- Der Einsprecher erzielt offenbar sein sämtliches Erwerbseinkommen aus einer einzigen Honorarquelle, nämlich seiner AG. Diese Tatsache entspricht übrigens der Konkurrenzenthaltungspflicht, die ihn als Verwaltungsratsmitglied in der Folge seiner (im auftragsähnlichen Verwaltungsratsvertrag begründeten) Treuepflicht trifft (vgl. Daniel Würsch, Der Aktionär als Konkurrent der Gesellschaft, Zürich 1989, S. 31).

- Der Einsprecher verfügt in Z. über keine ständigen Anlagen und Einrichtungen zur Ausübung seiner Tätigkeit. Er hat diese 1983 auf die neugegründete AG übertragen (Sacheinlage). Den Raumaufwand trägt die AG. Schliesslich liegt in casu auch keine Praxisgemeinschaft vor, wie sie häufig bei Aerzten oder Rechtsanwälten anzutreffen ist. Dort stellt der Arzt bzw. der Anwalt sein Honorar selbst in Rechnung und organisiert auch das Inkasso. Ausschliesslich ihn selbst treffende Unkosten deckt er direkt. Der AG überweist er lediglich seinen Anteil an den gemeinsamen Praxiskosten. Im Unterschied dazu laufen in casu sämtliche Aufwand- und Ertragsposten direkt über die AG, diese dient auch als Zahlstelle. Die Funktion des X.-Instituts besteht nach eigenem Bekunden des Einsprechers eben gerade darin, "als Institution nach aussen aufzutreten" (vgl. Schreiben vom 14. Dezember 1989).

3. Unter Berücksichtigung all dieser Umstände ist mit den Vorinstanzen davon auszugehen, dass der Einsprecher entgegen seiner eigenen Beurteilung und dem dadurch geschaffenen Anschein in Z. weder über eine eigene Betriebsstätte verfügt noch selbständigerwerbend ist, sondern analog dem Aktionär-Direktor in unselbständiger Stellung arbeitet. Damit bestätigt sich sowohl die Steuerhoheit des Kantons Schwyz bezüglich Erwerbseinkommen als auch der Berufswechsel als Zwischenveranlagungsgrund per 18.1.1983. Dementsprechend ist die Einsprache im Hauptpunkt abzuweisen. Da die

Teilgutheissung nur das Recht der direkten Bundessteuer betrifft und dieses Verfahren bekanntlich kostenlos ist, sind die Kosten des kantonalen Verfahrens entsprechend dessen Ausgang vollumfänglich dem Einsprecher aufzuerlegen (§ 72 VPR i.V.m. § 7 VVStG).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission
und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer
entschieden:

1. Die Einsprache gegen die Bundessteuerveranlagung 1983/84 (ZV vom 18.1.1983 bis 31.12.1984) wird teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (Steuerbetrag p.a. Fr. ...) festgelegt. Im übrigen wird die Einsprache abgewiesen.

2. Die Einsprache gegen die kantonalen Veranlagungsverfügungen 1983/84 (ZV vom 18.1.1983 bis 31.12.1984) und 1985/86 wird abgewiesen.

3. (Kosten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Februar 1989 i.S. A + B (VGE 358/88)

Doppelbesteuerung, interkantonale: Betriebsstätte (Art. 46 Abs. 2 BV)

Sachverhalt:

A. Am 14. August 1986 eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen 1981/82, 1983/84 und 1985/86 betreffend die A + B AG. Darnach wurde diese AG infolge Neueintritt in die kantonale Steuerpflicht ab 1.11.1982 bis 1984 mit einem steuerbaren Ertrag von jährlich Fr. 163 231.-- (bei einem Kapital von Fr. 237 000.--) und für 1985/86 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 175 500.-- (bei einem Kapital von Fr. 588 000.--) eingeschätzt.

Die A + B AG erhob dagegen am 12. September 1986 Einsprache mit dem Antrag, der Kanton Schwyz habe mangels rechtlicher Grundlagen auf eine Besteuerung zu verzichten, weil (sinngemäss) diese AG nur der Luzerner Steuerpflicht unterliege und keine relevante Betriebsstätte im Kanton Schwyz vorhanden sei.

B. Mit Einspracheentscheid vom 11. September 1988 verfügte die Kantonale Steuerkommission u.a. was folgt:

> "1. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen 1981/82, 1983/84 und 1985/86 wird teilweise gutgeheissen und der steuerbare Ertrag für die Periode 1981/82 auf Fr. 130 560.-- zum Satze von 5 % (Steuerbetrag pro Einheit Fr. 6 528.--) und das steuerbare Kapital auf Fr. 118 000.--, für die Periode 1983/84 auf

Fr. 130 560.-- zum Satze von 4.5 % (Steuerbetrag pro Einheit Fr. 5 875.20), steuerbares Kapital Fr. 118 000.-- und für die Periode 1985/86 auf Fr. 140 000.-- zum Satze von 4.5 % (Steuerbetrag pro Einheit Fr. 6 300.--), steuerbares Kapital Fr. 294 000.-- festgesetzt."

(...)

C. Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 3. November 1988 (Postaufgabe) stellt die A + B AG folgende Anträge:

"1. Hauptantrag
Der Einspracheentscheid vom 11.9.1988 ist aufzuheben.

2. Eventualantrag
Die Steuerausscheidung für die Rekurrentin ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung für Handelsgesellschaften wie folgt vorzunehmen:

a) Steuerbares Kapital

	1.11.82	1.1.83	1.1.85
Kanton Luzern	--	--	588 000
Kanton Schwyz	237 000	237 000	--
Total steuerbar	237 000	237 000	588 000

b) Steuerbarer Gewinn

	1.11.82	1.1.83	1.1.85
Kanton Luzern	160 200	160 200	183 600
Kanton Schwyz	3 000	3 000	4 300
Total	163 200	163 200	187 900

3. Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz"

In einer Eingabe vom 9. November 1988 präzisierte die Beschwerdeführerin ihren "Eventualantrag 2 b" dergestalt, dass sich die jeweiligen Gewinnangaben auf die Perioden vom 1.11.1981 bis zum 31.12.1982 bzw. 1.1.1983 bis zum 31.12.1984 und vom 1.1.1985 bis zum 31.12.1986 beziehen.

D. und E. ...

Erwägungen:

1. Nach § 4 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) sind im Kanton Schwyz u.a. steuerpflichtig,

d) juristische Personen, die im Kanton ihren Sitz haben oder deren Verwaltung im Kanton geführt wird;

e) auswärts domizilierte natürliche und juristische Personen:
1. die Inhaber, Teilhaber oder Kommanditäre von im Kanton bestehenden Erwerbsunternehmungen sind;

h) alle auswärtigen natürlichen und juristischen Personen sowie Personengesamtheiten, die nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung und nach den Staatsverträgen im Kanton besteuert werden können.

2. a) Umstritten ist im vorliegenden Fall, ob und allenfalls in welchem Umfang dem Kanton Schwyz die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin zukommt. Zur Beurteilung dieser Frage sind die vom Bundesgericht im Zusammenhang mit Art. 46 Abs. 2 BV entwickelten Kollisionsnormen massgebend (vgl. Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 47 f.; VGE 330/86 vom 31.7.1986).

b) Der Gewinn und das Vermögen juristischer Personen sind primär am Hauptsteuerdomizil steuerpflichtig. Ausserhalb des Domizilkantons liegende Betriebsstätten bewirken eine Aufteilung der Besteuerung zwischen Domizil- und Betriebsstättekanton (Steuerausscheidung) (vgl. Höhn, a.a.O., S. 182). Das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person ist grundsätzlich am statutarischen Sitz. Letzterer begründet im interkantonalen Verhältnis dann kein Steuerdomizil, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an welchem die Geschäftsführung besorgt wird, die sich norma-

lerweise am Sitz abspielt. Dabei genügt, um den statutarischen Sitz nicht als Steuerdomizil anzuerkennen, dass er als künstlich geschaffen erscheint, der wirklichen Situation nicht angepasst ist, gleichgültig, welches der Grund dafür ist, dass die Geschäftsführung nicht am zivilrechtlichen Sitz besorgt wird. Das Steuerdomizil befindet sich stets dort, wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zweckes dienen (Ort der wirklichen Leitung). Dass sich die Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen abspielt, ist nicht Voraussetzung für das primäre, wohl aber für das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte. Für dieses bedarf es ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen, mittels derer daselbst ein qualitativ oder quantitativ erheblicher Teil des Betriebes sich abwickelt (vgl. Kurt Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in: Die Praxis der Bundessteuern, § 4 I B Ziff. 9). Wer sich auf eine solche Ausnahme des Steuerdomizils beruft, hat deren Voraussetzungen nachzuweisen (Locher, a.a.O. § 4 I B Ziff. 10; Höhn, a.a.O. S. 130; Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I, N 8 zu § 4; VGE 330/86 vom 31.7.1986, Erw. 1 b).

c) Eine Betriebsstätte ist gemäss konstanter Rechtsprechung "eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, mittels derer sich daselbst ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebes vollzieht" (vgl. Höhn, a.a.O. N 1 zu § 10 mit Hinweisen auf Locher, a.a.O. § 8 I A, Nr. 6, I B, 2 Nr. 2, 3, 5). Dabei hat eine Betriebsstätte grundsätzlich folgende, allgemeine Begriffsmerkmale zu erfüllen:

- die ständige körperliche Anlage oder Einrichtung,
- die qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit,
- die Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil.

Das zweite und das dritte Begriffsmerkmal bedeuten in ihrem Zusammenwirken, dass die Betriebsstätte einerseits abzugrenzen ist gegenüber steuerrechtlich selbständigen Unternehmungen, anderseits gegenüber dauernden Betriebseinrichtungen, welchen lediglich nebensächliche Bedeutung zukommt. Die Betriebsstätte muss zwar stets ein blosser Teil eines Unternehmens sein; sie muss jedoch innerhalb des Unternehmens mehr als eine lediglich untergeordnete Nebenfunktion haben (Höhn, a.a.O. N 1 zu § 10 mit zahlreichen Hinweisen auf Locher).

3. a) Im vorliegenden Beschwerdeverfahren geht es um die Veranlagungsverfügungen 1981/82, 1983/84 und 1985/86, wobei sich der Bemessungszeitraum vom 1. November 1982 bis Ende 1984 erstreckt. Per 1. November 1982 erwarb C. sämtliche Aktien der A + B AG (Verkäufer: A. und B.). Dem entsprechenden Vertrag (zwischen den bisherigen und dem neuen Aktionär) sind u.a. folgende Angaben zu entnehmen:

> "Die Firma A + B AG fabriziert und installiert ... In der letzten Zeit wurden auch ... hergestellt und veräussert."
>
> (...)
>
> "4. Herr B. verpflichtet sich, weiterhin für die A + B AG tätig zu sein. Rechte und Pflichten werden in einem separaten Arbeitsvertrag geregelt. Dieser ist frühestens auf den 31. Dezember 1983 kündbar.
>
> Die Verkäufer erklären sich auf Wunsch bereit, während längstens zwei Jahren je ein Mandat als Verwaltungsrat der Firma A + B AG auszuüben."
>
> "8. Die Verkäufer geben dem Käufer die Zusicherung ab, dass die Firma A + B AG in der Liegenschaft ...strasse .., Luzern, die bisherigen Räumlichkeiten bis zum 15. März 1983 benützen kann. Ab 16.3.1983 können die Verkäufer über die Geschäftsräumlichkeiten in der Liegenschaft ...strasse .. frei verfügen.

9. Die Verkäufer verpflichten sich, sämtliche Arbeitsverträge mit dem Personal auf den 31. Oktober 1982 aufzulösen. Dem Käufer wird Gelegenheit geboten, mit dem heute bestehenden Personal Verhandlungen über neue Arbeitsverträge zu führen."

(vgl. act. C/2)

Gemäss Arbeitsvertrag vom 11. Oktober 1982 ist B. seit dem 11. Oktober 1982 als Verkaufsingenieur bei der C. AG angestellt.

b) Die Parteien sind sich einig, dass die Beschwerdeführerin ihren statutarischen Sitz an der ...strasse .. in Luzern hat, wobei diese Adresse mit der Wohnadresse des B. identisch ist (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 3). Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin befindet sich an ihrem statutarischen Sitz (...strasse, Luzern) lediglich ein Briefkasten; die wirkliche Leitung (Geschäftsführung, Verwaltung, leitende Tätigkeit, Buchhaltung usw.) erfolgt hingegen am Wohnsitz des Verwaltungsratspräsidenten und Geschäftsführers in X-wil LU (vgl. Beschwerdeeingabe vom 3. November 1988, S. 4 Ziff. 4). Mithin liegt das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin ausserhalb des Kantons Schwyz. Im übrigen macht die Vorinstanz selbst nicht geltend, das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin sei dem Kanton Schwyz zuzurechnen, sondern nur, dass die Voraussetzungen für ein Nebensteuerdomizil (Betriebsstätte) im Sinne des interkantonalen Steuerrechts) im Kanton Schwyz erfüllt sind. In der Folge ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeit [1. November 1982 bis Ende 1984] in Z-wil (SZ) eine Betriebsstätte hatte (was von der Vorinstanz bejaht, von der Beschwerdeführerin hingegen bestritten wird).

4. a) Was das Merkmal einer ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung anbelangt, ist den vorliegenden Akten folgendes zu entnehmen:

aa) Die Beschwerdeführerin war bis Ende 1982 ein Fabrikations- und Installationsbetrieb an der ...strasse in Luzern (vgl. act. A/6). Die Räume der Beschwerdeführerin in der ...strasse .. umfassten eine Werkstatt ..., ein Büro ... und eine Schlosserei ... (vgl. act. C/16). Die Beschwerdeführerin konnte diese Räume bis zum 15. März 1983 benutzen (vgl. act. C/2, S. 3 Ziff. 8; vgl. auch die Heizkostenabrechnung [Zwischenablesung der Wärmezähler AG] per 15.3.1983 = act. C/16; vgl. auch die Schlussrechnung der städtischen Werke Luzern betr. ...strasse ..: Ablesedatum 8.3.1983 = act. C/14, C/15; vgl. ferner die Veräusserung von Büromaterial [Pult/Aktenschränke] im September/Oktober 1982 gemäss act. C/10, S. 2). Die Arbeitsverträge mit dem Personal (in der ...strasse ..) wurden bereits per Ende Oktober 1982 aufgelöst (vgl. act. C/2, S. 3 Ziff. 9). Die beiden Telefonanschlüsse für die Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin in Luzern (...strasse) wurden am 23. Februar 1983 ausser Betrieb gesetzt (vgl. die Telefon-Schlussrechnungen in act. C/19 und C/21). Die eine dieser beiden Telefon-Schlussrechnungen ging am 3. Mai 1983 an die Adresse der Beschwerdeführerin in Z-wil (SZ) (...strasse 36; vgl. act. C/19), die andere wurde ebenfalls am 3. Mai 1983 einem am 2. Dezember 1982 neu eröffneten (...)Konto des neuen Eigentümers der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt (vgl. act. C/21 mit dem Vermerk: "A. ..." i.V.m. act. C/7, Konto des C. bei der ..., Nr. ...).

bb) Die vorliegenden Akten des kantonalen Arbeitsinspektorates legen den Schluss nahe, dass die Beschwerdeführerin - ungeachtet des Aktienverkaufes - ursprünglich die Fabrikation nicht aufgeben, sondern von Luzern nach Z-wil (SZ) verlegen wollte (vgl. die Verfügung des Dep. des

Innern vom 14.1.1983, Ingress [act. B/7] i.V.m. act. B/10, B/12 und B/11, wonach bei einer Besprechung vom 23. August 1983 festgehalten wurde, dass "in Zukunft der Name A + B AG nur noch als Handelsname verwendet" werde und dass der Fabrikationsbetrieb "auf C." laute). Der Mietvertrag für den betreffenden Fabrikationsraum wurde eindeutig von der C. AG (und nicht von der Beschwerdeführerin) abgeschlossen (vgl. act. B/4 i.V.m. B/6).

Nach dem Wegfall der Produktion führte die Beschwerdeführerin nur noch den Handel mit Spezialprodukten (insbes. für die ... Industrie) weiter; demzufolge sanken auch ihre Raumbedürfnisse. Die verbliebenen Arbeitsleistungen werden einerseits von B. (Verkauf) und anderseits vom Ehepaar C. (Administration) erbracht. B. ist durch diese Verkaufstätigkeit nicht ausgelastet, weshalb er noch bei der C. AG in Z-wil (SZ) arbeitet (vgl. act. A/18).

cc) Die Beschwerdeführerin liess für ihren Verkaufsingenieur in Z-wil (SZ) zwei Telefonanschlüsse [...] sowie einen Briefkasten installieren (vgl. A/5, 6, 15, 18, D/2, vgl. auch den Briefkopf in act. B/1; vgl. auch Beschwerdeschrift, S. 6, Ziff. 8). Gemäss der Fernmelderechnung vom 8.3.1983 verfügte die Beschwerdeführerin seit dem 24. Januar 1983 über den Anschluss ... in Z-wil (SZ) (vgl. act. C/18); der zweite Anschluss [...] war jedenfalls mindestens ab 12. Februar 1983 in Betrieb (vgl. act. C/20 oben).

Hervorzuheben ist insbesondere, dass die Beschwerdeführerin in der per 31. Oktober 1983 abgeschlossenen Buchhaltung im Aufwandkonto "Raumaufwand" für das Geschäftsjahr 1982/83 folgende Mieten verbuchte:

Miete Büro	4 000.00
Miete Z-wil (SZ)	7 000.00

(vgl. act. C/13).

Im folgenden Geschäftsjahr 1983/84, welches per 31. Oktober 1984 abgeschlossen wurde, erhöhte sich die "Miete Büro" auf Fr. 4 800.-- und die "Miete Z-wil (SZ)" auf Fr. 8 750.-- (vgl. act. C/27, C/30). Zwar machte die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren geltend, die Entschädigung "Z-wil (SZ)" sei fälschlicherweise unter Raumaufwand verbucht worden:

> "es handle sich dabei um eine Gutschrift für die Mitbenützung der Infrastruktur der C. AG, wie z.B. Schreibmaschine, Rechenmaschine, Fotokopierer, Fahrzeugkosten Herr B., etc. Die Entschädigung wurde pauschal festgelegt, eine genaue Aufteilung ist nicht möglich."
>
> (vgl. act. A/24 = Schreiben der früheren Vertreterin der Beschwerdeführerin vom 9.3.1987 an die Kantonale Steuerverwaltung)

Dazu ist zunächst einzuwenden, dass Kunden- und Reisespesen bei der Beschwerdeführerin separat verbucht wurden (vgl. act. C/24: im Geschäftsjahr 82/83 Fr. 7 208.-- und Fr. 5 235.--). Im weiteren war im Schwyzer kantonalen Telefonbuch (Ausgabe 1986/87) die A + B AG mit der Adresse "...strasse 36, die C. AG hingegen mit "...strasse 34" aufgeführt; diese unterschiedliche Hausnumerierung ist ein Indiz dafür, dass im massgeblichen Zeitraum getrennte Räumlichkeiten benutzt wurden (vgl. auch die gleichlautenden Eintragungen im amtlichen Telefonbuch, Ausgabe 1987/88). Ueberdies äusserte sich die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeeingabe vom 3. November 1988 hinsichtlich der Mieten nur in dem Sinne, dass es sich bei der "Miete Büro" um die Entschädigung für die Benützung der Räumlichkeiten von C. in X-wil handle und dass die Einrichtungen in Z-wil (SZ) - mit Ausnahme der Telefonapparate - im Eigentum der C. AG stünden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5, Ziff. 6).

Wie in den Ausführungen des betreffenden Steuerrevisors zutreffend dargelegt wurde, muss sich die Beschwerdeführerin auf die von ihr vorgenommenen Verbuchungen und Bezeichnungen behaften lassen (vgl. Anhang zur Vernehmlassung vom 25.11.1988, Ziff. 5; vgl. auch StE 1986, B 72.14.1 Nr. 3; B 72.14.2 Nr. 4; VGE 304/87 vom 24.3.1988; Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, S. 395 f.). Im übrigen anerkannte die Beschwerdeführerin diese buchmässige Behaftung (sinngemäss) in der Replik vom 22. Dezember 1988 (S. 5, Ziff. 6). Demgemäss verfügte die Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 1982/83 und 1983/84 über eine körperliche Einrichtung in Z-wil (SZ). Soweit allenfalls B. als Angestellter der C. AG im für die Beschwerdeführerin in der ...strasse 36 eingerichteten Büro [mit Telefonanschlüssen] auch noch für die C. AG tätig war, ändert dies grundsätzlich nichts am Ergebnis, wonach die Beschwerdeführerin in Z-wil (SZ) über eine körperliche Einrichtung verfügte, für welche sie mindestens Fr. 7 000.-- jährlich bezahlte. Aus den Eigentumverhältnissen (hinsichtlich der Räume an der ...strasse 36 in Z-wil (SZ) kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, da Eigentum an den Anlagen/Einrichtungen nicht notwendig ist, sondern auch ein Miet- oder Pachtverhältnis für das Vorhandensein einer ständigen körperlichen Anlage/Einrichtung) genügt (vgl. Höhn, a.a.O. S. 145 oben). Was die Frage der Dauer anbelangt, machte die Beschwerdeführerin nicht substantiiert geltend, die Benützung des für sie in der ...strasse 36 eingerichteten Büros sei nur für einen bestimmten Auftrag bzw. nur für eine beschränkte Anzahl von bestimmten Verkaufsgeschäften vereinbart gewesen. Gegen ein beschränktes Benützungsrecht spricht auch die nachträgliche Installation von gesonderten Telefonanschlüssen für die Beschwerdeführerin (vgl. act. A/18, vgl. auch die vorne aufgeführten Telefonbucheintragungen). Diente somit die erwähnte Büromiete grundsätzlich für die Abwicklung von unbeschränkt

vielen Verkaufsgeschäften, handelt es sich um eine ständige körperliche Einrichtung (vgl. Höhn, a.a.O. S. 145, Fussnote 6 mit Hinweisen auf Locher, a.a.O. u.a. § 8, I C 5 Nr. 8).

b) Das Erfordernis der "qualititiven und quantitativen Erheblichkeit der Tätigkeit" bedeutet, dass die in dauernden Einrichtungen ausgeübte Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören muss und nicht bloss untergeordneten oder nebensächlichen Charakter haben darf (Höhn, a.a.O., N 3 zu § 10). Als qualitativ wesentlich gilt eine Tätigkeit dann, wenn sie "zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört". Dazu zählen in erster Linie alle Tätigkeiten, welche der Produktion und dem Kontakt mit der Kundschaft dienen. Der Begriff der qualitativ wesentlichen Tätigkeit ist jedoch nicht auf solche Tätigkeiten begrenzt, die einen Gewinn abwerfen; auch reine Hilfsfunktionen, welche die Tätigkeit anderer Betriebsteile unterstützen, können Betriebsstätten darstellen, sofern sie nicht bloss untergeordnete Bedeutung haben (Höhn, a.a.O. N 4 zu § 10).

Nach den Angaben in act. A/18 ist in bezug auf die verbliebene Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin B. für den Verkauf sowie das Ehepaar C. für die Administration zuständig (vgl. auch die Auftragsunterlagen der C. AG gemäss act. F/1 und F/2: "Kunde: A. + B. Luzern", "Auftrag durch: Hr. B."). Die Verkaufstätigkeit erfordert zwar eine gewisse Reisetätigkeit (Kundenbesuche, vgl. act. A/6), doch ist der telefonische Kontakt mit den Kunden von erheblicher Bedeutung, andernfalls der Beschwerdeführerin nicht zwei Telefonanschlüsse in Z-wil (SZ) eingerichtet worden wären. Die Bedeutung der telefonischen Kommunikationsmöglichkeit mit der Kundschaft ergibt sich einerseits aus der nachträglichen Installation von separaten Telefonanschlüssen (vgl. act. A/5, 18) und anderseits daraus, dass die verkauften Produkte [...] grundsätzlich nicht serienmässig hergestellt (vgl. act. B/11), sondern kundenspezifisch montiert werden (vgl.

act. F/1 im Vergleich zu act. F/2). Bei dieser Sachlage (vgl. insbes. die konkreten Auftragsunterlagen im Dossier F) liegt der Schluss nahe, dass allfällige Unklarheiten oder nachträgliche Abänderungen usw. nicht durch eigentliche Reisen, sondern vielmehr durch mündliche Telefongespräche erledigt werden. Die Beschwerdeführerin bestätigte diese Schlussfolgerungen mit den folgenden Ausführungen:

> "Die Telefone dienen lediglich der technischen Beratung, wie sie für solche Produkte üblich sind. Diese Beratung für die ...-Herstellung umfasst vor allem Detailabklärungen bei Unsicherheiten in der Auslegung der von Kunden zugestellten ...pläne. Solche Arbeiten fallen bei sämtlichen ... in etwa gleichem Ausmass an, unabhängig davon, ob es sich um die Abnehmerin A + B AG oder um andere Kunden handelt. Dieser Beratungsaufwand stellt eine Nebenleistung des Endproduktes dar, der von jedem anderen Abnehmer ebenfalls beansprucht werden kann. Sie wird bei der Preisbestimmung als Gemeinkostenzuschlag eingerechnet und fliesst beim Absatz des Endproduktes in Geldform der Unternehmung zu."
>
> (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5, Ziff. 5)

Diesem Beratungs- und Abklärungsaufwand kann - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - keineswegs bloss untergeordnete Bedeutung zugerechnet werden, zumal die Beschwerdeführerin nach den vorliegenden Akten nicht ein serienmässig hergestelltes, sondern ein kundenspezifisch montiertes Produkt vertreibt. Im übrigen betont die Vorinstanz zutreffend, dass aufgrund der konkreten Umstände eine Koordination zwischen Produktion und Verkauf notwendig ist [vgl. angefocht. Entscheid, S. 4, wonach die Beschwerdeführerin die Produkte von der Schwestergesellschaft C. AG bezieht und diese Produkte nach im Einzelfall angepassten Plänen hergestellt werden]. Schliesslich gilt ein Büro, welches hauptsächlich der Pflege und Förderung der Beziehungen zur Kundschaft dient, grundsätzlich als qualitativ wesentlicher Teil eines Geschäftsbetriebes (vgl. Locher, a.a.O.,

§ 8, I C 5, Nr. 5; vgl. auch § 8 I B 2, Nr. 9). Was das Erfordernis der quantitativen Erheblichkeit betrifft, wird diese Voraussetzung in der Praxis weit ausgelegt (vgl. Höhn, a.a.O., N 7 zu § 10 mit Hinweisen auf Locher, a.a.O. § 8 I C 4, Nr. 10, § 8 I C 5, Nr. 5). Soweit die Beschwerdeführerin geltend machte, die Einrichtungen der Beschwerdeführerin in Z-wil (SZ) würden "nur in dringenden Situationen" und mithin sinngemäss selten benützt (vgl. act. A/5 und A/18), steht dieser Behauptung zunächst die Tatsache entgegen, dass die Beschwerdeführerin zwei Telefonanschlüsse [und nicht nur einen Anschluss] einrichten liess. Im weiteren stellte die Vorinstanz zu Recht fest, dass das Aufwandkonto "Verwaltungsaufwand" der Beschwerdeführerin - abgesehen von den Rechnungen für die Telefonanschlüsse in der ...strasse in Luzern - im wesentlichen nur Telefonkosten für die Anschlüsse in Z-wil (SZ) enthielt (vgl. Anhang zur Vernehmlassung, act. C/17 i.V.m. C/18, C/23, C/32), wobei nicht nur Telefongespräche eingingen, sondern auch zahlreiche Ausgangsgespräche stattfanden (vgl. Einspracheakte Nr. 4 und Code 1 der Telefonrechnungen in C/18 bis C/23).

Für die Annahme einer qualitativ und quantitativ erheblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Z-wil (SZ) sprechen schliesslich noch die folgenden Umstände. Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass sich der Arbeitsort von B. in Z-wil (SZ) befindet (vgl. Replik, S. 4 oben; vgl. auch act. A/5, 6). Obwohl B. noch im Verkauf für die Beschwerdeführerin tätig (vgl. act. A/18) und überdies noch Mitglied des Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin ist (vgl. KB 4, S. 2), wird er (direkt) nur von der C. AG entlöhnt (vgl. Replik, S. 4, Ziff. 3 in fine, S. 5, Ziff. 6 in fine). Die Beschwerdeführerin beschäftigt hingegen kein (unmittelbar) eigenes Personal; vielmehr erfolgte am Ende des Geschäftsjahres eine Pauschalbelastung zugunsten der Schwestergesellschaft C. AG (vgl. Einspracheakte Nr. 4 unten; vgl. act. C/11, 3. Buchungszeile i.V.m. act. C/4, Erfolgsrech-

nung S. 1: Betriebsaufwand). Bei dieser Sachlage entschädigt die Beschwerdeführerin die für sie von Angestellten der C. AG ausgeführte Arbeitstätigkeit, was auch die von B. in Z-wil (SZ) ausgeübte Verkaufstätigkeit (für die Beschwerdeführerin) miteinschliesst. Nachdem die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 1982/83 einen Brutto-Verkaufserlös von rund Fr. 1 000 000.-- und im Geschäftsjahr 1983/84 einen solchen von rund Fr. 1 159 000.-- erzielte, B. grundsätzlich für den Verkauf zuständig ist (act. A/18) und seinen Arbeitsort im wesentlichen in Z-wil (SZ) hat (vgl. Replik, S. 4 oben) und die Beschwerdeführerin neben dem in Teilzeitbeschäftigung die Administration besorgenden Ehepaar C. keinerlei weitere Arbeitskräfte beschäftigte, liegt offensichtlich eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit in Z-wil (SZ) vor. Für dieses Ergebnis spricht ferner auch (zumindest teilweise) das Auftreten der Beschwerdeführerin in der massgeblichen Zeit (vgl. den Briefkopf in act. B/1; vgl. auch die Meldung der Kantonalen Steuerverwaltung Uri vom 28.2.1985, wonach die Beschwerdeführerin am 25.3.1983, am 30.9.1983 und am 12.10.1983 Fakturierungen von Z-wil (SZ) aus vornahm). Es wurde somit nicht bloss der Verkauf, sondern zumindest auch ein Teil der Administration von Z-wil (SZ) aus vorgenommen.

c) Das Ergebnis der Zugehörigkeit der ständigen Anlage, in der sich ein wesentlicher Teil der Tätigkeit der Unternehmung vollzieht, zum Unternehmen als dessen Teil ist weder ausschliesslich nach rechtlichen noch ausschliesslich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Als Regel gilt, dass nur solche Anlagen eine Betriebsstätte darstellen, die zivilrechtlich als Bestandteil einer in einem andern Kanton unter eigener Firma domizilierten Unternehmung gestaltet sind, d.h. nicht selbst unter eigener Firma auftreten (vgl. Höhn, a.a.O. N 8 f. zu § 10).

Im konkreten Fall ist die Beschwerdeführerin im Kanton Luzern domiziliert. Wie bereits dargelegt wurde, erfolgt ein nicht unerheblicher Teil der Verkaufs-, Abklärungs- und Beratungstätigkeit von Z-wil (SZ) aus [durch B. mit Hilfe der in Z-wil (SZ) für die Beschwerdeführerin eingerichteten Räumlichkeiten/Telefonanschlüsse]. Anderseits wird die Administration (mindestens zur Hauptsache) im Kanton Luzern betrieben, was die Vorinstanz mit einem praecipuum von 20 % berücksichtigte (vgl. angefocht. Entscheid, S. 5 unten).

Bei dieser Sachlage ist zusammenfassend die Büroeinrichtung der (in Luzern domizilierten) Beschwerdeführerin in der ...strasse 36 in Z-wil (SZ) als steuerrechtliche Betriebsstätte (im Kanton Schwyz) zu qualifizieren.

5. Anschliessend ist zu prüfen, wie die Steuerausscheidung vorzunehmen ist.

a) Die Vorinstanz setzte den Neueintritt in die Schwyzer Steuerpflicht auf den 1. November 1982 fest; dieser Zeitpunkt wird von der Beschwerdeführerin im Eventualstandpunkt nicht substantiiert in Frage gestellt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7). Ebenso ist erstellt, dass der steuerbare Gewinn (der Beschwerdeführerin) im ersten Geschäftsjahr mit steuerrechtlicher Betriebsstätte im Kanton Schwyz [1.11.1982 - 31.10.1983] Fr. 163 231.-- beträgt (vgl. act. A/10 unten i.V.m. act. C/4). Im Geschäftsjahr 1983/84 [1.11.1983 - 31.10.1984] erzielte die Beschwerdeführerin einen Reingewinn von Fr. 187 888.-- (vgl. act. C/25). Dies ergibt nach Massgabe von § 8 Abs. 5 StG für die Veranlagungsperiode 1981/82 [1.11.1982 - 31.12.1982] und 1983/84 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 163 000.-- und für die Veranlagungsperiode 1985/86 einen solchen von Fr. 175 559.-- [(163 231.-- + 187 888.--) : 2]. Hinsichtlich des steuerbaren Kapitals sind sich die Parteien einig, dass für die Veranlagungsperiode 1981/82 und 1983/84 von

einem steuerbaren Kapital von Fr. 237 000.-- und für die Veranlagungsperiode 1985/86 von einem solchen von Fr. 588 257.-- auszugehen ist (vgl. act. A/10 i.V.m. Beschwerdeschrift, S. 7). Streitig ist hingegen, wie die konkrete Ausscheidung der erwähnten Gesamtbeträge vorzunehmen ist.

b) Die Vorinstanz ging beim Ertrag davon aus, dass 20 % als Vorausanteil (praecipuum) an den Kanton Luzern, und der Rest bzw. 80 % an den Kanton Schwyz fällt (vgl. Einspracheakte Nr. 3 i.V.m. dem angefocht. Entscheid, S. 5 unten). Die Beschwerdeführerin betont, die Ertragsausscheidung erfolge nach freiem Ermessen, wobei die angefallenen Unkosten aus Billigkeitsüberlegungen herangezogen werden könnten (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8 oben mit Hinweis auf Höhn, a.a.O. S. 379 mit Hinweisen). In der Tat ist im konkreten Fall nur eine Ausscheidung nach freiem Ermessen möglich, da sowohl die direkte Methode (Ertragsausscheidung aufgrund getrennter Buchhaltung für Hauptsitz und Betriebsstätte) als auch die indirekte Methode (Etragsausscheidung nach Hilfsfaktoren, bei Handelsbetrieben nach Massgabe des Umsatzes) mangels entsprechender Unterlagen versagt (bez. der direkten und indirekten Methode vgl. Höhn, a.a.O. N 6 ff. zu § 26, vgl. insbes. N 37 mit Hinweis auf Locher, a.a.O. § 8, II C 5 Nr. 6).

Nach der Praxis wird bei Handelsunternehmungen dem Hauptsitz regelmässig ein Vorausanteil von 20 % zugewiesen (vgl. Höhn, a.a.O. N 31 und N 38 zu § 26). Ein solcher Vorausanteil wird im Ergebnis auch von der Vorinstanz akzeptiert (vgl. angefocht. Entscheid, S. 5 i.V.m. Vernehmlassung, S. 2 unten).

Bei der Aufteilung der restlichen 80 % des Ertrages ist zu berücksichtigen, dass die Wertschöpfung im konkreten Handelsbetrieb grundsätzlich durch die Verkaufs- (inkl. Be-

ratungs-)Tätigkeit erfolgt. Nachdem gemäss den vorliegenden Akten B. für den Verkauf zuständig ist (vgl. act. A/18) und dessen Arbeitsort im wesentlichen in Z-wil (SZ) liegt (vgl. Replik, S. 4 oben), ist der Hauptertrag demzufolge der (steuerrechtlichen) Betriebsstätte zuzuordnen. Soweit die Beschwerdeführerin nach der Entlassung der Angestellten (per 31. Oktober 1982) noch die Räumlichkeiten in der ...strasse in Luzern für ihre Geschäftstätigkeit bis spätestens zum 15. März 1983 weiterbenützte (vgl. vorne, Erw. 3 a/4 a, aa) und um allen Eventualitäten gerecht zu werden, rechtfertigt es sich, den dem Kanton Schwyz in den Perioden 1981/82 (1.11.1982 - 31.12.1982) und 1983/84 zufallenden Anteil des Hauptertrages ermessensweise auf 60 % herabzusetzen [3/4 von 80 %]. Ein geringerer Anteil für den Kanton Schwyz fällt v.a. deshalb ausser Betracht, weil nach den ausdrücklichen Angaben der Beschwerdeführerin B. für den Verkauf zuständig ist (vgl. act. A/18) und diesem im Kanton Luzern spätestens seit dem 15. März 1983 kein Büro mehr zur Verfügung steht (Arbeitsort Z-wil (SZ), an der ...strasse in Luzern befindet sich nur ein Briefkasten, vgl. Beschwerdeschrift, S. 4).

Schliesslich kann die Beschwerdeführerin aus der von ihr vorgebrachten Gewinnverteilung nach Unkosten nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die von ihr vorgeschlagene Unkostenverteilung untauglich ist und den konkreten Verhältnissen nicht gerecht wird (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8; darnach ordnete die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 1982/83 dem Kanton Luzern Unkosten von Fr. 104 598.-- [1983/84: Fr. 140 049.--] und dem Kanton Schwyz Unkosten von Fr. 2 447.-- [1983/84: Fr. 4 139.--] zu; allein schon der Raumaufwand für Z-wil (SZ) betrug 1982/83 Fr. 7 000.-- und 1983/84 Fr. 8 750.--; im weiteren ist unerfindlich, weshalb der Personal- und Sozialaufwand im Geschäftsjahr 1982/83 von über Fr. 61 000.-- und im Geschäftsjahr 1983/84 von über Fr. 84 000.-- vollumfänglich dem Kanton Luzern zu-

zurechnen wäre, da ja die massgebende Verkaufs- und Beratungstätigkeit nach den vorliegenden Akten im wesentlichen von B. vom Arbeitsort Z-wil (SZ) aus erfolgte. Schliesslich ist die sinngemässe Behauptung der Beschwerdeführerin - die soeben erwähnten Personalaufwendungen seien einzig Entgelt für die Arbeit des Aktionärs und seiner Ehefrau, nicht aber für die Arbeit von B. (vgl. Replik, S. 5 Ziff. 6) - völlig unglaubwürdig; im übrigen wird die Administration der Beschwerdeführerin durch das praecipuum hinreichend in Rechnung gestellt).

Zusammenfassend ist die Ertragsausscheidung wie folgt vorzunehmen:

1981/82 (1.11.1982 bis 31.12.1982)	LU	SZ
- steuerbarer Gewinn: 163 231		
- Vorausanteil (20 %)	32 646	
- Rest (80 %) nach Quoten		
LU (1/4 von 80 %)	32 646	
SZ (3/4 von 80 %)		97 938
Total:	65 292	97 938
1983/84		
(siehe oben)		
Total:	65 292	97 938
1985/86		
- steuerbarer Gewinn: 175 559		
- Vorausanteil (20 %)	35 111	
- Rest (80 %) SZ		140 448
Total:	35 111	140 448

c) Für die Kapitalausscheidung gilt grundsätzlich, dass das Vermögen bzw. Kapital im Verhältnis der Aktiven der Betriebsstätten zu den Gesamtaktiven auf die Betriebs-

stätten aufgeteilt wird. Dabei wird auch der Hauptsitz als Betriebsstätte behandelt. Ein Vorausanteil wird dem Hauptsitz bei der Vermögenssteuer nie zugesprochen. Massgebende Werte sind in der Regel die Buchwerte (vgl. Höhn, a.a.O., N 16 zu § 26). Die direkte Methode ist im konkreten Fall nicht anwendbar, weil keine getrennte Buchhaltung für den Hauptsitz und die Betriebsstätte vorliegt. Bei der indirekten Methode sind die "Aktiven einer Betriebsstätte" jene Aktiven, die in einer bestimmten örtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zur Betriebsstätte stehen. Die Rechtsprechung unterscheidet drei Kategorien:

- Lokalisierte Aktiven sind jene beweglichen und unbeweglichen Sachen, die nach Beschaffenheit, Lage oder Bestimmung einer bestimmten Betriebsstätte unmittelbar dienen, z.B. Maschinen, Mobilien, Warenlager usw.; diese Aktiven werden der Betriebsstätte, welcher sie dienen, zugewiesen.

- Beteiligungen und Vorschüsse an Tochtergesellschaften dienen in der Regel ausschliesslich dem Sitz; sie werden daher dem Sitzkanton zugewiesen, es sei denn, sie würden ausschliesslich einer bestimmten Betriebsstätte dienen.

- Als mobile Konti werden die Kassabestände, Debitoren, Wertschriften, Bankguthaben usw. bezeichnet; sie werden wie folgt zugeteilt:

  - bei Fabrikationsbetrieben: Nach Lage der lokalisierten Aktiven;

  - bei gemischten Handels- + Fabrikationsbetrieben: Nach freiem Ermessen;

- bei den übrigen Unternehmungen, z.B. bei reinen Handelsbetrieben: Nur dem Hauptsitz.

(vgl. Höhn, a.a.O., N 16 ff. zu § 26 mit zahlreichen Hinweisen auf Locher, a.a.O.).

Die Vorinstanz ging im konkreten Fall von einem gemischten Handels- und Fabrikationsbetrieb aus, weshalb sie eine hälftige Teilung des steuerbaren Kapitals zwischen den beiden Kantonen vornahm (vgl. Einspracheakte Nr. 3 mit dem Hinweis auf Höhn, a.a.O. S. 387). Wie bereits dargelegt wurde, ist die Beschwerdeführerin seit der Aufgabe der Fabrikation an der ...strasse .. in Luzern nur mehr als reiner Handelsbetrieb tätig. Da aber die Betriebsstätte einer reinen Handelsunternehmung grundsätzlich nur die lokalisierten Aktiven umfasst (vgl. Höhn, a.a.O. N 22 zu § 26), ist demzufolge hinsichtlich der Kapitalausscheidung nach dem Vorschlag der Beschwerdeführerin zu verfahren (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7).

6. Nach all diesen Ausführungen ergibt sich folgende Steuerausscheidung:

Periode 1981/82 (pflichtig ab 1.11.1982 bis 31.12.1982)

steuerbarer Ertrag: Fr. 97 900.-- zum Satze von 5 %
steuerbares Kapital: Fr. 237 000.--

Periode 1983/84

steuerbarer Ertrag: Fr. 97 900.-- zum Satze von 4.5 %
steuerbares Kapital: Fr. 237 000.--

Periode 1985/86

steuerbarer Ertrag: Fr. 140 400.-- zum Satze von 4.5 %
steuerbares Kapital: Fr. -.--

Die Beschwerdeführerin unterliegt vollumfänglich mit ihrem Hauptantrag und weitgehend hinsichtlich der Ertragsausscheidung; einzig bei der Kapitalausscheidung wurde ihrem Antrag vollumfänglich stattgegeben, wobei dies konkret hinsichtlich der Perioden 1981/82 und 1983/84 eine Verschlechterung gegenüber dem angefochtenen Entscheid darstellt. Bei einem derart geringen Teilobsiegen wird praxisgemäss keine Parteientschädigung zugesprochen (vgl. EGV-SZ 1982, S. 7 mit Hinweisen).

Anmerkung der Redaktion:

Das Bundesgericht hat am 22. Juni 1990 eine gegen obigen VGE gerichtete Doppelbesteuerungsbeschwerde abgewiesen (2P.120/1989).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 29. Juni 1990 i.S. A.B.– C. (VGE 323/90)

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Beibringen von Bankenbescheinigungen; Verfahrensrecht (§§ 67 Abs. 1 und 86 StG; Art. 89 Abs. 2, 90 Abs. 5, 93 Abs. 3, 131 Abs. 1 und 139 BdBSt)

Sachverhalt:

A. Mit Verfügung vom 14. März 1990 (Versand: 15. März 1990) auferlegte die Kantonale Steuerverwaltung sowie die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) A.B.-C. infolge Verletzung von Verfahrenspflichten (Veranlagungsperiode 1985/86) Ordnungsbussen von je Fr. 400.-- (Total: Fr. 800.--), da der Pflichtige trotz Mahnungen vom 24. Januar 1990 und 23. Februar 1990 von den Veranlagungsbehörden verlangte Unterlagen nicht eingereicht hatte. Dabei handelt es sich um eine Vollständigkeitsbescheinigung der Kantonalbank Schwyz im Sinne von Art. 90 Abs. 5 BdBSt umfassend den Zeitraum vom 1. Januar 1983 bis zum 31. Dezember 1984 mit folgendem Wortlaut:

> "Nachfolgend bescheinigen wir sämtliche Guthaben und Schulden wie Kontokorrente, Spar- und Depositenguthaben, Metallkonti, Termin- und Treuhandgelder, Baukredite u.ä., Depots (Wertschriften, Edelmetalle u.ä.) sowie vom Steuerpflichtigen eröffnete Inhabersparhefte und -konti (inkl. Nummern- und Fremdwährungskonti), für Herrn A.B. und die von ihm steuerlich vertretenen Familienangehörigen d.h. seine Ehefrau D.B. sowie seine Kinder E., F., G."
>
> (vgl. Dossier "Vollständigkeitsbescheinigung", act. 6, S. 1 unten)

B. Gegen die am 15. März 1990 zugestellte Ordnungsbussenverfügung liess A.B.-C. fristgerecht am 12. April 1990 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben mit den folgenden Anträgen:

"1. Die Bussenverfügungen der Beschwerdegegnerinnen seien aufzuheben.

2. Die Anordnung der Vollständigkeitsbescheinigung der Beschwerdegegnerinnen sei aufzuheben.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerinnen."

C. Vernehmlassend beantragten die Vorinstanzen am 22. Mai 1990, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen und die vorinstanzliche Verfügung zu bestätigen. Diese Vernehmlassung vom 22. Mai 1990 umfasst (als integrierenden Bestandteil) eine Stellungnahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer (Abteilung Inspektorat), vom 16. Mai 1990.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird - soweit dies für die Beurteilung notwendig ist - in den anschliessenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Die Veranlagungsbehörde kann vom Steuerpflichtigen jederzeit weitere Beweismittel verlangen, soweit sie zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich sind (§ 67 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes, StG, nGS 105; vgl. auch Art. 89 Abs. 2 des Beschlusses über die direkte Bundessteuer, BdBSt). Nach Art. 90 Abs. 5 BdBSt haben Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in einem Ver-

tragsverhältnis stehen oder standen, ihm auf Verlangen eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen, insbesondere Gläubiger und Schuldner des Steuerpflichtigen (über Bestand, Höhe, Verzinsung und Sicherstellung der Forderung, vgl. Art. 90 Abs. 5 lit. a BdBSt) sowie Vermögensverwalter, Treuhänder, Pfandgläubiger, Beauftragte und andere Personen, die Vermögen des Steuerpflichtigen im Besitze oder in Verwaltung haben oder hatten (über dieses Vermögen und seine Erträgnisse, vgl. Art. 90 Abs. 5 lit. b BdBSt).

Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder einer Vollzugsverordnung oder einer aufgrund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere eine Auskunfts- oder Bescheinigungspflicht nicht erfüllt, wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu 500 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 5 000 Franken (§ 86 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG). Das Bundessteuerrecht sieht in Art. 131 Abs. 1 BdBSt vor, dass, wer als Steuerpflichtiger den kraft dieses Beschlusses getroffenen amtlichen Verfügungen und Anordnungen - insbesondere über die Einreichung oder Vorlage von Büchern, die Ausstellung oder Einreichung von Bescheinigungen und sonstigen Belegen - vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt, mit Busse von 5 bis 10 000 Franken belegt wird.

Wie das Verwaltungsgericht wiederholt festgestellt hat, setzt die Ausfällung einer Ordnungsbusse demnach voraus, dass

- die vom Steuerpflichtigen verletzte Anordnung der Steuerbehörde gesetzeskonform ist;

- die von der Steuerbehörde getroffene Anordnung für das Verfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet ist (d.h. die vom Pflichtigen zu beschaffenden Unterlagen müssen für die Veranlagung von Bedeutung sein);

- die missachtete Anordnung angemessen ist, d.h. dass gemessen am zu erwartenden Ergebnis deren Erfüllung dem Steuerpflichtigen nicht unverhältnissmässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist;

- vorgängig der Ausfällung einer Ordnungsbusse der Steuerpflichtige schriftlich gemahnt worden ist, und

- der Steuerpflichtige der Anordnung schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) keine Folge geleistet hat

(vgl. EGV-SZ 1980, S. 42 mit Hinweisen; VGE 308/83 vom 10.6.1983, E. 1 mit Verweisen; VGE 332/83 vom 7.2.1984, Erw. 1, publ. in StPS 1984, S. 61 ff.; VGE 372/85 vom 31.7.1986, publ. in StPS 1986, S. 260 ff.; VGE 312/88 vom 11.7.1988, Erw. 1, Prot. K. II.1987, S. 432 ff.).

2. Im vorliegenden Fall hat der zuständige Bundessteuerinspektor der Eidgenössischen Steuerverwaltung EStV (Hauptabteilung direkte Bundessteuer) auf Wunsch der Kantonalen Steuerbehörden im noch pendenten Veranlagungsverfahren 1985/86 des Beschwerdeführers massgeblich mitgewirkt und u.a. am 24. und 25. Januar 1989 am Domizil des Beschwerdeführers eine Revision durchgeführt.

In diesem Zusammenhang rügt der Beschwerdeführer, Bundesbehörden seien gemäss Art. 139 BdBSt nur für Untersuchungen zuständig, wenn eine sogenannte Beskobewilligung vorliege, welche indessen vorliegend fehle. Somit liege ein Verfahrensmangel vor, welcher zu einer Aufhebung der Anordnung der Vollständigkeitsbescheinigung sowie der Bussenverfügung führe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 f., Ziff. 2).

Der Beschwerdeführer übersieht indessen, dass die EStV nach Art. 93 Abs. 3 BdBSt befugt ist, zur wirksamen Ausübung ihres Aufsichtsrechtes von sich aus die in den Artikeln 89-92 BdBSt vorgesehenen Massnahmen anzuordnen oder zu

treffen. Ueberdies blieb die Feststellung des Bundessteuerinspektors in seiner Stellungnahme vom 16.5.1990 unwidersprochen, wonach der Beschwerdeführer gegen die Buchprüfung durch Inspektoren der EStV nicht opponiert, sondern vielmehr eine Beurteilung der Geschäftsbücher durch eine unabhängige Stelle begrüsst habe (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 2 unten). Zusammenfassend ist nicht einzusehen, weshalb die Mitwirkung des Bundessteuerinspektors am betreffenden Veranlagungsverfahren zu beanstanden wäre.

3. a) Der Beschwerdeführer bemängelt im weiteren vor Verwaltungsgericht, er habe mit Schreiben vom 19. Februar 1990 Aktenedition verlangt; ohne diese könne er nicht wissen, weshalb die Verwaltung die Vollständigkeitserklärung von ihm verlangt habe und ob sie dies zu Recht verlangt habe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 oben). Im betreffenden Schreiben vom 19. Februar 1990 an die Kantonale Steuerverwaltung stellte der Beschwerdeführer selbst folgendes Begehren:

> "Nachdem uns nicht klar ist, auf was für Gründe Sie Ihre Einforderung der Vollständigkeitsbescheinigung stützen, möchten wir Sie bitten, uns Ihre Akten (alle Unterlagen zur Veranlagung 1985/86) zuzustellen, damit wir prüfen können, ob es sich bei Ihrer Auflage nicht um eine unzulässige Negativbescheinigung handelt und damit wir auch unsere Rechte im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vollumfänglich wahren können."
>
> (vgl. KB 6)

b) Wie in der Stellungnahme des Bundessteuerinspektors vom 16. Mai 1990 zutreffend ausgeführt wurde, gewährt Art. 4 der Bundesverfassung Privatpersonen grundsätzlich weder einen Anspruch auf Herausgabe amtlicher Akten noch auf Herstellung und Herausgabe von Kopien (vgl. zit. Stellungnahme, S. 2 mit dem Hinweis auf BGE 108 Ia 5). Hinzu kommt, dass dem Beschwerdeführer gemäss den vorliegenden Akten in

zureichendem Masse bekannt ist, weshalb die Vorinstanzen die erwähnte Vollständigkeitsbescheinigung verlangten. Denn ein Abriss der relevanten, aktenkundigen Vorgänge zeigt folgendes Bild:

- Wie bereits erwähnt, nahmen zwei Bundessteuerinspektoren am 24./25. Januar 1989 in bezug auf die Steuerjahre 1985/86 (Berechnungsjahre 1983/84) eine Buchprüfung am Domizil der Firma des Beschwerdeführers vor (vgl. act. 30). Der Revisionsbericht vom 6. Februar 1989 enthält u.a. folgende Feststellungen:

  "3.7 Kauf Geschäftsliegenschaft

  1983 kaufte die B. + Co. die Geschäftsliegenschaft an der H.-strasse .. in X. zum Preis von Fr. 730 000.--. Dabei wurden Hypotheken von Fr. 550 000.-- errichtet. Fr. 180 000.-- hatte Herr B. aus eigenen Mitteln bezahlt. Für diesen Betrag konnte die Herkunft nicht nachgewiesen werden. Nach Angaben des Pflichtigen erfolgte die Finanzierung teilweise durch ein Guthaben aus dem Verkauf einer Ferienwohnung im Jahre 1982. Dieses Guthaben war allerdings nicht deklariert worden. Die Angelegenheit wird weiterverfolgt.

  3.8 Entschädigung Herr Z.

  Herr B. erhielt 1984 eine Entschädigung von Fr. 150 000.-- von Herrn Z. in X. für wertvermehrende Aufwendungen und Investitionen in Einrichtungen, die am früheren Geschäftsdomizil an der I.-strasse .. vorgenommen worden waren. Der Umzug war notwendig geworden, nachdem die gemieteten Räumlichkeiten infolge mangelhaften Unterhalts ... In einem Vergleich wurde die vorgenannte Summe ausgehandelt, die ungefähr die Hälfte der seinerzeitigen Investitionen ausmacht. Die Fr. 150 000.-- wurden auf ein Konto 'Büroumbau' bei der Kantonalbank Schwyz überwiesen, welches jedoch nicht in der Buchhaltung enthalten ist. Herr B. hat über die Verwendung dieses Betrages noch Auskunft zu geben. Eventuell liegt Ersatzbeschaffung vor, andernfalls handelt es sich um Realisierung von stillen Reserven auf früher abgeschriebenem Anlagevermögen."

(vgl. act. 30, S. 4/5)

- Mit Schreiben vom 14. April 1989 an die EStV führte der Beschwerdeführer hinsichtlich der offenen Positionen u.a. was folgt aus:

> "(...) Herr Z. musste am 23.1.1984 die Fr. 150 000.-- bezahlen.
> Fr. 130 000.-- davon wurden beim Kauf der Liegenschaft 'H.-strasse ..' sofort reinvestiert; da hier die Büroräume weitgehend bereits vorhanden waren und nur noch kleinere Renovations-Arbeiten gemacht werden mussten. (...)"
>
> (vgl. Veranlagungskorrespondenz, nachfolgend VK-act. 15, S. 1/2)

Im weiteren machte der Beschwerdeführer im zit. Schreiben vom 14.4.1989 geltend, für den Kauf der Liegenschaft "H.-strasse .." ein kurzfristiges Ueberbrückungsdarlehen von Fr. 100 000.-- von seinem Vater bezogen zu haben, wobei er dieses Darlehen nach Eingang der Entschädigung von Fr. 150 000.-- von Z. im Februar 1984 wieder an seinen Vater zurückbezahlt habe (vgl. act. 15, S. 2, 4. Abs.).

- Mit Schreiben vom 12. Juni 1989 forderte der Bundessteuerinspektor hinsichtlich der Entschädigung Z. von Fr. 150 000.-- was folgt:

> "Dieser Betrag wurde am 23.1.1984 auf ein nicht in der Buchhaltung enthaltenes Konto Büroumbau ... bei der Kantonalbank Schwyz überwiesen. Von diesem Konto benötigen wir für die Jahre 1983 und 1984 die Kontoauszüge sowie zu jedem Geschäftsfall die einzelnen Bankbelege. Aus den Gutschrifts- und Belastungsanzeigen müssen die Belasteten resp. die Begünstigten ersichtlich sein, andernfalls sind diese anzugeben. Zusätzlich ist die beiliegende Vollständigkeitsbescheinigung durch die Kantonalbank von Schwyz ausfüllen zu lassen und einzureichen."
>
> (vgl. VK-act. 13)

- Mit Schreiben vom 20. Juli 1989 an die EStV betonte der Beschwerdeführer u.a., im Schreiben vom 14.4.1989 "zu den noch offenen Pendenzen klare Antworten und Begründungen" abgegeben zu haben, weshalb er sich im Ergebnis weigerte, "auf die erneute Unterlagen-Einforderung" einzutreten (vgl. act. 12).

- Daraufhin gab der betreffende Bundessteuerinspektor in seinem Schreiben vom 2. August 1989 dem Pflichtigen u.a. folgende Erläuterungen hinsichtlich der offenen Positionen ab:

> "(...) Dieses Konto ist nicht in der Buchhaltung enthalten und es wurde auch in der Steuererklärung nicht aufgeführt. Sicher werden Sie verstehen, dass wir uns für dieses Konto und den darüber abgewickelten Geschäftsverkehr interessieren. Gleichzeitig wollen wir uns vergewissern, dass es sich dabei um ein einmaliges Versehen handelt. Dazu dient die Vollständigkeits-Bescheinigung.
>
> Ihre Ausführungen zur Finanzierung des Liegenschaftenkaufs H.-strasse .. haben wir zur Kenntnis genommen. Nach Einsichtnahme in die Steuerakten Ihres Vaters kann auch diese Pendenz noch nicht bereinigt werden. Der Vergleich der per 1.1.1983 und 1.1.1985 deklarierten Vermögenswerte ergibt nämlich in dieser Zeitspanne nur sehr geringfügige Verschiebungen in der Vermögensstruktur. Die Herkunft der beim Kauf der Geschäftsliegenschaft aufgewendeten eigenen Mittel bleibt im Umfang von mindestens Fr. 100 000.-- nach wie vor offen.
>
> Da die beiden Positionen noch weitgehend ungeklärt sind, müssen wir an unserer Auflage vom 12. Juni 1989 vollumfänglich festhalten. (...)"
>
> (vgl. VK-act. 11)

- Eine mündliche Besprechung vom 16. November 1989 zwischen dem Bundessteuerinspektor und dem Beschwerdeführer (zuzüglich Mitarbeiter K.) zeitigte u.a. folgendes Ergebnis (vgl. Aktennotiz des Bundessteuerinspektors, VK-act. 9)

"Entschädigung Z., Bankkonto ... KB Schwyz

Herr K. übergibt mir die Bankauszüge und Belege ab 20.1.1984 (Kontoeröffnung) bis 31.3.1988. Dazu gibt er folgende Erläuterungen ab: Das Konto ist nicht deklariert worden, weil Herr B. der Meinung war und immer noch ist, dass die Entschädigung von Fr. 150 000.-- ihm persönlich zustehe. Herr B. hat den Prozess in eigenem Namen geführt. Er erklärt, dass die Treuhänderin (damals ...) nichts von diesem Konto gewusst habe. Der Kontoverkehr wird von Herr K. erläutert. Mit der Entschädigung Z. wurde u.a. ein Motorboot gekauft zum Preis von Fr. 200 000.--, wobei das alte Boot (Steuerwert Fr. 1 900.--) zu Fr. 90 000.-- eingetauscht werden konn-

te. Herr K. gibt ganz klar zu, dass die Deklaration des Vermögens nicht korrekt war. Er schlägt vor, den Steuerwert des Bootes auf Fr. 160 000.-- festzusetzen. Dazu kann ich mich nicht äussern, da die direkte Bundessteuer keine Vermögenssteuer mehr kennt. Ich werde den Vorschlag der KStV unterbreiten. Den Rest des Geldes hat Herr B. wie folgt verwendet: 20 000.-- Einlage ..., 20 000.-- Einlage ..., 20 000.-- Privatbezug. (...)

Die ursprünglichen Investitionen, für welche die Entschädigung Z. nun erfolgte, wurden bekanntlich in der Buchhaltung aktiviert und im Laufe der Jahre abgeschrieben. Die Entschädigung gehört schon deshalb in die Buchhaltung, was auch nicht bestritten wird. Der Buchwert dieser Investitionen beträgt per 1.1.1983 übereinstimmend Fr. 86 500.--. In den beiden Bemessungsjahren wurde weiter abgeschrieben (Fr. 33 100.--), Buchwert per 1.1.1985 Fr. 53 400.-- (Investition in Mobiliar 1984 Fr. 1 398.30 nicht berücksichtigt). Die Differenz des Buchwertes zu den Fr. 150 000.--, ausmachend Fr. 96 600.--, wird im Durchschnitt mit Fr. 48 300.-- aufgerechnet. Die noch aktivierten Investitionen, welche auch handelsrechtlich fraglich sind, werden per 1.1.1985 eliminiert, so dass künftig keine Abschreibungen mehr darauf getätigt werden können. Diesem Vorgehen inkl. Aufrechnung wird zugestimmt. (...)

Bezüglich Vollständigkeitsbescheinigung der KB Schwyz sind die Herren der Ansicht, dass diese nun nicht mehr nötig ist, weil die Unterlagen für das bisher nicht deklarierte Konto ja vollständig beigebracht wurden. Ich teile diese Meinung nicht. Wir wollen uns vergewissern, dass es sich bei diesem Konto um das einzige, nicht deklarierte Guthaben handelt. (...)

Finanzierung der Liegenschaft H.-strasse ..

Herr K. übergibt mir 4 Belege. (...) Trotz diesen Bezügen fehlen nach meiner Rechnung noch zwischen Fr. 80 000.-- und 100 000.--. Herr B. erläutert, dass er das Geld von seinem Vater, welcher vor ca. einem Monat gestorben ist, erhalten und auch wieder zurückgegeben hat. Selbstverständlich sei dabei nichts schriftlich vereinbart worden. (...)

Ich erläutere den Herren, dass wir diese Angaben, die ja bereits im Schreiben vom 14. April 1989 gemacht wurden, anhand der Steuererklärungen des Vaters überprüft haben. Aufgrund der dort deklarierten Werte sei die Gewährung eines Darlehens in der Höhe von Fr. 100 000.-- nicht möglich gewesen. Herr B. gesteht darauf, dass sein Vater einen grösseren Barbetrag hinterzogen habe. Im Inventarisationsverfahren sei das Geld zum Vorschein gekommen und entsprechend im Protokoll vermerkt worden. Eine Kopie des

Aufnahmeprotokolls wird uns noch zugestellt. Auf meine Frage nach der Höhe des vorgefundenen Barbetrages erklärt Herr B. nach kurzem Nachdenken, es habe sich um ca. Fr. 90 000.-- gehandelt. (...)"

(vgl. VK-act. 9)

Aufgrund dieser Vorgeschichte ist dem Beschwerdeführer hinreichend bekannt, aus welchen Gründen die Vorinstanzen die erwähnte Vollständigkeitsbescheinigung verlangten. Jedenfalls erläuterten die Vorinstanzen dem Beschwerdeführer mehrfach, aus welchen Gründen sie an einer Vollständigkeitsbescheinigung festhalten. Ob diese Gründe schliesslich die vorliegend angefochtene Ordnungsbussenverfügung rechtfertigen, ist nachfolgend in Erwägung 5 zu prüfen. Zusammenfassend ist nach dem Gesagten keine Verletzung des rechtlichen Gehörs ersichtlich. Ueberdies ist zu beachten, dass die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers vor Verwaltungsgericht weder ausdrücklich noch ansatzweise einen Antrag auf Akteneinsicht stellen.

4. Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss argumentiert, die Anordnung der Vollständigkeitsbescheinigung hätte durch eine Verfügung mit Rechtsmittelbelehrung erfolgen müssen bzw. die Bescheinigungsverfügung sei als selbständig anfechtbare Zwischenverfügung zu qualifizieren, da ihm [ohne ein selbständiges Beschwerderecht] nicht wiedergutzumachende Nachteile drohen würden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6/7, Ziff. 3), wird zum einen in der Vernehmlassung vom 16. Mai 1990 zutreffend dargelegt, dass der Steuerpflichtige nach Lehre und Rechtsprechung hinsichtlich der direkten Bundessteuer nur dann Vorentscheide verlangen und im Einsprache- und Beschwerdeverfahren weiterziehen kann, wenn es um die Entrichtung oder Rückerstattung bundesrechtlicher Abgaben oder um die Steuerpflicht an sich geht (vgl. ASA 43, S. 394 mit weiteren Hinweisen). Bei der vorliegend umstrittenen Vollständigkeitsbescheinigung handelt es sich offenkundig um eine Untersuchungshandlung. Beizupflichten

ist auch der vorinstanzlichen Feststellung, wonach der Steuerpflichtige vor Abschluss eines Untersuchungs- oder Einschätzungsverfahrens keinen Vorentscheid verlangen kann (vgl. zit. Vernehmlassung vom 16.5.1990, S. 2 unten mit Hinweisen, u.a. ASA 43, S. 395). Zum andern krankt die Argumentation des Beschwerdeführers daran, dass kein "nicht wiedergutzumachender Nachteil" erstellt ist. Denn diesbezüglich bringt der Beschwerdeführer einzig vor, dass er Ordnungsbusse sowie Ermessenstaxation riskiere, wenn er der vorinstanzlichen "Anordnung" nicht nachkomme (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 oben). Er übersieht indessen, dass seine materiellen Einwände gegen die Vollständigkeitsbescheinigung im vorliegenden Ordnungsbussenverfahren entgegengenommen und überprüft werden (vgl. nachfolgend, Erwägung 5). Hinzu kommt, dass auch die Androhung der Ermessenstaxation vorliegend keine Verschlechterung der Rechtsstellung des Beschwerdeführers bewirkt, da die Veranlagung auch im Falle einer Ermessenstaxation angefochten werden kann (vgl. Vernehmlassung vom 16.5.1990, S. 3 oben mit Hinweisen, u.a. auf Art. 90 Abs. 1 Satz 2 BdBSt [recte: Art. 92 Abs. 1 Satz 2 BdBSt] und darauf, dass die Veranlagung auch im Falle einer Ermessenstaxation angefochten werden kann, da das anlässlich der Buchprüfung und des nachfolgenden Schriftenwechsels festgestellte Einkommen das steuerbare Einkommen der Vorperiode bereits um mehr als 20 % übersteigt).

Zusammenfassend kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, wonach die Vorinstanzen hinsichtlich der Vollständigkeitsbescheinigung keine selbständig anfechtbare Zwischenverfügung erlassen haben, nichts zu seinen Gunsten ableiten.

5. In der Folge sind die vorne in Erwägung 1 (am Schluss) aufgeführten Voraussetzungen zu behandeln, welche für die Ausfällung einer Ordnungsbusse erfüllt sein müssen.

a) Gesetzeskonformität

Die Parteien sind sich grundsätzlich einig, dass Vollständigkeitsbescheinigungen als "allgemeine Suchaktionen" bzw. als allgemeine Fahndungsmittel der Steuerbehörde unzulässig sind. Von einer solchermassen verpönten Suchaktion kann aber im vorliegenden Fall keine Rede sein, wie nachfolgend aufzuzeigen ist.

Ausgangspunkt ist, dass die Steuerbehörden im Rahmen einer Buchprüfung Kenntnis von einem nicht deklarierten Konto (sog. Schwarzkonto) erhielten (vgl. oben, Erwägung 3 b). Das (zufällige) Bekanntwerden/Auftauchen eines Schwarzkontos rechtfertigt die Vornahme weiterer Abklärungen und grundsätzlich auch die Einholung einer Vollständigkeitsbescheinigung bei der betreffenden Bank (vgl. BGE 108 Ib 234; vgl. auch Vernehmlassung vom 16.5.1990, S. 2 unten mit dem Hinweis auf A. Camenzind, Bankenbescheinigung und Bankgeheimnis im steuerlichen Veranlagungsverfahren, in: Der Schweizer Treuhänder 9/89, S. 388, rechts unten). Dies gilt jedenfalls dann, wenn unklar ist, ob der Pflichtige nur hinsichtlich des bekanntgewordenen Schwarzkontos oder noch in anderen Fällen Angaben verheimlicht hat. Anders zu entscheiden wäre höchstens dann, wenn die konkreten Umstände den Schluss nahelegen, dass sämtliche bisher den Steuerbehörden verheimlichten Angaben/Vermögenswerte etc. zum Vorschein gekommen sind (dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn der Pflichtige von sich aus den Steuerbehörden die Existenz eines bisher nicht deklarierten Schwarzkontos anzeigen würde). Solche besonderen Umstände fehlen indessen im konkreten Fall. Ins Gewicht fällt, dass der Beschwerdeführer die Steuerbehörden nicht von sich aus auf die Existenz des betreffenden Schwarzkontos aufmerksam machte, sondern vielmehr die Bundessteuerinspektoren im Rahmen der Buchprüfung auf einen Eigenmittelanteil von Fr. 180 000.-- beim Kauf der Geschäftsliegenschaft H.-strasse .. stiessen, worauf

der Beschwerdeführer beim Nachweis der Mittelherkunft die Entschädigung Z. erwähnte und nachfolgend der entsprechende Beleg gesucht und vorgewiesen wurde (vgl. Vernehmlassung vom 16.5.1990, S. 3 i.V.m. den Ausführungen in Erwägung 3 b).

Unbehelflich sind auch die sinngemässen Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach es sich lediglich um ein einmaliges Versehen handle, da die Unterlagen betreffend das Schwarzkonto infolge Personalwechsel im Jahre 1985 aus den Akten verschwunden seien (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8, Ziff. 4). Einmal abgesehen davon, dass dieser Personalwechsel und dieser angebliche Aktenverlust nicht substantiiert erläutert wurde, sind dem Beschwerdeführer im Einklang mit den Vorinstanzen mehrere Ungereimtheiten vorzuwerfen. Zum einen stellte der Beschwerdeführer die in der Vernehmlassung vom 16.5.1990 enthaltene Feststellung nicht in Abrede, dass er anlässlich der Besprechung vom 16. November 1989 den Standpunkt vertreten habe, er sei nach wie vor der Ansicht, die Entschädigung von Fr. 150 000.-- stünde ihm persönlich zu. Daraus folgerte die Vorinstanz zu Recht, es sei nicht ersichtlich, weshalb sich das Personal mit diesen persönlichen Angelegenheiten des Beschwerdeführers hätte befassen sollen. Zum andern fällt auf, dass der Beschwerdeführer ursprünglich nach Aufdeckung des Schwarzkontos [bzw. im Schreiben vom 14.4.1989] argumentierte, Fr. 130 000.-- der "Entschädigung Z." (Fr. 150 000.--) seien sofort in die Liegenschaft "H.-strasse .." reinvestiert worden (vgl. VK-act. 13/Anhang, bzw. vorne, Erwägung 3 b). Im Verlaufe der mündlichen Besprechung vom 16. November 1989 musste indessen der Beschwerdeführer eingestehen, dass er die "Entschädigung Z." u.a. für den Kauf eines neuen Motorbootes [Kaufpreis Fr. 198 820.--] verwendete, wobei er das alte Boot (Steuerwert Fr. 1 900.--) für Fr. 89 575.-- eintauschen konnte (vgl. Vernehmlassung vom 16.5.1990, S. 4 oben i.V.m. Akten EStV/B4). Dass das Ende Mai 1984 gelieferte

und annähernd Fr. 200 000.-- teure Motorboot Marke ... in der Steuererklärung 1985/86 vom 17. November 1987 in Ziff. 45 [Sonstige Vermögenswerte per 1. Januar 1985] versehentlich mit Fr. 1 900.-- bewertet worden sei, wird selbst vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Im weiteren blieb die vorinstanzliche Feststellung unwidersprochen, dass der Beschwerdeführer ein Restguthaben aus dem Verkauf einer Eigentumswohnung in ... an ... nicht deklarierte. Auch wenn es sich dabei um eine Position handelt, welche die Vorperiode betrifft, haben die Vorinstanzen daraus zu Recht Zweifel an der Deklaration 1985/86 abgeleitet, zumal die Unvollständigkeit der früheren Angaben erst im Veranlagungsverfahren 1985/86 aufgedeckt werden konnte (vgl. Vernehmlassung vom 16.5.1990, S. 3 oben).

Schliesslich sind auch noch deshalb Zweifel an der Vollständigkeit/Korrektheit der Steuererklärung 1985/86 angebracht, da - selbst wenn man die "Entschädigung Z." ausklammert - gemäss dem Revisionsbericht vom 6. Februar 1989 [zusätzlich zum bundessteuerlich deklarierten Einkommen von Fr. 268 727.--] Aufrechnungen im Umfange von Fr. 141 253.-- vorgesehen sind (vgl. act. 30, u.a. nicht bzw. ungenügend deklarierte Grundstückgewinne, doppelt geltend gemachte Schuldzinsen, höhere Privatanteile etc.).

Aus all diesen Gründen ist die voristanzliche Vermutung, wonach noch weitere nicht deklarierte Vermögenswerte vorhanden sein könnten, nicht abwegig.

b) Notwendigkeit und Geeignetheit

Ist nach dem Gesagten der vorinstanzliche Verdacht auf nicht deklarierte Vermögenswerte in zureichendem Masse erhärtet (vgl. Erwägung 5 a), sind weitere Abklärungen im Hinblick auf eine gesetzmässige Veranlagung unerlässlich. Das

Verwaltungsgericht hat bereits im Entscheid VGE 343/80 vom 26. September 1980 (Prot. K. II 1980, S. 414 ff.) betont, die Vollständigkeitsbescheinigung bilde in Fällen, wo begründeter Verdacht auf nicht besteuerte Vermögenswerte bestehe, das geeignetste Mittel, den Sachverhalt abzuklären. Daran ist weiterhin festzuhalten.

c) Angemessenheit

Der Beschwerdeführer rügt im weiteren u.a. sinngemäss, die umstrittene Vollständigkeitsbescheinigung sei unverhältnismässig, weil auch die Familie (Ehepartner und Kinder) einbezogen wurde, und weil er "lokal beschränkt auf X. tätig" sei und sich schon daher die Bescheinigungspflicht auf diese Zweigniederlassung zu beschränken habe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 10/S. 12).

Diesbezüglich wurde in der Vernehmlassung vom 16.5.1990 festgehalten, dass der Beschwerdeführer aufgrund des Systems der Familienbesteuerung seine Ehefrau wie seine Kinder in der Veranlagungsperiode 1985/86 vertreten hat (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 4, mit Hinweisen, wobei diese Feststellung ungeachtet der Zustellung der vorinstanzlichen Vernehmlassung an die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers vor Verwaltungsgericht unwidersprochen blieb). Auffallend ist schliesslich, dass der Beschwerdeführer in den beiden aktenkundigen Wertschriftenverzeichnissen per 1. Januar 1985 keine Wertschriften (Sparhefte etc.) aufführte, welche beispielsweise der jüngsten Tochter (geb. ...) zuzurechnen wären (vgl. act. 72: Wertschriftenverzeichnis per 1.1.1985 vom 11. Dezember 1986; act. 73: Wertschriftenverzeichnis per 1.1.1985 vom 12. November 1987; vgl. ferner auch das Wertschriftenverzeichnis 1983/84 per 1.1.1983, in EStV-act. B4).

Was die Rüge des Beschwerdeführers anbelangt, die Vollständigkeitsbescheinigung erstrecke sich zu Unrecht "auf sämtliche Niederlassungen auf Kantonsgebiet" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12 oben), wird in der vorinstanzlichen Stellungnahme vom 16.5.1990 zutreffend darauf hingewiesen, dass die zugrunde liegenden Aufforderungen keine solche Formulierung enthalten (vgl. Korrespondenz betr. Vollständigkeitsbescheinigung, act. 4 und 6, bzw. KB 3 und KB 5). War sich der Beschwerdeführer im unklaren, ob sich die Aufforderung auf die Filiale X. beschränkte, so hätte er sich bei der Steuerbehörde diesbezüglich rechtzeitig erkundigen können. Auf keinen Fall durfte er deswegen die Einreichung der Bescheinigung schlechthin verweigern. Im übrigen trifft es gemäss den vorliegenden Akten nicht zu, dass der Beschwerdeführer nur "lokal beschränkt auf X." tätig sei (vgl. dazu beispielsweise ...).

Schliesslich kann der Beschwerdeführer auch aus der langen Verfahrensdauer nichts zu seinen Gunsten ableiten, da er mit seinem Verhalten massgeblich an den Verzögerungen beigetragen hat (vgl. beispielsweise den Umstand, dass der Beschwerdeführer über die tatsächliche Verwendung der "Entschädigung Z." [Bootskauf] nicht bereits im Rahmen der Buchprüfung vom 24./25. Januar 1989, sondern erst am 16. November 1989 Auskunft erteilte; vgl. auch die vom Beschwerdeführer veranlassten Verzögerungen/Fristerstreckungsbegehren u.a. VK-act. 10, 12, 15 usw.).

Ebensowenig ist ersichtlich, dass die vom Beschwerdeführer verlangte Vollständigkeitsbescheinigung unverhältnismässig grosse Mühe bereiten oder gar unmöglich sein sollte. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die KBS (Filiale X.) die Nachforschungskosten für die nachträglich zusammengestellten, vollständigen Kontoauszüge betr. das Schwarzkonto vom 1. Januar 1984 bis zur Auflösung am 21. April 1988 auf Fr. 100.-- bezifferte, indessen "in Anbe-

tracht der bisherigen guten Beziehungen zu unserer Bank" auf die Ausstellung einer Rechnung verzichtete (vgl. act. 85). Im übrigen wirkt der Einwand gesucht, bei Schrankfächern könne sich die Bescheinigung lediglich auf den Bestand eines Safes beziehen, da der Inhalt der Bank nicht bekannt sei (vgl. Beschwerdeschrift, S. 13). In der Tat kann die betreffende Bank nicht mehr bescheinigen, als ihr tatsächlich bekannt ist. Indessen erfüllt die Bank die Anforderungen an eine Vollständigkeitsbescheinigung grundsätzlich in zureichendem Masse, wenn sie in bezug auf Schrankfächer Auskunft darüber erteilt, ob und gegebenenfalls inwiefern vom Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum Schrankfächer gemietet wurden. Dass eine solche Präzisierung im Wortlaut der zugrunde liegenden Vollständigkeitsbescheinigung nicht enthalten ist, stellt jedenfalls keinen zureichenden Grund dar, die umstrittene Vollständigkeitsbescheinigung (ersatzlos) aufzuheben. Analoges gilt grundsätzlich auch für die vom Beschwerdeführer angesprochenen Inhabersparhefte und Inhaberpapiere (vgl. Beschwerdeschrift, S. 13), da die betreffende Bank nur (aber immerhin) alle [gemeinsamen] Geschäftsbeziehungen anzugeben hat, welche ihr bekannt sind (vgl. Art. 90 Abs. 5 BdBSt).

Fehl geht ferner die Argumentation des Beschwerdeführers, es sei unbillig, die Vornahme einer Berichtigung dürfe nicht mit einer verschärften Auflage verbunden werden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9, Ziff. 5), da - wie bereits schon ausführlich dargelegt wurde - keine eigentliche Berichtigung des Steuerpflichtigen vorliegt, sondern vielmehr die Steuerbehörden im Rahmen einer Buchprüfung auf die Existenz eines Schwarzkontos stiessen.

Aus all diesen Gründen ist keine relevante Verletzung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes erstellt.

d) Vorgängige Mahnung / Schuldhaftes Verhalten

Diese Voraussetzungen sind hier offensichtlich erfüllt. Im übrigen liegt nicht nur ein fahrlässiges Verschulden vor, sondern handelte der Steuerpflichtige vorsätzlich, indem er sich ausdrücklich weigerte, die geforderte Vollständigkeitsbescheinigung einzuholen. Dass dies gesetzeskonform, notwendig, geeignet und angemessen war, wurde bereits dargetan.

e) Die Höhe der Ordnungsbussen wird schliesslich vom Beschwerdeführer nicht beanstandet. Dementsprechend erübrigen sich diesbezügliche Ausführungen.

6. Nach all diesen Ausführungen sind die vorinstanzlich ausgefällten Ordnungsbussen zu bestätigen.

Diesem Ergebnis entsprechend werden die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer auferlegt. Eine Parteientschädigung für das kantonalsteuerliche Verfahren fällt ausser Betracht.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Juli 1989 i.S. X. (VGE 309/89)

Handänderungssteuer

Sachverhalt (gekürzt):

Mit öffentlich beurkundeten Baurechtsverträgen von ... 1971 und ... 1978 wurden zu Lasten zweier Grundstücke bis ... 2011 selbständige und dauernde Baurechte zugunsten des Bauberechtigten X. eingeräumt. Mit Baurechtsvertrag ... 1989 wurden die erwähnten Baurechte im Bestande beibehalten, die Bedingungen hingegen teilweise geändert (u.a. neue Dauer bis ... 2088). Gegen die vom Gemeinderat ... 1989 veranlagte Handänderungssteuer liess X. rechtzeitig Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

"1. Die angefochtene Einschätzungsverfügung vom ... 1989 sei ersatzlos aufzuheben;

2. eventuell sei die Einschätzung unter Anerkennung der Tatsache, dass für das Baurecht bis ... 2011 bereits Handänderungssteuern rechtsgültig abgerechnet sind, neu vorzunehmen;

3. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Bg."

Aus den Erwägungen:

3. a) Der schwyzerischen Handänderungssteuer unterliegt sowohl die zivilrechtliche wie die wirtschaftliche Handänderung. Die wirtschaftlichen Handänderungstatbestände

sind in § 4 lit. b - e HStG enumerativ und abschliessend aufgezählt (vgl. EGV-SZ 1985, Nr. 20, S. 65). Nach § 4 lit. e HStG i.V.m. § 3 Abs. 1 lit. b HStG gelten "die Errichtung und Uebertragung" der im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Baurechte als steuerpflichtige Handänderungen (im Sinne des HStG), sofern dadurch die Bewirtschaftung oder Veräusserung des belasteten Grundstückes wesentlich beeinträchtigt wird.

b) Die Parteien sind sich einig, dass die Baurechtsverträge ... 1989 einerseits und von 1971 bzw. 1978 anderseits die gleichen Vertragsparteien aufweisen sowie die gleichen Grundstücke zum Gegenstand haben ... . Der Baurechtsvertrag ... 1989 unterscheidet sich von den ursprünglichen Baurechtsverträgen 1971 bzw. 1978 insbesondere dadurch, dass der ordentliche Vertragsablauf neu auf ... 2088 (gegenüber ursprünglich ... 2011) festgesetzt bzw. verlängert wurde und dass die Berechnung des Baurechtszinses/Anpassungsmodalität geändert wurde ... . In der Folge ist zu prüfen, ob der Baurechtsvertrag ... 1989 Anlass für eine (erneute) Handänderungssteuer gibt [Standpunkt Vorinstanz] oder ob der im Zusammenhang mit dem Baurechtsvertrag ... 1989 stehende Handänderungssteueranspruch ganz [oder eventualiter teilweise] durch die Handänderungssteuern im Zusammenhang mit den Baurechtsverträgen 1971/1978 konsumiert wurde [Standpunkt Beschwerdeführer].

4. a) Das Verwaltungsgericht hat bereits im Entscheid VGE 381/79 vom 17. April 1980 entschieden, dass die Verlängerung eines im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Baurechtes als steuerpflichtiger Tatbestand im Sinne von § 4 lit. e HStG gilt bzw. unter "Errichtung eines Baurechtes" zu subsumieren ist (vgl. zit. VGE, publ. in EGV-SZ 1980, S. 52 ff. insbes. Erw. 4, u.a. mit dem Hinweis auf H.M. Riemer, Das Baurecht des ZGB und seine Behandlung im Steuerrecht; Diss. ZH 1968, S. 197 ff. und S. 200). Die

Vorbringen des Beschwerdeführers sind nicht geeignet, diese dargelegte Praxis zu ändern. Insbesondere gilt weiterhin, dass ein gegenteiliges Ergebnis einer Steuerumgehung Vorschub leisten und eine rechtsgleiche Besteuerung zum vornherein in Frage stellen könnte. Denn falls eine Verlängerung eines Baurechtes nicht mehr handänderungssteuerpflichtig wäre, "würden Baurechte auf kurze Dauer abgeschlossen, um den Handänderungswert, der sich bei den wiederkehrenden Baurechtszinsleistungen nach dem Barwert dieser Leistungen richtet, möglichst tief zu halten. Die Dauer des Baurechts könnte dann in der Folge verlängert werden, um den beabsichtigten Erfolg, nämlich eine Steuerverkürzung, erzielen zu können. Dass dies der Gesetzgeber nicht ermöglichen wollte, ist einleuchtend" (vgl. zit. VGE, EGV-SZ 1980, S. 55 oben). Ausserdem würde in handänderungsabgaberechtlicher Hinsicht derjenige Baurechtsnehmer schlechter gestellt, welcher von Anfang an eine Baurechtsdauer von 99 Jahren vereinbart hat [da bei wiederkehrenden Leistungen (Baurechtszinsen) der Handänderungswert von der Vertragsdauer (Dauer des Baurechtszinses) beeinflusst wird (vgl. § 8 Abs. 2 HStG)], während demgegenüber derjenige Baurechtsnehmer in handänderungsabgaberechtlicher Hinsicht profitieren würde, welcher im ersten Baurechtsvertrag die höchstzulässige Baurechtsdauer noch nicht, sondern erst in einem zweiten Vertrag ausschöpfen würde. Dabei wäre nicht einzusehen, weshalb eine solche Ungleichbehandlung vor Art. 4 BV standhalten sollte.

Für das Ergebnis, wonach der vorliegende Baurechtsvertrag ... 1989 grundsätzlich § 4 lit. e HStG unterliegt, sprechen im übrigen auch die folgenden Ueberlegungen. Mit Abschluss des neuen Vertrages ... 1989 wurden einerseits die bisherigen Baurechtsverträge von 1971 bzw. 1978 aufgehoben, da die Parteien - zumindestens konkludent - davon ausgehen, dass der Vertrag ... 1989 an die Stelle der bisherigen Verträge [1971/1978] tritt ... . Dieser neue Vertrag ... 1989 beinhaltet indes nicht nur die Aufhebung der Bau-

rechtsverträge 1971/1978, sondern auch Baurechte bis ... 2088. Nach dem Gesetz können Baurechte auf höchstens 100 Jahre begründet werden (Art. 779 1 Abs. 1 ZGB). Die Verträge 1971/78 sollten ursprünglich per ... 2011 ablaufen. Mit dem neuen Vertrag wurde eine Baurechtsdauer ... 1989 bis ... 2088 [somit für 99 Jahre] vereinbart. Mithin wurden mit dem Vertrag ... 1989 im Vergleich zu den Verträgen 1971/78 insofern Baurechte begründet bzw. errichtet, als die ursprünglich ... 2011 erlöschenden Baurechte neu grundsätzlich bis ... 2088 Geltung beanspruchen. Im übrigen wird von den Parteien zu Recht nicht geltend gemacht, die Bewirtschaftung oder Veräusserung der belasteten Grundstücke werde durch die im Vertrag ... 1989 neu bis ... 2088 enthaltenen Baurechte nur unwesentlich beeinträchtigt (vgl. § 4 lit. e 2. Satzteil HStG).

b) Unbehelflich ist auch der Einwand des Beschwerdeführers, die Verlängerung des Baurechts gelte infolge der zivilrechtlichen Identität des Dienstbarkeitsverhältnisses nicht als Begründung eines neuen Baurechtes, weshalb eine Abgabepflicht ausser Betracht falle (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6, Ziff. II.1 mit Hinweis auf Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, Kommentar zu den Artikeln 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Muri-Bern 1985, N 263 zu Art. 5 HPAG). Einmal abgesehen davon, dass sich der vom Beschwerdeführer zitierte Autor auf das bernische Handänderungssteuerrecht bezieht, vertritt dieser Autor ebenfalls die Ansicht, dass in handänderungsabgaberechtlicher Hinsicht die wesentliche Aenderung eines Baurechtsvertrages der Errichtung gleichzustellen sei (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 6 oben mit Hinweis auf P. Ruf, a.a.O. N 264 zu Art. 5 HPAG, S. 138). Dass der neue Vertrag im Vergleich zum Vertrag 1978 eine wesentliche Aenderung aufweist, ergibt sich einerseits, wenn man den Inhalt der Baurechte vergleicht. So war der Beschwerdeführer gemäss Baurechtsvertrag ... 1978 hinsichtlich GB-Nr. ...

nur berechtigt, "darauf ein Bauwerk nach den Plänen von Architekt ... zu erstellen"; diese Pläne bildeten ausdrücklich einen wesentlichen Bestandteil der Dienstbarkeit (vgl. KB 6, S. 2). Im neuen Vertrag ... 1989 hingegen erhielt der Beschwerdeführer ausdrücklich das Recht, "auf den Baurechtsgrundstücken ... die bestehenden Bauten und Anlagen ... beizubehalten und im Rahmen der jeweils geltenden gesetzlichen Bestimmungen beliebige Aenderungen oder Erweiterungen an den bestehenden Bauten und Anlagen vorzunehmen" (vgl. KB 4 ...). Anderseits wurde mit dem ... 1989 neu vereinbarten Berechnungs-/Anpassungsmodus für die Baurechtszinsen ebenfalls eine massgebliche Vertragsänderung vorgenommen. Denn die Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Frage der Baurechtszinsberechnung Anlass zu einem mehrjährigen Gerichtsverfahren gegeben habe, legen offensichtlich den Schluss nahe, dass es sich diesbezüglich um einen (zumindestens subjektiv) wesentlichen Vertragspunkt handelte ... . Im übrigen spricht auch die dargelegte, verlängerte Baurechtsdauer (neu bis ... 2088, bisher bis ... 2011) für die Annahme einer wesentlichen Vertragsänderung.

5. Steht nach diesen Ausführungen fest, dass der neue Baurechtsvertrag ... 1989 grundsätzlich der Besteuerung nach § 4 lit. e HStG unterliegt, ist noch die Frage zu beantworten, wie die Handänderungssteuer zu berechnen ist.

a) Die Handänderungssteuer beträgt ein Prozent des Handänderungswertes (§ 7 HStG). Der Handänderungswert entspricht dem Gegenwert für den Erwerb des Grundstückes bzw. dem im Kaufrecht oder Rückkaufsrecht vereinbarten Preis (§ 8 Abs. 1 Satz 1 HStG). Hat der Erwerber zeitlich wiederkehrende Leistungen zu erbringen, entspricht der Handänderungswert dem Barwert dieser Leistungen. Der Regierungsrat bestimmt den Zinsfuss (§ 8 Abs. 2 HStG).

b) Die Vorinstanz berechnete den Barwert der wiederkehrenden Leistungen im angefochtenen Beschluss einerseits nach Massgabe des RRB Nr. 991 vom 2. Juni 1980, wonach der massgebende Zinssatz 5 % beträgt, und anderseits gestützt auf eine Tabelle der Gemeinde Freienbach mit der Ueberschrift "Vorschüssige Rentenbarwertfaktoren", woraus bei einer Vertragsdauer von 99 Jahren in Verbindung mit einem Zinssatz von 5 % ein Kapitalisierungsfaktor von 20.83 resultierte (vgl. KB 7). Zusammenfassend multiplizierte die Vorinstanz den im Baurechtsvertrag ... 1989 auf S. 9, Ziff. 2 enthaltenen jährlichen Baurechtszins von ... mit dem erwähnten Faktor 20.83, was einen Handänderungswert von Fr. ... zur Folge hatte. ...

In der Vernehmlassung ... ergänzte die Vorinstanz was folgt:

> "Die Berechnung des Gemeindesrates ... erfolgte gestützt auf die oben erwähnte Tabelle der Gemeinde Freienbach und entspricht der Praxis der Gemeinden des Kantons Schwyz.
> Es ist zuzugeben, dass die Berechnung der Handänderungssteuer bzw. des ihr zugrunde liegenden Barwertes der Baurechtszinsen auch gestützt auf das Beispiel Nr. 53 bei Stauffer/Schätzle, Barwerttafel, vierte, vollständig neubearbeitete und erweiterte Auflage, Zürich 1989, S. 182 f. hätte erfolgen können (vgl. Beilage 3). Ausgehend von einer Dauer des Baurechts von 99 Jahren, einem vereinbarten Baurechtszins von Fr. ... und dem vom Regierungsrat mit RRB Nr. 991 vom 2.6.1980 festgelegten Zinsfuss von 5 % ergäbe dies folgenden Handänderungssteuerbetrag:
>
> | | |
> |---|---|
> | Baurechtszins heute | Fr. ... |
> | Baurechtsdauer | 99 Jahre |
>
> Dauer der Zeitrente: 99 Jahre, vgl. also Tafel 50 bei Stauffer/Schätzle (4. Auflage)

Tafel 50/4, Dauer 99 Jahre, Zinsfuss 5 % ergibt Faktor 20.373642

Korrekturfaktor, weil der Baurechtszins nicht monatlich vorschüssig, sondern vierteljährlich vorschüssig zahlbar ist (vgl. Stauffer/Schätzle, Barwerttafeln, 4. Auflage 1989, N 1184 S. 336), Zinsfuss 5 %, vierteljährlich vorschüssig, ergibt den Korrekturfaktor 1.004069

1.004069 x 20.373642
= korrigierter Faktor 20.45654234
= gerundet 20.46

Kapitalwert des Baurechts: 20.46 x ... = Fr. ...
=======

...

Gegenüber der ursprünglichen Berechnungsweise des Gemeinderates ... reduzierte sich somit der Steuerbetrag um Fr. ..."

(vgl. zit. Vernehmlassung, S. 9 f.)

c) Dem von der Vorinstanz verwendeten Zinsfuss von 5 % ist beizupflichten (vgl. zit. RRB Nr. 991 vom 2.6.1980 i.V.m. § 8 Abs. 2 HStG).

Abgesehen davon ist im Gesetz in § 8 Abs. 2 HStG nicht näher umschrieben, wie die Berechnung des Barwertes von wiederkehrenden Leistungen vorzunehmen ist (vgl. z.B. die Berner Lösung, welche auf komplizierte Berechnungen des Barwertes periodischer Leistungen verzichtet und stattdessen festlegt, dass die Bewertung der Gegenleistung in diesem Fall nach der Summe aller während der ersten zwanzig Jahre zu erbringenden Leistungen zu erfolgen hat, vgl. Peter Ruf, a.a.O., N 82 zu Art. 7 des bern. HPAG).

Im vorne (in Erwägung 4 a) zitierten leading case VGE 381/79 vom 17. April 1980 wurde die Höhe des Steuerbetrages nicht beanstandet, weshalb die Berechnung des Handänderungswertes nicht zu überprüfen war.

Nicht zu beanstanden ist, wenn die Berechnung des Barwertes von wiederkehrenden Leistungen bzw. der Baurechtszinsen grundsätzlich nach den Regeln über die Zeitrente erfolgt (vgl. BGE 112 Ib 521, Erw. 4 a mit Hinweis auf Stauffer/Schätzle, Barwerttafeln, 3. A., S. 185, Bsp. 61 [vgl. 4. A., S. 182 i.V.m. Tafel 50]; vgl. ASA 48, 436). Eine Zeitrente läuft während einer im voraus bestimmten Anzahl Jahren. Ihr Barwert ergibt sich aus einer blossen Zinseszinsrechnung (Stauffer/Schätzle, a.a.O., 4. A., S. 318, N 1071 f.). Mithin ist die vorinstanzliche Berechnungsweise in der Vernehmlassung ... dem Grundsatze nach nicht zu beanstanden, zumal eine andere, überzeugende Berechnungsweise nicht ersichtlich ist.

Die konkrete Zeitdauer bzw. Dauer der Baurechtszinsen beträgt anerkanntermassen 99 Jahre (vgl. KB 4, S. 5 oben). Die Schwierigkeiten im vorliegenden Fall bestehen hingegen darin, den massgebenden Baurechtszins festzulegen. Denn der im Vertrag ... 1989 auf S. 9 erwähnte, jährliche Baurechtszins von Fr. ... ist in mehrfacher Hinsicht an variable Faktoren gekoppelt und demzufolge unbeständig. Zum einen ist der Baurechtszins dadurch zu berechnen, indem der massgebende Verkehrwert der betreffenden ... m2 ... jeweils zum Zinsfuss der KBS für bestehende erstrangige Hypotheken auf gewerblichen Liegenschaften zu verzinsen ist ... . Zum andern ist der zugrunde liegende Verkehrswert und mithin der Baurechtszins alljährlich anzupassen, wobei die entsprechende Anpassungsformel die Entwicklung einerseits des Indexes der Konsumentenpreise und anderseits des Zürcher Baukostenindexes [je zur Hälfte] mitberücksichtigt ... . Im übrigen haben die Vertragsparteien das Recht, in Intervallen von 10 Jahren den mit Fr. ... pro m2 festgelegten Verkehrswert durch ein Schiedsgericht neu schätzen zu lassen, wobei eine Mindestpreisgarantie von Fr. ... pro m2 festgesetzt wurde ... . Schliesslich vereinbarten die Vertragsparteien für eine Uebergangsphase, welche bis zur Erreichung einer

rechtskräftigen Baubewilligung [für Ausbaupläne ...] bzw. bis längstens 1. Januar 1995 dauert, dass der Verkehrswert auf Fr. ... pro m2 (total Fr. ...) festgelegt und mithin der jährliche Baurechtszins auf Fr. ... reduziert wurde ... .

d) Veränderliche Renten (bwz. wiederkehrende Leistungen) können auf verschiedene Arten kapitalisiert werden. Nach Stauffer/Schätzle besteht eine erste Methode darin, die veränderliche Rente in eine durchschnittliche, konstante Rente umzuwandeln; dabei kann die Laufdauer der Rente in zwei oder mehrere Zeitabschnitte unterteilt werden, für welche jeweils ein Durchschnittswert zugrunde gelegt wird (vgl. Stauffer/Schätzle, a.a.O. N 1100 ff.). Bei der zweiten Methode handelt es sich um aufgeschobene und temporäre Renten. Steigt eine Rente, weil stufenweise mit einer Erhöhung gerechnet wird, kann zuerst eine sofort beginnende Rente und anschliessend eine aufgeschobene im Umfang der Erhöhung kapitalisiert werden; beide Beträge ergeben zusammen den Barwert der steigenden Rente (vgl. Stauffer/Schätzle, a.a.O., S. 323, N 1104 ff.). Für die Kapitalisierung indexierter Renten eignet sich schliesslich die Wahl eines anderen Zinsfusses (Stauffer/Schätzle, a.a.O., S. 324, N 1116).

e) Ungeachtet dessen, welche der geschilderten Methode letztlich zur Anwendung gelangt, kommt die den Barwert der wiederkehrenden Leistungen berechnende Instanz nicht umhin, Annahmen für die Zukunft zu treffen. Es bedarf keiner Begründung, dass die Beurteilung von zukünftigen Entwicklungen äusserst schwierig und dass das entsprechende Ergebnis wesensgemäss mit Ungewissheiten behaftet ist. Im weiteren sind aus Praktikabilitätsgründen gewisse Schematisierungen unvermeidbar.

6. a) Geht man von der vorinstanzlichen Berechnung in der Vernehmlassung ... aus, ist vorab der Einwand des Beschwerdeführers zu behandeln, wonach der derzeit gültige Zinsfuss der KBS nicht tale quale übernommen werden könne, sondern "allenfalls ein Durchschnittszins der letzten Jahre gelten" dürfe ... . Gemäss den im RRB Nr. 991 vom 2. Juni 1980 enthaltenen Angaben betrug der durchschnittliche Zinssatz von 1965 bis 1980 für erste Hypotheken [auf Wohnliegenschaften] bei der Kantonalbank Schwyz [KBS] 5.247221 % (vgl. KB 7). Für die Berechnung des Baurechtszinses vereinbarten indes die Vertragsparteien die Anwendung des KBS-Zinsfusses für bestehende erstrangige Hypotheken auf gewerblichen Liegenschaften. Gemäss telefonischer Rückfrage bei der KBS übersteigt der letztgenannte Zinsfuss denjenigen für Hypotheken auf Wohnliegenschaften regelmässig um 1/4 % (vgl. tel. Aktennotiz vom 12.7.1989, vgl. auch die dort aufgeführten, verfügbaren Durchschnittswerte für Darlehen auf Wohnliegenschaften: 1981: 5.0833 %; 1982: 5.91667 %; 1983-1986: 5.62500 %; 1987: 5.3125 %; 1988: 5.1458 %). Bei dieser Sachlage ist der von der Vorinstanz für die Berechnung des massgeblichen Baurechtszinses verwendete Zinsfuss von 5 1/4 % nicht zu beanstanden, zumal die höhere Verzinsung zum gewerblichen Ansatz von den Vertragsparteien vereinbart wurde [vgl. im übrigen auch die prozentuale Verteilung der inländischen Hypothekaranlagen nach dem Zinsfuss von 1950 bis 1986, im zit. stat. Jahrbuch, S. 276, untere Tabelle, wonach seit 1970 - mit Ausnahme von 1977 bis 1979 - der Hauptteil der Hypotheken zu 5 1/4 % und mehr zu verzinsen war].

b) In der Folge fragt sich, von welchem [durchschnittlichen] Verkehrswert der massgebliche Baurechtszins zu ermitteln ist. ...

Wie bereits erwähnt, knüpften die Vertragsparteien die Verkehrswertentwicklung an die Entwicklung des Indexes der Konsumentenpreise und des Zürcher Baukostenindexes an. Eine Konstante dieser Indices bildet der Umstand, dass - gesamthaft betrachtet [über Jahre hinweg, und nicht nur bezogen auf einzelne Monate] - ein ständiger Anstieg zu verzeichnen war bzw. noch ist (vgl. betr. ZH-Baukostenindex: Naegeli/Hungerbühler, Handbuch des Liegenschaftenschätzers, 2. A., S. 352 ff.; zit. stat. Jahrbuch, a.a.O., S. 305). Die Vorinstanz äusserte sich zur erwarteten, zukünftigen Entwicklung folgendermassen:

> "Es ist äusserst unwahrscheinlich, dass sich der Verkehrswert der Stammgrundstücke in der näheren oder ferneren Zukunft vermindern wird. Es ist vielmehr mit dem Gegenteil zu rechnen. In dieser Hinsicht kommt der Bf noch gut weg, wenn von einem Verkehrswert von Fr. ... pro m2 ausgehend der Baurechtszins berechnet wird. Es ist nämlich zu vermuten, dass dieser bei der nächstbesten Gelegenheit nach oben angepasst wird, sei dies durch die jährlich Indexierung nach Ziffer ... des Vertrages ... 1989, sei es durch die Neuschätzung des Verkehrswertes gemäss Ziff. ... des Vertrages ... 1989. Diese Entwicklung wird durch die Einschätzung des Gemeinderates aber zugunsten des Bf ausser Acht gelassen."

Die Vorinstanz verzichtete dagegen darauf, den von den Vertragsparteien für eine Uebergangsphase [bis maximal 1.1.1995] vereinbarten, tieferen Verkehrswert von Fr. ... zu berücksichtigen.

Man könnte sich fragen, ob im vorliegenden Fall bei der Berechnung des Barwertes [der wiederkehrenden Leistungen] nicht von einem massvollen, kontinuierlichen Anstieg [des zugrunde liegenden Verkehrswertes] auszugehen gewesen wäre, zumal der Bodenwert in der überblickbaren, vergangenen Zeit anerkanntermassen ständig zugenommen hat (vgl. auch die Entwicklung der oben aufgeführten Indices; vgl. auch den Verkehrswert gemäss Baurechtsvertrag von 1971). An-

derseits ist nicht zu übersehen, dass der Barwert für eine ausgesprochene lange Zeit [... 2088] und mithin für mehr als drei Generationen [99 Jahre] beurteilt werden muss. Unter diesen Umständen erweist sich die vorinstanzliche Berechnungsweise [Verzicht auf die Berücksichtigung einer wahrscheinlichen Verkehrswertsteigerung einerseits und auf die Anrechnung eines tieferen Verkehrswertes bis maximal 1995 anderseits] als zurückhaltend. Das angefochtene Ergebnis liegt jedenfalls im Ermessensspielraum, welcher der Vorinstanz zuzugestehen ist. Zusammenfassend ist die vorinstanzliche, in der Vernehmlassung dargelegte Berechnungsweise prinzipiell nicht zu beanstanden. Eine Korrektur drängt sich lediglich insoweit auf, als eine Auf-/Abrundung erst am Schluss vorzunehmen ist. In diesem Sinne ist hinsichtlich des Korrekturfaktors für die vierteljährliche, vorschüssige Zahlungsweise der bei Stauffer/Schätzle angegebene, und nicht ein aufgerundeter Faktor anzuwenden. ...

Mithin beträgt der Barwert gemäss Baurechtsvertrag ... 1989 insgesamt Fr. ..., was grundsätzlich eine Handänderungssteuer von Fr. ... "A" ergibt.

7. In der Folge ist der Einwand des Beschwerdeführers zu prüfen, für den Zeitraum bis ... 2011 seien die Handänderungssteuern bereits rechtskräftig abgerechnet worden, weshalb diesbezüglich eine Handänderungssteuer ausser Betracht falle.

a) Fehl geht die Meinung der Vorinstanz, wenn die wesentliche Aenderung eines Baurechts der Errichtung eines solchen gleichkomme, sei unerheblich, ob schon früher für ein ähnliches Baurecht Handänderungssteuern entrichtet worden seien (vgl. zit. Vernehmlassung, S. 6/7 mit Hinweis auf EGV-SZ 1983, S. 65 ff.). Denn zum einen unterscheidet sich der vorliegende Fall vom zit. Fall in EGV-SZ 1983 insofern, als dort das sog. "Rückübereignungsgeschäft" eine entspre-

chende Aenderung des Grundbucheintrages [Eigentümer] bewirkte. Zum andern ergibt sich aus der in Erwägung 6 dargelegten Berechnungsweise eindeutig, dass für die Berechnung des Barwertes der wiederkehrenden Leistungen die Dauer ebenfalls mitzuberücksichtigen ist. Wenn nun bei einer Verlängerung eines Baurechts [zwischen den gleichen Parteien], bei welcher zudem noch der Baurechtszins für die ursprünglich vereinbarte, noch nicht ausgeschöpfte Baurechtsdauer angehoben wird, keine anteilsmässige Anrechnung der bereits bezahlten Handänderungssteuern in Betracht käme, würde im Ergebnis für eine gewisse Zeit ... die Handänderungssteuer doppelt berechnet, obwohl eine doppelte Beanspruchung des Baurechtes gar nicht möglich wäre. Mit anderen Worten würde diese doppelte Belastung dann entstehen, wenn der Baurechtsnehmer im Zusammenhang mit den ursprünglichen Baurechtsverträgen 1971/1978 Handänderungssteuern auf einer Baurechtszinsbasis bis ... 2011 bezahlt hat, und wenn er anschliessend aufgrund des geänderten Baurechtsvertrages ... 1989 nochmals für einen zum Teil gleichen Zeitraum [... 1989 bis ... 2011] Handänderungssteuern bezahlen müsste, ohne dass die bereits bezahlten Steuern anteilsmässig berücksichtigt würden. Eine solche doppelte Belastung des Baurechtsnehmers kann weder vom Gesetzgeber gewollt sein, noch verbieten es die anwendbaren Gesetzesbestimmungen, dass im vorliegenden Fall die vom Beschwerdeführer bereits bezahlten Handänderungssteuern für den Zeitraum von ... 1989 bis ... 2011 anteilsmässig berücksichtigt werden.

b) Gemäss den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen, welche von der Vorinstanz nicht in Frage gestellt werden (vgl. ...), bezahlte der Beschwerdeführer hinsichtlich des Baurechtsvertrages 1971 [für ... m2] im Jahre 1972 insgesamt Fr. ... "B" Handänderungssteuern (vgl. ...). Was den Baurechtsvertrag 1978 (für zusätzliche ... m2) anbelangt, bezahlte der Beschwerdeführer 1979 Handänderungssteuern im Umfange von Fr. ... "D" (vgl. ...). Nachdem die

ursprünglichen Baurechtsverträge von 1971 und 1978 beide für den Zeitraum bis ... 2011 abgeschlossen wurden und diesbezüglich Handänderungssteuern bis ... 2011 abgerechnet wurden, drängen sich bei der Veranlagung der Handänderungssteuern im Zusammenhang mit dem Baurechtsvertrag von 1989 ... zur Vermeidung der Doppelbelastung (gemäss Erw. 7 a) folgende Anrechnungen auf:

abgerechnete und bezahlte Handänderungssteuer gemäss Baurechtsvertrag 1971 (Vertragsdauer 40 Jahre ...)	Fr. ... "B"
Anteil für den Zeitraum ... 1971 bis ... 1989: 17 1/3 Jahre ["B" : 40 x 17 1/3]	Fr. ...
Anteil für den Zeitraum ... 1989 bis ... 2011: 22 2/3 Jahre ["B" : 40 x 22 2/3]	Fr. ... "C"
abgerechnete und bezahlte Handänderungssteuer gemäss Baurechtsvertrag 1978 (Vertragsdauer ... 33 Jahre ...)	Fr. ... "D"
Anteil für den Zeitraum ... 1978 bis ... 1989: 10 1/3 Jahre ["D" : 33 x 10 1/3]	Fr. ...
Anteil für den Zeitraum ... 1989 bis ... 2011: 22 2/3 Jahre ["D" : 33 x 22 2/3]	Fr. ... "E"

Was schliesslich noch die vom Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift S. 6/7 vorgeschlagene Berechnungsweise anbelangt [wonach die bereits früher bezahlten Handänderungssteuern sinngemäss dergestalt angerechnet werden sollten, dass nurmehr Steuern für den Zeitraum ... 2011 bis ... 2088 zu entrichten wären], ist zu beachten, dass die früheren Baurechtsverträge [1971/1978] und die darauf beruhenden Barwerte der wiederkehrenden Leistungen per ... 1989 abgelöst wurden durch den neuen Vertrag ... 1989, welcher die wiederkehrenden Leistungen auf eine neue Grundlage stellte. Wollte man dem Vorschlag des Beschwerdeführers folgen, würde

dies zum widersprüchlichen Ergebnis führen, dass für den Zeitraum ... 1989 bis ... 2011 zwischen den Vertragsparteien der Wert der wiederkehrenden Leistungen sich nach Massgabe des neuen Vertrages ... 1989 bestimmt, anderseits hingegen in handänderungssteuerrechtlicher Hinsicht für den gleichen Zeitraum die Barwerte gemäss den früheren [nicht mehr gültigen] Verträgen massgeblich sein sollten. Weshalb ein solcher Methodendualismus zulässig sein sollte, ist nicht ersichtlich. Im übrigen liegen auch keine stichhaltigen Anhaltspunkte vor, wonach in den früheren Veranlagungen (... 1972 bzw. ... 1979) eine bestimmte, suppponierte Teuerung [welche?] bis ... 2011 bereits berücksichtigt und diesbezüglich bereits abgerechnet worden wäre.

...

Somit beträgt die ausstehende Handänderungssteuer im Zusammenhang mit dem Baurechtsvertrag ... 1989:

Handänderungssteuer [bez. Baurechtsvertrag ... 1989 bis ... 2088]	Fr. ... "A"
./. Anteil [i.Z.m. Baurechtsvertrag 71, für Zeitraum ... 1989 bis ... 2011]	Fr. ... "C"
./. Anteil [i.Z.m. Baurechtsvertrag 78, für Zeitraum ... 1989 bis ... 2011]	Fr. ... "E"
Ausstehende Handänderungssteuer	Fr. ...

Bemerkung:

Eine gegen diesen Entscheid gerichtete staatsrechtliche Beschwerde wurde vom Bundesgericht am 2.5.1990 abgewiesen.

Anmerkung der Redaktion:

Mitgeteilt und redaktionell bearbeitet vom Verwaltungsgericht.

StPS 1/90 Seite 3

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalleistung als Ersatzeinkommen (Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 21bis BdBSt); Verfahrensrecht: Kognition der kantonalen Bundessteuerrekurskommission (Art. 110 BdBSt)

Die Invaliditätsentschädigung aus Unfallversicherung gemäss Art. 88 VVG stellt eine Leistung dar, die dazu bestimmt ist, den Ausfall von Erwerbseinkommen zu ersetzen. Damit ist sie als Ersatzeinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt steuerbar. Im Zeitpunkt der Deckungszusage der Versicherungsgesellschaft gilt die Kapitalabfindung als zugeflossen.

Die kantonale Bundessteuerrekurskommission darf ihre Prüfung nicht auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränken, sondern muss unter Umständen über die Parteibegehren hinausgehen. Sie hat eine zu hoch ausgefallene Veranlagung auch dann herabzusetzen, wenn eine Berichtigung erst in der Replik verlangt wird.

BGE 2A.125-1989 vom 27. Oktober 1989 i.S. U. (Abweisung) = 01.89.010
VGE 352-87 vom 16. Februar 1989 i.S. U. (Abweisung) = 01.89.010

StPS 1/90 Seite 15

Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit (Par. 70 Abs. 1 lit. d StG)

Eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne von Par. 70 Abs. 1 lit. d StG ist bei Wegfall eines Teilerwerbseinkommens aus einer Erwerbsquelle gegeben, nicht jedoch wenn bei einem Selbständigerwerbenden innerhalb der nach wie vor bestehenden Erwerbsquelle eine Ertragsminderung eintritt.

Das quantitative Erfordernis der wesentlichen Aenderung der Erwerbsgrundlagen, welches in Par. 70 Abs. 1 StG näher definiert wird, darf nicht mit dem ZV-Grund der teilweisen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit vermengt oder gleichgesetzt werden.

VGE 368-88 vom 14. April 1989 i.S. T. (Abweisung) = 02.89.013
BGE 2P.197-1989 vom 27. November 1989 i.S. T. (Abweisung) =01.89.014

StPS 1/90 Seite 30

Grundstückgewinnsteuer: Vermittlungsprovision bei wirtschaftlicher Verbundenheit (Par. 50 Abs. 4 und Par. 51 Abs. 2 StG); wertvermehrende Aufwendungen (Par. 50 Abs. 1 StG)

Provisionen, welche aufgrund eines zwischen dem Alleinaktionär als einzigem Verwaltungsrat und seiner von ihm beherrschten AG abgeschlossenen Mäklervertrag bezahlt worden sind, stellen Eigenprovisionen dar und sind als solche bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinnes nicht anrechenbar.

Werden bei den Einkommenssteuern aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Aufwendungen im Anschluss an den Kauf einer Liegenschaft als wertvermehrend betrachtet (sog. Dumont-Praxis), so sind diese bei der Grundstückgewinnsteuer konsequenterweise ebenfalls als wertvermehrend gelten zu lassen und als Anlagekosten abziehbar.

VGE 354-85 vom 14. Dezember 1989 i.S. M. (Teilgutheissung) = 02.89.046

StPS 1/90 Seite 41

Grundstückgewinnsteuer: Rückvergütungen bei Ersatzobjekten (Par. 56 StG)

Voraussetzung für die Rückvergütung der bezahlten Grundstückgewinnsteuer bei Erwerb eines Ersatzobjektes ist Identität zwischen dem Veräusserer der bisher selbst benutzten Wohnliegenschaft und dem Erwerber des Ersatzobjektes. Diese ist nicht gegeben, wenn nicht der Veräusserer selbst, sondern dessen Ehegatte ein neues Eigenheim erwirbt.

VGE 356-89 vom 25. Januar 1990 i.S. X. (Abweisung) = 02.90.009

StPS 1/90 Seite 47

Verfahrensrecht: Revision (Par. 61 lit. b und d VRP), Widerruf (Par. 34 VRP)

Für die Revision von rechtskräftigen Verfügungen sind grundsätzlich nur nachträglich entdeckte, nicht aber nachträglich eingetretene Tatsachen erheblich.

Eine allenfalls unvollständige oder unrichtige rechtliche Beurteilung/Würdigung des Sachverhalts wird nach konstanter Praxis nicht als Revisionsgrund zugelassen.

Der Umstand, dass die Behörde eine Tatsache anders würdigt als der Steuerpflichtige, kann nicht als versehentliche Nichtberücksichtigung aktenmässiger Tatsachen qualifiziert werden. Vielmehr hat die Behörde damit eine rechtliche Würdigung vorgenommen, die der Pflichtige im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte bestreiten können.

Nach Par. 24 Abs. 2 VRP ist die Behörde nicht verpflichtet, auf das Wiedererwägungsgesuch einzutreten. Aus Art. 4 BV (Rechtsgleichheitsgebot/Willkürzverbot) ergibt sich indessen, dass die Behörde - falls die Widerrufsvoraussetzungen klar erfüllt sind - nicht einfach auf ein Widerrufsbegehren nicht eintreten kann, andernfalls sie mit dem Vorwurf rechnen muss, willkürlich vorgegangen zu sein.

VGE 321-89 vom 14. Dezember 1989 i.S. Y. (Rückweisung) = 02.89.045

StPS 1/90 Seite 61

Steuerbetrug; Einsprache gegen den Strafbefehl; Gesamtstrafe bei mehreren Straftatbeständen (Par. 94 Abs. 1 StG; Par. 17 lit. b und Par. 102 StPO; Art. 68 Ziff. 1 StGB)

Führt die Kantonale Steuerverwaltung gegen einen Strafbefehl des Kantonsverhöramtes, der einen Steuerpflichtigen der Erschleichung einer falschen Beurkundung (Art. 353 Abs. 1 StGB) und des versuchten Steuerbetruges (Par. 94 StG i.V.m. Art. 22 Abs. 1 StGB) für schuldig erklärt, Einsprache mit dem Antrag auf Erhöhung des Strafmasses, so fällt der Strafbefehl automatisch dahin und das Verfahren nimmt seinen ordentlichen Gang. Dies gilt für den ganzen Strafbefehl: Er erwächst auch bezüglich der Urkundendelikte nicht in Rechtskraft, obwohl der Kantonalen Steuerverwaltung hinsichtlich dieser Straftatbestände keine Parteistellung zukommt. Für sämtliche Delikte ist im ordentlichen Verfahren eine Gesamtstrafe auszufällen. Ein Gegenrechtsbegehren zur Einsprache ist nicht vorgesehen, die Parteirechte des Einsprachegegners setzen erst im ordentlichen Verfahren ein.

259-89 Urteil des Kantonsgerichts Schwyz vom 30. Oktober 1989 i.S. Z. = 02.89.031

Mai 1990 8. Jahrgang Heft 1

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint halbjährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalleistung als Ersatzeinkommen; Verfahrensrecht: Kognition der kantonalen Bundessteuerrekurskommission 3
- Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit 15
- Grundstückgewinnsteuer: Vermittlungsprovision bei wirtschaftlicher Verbundenheit; wertvermehrende Aufwendungen 30
- Grundstückgewinnsteuer: Rückvergütungen bei Ersatzobjekten 41
- Verfahrensrecht: Revision; Widerruf 47
- Steuerbetrug; Einsprache gegen den Strafbefehl; Gesamtstrafe bei mehreren Straftatbeständen 61

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis 1990 (2 Hefte): Fr. 28.–; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie, den Betrag von **Fr. 28.--** für die zwei im Jahre 1990 erscheinenden Hefte mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu überweisen.

Schwyz, im Mai 1990

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. Oktober 1989 i.S. U. (BGE 2A.125/1989)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Februar 1989 i.S. U. (VGE 352/87)

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalleistung als Ersatzeinkommen (Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 21bis BdBSt); Verfahrensrecht: Kognition der kantonalen Bundessteuerrekurskommission (Art. 110 BdBSt)

I. Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 1989 (BGE 2A.125/1989; Verwaltungsgerichtsbeschwerde)

Sachverhalt:

A. U. war von 1971 bis zum 31. Juli 1980 bei der V. AG in Z. beschäftigt, anschliessend bei der von ihm beherrschten W. AG ebenfalls in Z. Für einen am 22. März 1980 erlittenen Unfall zahlte ihm die A.-Versicherungsgesellschaft aufgrund einer Kollektiv-Unfallversicherung der V. AG eine Teilinvaliditäts-Kapitalabfindung von Fr. 546 000.--. Als Folge einer Lungenerkrankung bezieht U. seit dem 1. Juni 1982 eine halbe und seit dem 1. Dezember 1985 eine ganze Rente der Invalidenversicherung (IV-Rente).

B. Die Veranlagungsbehörde erachtete die Kapitalabfindung von Fr. 546 000.-- als steuerbar und veranlagte U. für die Veranlagungsperiode 1983/84 mit einem bundessteuerpflichtigen Einkommen von Fr. 302 400.-- zum Satze von Fr. 56 900.--. Eine dagegen erhobene Einsprache wies sie am 27. Juli 1987 ab.

C. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragte der Steuerpflichtige zur Hauptsache, die Kapitalleistung sei im Durchschnitt der Jahre 1983/84 mit Fr. 163 800.-- (d.h. zu 60 %) zu veranlagen. In seiner Replik vom 19. Oktober 1987 verlangte er, die Kapitalleistung sei zufolge Steuerfreiheit (vollständig) von der Besteuerung auszunehmen.

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 16. Februar 1989 (zugestellt am 28. Februar 1989) ab.

D. Am 14. April 1989 erhob U. rechtzeitig Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Februar 1989 sei aufzuheben und die von der Kollektiv-Unfallversicherung ausbezahlte Kapitalleistung sei zufolge Steuerfreiheit von der Besteuerung auszunehmen, eventualiter sei sie mit Fr. 163 800.-- zu veranlagen. Das satzbestimmende und steuerbare Einkommen der Veranlagungsperiode 1983/84 sei entsprechend zu korrigieren, wobei im Eventualfall als satzbestimmendes Einkommen jenes der Bemessungsjahre 1981/82 heranzuziehen sei.

E. Das Verwaltungsgericht, die Kantonale Steuerverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen.

Erwägungen:

1. a) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen einen die direkte Bundessteuer betreffenden kantonalen Entscheid kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Ueberschreitung oder Missbrauch des Ermessens, geltend ge-

macht werden (Art. 104 lit. a OG).

An die Sachverhaltsfeststellungen des kantonalen Verwaltungsgerichts ist das Bundesgericht grundsätzlich gebunden. Das Bundesgericht prüft nur, ob der Sachverhalt offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt wurde (Art. 104 lit. b und Art. 105 Abs. 2 OG).

b) Nach Art. 110 BdBSt hat die kantonale Rekurskommission (im Kanton Schwyz das Verwaltungsgericht) die bestrittene Veranlagung, die sich als unrichtig erweist, von Amtes wegen zu berichtigen, auch ohne entsprechende Parteibegehren (Satz 2; vgl. Art. 104 in Verb. m. Art. 106 Abs. 3 BdBSt). Daraus ergibt sich, dass die Rekurskommission die zu hoch ausgefallene Veranlagung auch dann herabzusetzen hat, wenn der Steuerpflichtige ihre Höhe anerkannt hat oder wenn er erst nach Ablauf der Beschwerdefrist, in der Replik, deren Berichtigung verlangt (Masshardt, Direkte Bundessteuer, 2. Auflage 1985, Art. 110 N 1 und 2).

Die vom Verwaltungsgericht angerufene Praxis des Bundesgerichts (BGE 110 Ib 330 E. 8b), das zwar in Abgaberechtsstreitigkeiten über die Begehren der Parteien des Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahrens hinausgehen d a r f (Art. 114 Abs. 1 OG), dazu vom Gesetzgeber jedoch nicht verhalten ist, lässt sich auf das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission nicht übertragen. Die kantonale Rekurskommission darf ihre Prüfung nicht auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränken, anders als das Bundesgericht, das auf Verwaltungsgerichtsbeschwerde hin an die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz grundsätzlich gebunden ist (Art. 105 Abs. 2 OG) und sich auch hinsichtlich ihrer rechtlichen Würdigung, soweit sie nicht durch die Begehren der Parteien in Frage gestellt ist, entsprechende Zurückhaltung auferlegt.

c) Die Vorinstanz prüfte das erst in der Replik eingereichte Begehren, wonach auf die Besteuerung der Kapitalleistung vollständig zu verzichten sei, nach der Darstellung im angefochtenen Entscheid (E. 1c) nur darauf hin, ob der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde offensichtlich unrichtig sei, denn sie hielt das Begehren für verspätet. In E. 1d fügte sie allerdings bei, dass dem in der Replik erhobenen Antrag auch dann nicht stattgegeben werden könnte, wenn darauf einzutreten wäre. Das interpretiert sie in ihrer Vernehmlassung dahin, sie habe im angefochtenen Entscheid erkannt, dass der Einspracheentscheid auch einer freien Prüfung standhalte. Selbst wenn die Vorinstanz keine wirklich restlos freie Prüfung der Rechtsfrage vorgenommen hätte, würde das nicht zur Rückweisung führen. Der Mangel der unzulässigen Kognitionsbeschränkung könnte geheilt werden, indem das Bundesgericht die Anwendung des materiellen Bundesrechts mit freier Kognition prüft (Art. 104 lit. a OG).

Eine Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen (wie des rechtlichen Gehörs oder des Untersuchungsgrundsatzes, vgl. BGE 105 Ib 383 E. 1b) ist der Vorinstanz nicht vorzuwerfen.

2. a) Strittig ist, ob die Versicherungsleistung von Fr. 546 000.-- als Ersatzeinkommen für Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt) steuerbar ist.

Ersatzeinkommen sind Bezüge, die dem Steuerpflichtigen, der seine Erwerbstätigkeit dauernd oder vorübergehend, freiwillig oder unfreiwillig, ganz oder teilweise einstellt, die dadurch wegfallenden ordentlichen Arbeitseinkünfte ersetzen (ASA 56 65 E. 2b; Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt N 58). Als Ersatz-

einkommen bezeichnet Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt unter anderem auch die "Ersatzleistungen für bleibende Nachteile". Aus der ausdrücklichen Erwähnung der Ersatzleistungen für bleibende Nachteile als Beispiel für Ersatzeinkommen muss der Umkehrschluss gezogen werden, dass solche "Ersatz"-Leistungen nur Einkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt darstellen, soweit sie auch tatsächlich an die Stelle von Arbeitseinkommen treten, d.h. diese Einkommensquelle ganz oder teilweise ersetzen (ASA 56 65 E. 2b).

Somit sind Schadenersatz- und Versicherungsleistungen als Ersatzeinkommen steuerbar, soweit sie dazu bestimmt sind, den Ausfall von Erwerbseinkommen zu ersetzen. Dagegen sind Genugtuungsleistungen und Integritätsentschädigungen steuerfrei. Solche Leistungen treten nicht an die Stelle eines Arbeitseinkommens bzw. sind nicht dazu bestimmt, eine der anderen in Art. 21 BdBSt erwähnten Einkommensquellen zu ersetzen (ASA 56 65 f. E. 2d).

b) Die A.-Versicherungs-Gesellschaft erbrachte die fragliche Kapitalabfindung von Fr. 546 000.-- aufgrund eines Kollektiv-Unfallversicherungsvertrags. Die Kapitalabfindung stellt sowohl nach den Allgemeinen Versicherungsbedingungen dieser Gesellschaft als auch nach ihrem Schreiben vom 10. März 1981, mit dem sie ihre Leistungspflicht anerkannte, eine Entschädigung für Invalidität dar. Nach Art. 8 Abs. 1 lit. a der Allgemeinen Versicherungsbedingungen ist ein "Invaliditätskapital" geschuldet, wenn der Unfall eine voraussichtlich bleibende, d.h. lebenslängliche Invalidität zur Folge hat. Das Invaliditätskapital bemisst sich nach dem Invaliditätsgrad und der vereinbarten Versicherungssumme. Der Invaliditätsgrad wird nach Art. 8 Abs. 2 der Allgemeinen Versicherungsbedingungen nach der Gliedertaxe bestimmt. Die Versicherungsgesellschaft setzte die Kapitalabfindung aufgrund eines nach der Gliedertaxe ermittelten Invaliditätsgrades von 60 % (progressiv erhöht auf 105 %) und

einer Versicherungssumme von Fr. 520 000.-- fest.

c) Die Invaliditätsentschädigung ist im Privatversicherungsrecht eine Entschädigung für die voraussichtlich bleibende Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit des Versicherten (Art. 88 VVG). Sie ist damit eine Leistung, die dazu bestimmt ist, den Ausfall von Erwerbseinkommen zu ersetzen; daran ändert nichts, dass der Invaliditätsgrad nicht wie im Haftpflichtrecht konkret, d.h. unter Berücksichtigung der finanziellen Auswirkungen, sondern gestützt auf die Gliedertaxe nach medizinisch-theoretischen Schätzungen (vgl. dazu Alfred Maurer, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 2. Auflage 1986, S. 468 f.) festgesetzt wird. Eine solche Invaliditätsentschädigung ist demnach - wie die Vorinstanz zu Recht erkannte - als Ersatzeinkommen i.S. von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt steuerbar.

d) Der Beschwerdeführer nennt keine Anhaltspunkte dafür, dass die bezahlte Invaliditätsentschädigung abweichend vom im Privatversicherungsgeschäft Ueblichen nicht dazu bestimmt war, die Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit abzugelten. Die Kapitalabfindung ist damit grundsätzlich steuerbar und der Hauptantrag des Beschwerdeführers abzuweisen.

3. Eventualiter verlangt der Beschwerdeführer, die Kapitalleistung sei gestützt auf Art. 21bis BdBSt in Verbindung mit Art. 40 Abs. 2 BdBSt (in der vor dem 1. Januar 1987 gültigen Fassung) nur zu drei Fünfteln zu besteuern, da er die Versicherungsprämien selbst bezahlt habe. Ausserdem verlangt er, als satzbestimmendes Einkommen sei jenes der Bemessungsjahre, in die das Auszahlungsdatum der Kapitalabfindung (10. März 1981) falle, also jenes der Jahre 1981/82 und nicht jenes der Jahre 1979/80 heranzuziehen.

a) Nach Art. 21bis Abs. 1 lit. a BdBSt ist eine Versicherungsleistung nur zu drei Fünfteln steuerbar, wenn die Leistungen (wie Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind. Die Prämienzahlung durch den Steuerpflichtigen ist eine steuermindernde Tatsache, so dass sich die Beweislosigkeit zu seinen Ungunsten auswirkt.

b) Nach Ansicht der Vorinstanz ist dieser Beweis nicht rechtsgenüglich erbracht. Der Beschwerdeführer legte zwar eine Bestätigung seiner Arbeitgeberfirma V. AG vor, deren Verwaltungsrat und Direktor er war. Danach hat er die Versicherungsprämien während der ganzen Anstellungsdauer selbst bezahlt. Die Kontrollstelle der V. AG bestätigte dies, aber nur für die Zeit seit anfangs 1980 (für welche die Prämienzahlungen nach der unbestrittenen Feststellung der Vorinstanz erst nach dem Unfall erfolgten); nach ihrer Bestätigung sollen in den Jahren 1978 und 1979 die Prämienaufwendungen der V. AG für den Beschwerdeführer mit Spesenguthaben des Beschwerdeführers verrechnet worden sein. Auch der Beschwerdeführer räumt ein, die Prämien habe die V. AG bezahlt, macht jedoch geltend, sie habe sie ihm - bei den Abrechnungen über die Spesen - verrechnungsweise überwälzt.

Die Vorinstanz durfte ohne Mangel im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG annehmen, dies sei - für die ganze Zeit von 1971 bis 1979 - nicht glaubhaft dargetan. Der Beschwerdeführer vermochte keine für die behauptete Zahlungs- bzw. Verrechnungsweise sprechenden Belege einzureichen. Den Bestätigungen der V. AG bzw. ihrer Kontrollstelle kam von vornherein wegen der Stellung des Beschwerdeführers nur ein beschränkter Beweiswert zu. Weder die V. AG noch ihre Kontrollstelle, die ihre Bestätigung aufgrund einer Kontrolle der Buchhaltung der V. AG und einer Einvernahme der buchführenden Personen abgegeben haben will, haben ihre Bestäti-

gung belegt, was ihnen anhand der Buchhaltungsunterlagen zweifellos hätte möglich sein sollen, auch wenn der Beschwerdeführer selbst keine Belege mehr hat, wie er behauptet; ausserdem sass der Beschwerdeführer auch zur Zeit, als die Bestätigungen abgegeben wurden, noch im Verwaltungsrat der V. AG, an der er offenbar früher eine Beteiligung von 9 % innehatte.

In seiner Eingabe an die Vorinstanz vom 5. November 1987 vermochte der Beschwerdeführer über die Zahlungsweise keine Klärung zu schaffen. Die Vorinstanz bezweifelt die dort ohne Datumsangabe (beispielhaft) ausgeführte und nicht belegte Reisespesenabrechnung zu Recht. Der Beschwerdeführer hatte bis zu dieser Eingabe selbst erklärt, die V. AG könne die Spesen nicht analysieren und den einzelnen Personen zuordnen. Dann ist - wie die Vorinstanz zu Recht annimmt - aber auch zweifelhaft, ob die von der V. AG geleisteten Versicherungsprämien durch (unsachgemässe) Verrechnung in der Reisespesenabrechnung wirklich dem Beschwerdeführer belastet wurden.

Die Vorinstanz war bei den unglaubwürdigen Angaben und fehlenden Belegen der Arbeitgeberfirma nicht gehalten, den Sachverhalt durch die Einvernahme des Beschwerdeführers und von ihm angebotener Zeugen weiter abzuklären.

c) Bei dem nach Art. 41 Abs. 1 BdBSt gültigen System der zweijährigen Praenumerando-Besteuerung haben die Steuerbehörden die Kapitalabfindung zu Recht in der Veranlagungsperiode 1983/84 besteuert. Die Kapitalabfindung gilt in dem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, also mit der Deckungszusage der Versicherungsgesellschaft vom 10. März 1981.

4. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG). Bei der Festsetzung der Gerichtsgebühr ist den in Frage stehenden Vermögensinteressen Rechnung zu tragen (Art. 153 Abs. 1 lit. b OG). Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 GO).

II. Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Februar 1989 (VGE 352/87)

E. 1. c) ...

bb) Im Privatversicherungsrecht stellt die versicherte Gefahr (bzw. das versicherte Risiko) den Tatbestand dar, für welchen der Versicherungsvertrag Versicherungsschutz gewährt. Bei der privaten Unfallversicherung gilt grundsätzlich der Unfall als versichertes Risiko. Wenn sich das (versicherte) Risiko beim Versicherten konkret verwirklicht, d.h. der Versicherungsfall eintritt, entsteht dadurch dem Grundsatze nach die Leistungspflicht des Versicherers (vgl. A. Maurer, Einführung in das schweiz. Privatversicherungsrecht, Bern 1976, S. 162 [nachfolgend "Privatversicherungsrecht" zitiert]; A. Maurer, Schweiz. Sozialversicherungsrecht, Bd. I, S. 268). Hinsichtlich der Versicherungsleistungen unterscheidet man zwischen Summen- und Schadensversicherung. Bei der Summenversicherung hat der Versicherer im Versicherungsfall eine bestimmte oder doch bestimmbare feste Summe unabhängig davon zu bezahlen, ob der Versicherte einen Schaden erlitten hat. Bei der Schadensversicherung zahlt der Versicherer im Versicherungsfall nicht eine zum voraus festgesetzte Summe; seine Leistung hängt davon ab,

ob und in welchem Ausmass der Versicherte als Folge des Versicherungsfalles einen Schaden (d.h. eine Vermögenseinbusse) erlitten hat; dieser Schaden (Vermögenseinbusse) wird vom Schadensversicherer gedeckt (vgl. Maurer, Privatversicherungsrecht, a.a.O. S. 105 f.).

Der Invaliditätsbegriff wird in Art. 88 des Bundesgesetzes über den Versicherungsvertrag (VVG) als voraussichtlich bleibende Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit des Versicherten gesetzlich umschrieben (vgl. auch Willy Koenig, Der Versicherungsvertrag, in Schweiz. Privatrecht VII/2, S. 692).

Im konkreten Fall vereinbarten der Unfallversicherer und der Versicherungsnehmer folgende Versicherungsleistungen:

"Todesfall	1-facher Jahreslohn
Invalidität kumulativ	2-facher Jahreslohn
Taggeld ab 61. Tag zahlbar während 360 Tagen	100 % des Tageslohnes
Heilungskosten	5 Jahre unbegrenzt"

(vgl. den ab 1.1.1977 geltenden Nachtrag 6 im Dossier "Kapitalauszahlung", act. 2/Anhang)

Das im Versicherungsfall vom vorliegenden Unfallversicherer zu leistende Invaliditätskapital bestimmt sich nach dem Invaliditätsgrad, der vereinbarten Versicherungssumme und der gewählten Leistungsart [einfache oder kumulative Invaliditätsversicherung, vgl. Art. 8 Abs. 13 lit. a der Allgemeinen Versicherungsbedingungen (Dossier "Kapitalauszahlung", act. 2/Anhang)]. In der privaten Unfallversicherung bestimmt sich der Invaliditätsgrad regelmässig nach einer Gliedertaxe, welche kasuistisch Tatbestände von Ganz- und Teilinvalidität regelt. Eine solche Gliedertaxe ist auf medizinisch-theoretischen Schätzungen, d.h. auf Durchschnittswerten, aufgebaut. Sie berücksichtigt nicht,

ob und wie stark sich die Invalidität im Beruf des Invaliden auswirkt und ob er wegen seiner Invalidität einen Schaden erleidet, sei es in Form einer Erwerbseinbusse, sei es durch Mehrauslagen. Es handelt sich mithin um eine abstrakte Schätzung der Invalidität (vgl. A. Maurer, Privatversicherungsrecht, Bern 1976, S. 365; vgl. auch Art. 8 Abs. 2 der Allgemeinen Versicherungsbedingungen der betr. Versicherungsgesellschaft, im Anhang zu act. 2/Dossier "Kapitalauszahlung"; eine detaillierte Tabelle hinsichtlich der Berechnung des Invaliditätskapitals bei kumulativer Invaliditätsversicherung ist in Art. 8 Abs. 3 der zit. Versicherungsbedingungen enthalten).

cc) Dass der Unfall vom 22.3.1980 - obwohl er (isoliert betrachtet) im vorliegenden Fall die Erwerbsfähigkeit (in einer gehobenen kaufmännischen Tätigkeit) grundsätzlich nur während einer begrenzten Zeit [Heilungszeit der Handgelenkfrakturen] beschränkte (vgl. IV-Akte 4/Rückseite: 100 % arbeitsunfähig vom 22.3.1980 bis 8.6.1980, 50 % arbeitsfähig vom 9.6.1980 bis 30.6.1980) - dennoch eine Invaliditätsleistung auslöste, hängt mit der Charakteristik der Summenversicherung bzw. mit der dargelegten Praxis zusammen, bei der privaten Unfallversicherung den Invaliditätsgrad (unabhängig von der konkreten Erwerbssituation) nach einer Gliedertaxe zu bestimmen. Auch wenn das ausbezahlte Invaliditätskapital auf einer abstrakten Invaliditätsschätzung beruht, ändert dies überhaupt nichts am Charakter bzw. am Umfang der versicherten Leistung. Mit anderen Worten gehörten - einmal abgesehen von den überdies vereinbarten Todesfall-, Taggeld- und Heilungskostenleistungen - nur Leistungen für Invalidität, nicht aber irgendwelche Schmerzensgeld- oder Genugtuungsleistungen zu den versicherten Leistungen. Jedenfalls sind den vorliegenden Akten keinerlei Anhaltspunkte zu entnehmen, wonach mit dem betreffenden Kollektiv-Unfallversicherungsvertrag auch tatsächlich Schmerzensgeld- oder Genugtuungsleistungen vereinbart

wurden (vgl. zit. Allg. Versicherungsbedingungen, in act. 2/Dossier "Kapitalauszahlung", insbes. Kapitel "Versicherungsleistungen", Art. 7 ff.).

Zusammenfassend erfolgte die umstrittene Versicherungsleistung aufgrund einer Erwerbsunfähigkeit im abstrakten Sinne. Leistungen infolge Erwerbsunfähigkeit weisen offensichtlich Einkommenscharakter auf und fallen demzufolge grundsätzlich unter Ersatzleistungen für bleibende Nachteile gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt). Dieses Ergebnis deckt sich mit den Ausführungen der Eidg. Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vom 23. November 1987. Darnach sind nach Art. 21bis BdBSt Leistungen aus Unfallversicherung grundsätzlich steuerbar (vgl. zit. Stellungnahme im Anhang zur vorinstanzlichen Stellungnahme vom 27.11.1987, mit Hinweisen auf Känzig, Die Eidg. Wehrsteuer, 1982, N 6 zu Art. 21bis; Kreisschreiben der EStV vom Juni 1955; ASA 23, S. 514; 40, S. 496 sowie ASA 30, S. 81).

Im vom Beschwerdeführer zit. BGE vom 20.6.1986 (publ. in StE 1987, B 21.1 Nr. 1 oder Steuer-Revue 1987, S. 356 ff. oder ASA 56, S. 61 ff.) verhält es sich insofern anders, als dabei ausdrücklich eine Genugtuungsleistung für eine durch Persönlichkeitsverletzung (medizinische Fehlbehandlung) erlittene Beeinträchtigung des Lebensgenusses (körperliche Schmerzen, Leid, verminderte Lebensfreude usw.) bezahlt wurde. Im vorliegenden Fall hingegen war eine derartige Genugtuungsleistung eindeutig weder vereinbart noch geschuldet, weshalb der Beschwerdeführer aus dem zit. BGE vom 20.6.1986 prinzipiell nichts zu seinen Gunsten ableiten kann (vgl. schliesslich auch noch die weiteren Ausführungen der Eidg. Steuerverwaltung in der zit. Stellungnahme vom 27.11.1987).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. April 1989 i.S. T. (VGE 368/88)

Auszug aus dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. November 1989 i.S. T. (2P.197/1989)

Zwischenveranlagung infolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit (§ 70 Abs. 1 lit. d StG)

I. VGE 368/88 vom 14. April 1989:

Sachverhalt:

A. T. ist als Selbständigerwerbender in der ...branche tätig (...). Sein Erwerbseinkommen ist sehr starken Schwankungen unterlegen. Im Rahmen der Vergangenheitsbemessung wurden folgende steuerbaren Einkommen veranlagt:

1983/84: Fr. 8 500.-- (satzbestimmend Fr. 14 000.--)
1985/86: Fr. 184 800.-- (satzbestimmend Fr. 231 600.--).

Aufgrund der Steuerakten ist davon auszugehen, dass in der Veranlagungsperiode 1981/82 ein relativ hohes Erwerbseinkommen besteuert wurde. Gemäss Steueract. Nr. 13 stellte der Steuerrevisor für das Jahr 1982 im Vergleich zum Jahr 1980 nämlich einen Umsatzrückgang von Fr. 1 408 688.-- fest sowie für die Zeit vom 1.1.1981 - 1.1.1983 einen Vermögensrückschlag von Fr. 129 503.--. Für die Veranlagungsjahre 1987/88 deklarierte T. ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.-- (Fr. - 21 171.--).

Mit Schreiben vom 27. Januar 1987 ersuchte T. um eine Zwischenveranlagung per 1.1.1985 "wegen wesentlicher Reduktion der Erwerbstätigkeit".

B. Am 21. Oktober 1987 verfügten die Kantonale Steuerverwaltung und die Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt):

> "1. Es wird festgestellt, dass T. weder kantonal noch für die direkte Bundessteuer einen Anspruch auf die Vornahme einer Zwischenveranlagung per 1.1.1985 hat.
>
> 2. (Rechtsmittelbelehrung)
>
> 3. (Zufertigung)"

C. Gegen diese Verfügung liess T. Einsprache führen, mit dem Antrag, der nachgesuchten Zwischenveranlagung sei stattzugeben.

Mit Entscheid vom 16. September 1988 wies die VdBSt die Einsprache ab. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen.

D. Mit Entscheid vom 11. November 1988 wies auch die Kantonale Steuerkommission die Einsprache kostenfällig (Fr. 91.70) ab.

E. Gegen den kantonalrechtlichen Einspracheentscheid erhebt T. beim Verwaltungsgericht Schwyz Beschwerde mit folgenden Anträgen:

> "1. Der Einsprache-Entscheid vom 11. November 1988 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass per 1.1.1985 zufolge teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit ein Zwischenveranlagungsgrund gegeben sei.

2. Die Verfahrenskosten seien der Beschwerdegegnerin zu überbinden. Ausserdem sei dem Beschwerdeführer eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen."

F. Die Vorinstanz trägt vernehmlassend auf Abweisung der Beschwerde an. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Der Beschwerdeführer ergänzte zudem seinen Antrag wie folgt:

"Die Vorinstanz sei anzuweisen, die Zwischenveranlagung unter Verwendung der in den Steuerakten liegenden Geschäftsabschlüsse 1985 und 1986 gemäss § 71 StG vorzunehmen."

G. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer begründet sein Gesuch um Zwischenveranlagung mit dem Rückgang der ..., was ihn bewogen habe, per 1.1.1985 die selbständige Erwerbstätigkeit als ... "wegen mangelnder Rendite" erheblich einzuschränken. Sollten in Zukunft wieder bessere Voraussetzungen ... herrschen, würde er allenfalls erneut voll in diese Branche einsteigen. Im Sinne einer alternativen Beschäftigung walte er nun als nebenamtlicher Instruktor beim Zivilschutz (1985: 19 Tage, 1986: 38 Tage). Zudem hätte er die Aktivitäten für die Firma F. AG verstärkt und einen Mehraufwand investiert, der in einiger Zeit erfolgswirksam werden sollte. Im Einsprache- und Beschwerdeverfahren macht der Beschwerdeführer ausdrücklich geltend, dass er seine selbständige Erwerbstätigkeit zwangsweise in hohem Masse mit einer entsprechenden Einkommenseinbusse einschränken musste. Er habe nicht zugun-

sten der Instruktorentätigkeit eine Verlagerung vorgenommen. Die Arbeit für die Firma F. AG gehöre ebenfalls in den selbständigen Erwerbsbereich (Einspracheschrift vom 23.11.1987, S. 3; Beschwerdeschrift vom 15.12.1988, S. 5 f.). Der Wortlaut von § 70 Abs. 1 lit. d StG sei klar. Der kantonale Gesetzgeber habe offensichtlich eine vom Bundessteuerrecht abweichende Lösung schaffen wollen. Die Vorinstanzen halten im wesentlichen dafür, dass Ertragsschwankungen bei Selbständigerwerbenden, auch wenn sie hoch sind, keinen Zwischenveranlagungsgrund im Sinne einer teilweisen Aufgabe der Erwerbstätigkeit darstellten.

2. § 70 Abs. 1 lit. d in der heute geltenden Fassung vom 27. Mai 1982 besagt, dass eine "dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Uebernahme oder Aufgabe eines Geschäftes" ein Zwischenveranlagungsgrund darstellt. Eine Zwischenveranlagung wird jedoch nur dann vorgenommen, wenn sich das steuerbare Einkommen um mehr als 20 %, aber mindestens um 5 000 Franken verändert (§ 70 Abs. 2 StG). Um Sinn und Zweck des ZV-Grundes der teilweisen Aufgabe der Erwerbstätigkeit zu verstehen, ist die Entstehungsgeschichte der Bestimmung zu skizzieren.

a) Bis 1.1.1983 galt folgende kantonale Regelung (§ 70 Abs. 1 lit. e und Abs. 4 StG i.d.F. vom 11.12.1964 bzw. 22.9.1972):

> "1 Aendern sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch:
> ....
> e) dauernde Aenderung der Erwerbsgrundlagen wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Beendigung der Lehre, Wechsel zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, Beteiligung an einem Geschäft oder Wegfall dieser Beteiligung;
> so wird auf den Zeitpunkt der Aenderung eine

Zwischenveranlagung vorgenommen.
....
4 Auf Begehren des Steuerpflichtigen wird auch eine Zwischenveranlagung vorgenommen bei dauernder Einschränkung der vollberuflichen Erwerbstätigkeit infolge Alters, Krankheit oder Invalidität, sofern sich dadurch das steuerbare Einkommen um mindestens 3 000 Franken reduziert. Bei der Zwischenveranlagung sind an die Stelle des ausfallenden Erwerbseinkommens tretende Ersatzeinkünfte zu berücksichtigen, sofern sie steuerbar sind."

Das Verwaltungsgericht hat in VGE 5/75 vom 27.1.1975 (Prot. S. 9 ff.) festgehalten, dass aufgrund der Formulierung in Abs. 1 lit. e nicht ohne weiteres ausgeschlossen sei, dass Zwischenveranlagungen bei einer nur teilweisen Aufnahme oder Aufgabe einer Erwerbstätigkeit vorzunehmen seien. Auch nach Art. 96 Abs. 1 WStB (heute BdBSt) sei eine Zwischenveranlagung anzuordnen "wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit" und trotzdem werde in der Praxis die dauernde teilweise Aufgabe einer solchen Tätigkeit als Zwischenveranlagungsgrund anerkannt. Das Verwaltungsgericht hat jedoch eine dem Wehrsteuerrecht angepasste Auslegung des ZV-Grundes abgelehnt, weil aus dem Zusammenhang mit Abs. 4 sich zwingend ergebe, dass sich § 70 Abs. 1 lit. e StG nur auf die volle Aufgabe einer Erwerbstätigkeit beziehe. Eine andere Interpretation dränge sich für jene Gesetze auf, die keine dem § 70 Abs. 4 StG analoge Regelung kennen würden.

b) 1981 schickte der Regierungsrat folgenden Revisionsentwurf in die Vernehmlassung (§ 70 Abs. 1 lit. d eStG):

"1 Aendern sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch:
....
d) dauernde Aenderung der Erwerbsgrundlagen wegen Aufnahme oder Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit, Berufswechsel, Wechsel zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstä-

tigkeit, Beteiligung an einem Geschäft oder Wegfall dieser Beteiligung;
so wird auf den Zeitpunkt dieser Aenderung eine Zwischenveranlagung vorgenommen.

2 Erhöht sich aufgrund von Abs. 1 Bst. a, c oder d das steuerbare Einkommen um mehr als 5 000 Franken, das steuerbare Vermögen um mehr als 100 000 Franken, so muss eine Zwischenveranlagung vorgenommen werden. Der Steuerpflichtige ist gehalten, der Kantonalen Steuerverwaltung spätestens nach Ablauf eines Jahres seit Eintritt der Aenderung davon Kenntnis zu geben. Unterbleibt die Anzeige, so wird die Zwischenveranlagung von Amtes wegen nachgeholt. Die Anwendung von § 59bis bleibt vorbehalten."

Der bisherige Absatz 4 ist im Entwurf gestrichen. Im Bericht zum Revisionsentwurf begründet dies der Regierungsrat u.a. mit dem Hinweis, dass auch der Wehrsteuerbeschluss diesen Zwischenveranlagungsgrund nicht vorsehe.. Anderseits sei dafür im Sinne der Angleichung sowie im Interesse einer Besserstellung des Steuerpflichtigen der Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels gemäss Art. 42 und Art. 96 Abs. 1 BdBSt neu in das kantonale Steuergesetz aufzunehmen. Der Verzicht auf Abs. 4 lasse sich um so eher verantworten, als Abs. 1 lit. e (neu lit. d) tatsächlichen Härtefällen wegen Alter oder Invalidität bereits ausreichend Rechnung trage.

Das Verwaltungsgericht nahm zum Revisionsentwurf mit Eingabe vom 3.12.1981 ausführlich Stellung (Prot. S. 491 ff.). Zur Frage der Zwischenveranlagung führte es u.a. wörtlich aus:

"Bei der Aufzählung der Zwischenveranlagungsgründe - welche nach ständiger Rechtsprechung abschliessend ist - wird eine Angleichung an Art. 96 WStB gesucht, was zu begrüssen ist. Insgesamt dürfte sich die Zahl der Zwischenveranlagungen (ZV) zufolge Wegfalls des Zwischenveranlagungsgrundes 'Beendigung der Lehre' und der Erhöhung der Ansätze in Abs. 4 (recte Abs. 2) vermindern, was zu begrüssen ist.

Heute ist ein Zwischenveranlagungsgrund gegeben wegen 'Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit'; im Entwurf soll eine ZV nur noch erfolgen bei dauernder Aenderung der Erwerbsgrundlagen wegen 'Aufnahme oder Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit'. Diese Einschränkung widerspricht dem Wehrsteuerrecht und ist sachlich falsch, was anhand von BGE 101 Ib 398 ff. (deutsch in Praxis 1976 Nr. 141) wie folgt bewiesen werden kann. .... Lebt Herr X im Kanton Schwyz, so hätte die Beschränkung der ZV auf die Aufgabe/Aufnahme der Haupterwerbstätigkeit zur Folge, dass wohl bei der Wehrsteuer, nicht aber bei den kantonalen Steuern eine Zwischenveranlagung vorzunehmen wäre. Abgesehen davon, dass dieses Auseinanderfallen an sich unerwünscht ist, erscheint es als unlogisch, wenn der Entwurf einerseits eine Angleichung ans Wehrsteuerrecht sucht, in diesem Punkt aber gerade wieder eine neue Ungleichheit schafft ....
Die betragsmässige Begrenzung in § 70 Abs. 2 (bisher § 70 Abs. 4) in bezug auf das steuerbare Einkommen ist u.E. zu starr und führt erneut zu einer Divergenz zum Wehrsteuerrecht. .... In der Praxis der Wehrsteuerbehörden wird eine Aenderung als wesentlich betrachtet, wenn sie mindestens 20 % des bisherigen Jahreseinkommens ausmacht ..."

Die Anregungen des Verwaltungsgerichts fanden beim Regierungsrat Gehör (in der Beilage II des Berichtes zuhanden des Kantonsrates wird ausdrücklich auf die verwaltungsgerichtliche Vernehmlassung hingewiesen). Die regierungsrätliche Vorlage an den Kantonsrat hatte nun folgenden Wortlaut:

"1 Aendern sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch:
....
d) dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen zufolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels und Uebernahme oder Aufgabe eines Geschäftes;
so wird auf den Zeitpunkt dieser Aenderung von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung vorgenommen.

2 Eine Zwischenveranlagung aufgrund von Abs. 1 Bst. a und d wird jedoch nur dann vorgenommen, wenn sich das steuerbare Einkommen um mehr als 20 %, aber mindestens um 5 000 Franken, das steuerbare Vermögen um mindestens 100 000 Franken verändert."

Es fällt bei der neuen Formulierung auf, dass der Regierungsrat neu die beiden Begriffe wesentlich und teilweise einführte. Da es an einer speziellen Begründung für diese Wortwahl im begleitenden Bericht fehlt, kann aufgrund der gesamten Umstände (Vernehmlassung des Verwaltungsgerichts) nur geschlossen werden, dass der Regierungsrat damit die Bundesgerichtspraxis zum Wehrsteuerbeschluss kodifizieren wollte (in BGE 101 Ib 398 = Pr. 65 Nr. 141 werden die Begriffe wesentlich und teilweise verwendet).

Der regierungsrätliche Entwurf passierte darauf in der kantonsrätlichen Kommission diskussionslos. Die fraglichen Bestimmungen sind heute geltendes Recht.

c) Aufgrund dieser Entstehungsgeschichte steht mithin fest, dass es klare Absicht der gesetzesvorbereitenden Behörde war, in Uebereinstimmung mit dem Verwaltungsgericht eine möglichst grosse Angleichung an das Bundessteuerrecht bzw. die Praxis des Bundesgerichtes hiezu zu erzielen. Im Lichte dieser Tatsache ist es an sich grundsätzlich zulässig, wenn sich heute die Steuerverwaltung auf die Bundessteuerpraxis abstützt.

3. a) Nach der Inkraftsetzung der revidierten kantonalen Bestimmungen änderte allerdings das Bundesgericht mit Entscheid vom 7. Dezember 1984 (BGE 110 Ib 313 ff.) ihre in BGE 101 Ib 398 eingeführte Rechtsprechung betr. teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit wiederum. Es hält fest, dass beim Entscheid, ob ein Zwischenveranlagungsgrund von Art. 96 BdBSt gegeben sei, nicht die einzelne Er-

werbsquelle zu betrachten sei, sondern die berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und das daraus resultierende Erwerbseinkommen in seiner Gesamtheit. Mit anderen Worten ist das Hinzutreten bzw. der Wegfall eines Teilerwerbseinkommens aus einer einzelnen Erwerbsquelle als Zwischenveranlagungsgrund nicht mehr anerkannt. Der im gegenteiligen Sinne vom kantonalen Gesetzgeber aufgrund von BGE 101 Ib 398 kodifizierte Zwischenveranlagungsgrund der teilweisen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit wird mithin aufgrund einer blossen Aenderung der Rechtsprechung bundessteuerlich (wie früher) abgelehnt. Ob kantonalsteuerlich ohne gesetzliche Aenderung nachzuziehen ist - weil ja der Gesetzgeber nichts anderes wollte, als sich dem Bundessteuerrecht und der entsprechenden Praxis anzugleichen - bleibt fraglich, kann in casu (wie unter Ziffer 4 näher darzulegen ist) aber offenbleiben.

b) Im erwähnten BGE 110 Ib 313 ff. sind einige grundsätzliche Ueberlegungen zur Zwischenveranlagung wiedergegeben, die auch sinngemäss für das kantonale Recht gelten. Das steuerpflichtige Einkommen wird in der Regel für eine zweijährige Veranlagungsperiode nach dem Durchschnitt der jährlichen Einkünfte bemessen, die der Steuerpflichtige in den beiden vorangegangenen Jahren erzielte (§§ 7, 8 StG). Schwankungen in der Höhe des Einkommens sollen sich im allgemeinen in der nachfolgenden Veranlagungsperiode auf die Steuer auswirken und derart auf die Dauer ausgleichen. Im Sinne einer Ausnahme besteht das Institut der Zwischenveranlagung. In abschliessend aufgezählten Fällen führen dauernde Veränderungen der Veranlagungsgrundlagen, bei denen es sich als Härte erweisen würde, wenn die Anpassung der Veranlagung erst in der folgenden Veranlagungsperiode möglich wäre, zu einer Gegenwartsbemessung. Es gilt indes zu beachten, dass Zwischenveranlagungen nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben, zu be-

seitigen vermögen. Die abschliessende Aufzählung der ZV-Gründe ist im übrigen (weil eine Ausnahmeregelung) einschränkend auszulegen.

4. Das quantitative Erfordernis der wesentlichen Aenderung der Erwerbsgrundlagen, welches in § 70 Abs. 2 StG näher definiert wird, darf nicht (wie dies offenbar der Beschwerdeführer tut) mit dem ZV-Grund der teilweisen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit vermengt oder gar gleichgesetzt werden. Dieses quantitative Erfordernis ist (nebst dem qualitativen Erfordernis der Dauer) erst heranzuziehen, wenn feststeht, dass beispielsweise die Erwerbstätigkeit gänzlich oder teilweise aufgegeben oder aufgenommen wurde. Es stellt sich mithin zunächst die Frage, ob im vorliegenden Falle überhaupt eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit, wie geltend gemacht, vorliegt.

a) Der Beschwerdeführer wendet ein, dass er seine selbständige Erwerbstätigkeit gezwungenermassen (schlechter Geschäftsgang) erheblich einschränkte. In seinem Gesuchsschreiben vom 27. Januar 1987 gibt er zudem zu verstehen, dass er "in reduzierter Form" weiterhin seinen Betrieb aufrechterhalte. Damit sei die Bedingung gegeben, bei besseren Voraussetzungen allenfalls wieder voll in die bisherige Tätigkeit einzusteigen. Im weiteren führt er seine alternative Beschäftigung als nebenamtlicher Instruktor beim Zivilschutz an (1983: 1 Diensttag, 1984: 13 Diensttage, 1985: 19 Diensttage, 1986: 38 Diensttage, 1987: 41 Diensttage; für die Jahre 1985 und 1986 deklarierte er eine Erwerbsausfallentschädigung von Fr. 2 394.-- und Fr. 4 992.--; 1983/84 keine Deklaration). Er habe jedoch nicht zugunsten der Instruktorentätigkeit eine Verlagerung der Tätigkeit vorgenommen (Beschwerdeschrift S. 5).

b) Soweit der Beschwerdeführer per 1.1.1985 eine durch die wirtschaftlichen Umstände erzwungene Reduktion der Erwerbstätigkeit (im nachhinein) geltend macht (in der Steuererklärung 1985/86, ..., fehlt ein Hinweis auf veränderte Erwerbsgrundlagen per 1.1.1985, das Zwischenveranlagungsgesuch datiert erst vom 27. Januar 1987), so handelt es sich nicht um eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. d StG i.F.v. 27.5.1982. Nicht ein Teilerwerbseinkommen aus einer einzelnen Erwerbsquelle fällt weg (wie z.B. bei Beendigung eines Verwaltungsratsmandates), sondern innerhalb der nach wie vor bestehenden Erwerbsquelle tritt aus wirtschaftlichen Gründen eine Ertragsminderung ein, die regelmässig nicht zu einer Zwischenveranlagung führt (vgl. VGE 340 vom 16.12.1983; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 59 N 23). Diesbezüglich ist auch ein Quervergleich mit dem Sozialversicherungsrecht (AHV-Beiträge) aufschlussreich. Gemäss Art. 25 Abs. 1 AHVV ist eine Neueinschätzung des massgebenden Erwerbseinkommens u.a. auch vorzunehmen, wenn sich die Einkommensgrundlagen seit der Berechnungsperiode infolge Wegfalls oder Hinzutritts einer Einkommensquelle dauernd verändern und dadurch die Höhe des Einkommens wesentlich beeinflusst wird. Diese Umschreibung deckt sinngemäss auch den ZV-Grund der teilweisen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit. Die blosse Veränderung der Einkommenshöhe, beispielsweise infolge Konjunkturschwankungen, Missernten, Eröffnung oder Schliessung von Konkurrenzbetrieben, Einschränkung oder Erhöhung der Tätigkeit der Selbständigerwerbenden, Kostenverminderung oder -vermehrung, ist im AHV-Recht nun ebenfalls kein Grund für eine Neueinschätzung (Wegleitung über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen [WSN] Rz. 1245).

Steht somit fest, dass keine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. d StG anzunehmen ist, gilt für die rechtliche Beurteilung dieselbe Aus-

gangslage wie bei den Bundessteuern. Die Ablehnung des Zwischenveranlagungsgesuches bzw. den bestätigenden Einspracheentscheid hat der Beschwerdeführer zu Recht akzeptiert.

Ohne Einfluss auf die Beurteilung ist die ab 1985 vermehrte, aber insgesamt immer noch geringfügige unselbständige Instruktorentätigkeit beim Zivilschutz. Der Beschwerdeführer macht zu Recht deswegen keinen Zwischenveranlagungsgrund geltend (betr. Berufswechsel vgl. auch zit. Wegleitung WSN Rz. 1251).

5. Sollte für den Beschwerdeführer die Bezahlung der Steuern zu einer grossen Härte führen, ist er auf das Erlassverfahren zu verweisen (§ 100 StG).

6. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten zulasten des Beschwerdeführers zu verlegen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Zufertigung)

Das Bundesgericht hat am 27. November 1989 eine gegen obenstehenden VGE gerichtete staatsrechtliche Beschwerde mit folgender Begründung abgewiesen:

II. Auszug aus dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. November 1989 (2P.197/1989; staatsrechtliche Beschwerde):

Erwägungen:

1. ...

2. a) Nach § 70 Abs. 1 lit. d StG wird eine Zwischenveranlagung vorgenommen, wenn sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen ändern durch "dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsel und Uebernahme oder Aufgabe eines Geschäftes".

b) Das Verwaltungsgericht ist im angefochtenen Urteil zum Schluss gekommen, die durch die wirtschaftlichen Umstände erzwungene Reduktion der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als selbständiger ... könne nicht als Zwischenveranlagungsgrund anerkannt werden. Es sei nicht ein Teilerwerbseinkommen aus einer einzelnen Erwerbsquelle weggefallen, sondern innerhalb der nach wie vor bestehenden Erwerbsquelle sei aus wirtschaftlichen Gründen eine Ertragsminderung eingetreten. Eine solche führe regelmässig nicht zu einer Zwischenveranlagung. Nach den Feststellungen im angefochtenen Entscheid schränkte der Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit als ... wegen mangelnder Rendite erheblich ein, wobei er sich vorbehielt, wieder voll erwerbstätig zu sein, wenn in Zukunft wieder bessere Voraussetzungen herrschen sollten.

c) Der Beschwerdeführer rügt im wesentlichen, der angefochtene Entscheid sei willkürlich, weil die Auslegung der massgebenden Norm mit deren Wortlaut in Widerspruch stehe. Die Differenzierung im angefochtenen Entscheid, wonach wohl das Wegfallen einer einzelnen Einkommensquelle, nicht jedoch die Einschränkung einer Erwerbstätigkeit mit dem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis als Teilaufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne der massgebenden Bestimmung angesehen werde, sei in qualifizierter Weise unrichtig und verstosse krass gegen das Gerechtigkeitsgebot und den Gerechtigkeitsgedanken.

d) Im Rahmen eines Steuersystems mit zweijähriger Veranlagungsperiode und Vergangenheitsbemessung - wie es nicht nur der direkten Bundessteuer, sondern auch dem schwyzerischen Steuergesetz zugrundeliegt - ist es systemgerecht, die Zwischenveranlagung nur bei Vorliegen bestimmter Gründe und nicht bei jeder Einkommensschwankung zuzulassen. Das Verwaltungsgericht ist nicht in Willkür verfallen und hat auch keine Unterscheidung getroffen, die dem Gleichheitsgebot widerspricht, wenn es die bloss quantitative Einkommensminderung allein für eine Zwischenveranlagung nach dem massgebenden § 70 StG nicht als hinreichend erachtete.

e) Es ist mit dem Wortlaut von § 70 Abs. 1 lit. d StG nicht schlechthin unvereinbar und daher nicht willkürlich, als "teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit" nur den Wegfall eines Teilerwerbseinkommens aus einer einzelnen Erwerbsquelle zu betrachten - wie dies das Verwaltungsgericht tut -, nicht jedoch die blosse - namentlich nur einkommensmässig ausgewiesene - Reduktion einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Willkürrüge des Beschwerdeführers ist daher unberechtigt.

f) Im übrigen ist der angefochtene Entscheid schon deshalb im Ergebnis nicht willkürlich, weil der Beschwerdeführer - nach seiner eigenen Darstellung in seinem Gesuch um Zwischenveranlagung - bei veränderten Umständen seine selbständige Erwerbstätigkeit als ... wieder auszudehnen gedenkt, womit es an der erforderlichen dauernden Aenderung der Erwerbsgrundlagen ohnehin fehlt.

3. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. Dezember 1989 i.S. M. (VGE 354/85)

Grundstückgewinnsteuer: Vermittlungsprovision bei wirtschaftlicher Verbundenheit (§§ 50 Abs. 4 und 51 Abs. 2 StG); wertvermehrende Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG)

Sachverhalt:

A. Gemäss Handänderungsanzeige des Grundbuchamtes March hatte M. am 4. Dezember 1979 das Grundstück GB Nr. ... zu einem Preis von Fr. 150 000.-- erworben. Bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung ging die Kantonale Steuerverwaltung damals allerdings von einem Erwerbspreis von Fr. 298 000.-- aus, nachdem sie festgestellt hatte, dass der Käufer dem Verkäufer neben dem Handänderungspreis über ein Tauschgeschäft weitere Leistungen erbracht hatte.

Am 6. Dezember 1982 (Datum der Grundbucheintragung) veräusserte M. GB Nr. ... zu einem Preis von Fr. 430 000.-- weiter an U.

Mit Verfügung vom 26. August 1983 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den bei diesem Verkauf erzielten steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 126 500.-- fest und veranlagte M. zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 37 026.-- (Steueract. 11). Die Veranlagung war mit dem Vermerk versehen:

> "Ermessenstaxation gemäss § 59 StG wegen Nichteinreichung der einverlangten Steuererklärung und Beweismittel. Keine Verkaufsprovision und wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt."

B. Mit Einsprache vom 25. September 1983 beantragte M., der steuerbare Grundstückgewinn sei um Fr. 44 000.-- herabzusetzen, weil folgende Aufwendungen zu berücksichtigen seien:

- Provision beim Kauf	Fr. 9 000.--
- Provision beim Verkauf	Fr. 13 000.--
- Kosten für eine neue Fassade	Fr. 16 000.--
- neuer Heizkessel und Oelbrenner	Fr. 6 000.--
Total	Fr. 44 000.--

Mit Einspracheentscheid vom 16. November 1984 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgewiesen und dem Einsprecher die Verfahrenskosten überbunden.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte M. am 4. Februar 1985 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit dem Antrag:

> "Es ist der Entscheid vom 16.11.84 der Kant. Steuerkommission vollumfänglich aufzuheben und auf Grund der Tatsachen zu entscheiden, und zwar unter Kostenfolge, sowie Entschädigung zu Lasten Staat."

D. Mit Präsidialentscheid vom 15. Februar 1985 (VGE 321/85) wurde auf diese Beschwerde infolge Fristversäumnis nicht eingetreten.

Der Beschwerdeführer stellte hierauf ein Begehren um Fristwiederherstellung, welchem das Verwaltungsgericht mit VGE 324/85 vom 30. Juli 1985 entsprochen hat.

E. Mit Vernehmlassung vom 27. August 1985 stellte die Kantonale Steuerkommission den Antrag:

"In Abschreibung des Verfahrens sei der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 104 400.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 29 733.-- festzusetzen. Im übrigen sei die Beschwerde kostenfällig abzuweisen."

Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 Steuergesetz; StG, nGS I-105). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG).

2. Vermittlungsprovisionen

a) Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG).

Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG). Die vom Veräusserer seinerzeit beim Erwerb der Liegenschaft bezahlten Vermittlerprovisionen sind den Anlagekosten zuzurechnen, soweit diese das übliche Mass nicht übersteigen (§ 50 Abs. 4 StG).

Der Beschwerdeführer reichte im Einspracheverfahren eine von ihm selbst unterzeichnete Quittung der S. AG ein. Darin bestätigt die S. AG, dass sie von M. für den An- und

Verkauf der Liegenschaft GB ... Fr. 22 000.-- erhalten habe. Die Vorinstanz stellte im Einspracheentscheid aufgrund von Sachverhaltsabklärungen fest, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Ausstellung der eingereichten Provisionsquittung (10. Dezember 1982) einziges und dementsprechend einzelzeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied der S. AG gewesen war. Nach Meinung der Vorinstanz dienten die geltend gemachten Provisionszahlungen einzig der Steuerumgehung und sind deshalb nicht zu berücksichtigen (angefochtener Entscheid Erw. 3 a).

Der Beschwerdeführer bringt gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Provisionen, neben weiterer Polemik, folgende Einwendungen vor:

> "Seite 4 Punkt 3a Absatz 2:
> Eine derart blöde Einwendung, die Provisionsquittung sei ja ebenfalls mit 'M.' unterzeichnet ist geradezu lächerlich. Eine entsprechende Bestätigung der Buchhaltungsstelle der Provisionsempfängerin liegt bei. Die Provision ist in der Buchhaltung vereinnahmt und auch versteuert worden. Glaubt die Steuerkommission es sollten alle Einnahmen 2 x versteuert werden.
> Seite 4 Punkt 3a 3. Absatz:
> Ich bin wohl im Verwaltungsrat der S. AG. An den Haaren herbeigezogen ist auch, dass eine Interessengemeinschaft nicht berechtigt sei, Provisionen abzuziehen, welche an einem anderen Ort vereinnahmt und versteuert wurden. Mit allen Mitteln versucht man, den letzten Blutstropfen aus dem Steuerzahler herauszuziehen. Reichen die bereits bezahlten Fr. 25 000.-- Steuern noch nicht aus."

Im Rahmen der Vernehmlassung stellte dann die Steuerverwaltung einerseits den Antrag, der Beschwerdeführer sei zu verpflichten, die Eigentumsverhältnisse bezüglich der Immobiliengesellschaft offenzulegen. Weiter äusserte die Vorinstanz die Vermutung, es sei die Liegenschaft in ... allenfalls wirtschaftlich der Immobiliengesellschaft zuzuordnen und der Beschwerdeführer sei lediglich zum Zwecke

der Steuerersparnis bzw. Umgehung (direkte Bundessteuer/Immobilienhandel) vorgeschoben worden. Dafür spreche insbesondere, dass E. M.-L. (Vater des Beschwerdeführers), der mutmassliche Eigentümer der ... Immobiliengesellschaft S. AG, seit Jahren im Liegenschaftenhandel tätig sei, während sein Sohn M. als ... nicht über die entsprechenden Kenntnisse verfügen dürfte. Beim Beschwerdeführer handle es sich mithin augenscheinlich um einen Strohmann. M. sei daher zu verpflichten, den Finanzierungsnachweis betreffend die Liegenschaft in ... zu erbringen unter Nennung allfälliger Kreditgeber und Bürgen.

b) Nach Lehre und Rechtsprechung setzt der Abzug einer Vermittler- oder Mäklerprovision vom steuerbaren Gewinn voraus:

- dass tatsächlich ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist;

- dass in Ausführung dieses Vertrages der Mäkler eine zum Verkauf führende Nachweis- oder Vermittlertätigkeit entfaltet hat;

- dass die Provision, beschränkt auf den üblichen Umfang, tatsächlich geleistet oder anerkannt worden ist;

- dass die Provisionsleistung an einen Dritten erfolgte. Sogenannte Eigenprovisionen, das heisst Entschädigungen für eigene Kaufs- und Verkaufsbemühungen sind dagegen bei den Anlagekosten bzw. den erlösmindernden Kosten nicht zu berücksichtigen. In Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind Provisionen als Eigenprovisionen nicht anrechenbar, welche aufgrund eines zwischen dem Alleinaktionär als einzigem Verwaltungsrat und seiner von ihm beherrschten Aktiengesellschaft abgeschlossenen Mäklerver-

trag bezahlt worden sind (VGE 383/83 vom 7.9.1984 in StPS 1985, S. 28 mit Hinweisen; 316/78 vom 26.9.1980).

c) Mit Schreiben vom 27. Januar 1986 forderte das Gericht den Beschwerdeführer auf, das Aktienkapital der S. AG aufzuzeigen und darzulegen und mittels von Wertschriftenverzeichnissen zu belegen, wie sich die Eigentumsverhältnisse an der S. AG per 4. Dezember 1979 und per 6. Dezember 1982 darstellten. Es ging daraufhin am 26. Februar 1986 eine Antwort von einer G. Verwaltungs-, Treuhand- und Immobilien AG ein. Danach betrug das Aktienkapital der S. AG damals wie heute Fr. 50 000.-- (50 Inhaberaktien zu Fr. 1 000.--; ...) und die Eigentumsverhältnisse seien so gewesen, dass C. die Aktien beherrscht habe. Ein Wertschriftenverzeichnis werde seit eh und je nicht geführt. Anlässlich eines Telefongesprächs vom 19. September 1989 erklärte dann allerdings ein Herr W. von der G. AG, seines Wissens sei E. M.-L. Eigentümer der S. AG, genaue Angaben könne er jedoch nicht machen. Nach weiteren gerichtlichen Abklärungen bei der Steuerverwaltung St. Gallen, ergaben sich dann gewisse Indizien, welche für eine beherrschende Stellung von E. M.-L. (Vater des Beschwerdeführers) an der S. AG sprachen.

Nach Zustellung der Abklärungsergebnisse an die Parteien, reichte die S. AG, zeichnend durch E. M.-L., am 8. Dezember 1989 einen zwischen C., Jahrgang 1907, und M. am 13. Oktober 1981 abgeschlossenen Aktienkaufvertrag mit folgendem Inhalt ein:

> "1. Der Verkäufer verkauft die ihm gehörenden 50 Inhaber-Aktien der Immobiliengesellschaft S. AG zum Betrage von Fr. 19 766.05 an den Käufer.
> 2. Es wird festgestellt, dass die Transaktionen bereits erfolgt sind, d.h. dass die 50 Aktien bereits übertragen wurden und der Betrag von Fr. 19 766.05 bereits bezahlt ist."

In der Einsprache (Einspracheact. 02) wird geltend gemacht, Fr. 9 000.-- Provision seien beim Ankauf der Liegenschaft, Fr. 13 000.-- beim Verkauf bezahlt worden. In der mit "M." gezeichneten Quittung der S. AG datiert mit dem 10.12.1982 heisst es dann "Für den An- und Verkauf der Liegenschaft GB ... Fr. 22 000.-- von Herrn M. erhalten".

In der mit der Beschwerde eingereichten, von der G. AG unterzeichneten Bestätigung wird ausgeführt:

> "Wir bestätigen hiermit, dass die Immobilien-Gesellschaft S. AG für An- und Verkauf der Liegenschaft Kataster-Nr. ... mind. Fr. 22 000.-- als Provision in der Buchhaltung 1982 verbucht und versteuert hat."

Abgesehen davon, dass sehr merkwürdig ist, dass der Buchhalter eine Mindestgrösse bestätigt (!), ist der Umstand, dass die Provision für den 1979 getätigten Liegenschaftskauf erst beim Verkauf, Ende 1982 bezahlt worden ist, sehr auffällig. Der Mäklerlohn ist verdient, sobald der Vertrag infolge des Nachweises oder infolge der Vermittlung zustande gekommen ist (Art. 413 Abs. 1 OR). Die um drei Jahre verspätete Bezahlung lässt sich, soweit es sich nicht ohnehin um eine Steuerumgehung handelt, nur mit der beherrschenden Stellung des Beschwerdeführers in der AG erklären. Gegenüber einem unbeteiligten Dritten wäre mit der Einforderung der Mäklerprovision sicher nicht drei Jahre zugewartet worden.

d) Im weiteren ist auch zu beachten, dass im Einspracheentscheid folgende Schlussfolgerung gezogen worden ist:

> "Dass demgemäss eine wirtschaftliche Interessenbindung zwischen dem Einsprecher und der Gesellschaft nicht verneint werden kann, ist klar ersichtlich. Die geltend gemachten Provisionszah-

lungen sind demnach nicht zu berücksichtigen, da sie einzig der Steuerumgehung dienen."

Die wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Beschwerdeführer und der AG als Provisionsempfängerin wird in der Beschwerde (richtigerweise) überhaupt nicht bestritten. Vielmehr beschränkt sich der Beschwerdeführer, bzw. sein Vater, darauf, zu behaupten, die Provision sei in der Buchhaltung der AG vereinnahmt und auch versteuert worden, weshalb eine Besteuerung als Grundstückgewinn nicht in Frage komme.

e) Zusammenfassend ist nunmehr erstellt und unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt, als die Kaufs- bzw. Verkaufsprovision an die S. AG bezahlt wurde, Alleineigentümer und einziger Verwaltungsrat der S. AG war. Es handelt sich somit um eine Eigenprovision, welche von der Grundstückgewinnsteuer nicht in Abzug gebracht werden kann (vgl. Erwägung 2 b vorstehend). Die Beschwerde ist in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

f) Bei diesem Ergebnis der Sachverhaltsabklärungen ist der Frage, ob der Beschwerdeführer allenfalls als Strohmann für seinen Vater oder die S. AG gehandelt hatte, nicht weiter nachzugehen. Wäre dies der Fall gewesen, so läge eine Steuerumgehung vor und die Provisionszahlungen wären ebenfalls als Eigenprovisionen zu qualifizieren.

3. Wertvermehrende Aufwendungen

Zu den Anlagekosten gehören auch die wertvermehrenden Aufwendungen. Der Beschwerdeführer weist nach, dass für die Fassadenrenovation des fraglichen Dreifamilienhauses im Jahre 1982 Aufwendungen von netto Fr. 15 686.-- getätigt wurden. Weiter wurden der Heizkessel und der Oelbrenner ersetzt, was Auslagen von Fr. 6 326.-- zur Folge hatte. Grund-

sätzlich sind die Kosten des Unterhalts von Gebäuden bei den Einkommenssteuern, nicht aber bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbar, während umgekehrt wertvermehrende Liegenschaftsaufwendungen als gewinnmindernde Faktoren bei der Grundstückgewinnsteuer, nicht aber bei den periodischen Steuern Berücksichtigung finden. Als Unterhalt gilt eine werterhaltende Vorkehrung, wenn sie einen Verschleiss der Liegenschaft ausgleicht oder bestehende Installationen ersetzt. Die Neubemalung einer Fassade und die Ersetzung von Oelbrenner und Heizkessel bei einem Gebäude, welches schon bisher auf die gleiche Art (mit Oel) beheizt war, stellt technisch betrachtet Unterhalt dar, weshalb an sich lediglich der Abzug bei den periodischen Steuern, nicht aber bei der Grundstückgewinnsteuer in Frage kommt (vgl. Weisungen des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten vom 23.10.1984, Steuerbuch Nr. 240). Von dieser technischen Betrachtungsweise wird abgewichen bei baulichen Aufwendungen, welche im Anschluss an den Kauf einer Liegenschaft gemacht werden. Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Instandstellung einer neuerworbenen Liegenschaft stellen, soweit sie gegenüber dem Kaufpreis eine Erhöhung des Liegenschaftswertes zur Folge haben, keine abzugsfähigen Gebäudeunterhaltskosten dar (sog. Dumont-Praxis, ASA 47, 203; 42 S. 536; für das kantonale Recht: VGE 334/82 vom 21.9.1982, Prot. 380 ff.; 360/78 vom 15.9.1978; 340/81 vom 26.1.1982 E. 2 und 352/81 vom 4.5.1982).

Werden aber aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise solche Aufwendungen im Anschluss an den Kauf einer Liegenschaft als wertvermehrend betrachtet, so sind bei einem Verkauf die Konsequenzen zu ziehen und diese Aufwendungen ebenfalls als wertvermehrend gelten zu lassen und als Anlagekosten nach § 50 Abs. 1 StG abziehbar. Würde anders verfahren, so läge ein unzulässiger Methodendualismus vor.

Die Vorinstanz anerkennt dies, weshalb sie nunmehr richtigerweise diese Liegenschaftsaufwendungen im Betrage von zusammen Fr. 22 012.-- vom steuerbaren Grundstückgewinn zum Abzug zulassen will. Wie das Verwaltungsgericht in VGE 305/85 vom 19. September 1985 E. 1 ausführlich dargelegt hat, kann in Fällen, in denen die Vorinstanz eine Teilanerkennung einer Beschwerde vornimmt, nicht eine Teilabschreibung des Verfahrens erfolgen. Vielmehr ist der Antrag auf Gewährung dieses Abzuges und Reduktion der Steuer als Antrag auf teilweise Beschwerdegutheissung entgegenzunehmen (vgl. auch VGE 343/85 vom 11.12.1985). Der steuerbare Grundstückgewinn ist somit - wie eine Nachrechnung des vorinstanzlichen Antrags ergibt - auf Fr. 104 400.-- (abgerundet) und die zu entrichtende Steuer auf Fr. 29 733.-- festzusetzen. Die Neuermittlung des Verzugszinses wird der Verwaltung übertragen.

4. Die Kosten für den Erlass eines Entscheides werden in der Regel der unterliegenden Partei überbunden. Unterliegt sie nur teilweise, werden die Kosten auf die Parteien anteilsmässig verteilt. Die obsiegende Partei kommt für die Kosten auf, die sie durch ein pflichtwidriges Verhalten im Verfahren verursacht hat (§ 72 Abs. 2 und 3 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege, VRP, nGS 225). Der Beschwerdeführer obsiegt materiell zu rund 50 %. Indessen ist zu beachten, dass er seine Verfahrens- und Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren grob verletzt hatte, indem er nicht einmal eine Grundstückgewinnsteuererklärung einreichte. Die Ausgabenbelege für Heizkessel und Oelbrenner hat er erst im Beschwerdeverfahren eingereicht. Ueberdies hat er trotz Beweisauflage lange Zeit wenig bis nichts getan zur Aufklärung der Verhältnisse bezüglich Eigentumsverhältnisse an der S. AG. Diese Umstände rechtfertigen es, den Kostenspruch gemäss Einspracheentscheid unverändert zu belassen und 90 % der Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerde-

führer aufzuerlegen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Januar 1990 i.S. X. (VGE 356/89)

Grundstückgewinnsteuer: Rückvergütungen bei Ersatzobjekten (§ 56 StG)

Sachverhalt:

A. X. veräusserte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom ... seine in der Gemeinde A. befindliche selbstbenutzte Wohnliegenschaft Kat.-Nr. ... Mit Verfügung vom 2. März 1988 wurde gegenüber dem Veräusserer X. ein steuerpflichtiger Grundstückgewinn von Fr. ... bzw. ein Steuerbetrag von Fr. ... veranlagt. Diese Verfügung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 16. November 1988 erwarb Q. X.-Y., die Ehefrau von X., in der Gemeinde B. ein Wohnhaus (GB Nr. ...) zwecks Selbstbenutzung.

B. X. und dessen Ehefrau ersuchten am 29. November 1988 die Kantonale Steuerverwaltung um Aufschub bzw. Rückerstattung der Grundstückgewinnbesteuerung. Das Gesuch wurde mit Verfügung vom 16. Dezember 1988 abgelehnt, weil das Ersatzobjekt in B. nicht vom Veräusserer des Wohnhauses in A. erworben wurde, sondern von dessen Ehefrau.

C. Eine Einsprache gegen diese Verfügung wies die Kantonale Steuerkommission mit Entscheid vom 7. Dezember 1989 unter Kostenfolgen ab.

D. Mit Eingabe vom 18. Dezember 1989 reichte X. gegen diesen Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Schwyz Beschwerde ein mit folgenden Begehren:

"1. Aufgrund des Antrages der Eheleute X. vom 29. November 1988 sei die anlässlich des Verkaufs des Wohnhauses in A. bezahlte Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. ... einschliesslich Zinsen zurückzuerstatten.

2. Allfällige Kosten zulasten der Kantonalen Steuerverwaltung."

E. Die Vorinstanz trägt vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

F. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer ist - im Gegensatz zur allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuer - eine sog. Objektsteuer, die ein einzelnes Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes belastet (E. Höhn, Steuerrecht, 4. Auflage, S. 49). Steuerobjekt ist konkret der Grundstückgewinn, d.h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist der Veräusserer; mehrere Veräusserer haben die Steuer nach Massgabe ihrer Anteile unter solidarischer Haftbarkeit zu entrichten (§ 48 StG). Mit Veräusserer ist der zivilrechtliche Grundstückeigentümer gemeint, es sei denn, eine vom Gesetzgeber ausdrücklich vorbehaltene wirtschaftliche Betrachtungsweise käme zum Tragen. Bei ver-

schiedenen, konkret umschriebenen Handänderungstatbeständen wird die Besteuerung aufgeschoben (§ 52 StG), d.h. der Veräusserer muss keine Grundstückgewinnsteuer entrichten, hingegen ist für einen künftigen Veräusserer desselben Grundstückes - sofern nicht wieder ein Steuerbefreiungsgrund vorliegt - die letzte steuerbare Veräusserung für die Berechnung des Gewinnes, aber auch der Besitzesdauer, massgebend (§ 49 Abs. 2 StG). In § 56 ist ein weiterer Steueraufschubsgrund für jenen Fall vorgesehen, wo ein Veräusserer seiner selbstbenutzten Wohnung sich ein Ersatzobjekt für den gleichen Zweck erwirbt: im Gegensatz zu den in § 52 wiedergegebenen Aufschubsgründen bleibt hier das Steuersubjekt dasselbe, während sich das Steuerobjekt, d.h. der Grundstückgewinn, bei der Veräusserung eines anderen Grundstückes, eben des Ersatzobjektes, aktualisiert, indem der nichtbesteuerte Gewinn von den Anlagekosten des Ersatzobjektes abzuziehen ist. Der genaue Wortlaut von § 56 StG lautet:

> "1 Die infolge Verkaufs der selbstbenutzten Wohnung bezahlte Grundstückgewinnsteuer wird **dem Pflichtigen** durch die Gemeinwesen ohne Zins zurückerstattet, wenn **dieser** innerhalb von vier Jahren vor oder nach der grundbuchlichen Eigentumsübertragung im Kanton Schwyz für seine persönlichen Wohnzwecke ein vergleichbares Ersatzobjekt erwirbt oder mit dem Bau eines solchen beginnt.
>
> 2 Der nichtbesteuerte Gewinn wird von den Anlagekosten des Ersatzobjektes in Abzug gebracht, wobei bei einer späteren Besteuerung für diesen Gewinn die frühere Besitzesdauer zur Anrechnung kommt.
>
> 3 Für Ferien- und Zweitwohnungen ist Absatz 1 nicht anwendbar."

Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes kann nicht zweifelhaft sein, dass zwischen dem Veräusserer der bisher selbstbenutzten Wohnliegenschaft und dem Erwerber des Ersatzobjektes Identität bestehen muss. Anhaltspunkte für eine vom Gesetzgeber gewollte wirtschaftliche Betrachtungs-

weise in dem Sinne, als die gemeinsame Selbstbenutzung der bisherigen Wohnung und des Ersatzobjektes (in oder ausserhalb einer Ehe) anstelle einer streng zivilrechtlichen Identität zwischen Veräusserer und Erwerber zu treten vermag, fehlen. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise drängt sich von der Sache her auch nicht auf. Im Gegenteil. Ist es von der Rechtsnatur einer Objektsteuer her vertretbar, dass die Steuerpflicht zwecks Privilegierung bestimmter Handänderungsvorgänge (z.B. Erbteilung, Verkauf unter Blutsverwandten, Erwerb eines Ersatzobjektes) auf die Rechtsnachfolger oder dann auf andere Handänderungsvorgänge abgewälzt bzw. verschoben wird, so wäre es nicht unproblematisch, wenn die Abwälzung sowohl das Steuersubjekt wie das Steuerobjekt betreffen würde. Der im Gesetz verankerte und geforderte enge Zusammenhang zwischen Grundstückgewinn (Steuerobjekt) und Veräusserer (Steuersubjekt) würde damit zu stark gelockert: Es müsste ein Dritter, der nicht Eigentümer des gewinnbegründenden Grundstückes war und ist, für den Grundstückgewinn einstehen. Für eine derart weitreichende privilegierende bzw. belastende Rechtsanwendung müsste eine klare Rechtsgrundlage bestehen, zumal hinsichtlich der Steuerpflichtverlagerung. Es wäre äusserst zweifelhaft, ob bei der heutigen Rechtslage die Ehefrau des Beschwerdeführers für den beim Verkauf der Liegenschaft in A. erzielten Grundstückgewinn belangt werden könnte. Die Beschwerde erweist sich deshalb als unbegründet.

2. Die beschwerdeführerischen Einwände vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Soweit sich die Begründung nicht schon aus den gemachten Darlegungen ergibt, sind folgende Ergänzungen anzubringen:

a) Weder die Liegenschaft in A. noch das Ersatzobjekt in B. befand bzw. befindet sich im gemeinsamen Eigentum der Eheleute X.-Y. Die vom Beschwerdeführer verwendete Umschreibung mit "im Besitze beider Eheleute" ist - wie auch die ge-

meinsame Selbstnutzung - rechtlich irrelevant.

b) Wie es sich verhielte, wenn der Beschwerdeführer sein in A. befindliches Wohnhaus zunächst an seine Ehefrau übertragen und die Ehefrau dieses dann an einen Dritten weiterveräussert hätte, kann offenbleiben, da es sich um einen hypothetischen Sachverhalt handelt. Insbesondere ist nicht zu prüfen, ob darin allenfalls eine Steuerumgehung zu erblicken wäre.

c) Der Beschwerdeführer kann nichts zu seinen Gunsten herleiten, wenn in der Praxis die Rückerstattung an Miteigentümer zugestanden wird, soweit diese auch Miteigentümer des Ersatzobjektes sind, zumal dieser Sachverhalt eben gerade dem Gesetzeswortlaut entspricht. Bei Miteigentum sind beide Ehegatten Steuersubjekte der Grundstückgewinnsteuer; wenn wiederum beide zu gleichen Teilen Miteigentum am Ersatzobjekt erwerben, besteht völlige Identität der Subjekte. Eine weiterreichende Rechtsanwendung im Sinne der beschwerdeführerischen Argumentation entbehrt hingegen der rechtlichen Grundlage.

d) Die subsidiäre Rechtsanwendung des übrigen Steuerrechts (§ 57 StG) vermag den beschwerdeführerischen Standpunkt ebenfalls nicht zu stützen. Die Vorschriften der Ehegattenbesteuerung (§ 16 StG) betreffen klarerweise die Subjektsteuern (allg. Einkommens- und Vermögenssteuer), nicht aber die als Objektsteuer ausgebildete Grundstückgewinnsteuer (vgl. auch § 48 StG).

e) Allfällige eherechtliche Zustimmungserfordernisse oder Mitwirkungsrechte bei Liegenschaftsverkäufen ändern am hier massgeblichen Veräusserungsbegriff nichts. Der Ehepartner des zivilrechtlichen Veräusserers ist mit anderen Worten bei der Anwendung von § 56 StG nicht dem rückerstattungsberechtigten Veräusserer gleichzusetzen (vgl. auch

§ 52 lit. d StG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. Dezember 1989 i.S. Y. (VGE 321/89)

Verfahrensrecht: Revision (§ 61 lit. b und d VRP), Widerruf (§ 34 VRP)

Sachverhalt (Zusammenfassung):

Mit Kauf- und Tauschvertrag (Hauptvertrag) vom 26. September 1978 wurde u.a. eine Landabtretung von max. 20 000 m2 von Y. an Z. für eine damals noch nicht projektierte Strassenverbindung vereinbart. Am 29. März 1984 wurde zwecks Grundbucheintrags ein neuer Kaufvertrag über 31 207 m2 abgeschlossen, wobei 20 000 m2 bereits mit Aufpreis gemäss Hauptvertrag bezahlt worden waren und für die restlichen 11 207 m2 ein Kaufpreis von Fr. 100 863.-- festgelegt wurde. Am 21. August 1985 veranlagte die Steuerverwaltung Schwyz Y. aufgrund dieses Rechtsgeschäftes mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 8 875.90, welche am 16. April 1986 bezahlt worden ist.

Mit Fertigstellung der Strassenverbindung wurde am 13. September 1988 ein Tauschvertrag zwischen Y. und Z. mit dem Zweck der Bereinigung der Parzellengrenzen abgeschlossen. Dabei erhielt Z. 2 062 m2 und Y. 15 393 m2, was zur vertraglichen Feststellung führte, dass das Mehrmass für Z. die im Hauptvertrag vereinbarten 20 000 m2 nicht übersteige und diese somit bereits durch Z. bezahlt worden seien. Im weiteren wurde festgehalten, dass die Bezahlung von Fr. 100 863.-- gemäss Kaufvertrag vom 29. März 1984 nie erfolgt sei und diese Bestimmungen somit aufgehoben würden.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 1988 ersuchte Y. die Steuerverwaltung um Rückerstattung der bezahlten Grundstückgewinnsteuer von Fr. 8 875.90 zuzüglich eines Vergütungszinses von 5 % (vom 5. September 1985 bis 15. Oktober 1988) im Betrage von Fr. 1 380.70. Am 30. Dezember 1988 teilte die Steuerverwaltung der Gesuchstellerin mit, dass die Steuer nicht rückerstattet werden könne. Daraufhin verlangte Y. am 23. Januar 1989 eine beschwerdefähige Verfügung. Am 14. Februar 1989 verfügte die Kantonale Steuerverwaltung (Veranlagungsabteilung III) die Abweisung des Gesuchs um Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuer. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde ebenfalls abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. a) Nach unbenütztem Ablauf der Einsprache- oder Rechtsmittelfrist erwachsen Veranlagungsverfügungen in formelle Rechtskraft, d.h. sie können nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 258; vgl. auch Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1979, S. 237; derselbe: Verwaltungsrecht, 1986, S. 128; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 581).

Durch die materielle Rechtskraft soll hauptsächlich vermieden werden, dass - ausser im Falle der Revision - dieselbe Streitigkeit zwischen denselben Parteien ein zweites Mal derselben Instanz unterbreitet werden kann. Mithin bedeutet materielle Rechtskraft inhaltliche Unabänderlichkeit (Bestandesfestigkeit). Die erneute Ueberprüfung des Verwaltungsaktes wird im Interesse der Rechtssicherheit grundsätz-

lich ausgeschlossen. Nur wenn die ursprüngliche Verfügung Gesetzeswidrigkeiten enthält oder mit dem öffentlichen Interesse unvereinbar ist, stellt sich die Frage ihres Widerrufes (vgl. Knapp, a.a.O., N 585 ff. i.V.m. N 627 ff.; A. Kölz, Kommentar zum VRG-ZH, N 52 zu § 20; H.R. Schwarzenbach, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 8. A., S. 108; VGE 610/85 vom 17.7.1986, Erw. 4b, Prot. K III 1986, S. 549; vgl. auch Gygi, Verwaltungsrecht, 1986, S. 303 ff., welcher die materielle Rechtskraftwirkung den Justizurteilen vorbehält und bei Verfügungen von der "Rechtsbeständigkeit der Verfügung" spricht, vgl. auch derselbe in ZBl 1982, S. 149 ff.: "Zur Rechtsbeständigkeit von Verwaltungsverfügungen"; hinsichtlich des Widerrufes vgl. auch § 34 VRP und nachfolgend Erw. 4).

b) Die Revision rechtskräftiger Veranlagungen ist im kantonalen Steuerrecht nicht ausdrücklich vorgesehen. Eine - im vorliegenden Fall nicht zutreffende - Ausnahme bildet nur das Nach- und Strafsteuerverfahren gemäss § 83 ff. StG. (Dabei handelt es sich um die Korrektur von rechtskräftigen Einschätzungen zu Ungunsten des Pflichtigen, sofern sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln - welche der Steuerverwaltung nicht bekannt waren - ergibt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Steuereinschätzung unvollständig ist.)

Was die direkte Bundessteuer anbelangt, hat der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts Anspruch auf Revision einer rechtskräftigen Veranlagung, (a) wenn er entweder neue wesentliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, deren Geltendmachung ihm im früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist, oder (b) wenn die veranlagende oder entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hat oder (c) wenn Tatsachen nicht berücksichtigt wurden, die für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen wären und den amtlichen Akten hät-

ten entnommen werden können (vgl. BGE 111 Ib 210 mit zahlreichen Hinweisen, auch auf die vom Bundesgericht im Bereiche anderer eidgenössischer Abgaben und kantonaler Steuern entwickelte Rechtsprechung). Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend ausführte, sind im kantonalen Steuerrecht die Revisionsgründe gemäss § 61 VRP massgebend (vgl. angefocht. Entscheid, S. 4, Erw. 3 mit Hinweis auf § 7 der Vollzugsverordnung zum StG, VVStG; vgl. auch VGE 386/87 vom 1. März 1988, Erw. 1). Diese Revisionsgründe sind nachfolgend in Erwägung 3 zu behandeln.

c) Im weiteren können bei rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen offenkundige Versehen wie Schreib- und Rechnungsfehler auf dem Wege der Berichtigung richtiggestellt werden (vgl. VGE 363/88 vom 16.2.1989, publ. in StPS 1989, S. 204 ff. mit Hinweisen, u.a. StE 1987, B 92.11 Nr. 1). Im vorliegenden Fall hat offenbar eine solche Berichtigung stattgefunden, indem der für die Zeit vom 29.4.1984 bis zum 5. September 1985 festgesetzte Verzugszins von 5 % in der Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 von den ursprünglich ermittelten Fr. 1 042.10 auf Fr. 599.10 reduziert wurde (vgl. die handschriftlichen Korrekturen in act. 5 i.V.m. der bezahlten Summe von Fr. 9 475.--). Diese soeben dargelegte Berichtigung ist vorliegend unbestritten und bedarf demzufolge keiner weitergehenden Ueberprüfung. Im übrigen macht die Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend, die rechtskräftige Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 sei sinngemäss durch Berichtigung aufzuheben, da auf diesem Wege nur eigentliche Schreib- und Rechnungsfehler, indessen keine [allfällige] unrichtige tatsächliche Annahmen oder keine [allfällige] unrichtige Gesetzesauslegung richtiggestellt werden können (vgl. zit. VGE 363/88 vom 16.2.1989, Erw. 2c [StPS 1989, S. 208] mit Hinweisen auf ZBl 1972, S. 460, StE 1987 B 92.11 Nr. 1).

3. a) Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, die betreffende Veranlagungsverfügung sei durch eine strafbare Handlung beeinflusst worden oder die Vorinstanzen hätten wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt, welche sie nicht rechtzeitig geltend machen konnte. Somit fällt sowohl ein Revisionsgrund nach § 61 lit. a VRP als auch nach § 61 lit. c VRP offensichtlich ausser Betracht.

b) Die Beschwerdeführerin beruft sich zum einen auf § 61 lit. d VRP. Darnach zieht die Behörde ihre rechtskräftige Verfügung in Revision, wenn sie erhebliche Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben, versehentlich nicht berücksichtigt hat.

Die Beschwerdeführerin kritisiert im Zusammenhang mit dem in § 61 lit. d VRP enthaltenen Revisionsgrund hauptsächlich, die Veranlagungsbehörde habe die öffentlich beurkundete Rücknahmeverpflichtung von Y. im Kaufvertrag vom 29.3.1984 (Ziff. 6.5 und 6.12) nicht berücksichtigt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 11, Ziff. 5.1). In der Begründung der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 wurde auf den Vertrag vom 29.3.1984 sowie ausdrücklich auch auf "einen möglichen Rückkauf" Bezug genommen. Damit ist dem Einwand - wonach die Veranlagungsbehörde die Rücknahmeklausel versehentlich nicht berücksichtigt habe - grundsätzlich der Boden entzogen. Ueberdies kann der Umstand, dass die Behörde eine Tatsache (Rücknahmeklausel) anders würdigte als der Steuerpflichtige bzw. dass die Behörde trotz der Rücknahmeklausel eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung vornahm, nicht als versehentliche Nichtberücksichtigung aktenmässiger Tatsachen qualifiziert werden. Vielmehr hat die Behörde damit eine rechtliche Würdigung vorgenommen, die die Beschwerdeführerin im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte bestreiten können (vgl. BGE 111 Ib 212 Erw. 3c i.V.m. Erw. 1 in fine mit Hinweisen auf BGE 105 Ib 251/2, E. 3a; ASA 39, 391 E.3 in fine; vgl. auch G. Steinmann, Die Revi-

sion im Wehrsteuerrecht, StR 34 [1979], S. 194 ff., insbes. S. 203 oben).

c) Nach § 61 lit. b VRP zieht die Behörde ihre rechtskräftige Verfügung in Revision, wenn die Partei nachträglich neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, die sie früher trotz zumutbarer Sorgfalt nicht vorbringen konnte.

Soweit die Beschwerdeführerin in der vorliegenden Beschwerde sinngemäss geltend macht, hinsichtlich der 1984 veräusserten 11 207 m2 könne von einer Gewinnrealisation keine Rede sein, weshalb es vorliegend an einem Steuerobjekt fehle (da es sich beim vertraglich fixierten Kaufpreis von Fr. 100 863.-- bloss um eine "Anwartschaft" gehandelt habe, auf die sie zu keinem Zeitpunkt einen unbedingten Rechtsanspruch gehabt habe, vgl. Beschwerdeschrift, S. 7), ist ihr entgegenzuhalten, dass sie diese Einwände bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Einsprache- bzw. Rechtsmittelverfahren hätte geltend machen können. Jedenfalls war der Umstand, dass die vereinbarten Fr. 100 863.-- im Zeitpunkt der betreffenden Grundstückgewinnsteuerveranlagung noch gar nicht bezahlt worden waren, der Beschwerdeführerin offensichtlich bekannt. Demzufolge wäre es der Beschwerdeführerin bei zumutbarer Aufmerksamkeit ohne weiteres möglich gewesen, den Einwand der fehlenden Kaufpreiszahlung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu erheben. Im gleichen Sinne war auch der geltend gemachte "Schwebezustand" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7 unten) bzw. die Ungewissheit, ob der Kaufpreis von Fr. 100 863.-- jemals vereinnahmt werden könnte, bei zumutbarer Sorgfalt bereits im Zeitpunkt der betreffenden Veranlagungsverfügung ersichtlich. Da die Beschwerdeführerin in Kenntnis dieser soeben geschilderten Umstände die betreffende Veranlagungsverfügung vorbehaltlos akzeptierte bzw. auf diesbezügliche Einwände im ordentlichen Rechtsmittelverfahren verzichtete,

vermögen diese bereits damals möglichen Einwände keinen Revisionsgrund im Sinne von § 61 lit. b VRP zu begründen.

Fehl geht die Auffassung der Beschwerdeführerin, sie hätte in guten Treuen davon ausgehen dürfen, dass es sich bei der Veranlagung vom 21. August 1985 nur um eine "vorläufige" bzw. um eine "provisorische Einschätzung" handelte (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 oben). Zum einen enthält die zugrunde liegende Veranlagungsverfügung keinen ausdrücklichen Vermerk, in welchem von einer provisorischen oder vorläufigen Einschätzung die Rede wäre. Zum andern kann die Beschwerdeführerin auch aus der nachstehend aufgeführten Begründung der Veranlagungsverfügung grundsätzlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Diese Begründung lautet folgendermassen:

> "Besteuerung gemäss Kauf- und Tauschvertrag vom 29.3.1984 und der prov. Berechnung vom 27.2.1985. Steuerlich betrachtet handelt es sich hier einerseits um eine normale Veräusserung (31'207 m2 abzüglich 20'000 m2 bereits abgerechnet) und andererseits um einen möglichen Rückkauf. Umstehend wird a) die Veräusserung besteuert."
>
> (vgl. act. 10)

Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass die Veranlagungsbehörde mit der oben zitierten Begründung sinngemäss zum Ausdruck brachte, dass "der Verkauf vom 29.4.1984 'normal' abgerechnet werden" sollte (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8 unten). Nicht zu folgen ist indessen der weiteren Schlussfolgerung der Beschwerdeführerin, dass "alsdann der mögliche Rückkauf wieder entsprechend in Abrechnung zu bringen sei" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8 unten). Von einer solchen Rückerstattung ist in der zitierten Begründung zur Veranlagungsverfügung vom 21.8.1985 auch nicht ansatzweise die Rede. Vielmehr wurde in dieser Begründung offen gelassen, was im Falle eines Rückkaufes mit den

dannzumal bereits bezahlten Grundstückgewinnsteuern geschehen sollte. Jedenfalls enthält die zu beurteilende Veranlagungsverfügung keine Zusicherung, dass - falls die Rückkaufsklausel zum Tragen kommen sollte - die bezahlten Grundstückgewinnsteuern zurückerstattet werden. Eine solche Zusicherung ist aber auch weder aus dem Schreiben des Leiters der Abteilung Grundstückgewinnsteuer vom 3. April 1984 (in welchem ein Hinausschieben der Veranlagung bestätigt wurde, vgl. act. 11) noch aus den übrigen vorhandenen Akten zu entnehmen. Im übrigen liegen auch keine stichhaltigen Anhaltspunkte vor für die Annahme, wonach die Beschwerdeführerin gegenüber den Veranlagungsbehörden einen Vorbehalt angebracht hätte, dergestalt, dass sie die Veranlagungsverfügung nur akzeptierte und die veranlagte Steuer nur bezahle, wenn ihr nach Ausschöpfung der Rückkaufsklausel der bezahlte Betrag wieder zurückerstattet werde. Ferner ist auch nicht ersichtlich, dass die Veranlagungsbehörde einen solchen Vorbehalt angenommen hätte. Hat aber die Beschwerdeführerin die betreffende Veranlagungsverfügung vorbehaltlos akzeptiert und auf die Ergreifung eines Rechtsmittels verzichtet, kann der ausserordentliche Rechtsbehelf der Revision nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können. Eine andere Auffassung liesse sich mit den Erfordernissen der Rechtssicherheit kaum vereinbaren (vgl. BGE 111 Ib 210).

An diesem Ergebnis ändert sich nichts, wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, ihr sei mit Kenntnisnahme von der Veranlagungsverfügung vom 21.8.1985 der Eindruck entstanden, "die Steuerbehörde habe wohl ihre Meinung über die Notwendigkeit einer vorläufigen Veranlagung zwecks Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer geändert, nicht aber die Ansicht über den 'vorläufigen Verkauf', dessen Rückabwicklung schon im Vertrag vom 29. März 1984 expressis verbis vorgesehen war" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12).

Denn dieser Mutmassung fehlt eine relevante Abstützung in der massgeblichen Veranlagungsverfügung (vgl. auch die Ausführungen oben hinsichtlich der fehlenden Zusicherung). Jedenfalls ist unerfindlich, weshalb die Beschwerdeführerin aus den Umständen - dass sie der Veranlagungsverfügung eine provisorische Bedeutung zuschrieb, obwohl sich diese Interpretation nicht mit dem Wortlaut der Veranlagungsverfügung deckt und dass sie deshalb auf die Ergreifung eines Rechtsmittels verzichtete - etwas zu ihren Gunsten sollte ableiten können.

In diesem Zusammenhang ist auch der Einwand zu entkräften, dass die Behörde die Beschwerdeführerin über Inhalt und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt habe, der seinerseits dazu geführt habe, dass zum Zeitpunkt der Veranlagungsverfügung kein ordentliches Rechtsmittel ergriffen worden sei (vgl. Beschwerdeschrift, S. 13, Ziff. 5.3). Denn das zitierte Schreiben vom 3. April 1984 enthält keineswegs die Zusicherung, dass auf eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung prinzipiell verzichtet werde, bzw. dass überhaupt keine Grundstückgewinnsteuerpflicht vorliege; vielmehr ist lediglich von einem Hinausschieben der Veranlagung die Rede, wobei der Zeitpunkt des Rückkaufes bzw. "ca. Ende 1986" ins Auge gefasst wurde, ohne dass damit hinsichtlich des Zeitpunktes eine verbindliche Zusage gemacht worden wäre (vgl. act. 11, vgl. hinsichtlich der Voraussetzungen einer verbindlichen Zusicherung, B. Knapp, a.a.O. N 295 mit zahlreichen Hinweisen; Gygi, Verwaltungsrecht, S. 160 f.). Enthält aber die Mitteilung vom 4. April 1984 weder hinsichtlich der Gewinnsteuerpflicht noch hinsichtlich des Zeitpunktes der Veranlagung eine verbindliche Zusicherung, vermag sie demzufolge auch keine schützenswerte Vertrauensgrundlage zu begründen. Jedenfalls wurde die Mitteilung vom 3.4.1984 durch die Vornahme der Veranlagung vom 21. August 1985 offenkundig hinfällig, und ist nicht ersichtlich, weshalb die Veranlagungs-

behörde zusätzlich zur Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 der Beschwerdeführerin hätte darlegen müssen, dass es sich bei der Verfügung vom 21. August 1985 um keine provisorische, sondern um eine definitive Einschätzung handle. Schliesslich machte die Veranlagungsbehörde vor der Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 mit Zuschrift vom 27. Februar 1985 einen Veranlagungsvorschlag [wobei ein Steuerbetrag von Fr. 8 875.90 ermittelt wurde], aus welchem klar hervorgeht, dass die Veräusserung von "GB ... Kat.-Nr. ... (11 207 m2)" "als normaler Verkauf zu besteuern" sei (vgl. act. 10/Anhang). Substantiierte Einwände der Beschwerdeführerin gegen diesen Veranlagungsvorschlag vom 27. Februar 1985 sind nicht aktenkundig, weshalb in der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 der gemäss Vorschlag vom 27. Februar 1985 ermittelte Steuerbetrag von Fr. 8 875.90 auch unverändert übernommen wurde. Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass ihre Stellung durch die zitierte Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 im Vergleich zur Situation nach der Mitteilung vom 3. April 1984 insofern verschlechtert wurde (vgl. Beschwerdeschrift, S. 13 unten/S. 14 oben), als dem Aufschieben der Veranlagung ein Ende gesetzt und die entsprechende Steuer erhoben wurde, doch ist nicht einzusehen, weshalb die Veranlagungsbehörde zusätzlich zur Veranlagungsverfügung und zur darin enthaltenen Rechtsmittelbelehrung die Beschwerdeführerin noch (beispielsweise in einem separaten Schreiben) hätte aufklären müssen, welche Konsequenzen eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung zeitigt. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin grundsätzlich selber dafür einzustehen, dass sie - ohne sich über die Konsequenzen hinreichend Rechenschaft zu geben - die Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 vorbehaltlos und unangefochten in Rechtskraft erwachsen liess. Ferner verweist die Beschwerdeführerin noch auf die unterschiedliche Formulierung des Veranlagungsvorschlages vom 27. Februar 1985 und der Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 (vgl. Beschwerdeschrift,

S. 13 unten, wonach erst in der Veranlagungsverfügung vom möglichen Rückkauf die Rede ist). Zwar ist dieser Hinweis richtig, doch vermag er am vorliegenden Ergebnis grundsätzlich nichts zu ändern, da - wie bereits erwähnt wurde - in der Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 für den Fall, dass die Rückkaufsklausel zum Tragen kommen sollte, nichts Verbindliches festgehalten wurde (vgl. dazu auch B. Knapp, a.a.O. N 295 aa, wonach allgemeine oder vage Versprechen, Verhaltensweisen oder Auskünfte einer Behörde keinen diesbezüglichen Anspruch auf Einhaltung bzw. Verbindlichkeit entstehen lassen).

Aber auch aus dem Tauschvertrag vom 13. September 1988 lässt sich das Revisionsbegehren der Beschwerdeführerin nicht begründen. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung (S. 7) zutreffend anführte, sind für die Revision von rechtskräftigen Verfügungen nach übereinstimmender Doktrin und Praxis grundsätzlich nur nachträglich entdeckte, nicht aber nachträglich eingetretene Tatsachen erheblich (vgl. Kölz, a.a.O., N 62 zu § 20, N 11 zu § 67; Gygi, Zur Rechtsbeständigkeit von Verwaltungsverfügungen, a.a.O. S. 162; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, a.a.O. S. 194 mit Hinweisen; VGE 536/89 vom 16.8.1989, Erw. 3a mit Hinweisen; vgl. Steinmann, a.a.O. S. 196; vgl. J. Haesler, Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen, ZBl 1961, S. 121 ff., S. 124; Grisel, S. 944; Marti, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kt. SH, S. 294; vgl. auch Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O. S. 261, wonach u.a. als wesentliche, aber im Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung nicht bekannt gewesene Tatsachen beispielsweise die nachträgliche Aufhebung eines Kaufvertrages wegen Willensmangels nach rechtskräftiger Veranlagung der entsprechenden Grundstückgewinnsteuer gilt [= StR 1979, 277]; im vorliegenden Fall verhält es sich insofern anders, als der ursprüngliche Vertrag nicht nachträglich aufgehoben wurde, sondern eine im Veranlagungszeitpunkt bereits bekannte Rück-

kaufklausel [des ursprünglichen Vertrags] im Ergebnis dergestalt gewürdigt wurde, dass auf eine Veranlagung nicht verzichtet wurde; eine allenfalls unvollständige oder unrichtige rechtliche Beurteilung/Würdigung wird indessen nach konstanter Praxis nicht als Revisionsgrund zugelassen, vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O. S. 261 unten; BGE 111 Ib, S. 211 oben und S. 211 unten; Steinmann, a.a.O. S. 198 mit Hinweisen).

Zusammenfassend ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch kein Revisionsgrund im Sinne von § 61 lit. b VRP gegeben.

4. a) Schliesslich können nach § 34 Abs. 1 VRP (i.V.m. § 7 VVStG) Verfügungen auf Gesuch einer Partei oder von Amtes wegen von der erlassenden Behörde oder der Aufsichtsbehörde ausserhalb eines Revisionsverfahrens abgeändert oder aufgehoben werden,

- wenn sich die Verhältnisse geändert haben (Fall 1), oder
- wenn erhebliche öffentliche Interessen es erfordern (Fall 2).

Kumulativ ist in beiden Fällen gefordert, dass durch den Widerruf der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt wird.

b) Ob die Voraussetzungen für einen Widerruf gegeben sind, hat das Verwaltungsgericht hier nicht zu untersuchen. Denn der Widerruf ist nach dem klaren Wortlaut von § 34 Abs. 1 VRP von der erlassenden Behörde oder der Aufsichtsbehörde zu prüfen; das Verwaltungsgericht ist indessen weder das eine noch das andere. Demzufolge fällt im vorliegenden Verfahren ein vom Verwaltungsgericht ausgehender Widerruf der zugrunde liegenden Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung vom 21. August 1985 ausser Betracht. Vielmehr ist

die Frage des Widerrufs der Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 vorab durch die Veranlagungsbehörde (bzw. allenfalls Aufsichtsbehörde) zu prüfen, zumal die Beschwerdeführerin mit dem Rückerstattungsbegehren vom 12. Oktober 1988 konkludent auch einen Widerruf der Veranlagungsverfügung vom 21. August 1985 verlangte. Die Veranlagungsbehörde hat indessen - soweit ersichtlich - noch nicht geprüft, ob die Voraussetzungen eines Widerrufs nach § 34 Abs. 1 VRP erfüllt sind. Bei dieser Sachlage ist zusammenfassend die Sache an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Bei den noch vorzunehmenden Erörterungen wird insbesondere zu prüfen sein, ob sich durch die Rückübereignung die Verhältnisse insofern geändert haben, als die Beschwerdeführerin durch die Rückübereignung per Saldo keinen frankenmässigen Grundstückgewinn erzielte [Fall 1]. Sofern ein Widerruf im Sinne von Fall 1 ausser Betracht fallen sollte, ist jedenfalls noch zu prüfen, ob erhebliche öffentliche Interessen eine Aufhebung der betreffenden Veranlagungsverfügung erfordern oder nicht [Fall 2]; (vgl. dazu auch EGV 1986, Nr. 32 und zum Ganzen auch Gygi, Verwaltungsrecht 1986, S. 286 ff. und 303 ff.; in diesem Zusammenhang bzw. hinsichtlich des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin in bezug auf die zunächst veräusserten und vereinbarungsgemäss später zurückgekauften 11 207 m2 keinen Grundstückgewinn realisiert hat, wird auch zu prüfen sein, ob und inwiefern die Beschwerdeführerin etwas aus dem BGE vom 24.6.1988 i.S. X., publ. in StPS 1989, S. 38 ff. zu ihren Gunsten ableiten kann).

c) Nach § 34 Abs. 2 VRP ist die Behörde nicht verpflichtet, auf das Wiedererwägungsgesuch einzutreten. In diesem Zusammenhang ist anzufügen, dass der Behörde (im Hinblick auf die Eintretensfrage) ein gewisses Ermessen zukommt. Anderseits sind stets aber auch die Anforderungen von Art. 4 BV (Rechtsgleichheitsgebot/Willkürverbot) zu beachten. In diesem Sinne kann die Behörde - falls die Widerrufsvoraussetzungen klar erfüllt sind - nicht einfach auf

ein Widerrufsbegehren nicht eintreten, andernfalls sie mit dem Vorwurf rechnen muss, willkürlich vorgegangen zu sein.

d) ...

5. ...

Anmerkung der Redaktion:

Mit Verfügung vom 26. Januar 1990 ist die Kantonale Steuerverwaltung auf das konkludent gestellte Wiedererwägungsgesuch (vgl. Erw. 4 b des Entscheides) nicht eingetreten. Diese Verfügung ist inzwischen in Rechtskraft erwachsen.

Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Schwyz vom 30. Oktober 1989 i.S. Z. (KG 259/89 RK 2)

Steuerbetrug; Einsprache gegen den Strafbefehl; Gesamtstrafe bei mehreren Straftatbeständen (§ 94 Abs. 1 StG; §§ 17 lit. b und 102 StPO; Art. 68 Ziff. 1 StGB)

Sachverhalt:

A. Am 27. Juli 1989 wurde vom Kantonsverhöramt Schwyz gegen Z. folgender Strafbefehl erlassen:

"Der Angeschuldigte hat sich schuldig gemacht

1. der fortgesetzten Erschleichung einer falschen Beurkundung im Sinne des Art. 253 Abs. 1 StGB begangen dadurch, dass ...

2. des fortgesetzten versuchten Steuerbetruges im Sinne des § 94 kant. Steuergesetz in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 StGB begangen dadurch, dass ...

und in Anwendung von ...

erkannt:

1. Der Angeschuldigte wird wie folgt bestraft: 3 Monate Gefängnis, abzüglich 12 Tage Untersuchungshaft, Fr. 4 000.-- Busse, bedingt löschbar nach einer Probezeit von 2 Jahren.

2. Der Vollzug der Freiheitsstrafe wird bedingt aufgeschoben. Die Probezeit beträgt 2 Jahre.

3. (Verfahrenskosten und Inkasso)."

Dieser Strafbefehl wurde von der Staatsanwaltschaft genehmigt und am 2. August 1989 den Parteien, darunter auch der Kantonalen Steuerverwaltung, 6430 Schwyz, zugestellt.

B. Am 9. August 1989 erhob die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz Einsprache gegen diesen Strafbefehl mit dem Antrag:

"1. Der Angeschuldigte sei mit 10 Monaten Gefängnis und Fr. 20 000.-- Busse zu bestrafen.

2. Die Probezeit sei auf 4 Jahre festzusetzen."

Die Einsprecherin ist der Ansicht, der Angeschuldigte sei angesichts seines gewerbsmässigen und gewinnsüchtigen Vorgehens zu milde bestraft worden, weshalb das Strafmass zu erhöhen sei. Gestützt auf diese Einsprache überwies das Kantonsverhöramt am 11. August 1989 die Strafakten der Staatsanwaltschaft.

C. Mit Eingabe vom 14. August 1989 stellte der Angeschuldigte beim Kantonsverhöramt Schwyz den Antrag, auf die Einsprache sei nicht einzutreten, soweit sie sich auf den Tatbestand von Art. 253 Abs. 1 StGB beziehe, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Verfügung vom 24. August 1989 trat der a.o. Staatsanwalt auf diesen Antrag nicht ein.

D. Gegen diese Verfügung erhebt der Angeschuldigte fristgerecht Beschwerde beim Kantonsgericht mit dem Antrag:

"1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben. Es sei festzustellen, dass der Strafbefehl vom 27. Juli 1989 in Rechtskraft erwachsen ist, soweit er den Tatbestand von Art. 253 Abs. 1 StGB betrifft.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (für beide Instanzen)."

Vernehmlassend trägt der a.o. Staatsanwalt auf Abweisung der Beschwerde an, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

Erwägungen:

1. Der Nichteintretensantrag des Angeklagten präsentiert sich als Gegenrechtsbegehren zu der von der Geschädigten gegen den Strafbefehl erhobenen Einsprache. Es stellt sich vorab grundsätzlich die Frage, ob ein solches Begehren überhaupt zulässig ist. § 102 StPO, der das Strafbefehls- und Einspracheverfahren regelt, sieht die Möglichkeit eines Gegenrechtsbegehrens zur Einsprache - im Gegensatz zu den Rechtsmitteln (§§ 135 ff. StPO) - nicht vor. Dabei handelt es sich nicht etwa um ein Versehen des Gesetzgebers, sondern das Fehlen einer "Einspracheantwort" ist durchaus begründet und gewollt und liegt in der Natur der Einsprache. Die Einsprache stellt kein eigentliches Rechtsmittel dar, das eine Neuüberprüfung eines (erstinstanzlichen) Erkenntnisses durch eine obere Instanz zur Folge hätte. Sie bewirkt im Gegenteil, dass das Verfahren weitergeht, als ob nie ein Strafbefehl (resp. eine Strafverfügung) bestanden hätte. Dies zeigt sich u.a. darin, dass das auf die Einsprache folgende Gerichtsverfahren nicht etwa die Einsprache zum Gegenstand hat, sondern das Gerichtsverfahren das gleiche ist wie in den Fällen, die direkt an das Gericht geleitet werden (vgl. Bänziger/Stolz, Strafprozessordnung des Kantons Appenzell A.Rh., S. 183). Die Einsprache lässt somit den Strafbefehl "automatisch" dahinfallen und das Verfahren nimmt seinen ordentlichen Gang. Damit fehlt in diesem Zeitpunkt die Grundlage für eine Intervention der Gegenpartei, da die Einsprache mit ihrer (fristgerechten) Erhebung unmittelbar ihre Wirkung entfaltet; der Strafbefehl fällt dahin, ersetzt die Anklage (§ 102 Abs. 4 StPO) und das Verfahren nimmt nach den einschlägigen Vorschriften der Strafprozessordnung (§§ 74 ff. StPO) seinen ordentlichen Lauf. Erst im Rahmen dieser Bestimmungen über die Anklageerhebung etc. setzen die Parteirechte des Einsprachegeg-

ners, sei es als Angeklagter oder als Geschädigter, wieder ein. Gegen die Einsprache selbst stehen ihm indessen keine Parteirechte zu.

Der Nichteintretensantrag des Angeklagten lässt sich auch nicht als Beschwerde qualifizieren, da ihm keine Amtshandlung einer Strafverfolgungsbehörde im Sinne von § 140 StPO zugrunde liegt. Schliesslich besteht auch kein Anspruch des Angeklagten darauf, jederzeit im Strafverfahren eine Nichtanhandnahme oder Einstellung des Verfahrens zu beantragen und damit eine beschwerdefähige Verfügung zu erwirken. Zwar ist es jeder Partei unbenommen, diesbezüglich beim Untersuchungsrichter vorstellig zu werden. Entsprechende Verfügungen können hingegen nur im Rahmen der Prozessordnung, d.h. durch Nichteröffnung resp. Verfahrenseinstellung (§ 60 resp. § 70 StPO), oder aber durch formelle Anklageerhebung oder den Erlass eines Strafbefehls resp. einer Strafverfügung getroffen werden.

Der a.o. Staatsanwalt hätte somit auf das Begehren des Angeklagten nicht eintreten dürfen, da dieser Nichteintretensantrag weder als "Einspracheantwort" noch im Rahmen der Prozessordnung als eigenständiger Antrag zulässig war. Zwar lautet die konkrete Verfügung des Staatsanwaltes auf Nichteintreten, aus der Begründung geht jedoch deutlich hervor, dass er auf das Begehren eingetreten und dieses materiell beurteilt hat. Die angefochtene Verfügung ist demzufolge aufzuheben und auf den Nichteintretensantrag des Angeklagten formell nicht einzutreten.

2. Dies heisst indessen nicht, dass der Beschwerdeführer mit seinem Einwand, auf die Einsprache sei mangels Parteistellung der Einsprecherin (teilweise) nicht einzutreten, gänzlich ausgeschlossen wäre. Mit diesem Einwand wird geltend gemacht, der Strafbefehl sei bezüglich der Urkundendelikte in Rechtskraft erwachsen, da die Kantonale Steuer-

verwaltung hinsichtlich dieses Straftatbestandes nicht Partei des Verfahrens und demzufolge auch nicht einsprachelegitimiert gewesen sei. Dies hätte zur Folge, dass das Kantonale Strafgericht nicht mehr zuständig wäre, sich mit diesem - in Rechtskraft erwachsenen - Schuldvorwurf zu befassen. Damit beruft sich der Beschwerdeführer sinngemäss auf die Sperrwirkung der materiellen Rechtskraft, den Grundsatz "ne bis in idem", der ein dauerndes Prozesshindernis (negative Prozessvoraussetzung) darstellt, das eine neuerliche Beurteilung ausschliesst. Dieser Einwand kann selbstverständlich beim Richter, der sich mit der Anklage zu befassen hat, vorgebracht werden. Für eine frühere Geltendmachung fehlt in concreto indessen die gesetzliche Grundlage.

3. Dem Angeklagten steht es nach dem Gesagten frei, den Antrag auf teilweises Nichteintreten (auf die Anklage) im richtigen Verfahrensstadium erneut vorzutragen. Nachdem sich das Kantonsgericht in einem analogen Fall mit der gleichen Frage auseinanderzusetzen hatte und anzunehmen ist, dass der Angeklagte auf seinem Einwand beharren wird, ist es aus prozessökonomischen Gründen gerechtfertigt, nebenbei materiell auf den Einwand des Angeklagten einzugehen und bereits an dieser Stelle auf die einschlägige Praxis hinzuweisen.

Der Standpunkt des Angeklagten und Beschwerdeführers geht - zunächst zutreffend - davon aus, dass der Kantonalen Steuerverwaltung hinsichtlich der Urkundendelikte keine Parteistellung im Sinne von § 17 StPO zukommt. Er leitet daraus ab, dass sie demzufolge auch nicht legitimiert sei, gegen den Strafbefehl Einsprache zu erheben, soweit dieser die Urkundendelikte betreffe. Diese Betrachtungsweise verkennt jedoch die Natur des Strafbefehlsverfahrens, das kein gerichtliches Verfahren, kein Verfahren erster Instanz ist, sondern ein dem Verfahren vor dem Richter vorgelagertes besonderes Verfahren zur vereinfachten Erledigung von weniger

bedeutenden Strafsachen. Der Strafbefehl enthält zwar die gleichen Angaben wie ein Strafurteil, ist aber kein solches (vgl. BGE 92 IV 162, 96 IV 7), sondern bloss ein Mittel, das richterliche Verfahren mit abschliessendem Urteil zu vermeiden. Wird keine Einsprache erhoben, entfällt das erstinstanzliche Verfahren, der Strafbefehl wird rechtskräftig und tritt an die Stelle des erstinstanzlichen Urteils. Das Verfahren ist damit beendet und die Sache abgeurteilt. Erhebt hingegen eine Partei innert 10 Tagen seit Zustellung Einsprache, so findet das ordentliche Verfahren vor der ersten Instanz statt, als ob ein Strafbefehlsverfahren gar nicht bestünde (BGE 92 IV 163). Die Einsprache ist somit kein Rechtsmittel, sondern bringt den Strafbefehl automatisch zu Fall. In Literatur und Rechtsprechung wird der Strafbefehl deshalb etwa als "Offerte des Staates" an die Parteien bezeichnet, sich dem vereinfachten ("summarischen") Verfahren zu unterziehen. 'Wird die Offerte durch Erhebung der Einsprache abgelehnt, so fällt der Strafbefehl dahin und gilt als nicht geschehen. Seine praktische Bedeutung beschränkt sich dann darauf, dass er im ordentlichen Verfahren als Anklageschrift verwendet wird, die sonst neu ausgefertigt werden müsste' (BJM 1966 S. 33; vgl. auch Clerc, Remarques sur l'ordonnance pénale, in Festgabe Schultz, 1977, S. 414 ff.). Dieser Auffassung hat sich das Kantonsgericht in KG 130/87 RK 2 vom 3. Juni 1987 i.S. Z. ca. StAW und B., dem diese Ausführungen entnommen sind, vorbehaltlos angeschlossen. Gemäss herrschender Praxis wird mit der Einsprache eines Geschädigten somit der ganze Strafbefehl hinfällig, so dass das Verfahren so weiterzuführen ist, wie wenn nie ein Strafbefehl erlassen worden wäre. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass dem Geschädigten nicht hinsichtlich allen Straftatbeständen, die Gegenstand des Strafbefehls bildeten, Parteistellung zukommt.

4. Schliesslich sei auch erwähnt, dass die Auffassung des Beschwerdeführers zu völlig unpraktikablen Konsequenzen bei der Strafzumessung führen würde, da Art. 68 StGB im Grundsatz von einer Gesamtstrafe ausgeht. Treffen mehrere Freiheitsstrafen zusammen, so hat der Richter gemäss Art. 68 Ziff. 1 Abs. 1 Satz 1 StGB zunächst die Strafe für die schwerste Tat zu ermitteln (Einsatzstrafe) und deren Dauer angemessen zu erhöhen (Zusatzstrafe). Im Urteil kommt aber nicht zum Ausdruck, wie viel der Richter als Einsatzstrafe und wie viel er als Zusatzstrafe in Rechnung gestellt hat, welches Gewicht er den Umständen, die für die Höhe der Gesamtstrafe entscheidend sind, im einzelnen beigemessen hat, ob insbesondere ein Milderungsgrund durch einen gleichfalls gegebenen Schärfungsgrund voll aufgewogen worden ist oder ob dieser oder jener überwogen hat und wenn ja, in welchem Masse. Es ist deshalb auch nicht möglich, im Nachhinein die einzelnen Kriterien der Strafzumessung aufzuschlüsseln und das Strafmass einzelnen Straftatbeständen zuzuordnen. Eine Strafe lässt sich denn auch naturgemäss weder in ihren Teilen noch in ihrer Gesamtheit mathematisch errechnen (BGE 95 IV 62). Sie bildet eine Einheit und kann deshalb nur als solche beurteilt werden. Eine Einsprache, die sich gegen das Strafmass richtet, kann somit nur ganzheitlichen Charakter haben in dem Sinne, als vom Strafrichter sämtliche Freiheitsstrafen, die Gegenstand des Strafbefehls bildeten, bei der Strafzumessung zu berücksichtigen sind. Wollte man der Auffassung des Beschwerdeführers folgen, müsste der Strafrichter das Strafmass nach den einzelnen Straftatbeständen in die Einsatzstrafe und in die Zusatzstrafen aufschlüsseln, was jedoch aus den vorgenannten Gründen nicht möglich ist. Ein solches Vorgehen würde zu faktisch unlösbaren Problemen führen und würde auch dem in Art. 68 Ziff. 1 StGB enthaltenen Grundsatz, wonach eine einheitliche Gesamtstrafe auszufällen ist, widersprechen.

5. Die Beschwerde ist somit insoweit gutzuheissen, als die angefochtene Verfügung aufzuheben ist. Dies führt jedoch nicht zu einer Gutheissung des Nichteintretensantrages des Angeklagten, sondern auf diesen ist seinerseits im Sinne der Erwägungen nicht einzutreten. Da der Angeklagte mit seinem Begehren nicht durchzudringen vermochte, sind ihm die Kosten dieses Beschwerdeverfahrens aufzuerlegen;

beschlossen:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird die angefochtene Verfügung aufgehoben.

2. Auf den Nichteintretensantrag des Angeklagten vom 14. August 1989 wird nicht eingetreten.

3. (Kosten)

4. (Zufertigung)

StPS 3/4/89 Seite 138

Abzug von Schuldzinsen aus Mobilien-Finanzierungsleasing (Par. 22 Abs. 1 lit. d StG)

Steuerrechtlich ist zwischem dem echten Mobilien-Finanzierungsleasing (Prinzip: Nutzen statt Kaufen), welches als mietähnlicher Vertrag zu betrachten ist, und dem unechten Mobilien-Finanzierungsleasing, welches einem Veräusserungsgeschäft (Miete-Kauf-Vertrag oder Abzahlungsvertrag) gleichzusetzen ist, zu unterscheiden. Im ersten Fall gehören die Leasingzahlungen vollumfänglich, analog den Mietzinsen, zu den Lebenshaltungskosten, welche nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können. Im zweiten Fall, wo das Vertragswerk nach den gesamten Umständen als Veräusserungsvertrag zu qualifizieren ist, kann der private Steuerpflichtige auch bei privater Nutzung des Leasinggegenstandes den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil steuerlich gleich wie bei einem Abzahlungs- oder Darlehensvertrag in Abzug bringen. Nichtabzugsfähig ist der Kapitalrückzahlungsanteil, der zur Tilgung der Kapitalschuld dient.

VGE 348-88 vom 22. September 1989 i.S. U. (Gutheissung) = 02.89.026

StPS 3/4/89 Seite 146

Liquidationsgewinnbesteuerung, angefangene Arbeiten (Art. 43 BdBSt); geldwerte Leistung (Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

1. Art. 43 BdBSt gestattet eine generelle Abrechnung über alle Reserven, über welche steuerlich noch nicht abgerechnet worden ist. Der Imparitätsgrundsatz kann im Rahmen des Art. 43 BdBSt nicht angerufen werden.

2. Buchführungspflichtige haben die sog. angefangenen Arbeiten mindestens zu den bis zum Stichtag auf sie entfallenden Selbstkosten zu aktivieren.

3. Wo die Buchhaltung hinsichtlich angefangener Arbeiten eine korrekte Abgrenzung verunmöglicht, ist der einer Jahressteuer unterliegende Kapitalgewinn ermessensweise zu veranlagen.

BGE 2A.196-1988 vom 30. August 1989 i.S. P. (Teilgutheissung) = 01.89.008

StPS 3/4/89 Seite 154

Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen, Jahressteuer (Par. 19 Abs. 1 lit. e StG, Par. 26 Abs. 3 aStG [= Par. 26 Abs. 4 revStG]; Art. 21 Abs. 1 lit. d und Art. 43 BdBSt)

Beteiligung eines Selbständigerwerbenden an einer anderen Unternehmung: Kriterien für die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen.

Zum Geschäftsvermögen können auch Beteiligungen gehören, die nicht im Eigentum des Inhabers der Einzelfirma, sondern von dessen Ehefrau stehen. Voraussetzung ist, dass der Ehegatte die Beteiligung zu geschäftlichen Zwecken, d.h. im Zusammenhangt mit seinem Geschäft erwirbt, das er zusammen mit dem anderen Ehegatten betreibt. Dabei genügt das tatsächliche Zusammenwirken.

VGE 325-88 vom 25. Oktober 1988 i.S. Erben des A.D. (Abweisung)

BGE 2A.17-1989 / 2P.17-1989 vom 28. Juni 1989 i.S. Erben des A.D. (Abweisung) = 01.89.004

StPS 3/4/89 Seite 178

Berufliche Vorsorge: Arbeitgeberbeitragsreserven (Art. 22 Abs. 1 lit. f bis und Art. 49 Abs. 2 BdBSt; Par. 22 Abs. 1 lit. f und Par. 38 Abs. 2 StG; Par. 26 VVStG)

Die Äufnung übermässiger Arbeitgeberbeitragsreserven (vgl. Art. 331 Abs. 3 OR) lässt sich geschäftsmässig nicht begründen. Die Praxis der Steuerbehörden, die Höhe der Arbeitgeberbeitragsreserven bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich auf das drei- bis fünffache der von der Arbeitgeberfirma gemäss Reglement der Vorsorgeeinrichtung zu erbringenden Jahresbeiträge zu beschränken, ist deshalb auch für das kantonale Steuerrecht zu schützen.

Auszug aus dem VGE 355-88 vom 14. April 1989 i.S. X. = 02.89.015

StPS 3/4/89 Seite 182

Treuhandverhältnisse: Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung; Auskunftspflichten und Anwaltsgeheimnis Art. 21 Abs. 1, Art. 89 Abs. 2 und Art. 92 BdBSt)

Für den Nachweis eines Treuhandverhältnisses genügt die Angabe von Name und Adresse des Treugebers dann nicht, wenn Rechtsge- schäfte und Transaktionen mit Anstalten zur Diskussion stehen, die ihren Sitz in Staaten haben, die die Bildung von fiktiven Domizilen begünstigen. In solchen Fällen darf sich die Behörde nicht mit der Adresse der fraglichen Anstalt begnügen, sondern muss auch die Namen und Adressen der daran Beteiligten in Erfah- rung bringen.

Steuerpflichtige können sich in eigener Sache grundsätzlich nicht auf ein gesetzliches Berufsgeheimnis berufen. Rechtsanwälte und deren Hilfspersonen, die bei der Gründung von Kapitalgesellschaften mitwirken und treuhänderisch Aktien zeichnen, unterliegen der Auskunftspflicht und haben die Folgen einer allfälligen Auskunftsverweigerung auf sich zu nehmen.

VGE 319-88 vom 25. August 1988 i.S. L. (Teilgutheissung) = 02.88.045

StPS 3/4/89 Seite 193

Buchführungsrecht (Art. 957 ff. OR); Ordnungsbussen (Art. 131 Abs. 1 BdBSt; Par. 86 StG)

1. Voraussetzungen der Buchführungspflicht (in casu: Betrieb einer Gaststätte); Mindestanforderungen an eine ordnungsgemässe Buchführung.

2. Voraussetzungen zur Ausfällung einer Ordnungsbusse.

VGE 356-88 vom 16. Februar 1989 i.S. B. (Abweisung) = 02.89.003

StPS 3/4/89 Seite 204

Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zufolge eines offenkundigen Versehens (Par. 142 GO)

Auf dem Wege der Berichtigung können rechtskräftige Verfügungen abgeändert werden, soweit damit nicht Fehler in der Willensbildung, sondern im Ausdruck korrigiert werden. Richtiggestellt werden können sämtliche offenkundige Versehen, wozu nicht nur eigentliche Rechnungsirrtümer, sondern auch Schreibfehler zählen. In casu schützt das Verwaltungsgericht die Berichtigung eines Uebertragungsfehlers (unrichtige Uebertragung einer Zahl von einem Formular auf das andere).

VGE 363-88 vom 16. Februar 1989 i.S. R. und S. (Abweisung) = 02.89.006

StPS 3/4/89 Seite 211

Steuerhinterziehung, Versuch; Vorsatznachweis bei Ermessenstaxation (Par. 88 StG sowie Art. 131 Abs. 2 BdBSt), Unschuldsvermutung (Art. 6 Ziff. 2 EMRK)

1. Es entspricht einem Erfahrungsgrundsatz, wonach jemand, der wissentlich unvollständig deklariert, willentlich zum Zwecke der Steuerersparnis handelt.

2. Jugend, Unkenntnis in geschäftlichen Belangen, Unerfahrenheit in buchhalterischen und steuerlichen Dingen sowie wenig geschicktes Vorgehen vermögen nicht vom Vorsatz zu entlasten.

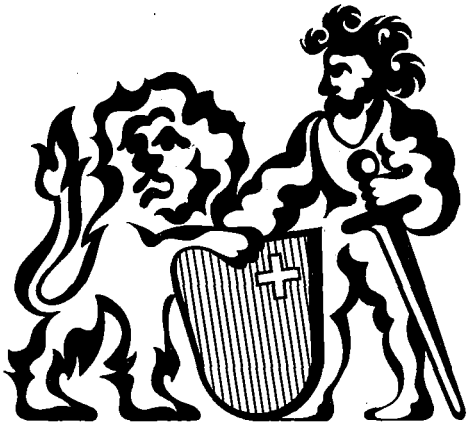
3. Auch ein in der Führung der Buchhaltung nicht bewanderter Steuerpflichtiger muss wissen, dass Minussaldi im Kassabuch nicht möglich sind.

4. Wer private Lebenshaltungskosten über Geschäftsaufwand verbucht, weiss, dass er damit den Gewinn aus seiner Geschäftstätigkeit kürzt.

5. Die freie Würdigung des Sachverhaltes nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Prinzipien führt zur Zerstörung der Unschuldsvermutung gemäss Art. 6 Ziff. 2 EMRK.

BGE 2P.96-1988 / 2A.68-1988 vom 8. Dezember 1988 i.S. A.X. und B.X. (Abweisung) = 01.88.015

November 1989 7. Jahrgang Heft 3/4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide
- Abzug von Schuldzinsen aus Mobilien-Finanzierungsleasing 138
- Liquidationsgewinnbesteuerung, angefangene Arbeiten; geldwerte Leistung 146
- Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen, Jahressteuer 154
- Berufliche Vorsorge: Arbeitgeberbeitragsreserven 178
- Treuhandverhältnisse: Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung; Auskunftspflichten und Anwaltsgeheimnis 182
- Ordnungsbussen; Buchführungsrecht 193
- Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zufolge offenkundigen Versehens 204
- Steuerhinterziehung, Versuch; Vorsatznachweis bei Ermessenstaxation, Unschuldsvermutung 211

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Die in den Entscheiden verwendeten Initialen sind rein fiktiv und lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Namen der Beteiligten zu.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. September 1989 i.S. U. (VGE 348/88)

Abzug von Schuldzinsen aus Mobilien-Finanzierungsleasing (§ 22 Abs. 1 lit. d StG)

Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügung vom 25.2.1987 wurde das steuerbare Einkommen von U. für die Steuerperiode 1985/86 bei den kantonalen Steuern auf Fr. ... festgesetzt. In einem anschliessenden Einspracheverfahren erfolgte eine berichtigte Veranlagungsverfügung mit einem steuerbaren Einkommen (kantonal) von Fr. ... . Ein Abzug für Schuldzinsen aus Auto-Leasing-Verträgen wurde nicht gewährt mit der Begründung, dies sei schon in der Autopauschale enthalten.

B. Gegen die rektifizierte Veranlagungsverfügung 1985/86 vom 16. Juli 1987 erhob U. am 19. August 1987 Einsprache mit dem Antrag, dass der "Abzug von Schuldzinsen gemäss Leasing-Vertrag" zu gestatten sei (act. 6).

Mit Entscheid vom 24. August 1988 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgelehnt mit der Begründung, da der maximale Pauschalabzug für Autofahrkosten vom Wohn- zum Arbeitsort gewährt worden sei, könne die Frage offen bleiben, ob die Leasingzinsen als abzugsfähige Gewinnungkosten zu betrachten seien.

In einem Einspracheverfahren, welches sich auf die direkten Bundessteuern bezog, wurden hingegen Leasingzinsen zum Abzug zugelassen (Steueract. 3).

C. Gegen den am 30. August 1988 versandten Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission reichte U. am 27. September 1988 fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein. Darin führt er aus:

> "Eine direkte Verbindung zu Gewinnungskosten darf nicht hergestellt werden, da die Finanzierungsart des Autos in diesem Zusammenhang unwesentlich ist. Hätte der Einsprecher ein normales Bankdarlehen aufgenommen, um das Auto zu finanzieren, wäre man nicht auf die Idee gekommen, die Zinsen in Verbindung mit Gewinnungskosten zu bringen."

Sinngemäss beantragt er, die Schuldzinsen gemäss Bestätigung der L. Leasing AG vom 25. Februar 1987 (Steueract. 17) zum Abzug zuzulassen.

D. Die Kantonale Steuerkommission beantragte mit Vernehmlassung vom 13. Oktober 1988, die Beschwerde abzuweisen.

Erwägungen:

1. Vom rohen Einkommen können die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen werden (§ 22 Abs. 1 Bst. a Steuergesetz, StG, nGS 105), wobei die Unselbständigerwerbenden die notwendigen Auslagen für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort bis höchstens 7 000 Franken abziehen können (§ 22bis Abs. 1 Bst. a StG). Dem Beschwerdeführer wurde für Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort der zulässige Höchstabzug von 7 000 Franken gewährt und unter Hinweis darauf verweigerte die Vorinstanz die anbegehrten Schuldszinsenabzüge aus Leasingverträgen.

Der Beschwerdeführer beansprucht den anbegehrten Abzug indessen nicht unter dem Titel "Gewinnungskosten", sondern als Schuldzinsen. Gemäss § 22 Abs. 1 Bst. d StG kann jeder Steuerpflichtige die in der Berechnungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen vom rohen Einkommen abziehen. Zutreffend führt der Beschwerdeführer aus, wenn er anstelle des Abschlusses von Leasing-Verträgen ein Bankdarlehen aufgenommen hätte, um daraus ein Auto zu kaufen, so hätte er anstandslos die auf dieses Darlehen entfallenden Schuldzinsen, unabhängig um die Höhe des Gewinnungskostenabzuges gemäss § 22bis Abs. 1 Bst. a StG, abziehen können; denn Schuldzinsen sind abziehbar, unabhängig darum, wofür der Steuerpflichtige die Darlehen verwendet. Der Verwendungszweck der Darlehen wird denn auch im Steuerveranlagungsverfahren, insbesondere bei Konsumkreditgeschäften, gar nicht abgeklärt. Schuldzinsen, welche im Zuge der Kreditbeschaffung für einen Personenwagen oder für irgendeinen anderen Zweck ausgelegt werden, können deshalb vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, unabhängig darum, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige für die Benutzung dieses Autos zwischen Wohn- und Arbeitsort Gewinnungskostenabzüge geltend machen kann.

Es ist deshalb in der Folge zu prüfen, ob die Leasingzinsen als Schuldzinsen im Sinne von § 22 Abs. 1 Bst. d StG anzuerkennen sind.

2. Der Beschwerdeführer (Leasingnehmer) hatte mit der L. Leasing AG (Leasinggeber) zwei Mobilien-Finanzierungs-Leasingverträge abgeschlossen mit den folgenden wesentlichsten Vertragsinhalten:

a) Vertrag Nr. 112'6352'404 (nicht datiert)

L'Gegenstand: 1 D. ... Wagen, 1982, fabrikneu
Lieferant: D. Autohandels AG, ...

Leasingdauer: Feste Vertragsdauer, 48 Monate, 1.4.82 bis 31.3.86

Leasingzins: Fr. 686.-- monatlich, Abschlussgebühr einmalig Fr. 185.--

Optionen bei Vertragsende:

- Verlängerung des Vertrages auf der Basis des kalkulierten Restwertes.
- Bei Rückgabe bei Vertragsende: Verkauf des Wagens durch Leasinggeberin. Der Leasingnehmer partizipiert mit 75 % am Verkaufspreis, soweit dieser den kalkulierten Restwert übersteigt. Ein Mindererlös geht vollumfänglich zulasten des Leasingnehmers. (vgl. Ziff. 16, 17 Vertrag)

Nach Ablauf der Leasingdauer kaufte der Beschwerdeführer dieses Fahrzeug zum kalkulierten Restwert von Fr. 1 245.--, nachdem ihm die Leasinggeberin eine entsprechende Offerte unterbreitet hatte.

b) Vertrag Nr. 315'291 vom 13.7./18.10.1983

L'Gegenstand: 1 Verkaufswagen ..., Lieferant: ...

Vertragsdauer: fest auf 48 Monate, 1.11.83 - 31.10.87

Leasingzins: monatlich Fr. 757.--, Abschlussgebühr einmalig Fr. 240.--

Die Optionsbedingungen waren identisch wie beim Vertrag gemäss Bst. a und wurden noch ergänzt durch ein "verbindliches Angebot" der Leasinggeberin vom 12.7.1983, worin die zusätzliche Option "Uebernahme des Leasingobjektes zum kalkulierten Restwert, welcher gem. Ziff. 8 der allgemeinen Leasingbedingungen bei Vertragsbeginn angepasst wird" aufgeführt wurde. Dieser kalkulierte Restwert (5 % des Anschaffungswertes) wurde in der Offerte mit Fr. 1 750.-- angegeben und wurde dann aufgrund des definitiven mit dem Liefe-

ranten vereinbarten Kaufpreises auf Fr. 1 590.-- herabgesetzt. Nach Ablauf des Leasingvertrages machte der Beschwerdeführer auch von dieser Option Gebrauch und kaufte das Fahrzeug für Fr. 1 590.--.

3. a) Jeder Leasingvertrag beruht grundsätzlich auf einem einfachen Grundschema: Eine Partei überlässt der anderen auf feste bestimmte Zeit hin ein wirtschaftliches Gut zum freien Brauchen und Nutzen (aber nicht zum unbeschwerten Haben) unter Ueberbindung des vollen Erhaltungsrisikos gegen Entgelt. Das Entgelt wird in Teilleistungen erbracht, deren Kapitalisierung einen Betrag ergibt, der dem auf Vertragsende verzinsten Verkehrswert (Herstellungs- oder Anschaffungswert, Gemeinkostenanteil und Gewinnanteil) im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entspricht (W.R. Schluep, Innominatverträge, Schweiz. Privatrecht, Bd. VII/1 OR, besondere Vertragsverhältnisse, 2. Halbband, 1979, S. 819).

Unter dem Begriff "Leasing" sind zahlreiche Unterarten und Variationen des vorerwähnten Grundschemas zusammengefasst. Im vorliegenden Fall liegen, wie auch zutreffend in der Vertragsüberschrift und in den Vertragstexten hervorgehoben wird, Finanzierungs-Leasingverträge (bzw. Mobilien-Finanzierungs-Leasingverträge) vor. Der Finanzierungs-Leasingvertrag wird als längerfristiger, während der festen Vertragsdauer unkündbarer Vertrag angesehen. Die Laufzeit des Vertrages stimmt ungefähr mit der geschätzten wirtschaftlichen Nutzungsdauer des überlassenen Objektes überein (oder deckt doch einen grossen Teil dieser Dauer ab) und die Summe aller Leasing-Raten erreicht den vollen Wert des Leasing-Objektes zuzüglich Finanzierungszuschläge (Verzinsung) vollständig oder annähernd (A. Schubiger, Der Leasing-Vertrag nach schweizerischem Privatrecht, Diss. 1970, S. 15 Ziff. 30 ff.; Guhl/Merz/Kummer, Das Schweizerische Obligationenrecht, 7. A. S. 294/5; H. Giger, Der Leasingvertrag, 1977, S. 16 f.; H.J. Brumann, Das Leasing-

geschäft heute, 1979, S. 13; P. Spori, Steuerrechtliche Aspekte des Leasing von Investitionsgütern, ASA 53, S. 410).

b) Auch für die steuerrechtliche Beurteilung eines Leasingvertrages sind die zivilrechtlichen Verhältnisse massgebend. Zu unterscheiden ist in diesem Zusammenhang zwischen dem echten Mobilien-Finanzierungsleasing (Prinzip: Nutzen statt Kaufen), welches als mietähnlicher Vertrag zu betrachten ist, und dem unechten Mobilienfinanzierungsleasing, welches einem Veräusserungsgeschäft (Miete-Kauf-Vertrag oder Abzahlungsvertrag) gleichzusetzen ist.

Ist hinter einem Mobilien-Finanzierungsleasingvertrag ein zivilrechtlicher Veräusserungsvertrag verborgen bzw. ist das Vertragswerk nach den gesamten Umständen als Veräusserungsvertrag zu qualifizieren, so ist der Vertrag gleich wie ein Abzahlungs- oder Kreditkauf zu behandeln (vgl. H. Brumann, a.a.O. S. 203 f.). In diesem Fall muss der private Steuerpflichtige auch bei privater Nutzung des Leasinggegenstandes, den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil (gleich wie er dies bei einem Abzahlungs- oder Darlehensvertrag tun kann) steuerrechtlich gemäss § 22 Abs. 1 lit. d StG (analog auch nach Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt) in Abzug bringen können. Der Kapitalrückzahlungsanteil ist aber nicht abzugsfähig, da dieser zur Tilgung der Kapitalschuld dient (H. Brumann, a.a.O. S. 206).

Wenn aber ein echter Finanzierungsleasingvertrag gegeben ist, das Auto also lediglich zum Gebrauch überlassen wird, so ist ein mietähnlicher Vertrag gegeben. Die Leasingzahlungen gehören vollumfänglich, analog den Mietzinsen, zu den Lebenshaltungskosten, welche nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können (vgl. § 23 Steuergesetz). Anders verhält es sich, wenn der Leasinggegenstand im Geschäftsbetrieb eines Buchführungspflichtigen oder

eines Freierwerbenden zum Einsatz gelangt.

4. a) Das Vorhandensein einer Kaufoptionsklausel spricht nach überwiegender Meinung von Lehre und Judikatur im vorneherein für einen Abzahlungskauf in Form eines Miet-Kauf-Vertrages (BGE 113 II 171 E. 3 b; Spori, a.a.O. S. 411/12 Ziff. 3.2; Thomas Rinderknecht, Leasing von Mobilien, Diss. ZH 1984, 42 ff. 49, 88 ff. und die dort zusammengefasste Lehre; W.R. Schluep, a.a.O. S. 827, der sich in Fussnote 30 dafür ausspricht, dass man entgegen der herrschenden Lehre vom Bestehen einer Optionsklausel nicht generell auf Mietkauf schliessen dürfe. Die Optionsklausel enthalte sonst eine Bedeutung, die sie in der Praxis nicht habe).

Das Fehlen einer Kaufoptionsklausel schützt aber den Leasingvertrag nicht mit Sicherheit gegen die Gleichstellung mit dem Abzahlungsvertrag und somit der Unterstellung unter das Abzahlungsrecht. Das Bundesgericht führt hiezu aus:

> "Entscheidend ist vielmehr, ob damit die gleichen wirtschaftlichen Zwecke wie mit einem Abzahlungskauf verfolgt werden (Art. 226 m Abs. 1 OR). Massgebend ist dafür nicht die Frage nach einem Eigentumserwerb im Rechtssinn, sondern nach der wirtschaftlichen Situation, in der dem Mieter eine dauernde und ungestörte Benützung der Sache gewährleistet wird und er deren Wert während der Vertragsdauer praktisch abzahlt" (BGE 113 II 171).

b) Beurteilt man die beiden hier zur Diskussion stehenden Verträge nach diesen Kriterien, so ist festzuhalten, dass beim Vertrag Nr. 315'291 von Anfang an ein schriftliches Angebot der Leasinggeberin zur Uebernahme des Fahrzeuges durch den Beschwerdeführer zum kalkulierten Restwert (= 5 % des Anschaffungspreises) bestand. Hinzu kommt und dies ist der entscheidende Punkt, dass in beiden Verträgen

eine feste Vertragsdauer von 48 Monaten mit 48 Zahlungsraten vereinbart wurde, wobei der bei Vertragsbeginn (bzw. bei Bereinigung des Vertrages nach Art. 8 der Allgemeinen Leasingbedingungen) bereits kalkulierte Restwert nur 5 % des Anschaffungspreises der Autos bei Beginn der Leasingverträge betrug. Konnte der Leasingnehmer die Leasinggegenstände aber während 48 Monaten ungestört wie ein Eigentümer benützen und hatte er den Wert der Autos während dieser Zeit praktisch (bis auf einen Rest von 5 %) abbezahlt, so liegt ein Abzahlungskauf in Form eines Miet-Kaufvertrages vor.

Zur gleichen Beurteilung gelangte im übrigen auch die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Entscheid vom 26.4.1988; Steueract. 3).

c) Somit sind die in den Leasingraten enthaltenen Schuldzinsen beim Beschwerdeführer gestützt auf § 22 Abs. 1 Bst. d StG abziehbar. Diese setzen sich gemäss einer Bestätigung der L. Leasing AG vom 25.2.1987 (Anhang zu Steueract. 17), welche unbestritten ist, für die beiden Berechnungsjahre 1983/84 aus folgenden Beträgen zusammen:

Vertrag Nr. 112'6352'404	1983	Fr. 1 644.--
	1984	Fr. 1 121.--
Vertrag Nr. 315'291	1983	Fr. 458.--
	1984	Fr. 2 410.--
Total für 1983/84		Fr. 5 633.--

Das steuerbare Einkommen ist somit folgendermassen festzusetzen:

...

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 30. August 1989 i.S. P. (2A.196/1988)

Liquidationsgewinnbesteuerung, angefangene Arbeiten (Art. 43 BdBSt); geldwerte Leistung (Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Der steuerpflichtige P. (Beschwerdeführer 1), der in ... (SZ) freiberuflich tätig war, wandelte im Jahre 1983 seine Einzelfirma in die P. AG (Beschwerdeführerin 2) um. Die Aktiengesellschaft trat auf diesen Zeitpunkt in die Steuerpflicht ein, während bei P. zufolge des Wechsels von der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung gemäss Art. 96 des Beschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt; SR 642.11) vorgenommen wurde. Zudem erhob die Veranlagungsbehörde bei P. eine Jahressteuer, weil ihrer Meinung nach der Steuerpflichtige anlässlich der Umwandlung der Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft stille Reserven auf den "angefangenen Arbeiten" in die Bemessungslücke verschoben und aufgelöst habe. Ausserdem wurde bei P. eine geldwerte Leistung im Betrage von Fr. 70 000.-- (Erbteilungshonorar Q.) aufgerechnet.

Erwägungen:

1. (Eintretensfrage)

2. a) Nach Art. 41 Abs. 1 und 2 BdBSt wird die Steuer von dem Einkommen berechnet, welches der Steuerpflichtige in den der Veranlagungsperiode vorangegangenen zwei Jahren

durchschnittlich erzielt hatte. Es gilt Vergangenheitsbemessung. Zu diesem Einkommen gehören auch die Kapital- und Aufwertungsgewinne im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt, welche der Inhaber einer zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung in der Berechnungsperiode erzielt hat.

Eine Ausnahmeregelung ergibt sich aufgrund von Art. 43 Abs. 1 BdBSt, wonach bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt zu dem Steuersatze geschuldet ist, der sich für dieses Einkommen allein ergibt. Damit will der Gesetzgeber vermeiden, dass beim Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung, und insbesondere auch bei der Beendigung der Steuerpflicht, Kapital- und Aufwertungsgewinne ganz oder teilweise der Besteuerung entgehen.

Beim Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung insbesondere entgehen solche Gewinne der Besteuerung etwa dadurch, dass sie in die Bemessungslücke verschoben werden. Seiner Sicherungsfunktion entsprechend ist Art. 43 BdBSt weit auszulegen: er gestattet - wie dies die Vorinstanz zutreffend festhält - eine generelle Abrechnung über alle Reserven, über welche steuerlich noch nicht abgerechnet worden ist (Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, N. 2 zu Art. 43, S. 256). In diesem Sinne gehört Art. 43 BdBSt zu den Interventionsvorschriften, welche - auch aus dem für die direkten Steuern massgebenden Periodizitätsgrundsatz - ein fiskalisch bedingtes Abweichen von den handelsrechtlichen Grundsätzen ermöglichen (Markus Reich, Die Realisation der stillen Reserven, S. 101 ff.). So kann auch der im Steuerrecht im allgemeinen gültige Grundsatz der Imparität - im Gegensatz zur Auffas-

sung der Beschwerdeführer - im Rahmen des Art. 43 BdBSt nicht angerufen werden. Die Berechtigung der Steuerbehörden zur Erfassung der stillen Reserven auf "angefangenen Arbeiten", welche durch die Verlegung in die Bemessungslücke und die Auflösung in der Bemessungslücke gänzlich der Besteuerung entgehen würden, kann im Ernste nicht zweifelhaft sein.

b) Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hat zutreffend erwogen, dass mit der Umwandlung der Einzelfirma des Beschwerdeführers P. in eine Aktiengesellschaft die bisherige Erwerbstätigkeit mit den gleichen geschäftlichen Mitteln und im wesentlichen in gleicher Art fortgesetzt worden sei. Auch habe keine wesentliche Aenderung der Beteiligungsverhältnisse stattgefunden. Grundsätzlich sei daher ein Steueraufschub gegeben. Es hat jedoch - zu Recht - einen Vorbehalt angebracht, soweit Art. 43 Abs. 1 BdBSt auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt die Erhebung einer Jahressteuer vorschreibt, was - wie bereits dargelegt - der ratio legis entspricht.

3. a) Gemäss Art. 52 der Verordnung über das Handelsregister vom 7. Juni 1937 ist verpflichtet, sich im Handelsregister eintragen zu lassen, wer ein Handels-, ein Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Zu den Handelsgewerben gehören die Treuhand- und Sachverwaltergeschäfte (Art. 53 lit. A Ziffer 4 der Verordnung über das Handelsregister). Daraus folgt, dass P. für seine als Einzelfirma geführte Treuhandpraxis eintragungs- und damit auch buchführungspflichtig war (Art. 957 OR), was von ihm zu Recht nicht in Zweifel gezogen wird.

b) Der zur Buchführung verpflichtete Steuerpflichtige ist bereits aufgrund des Handelsrechts (Art. 959 OR) gehalten, alle am Ende des Geschäftsjahres vorhandenen Aktiven in die Bilanz einzusetzen. Die vorhandenen Vermögenswerte unterlagen der Aktivierungspflicht, wobei nebst den handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätzen (Art. 960 OR) steuerlich die besonderen Vorschriften des Bilanzsteuerrechts zu beachten sind. Diese Vorschriften bedeuten unter anderem, dass die Vorräte an Rohstoffen, Halb- und Fertigfabrikaten, die sich am Stichtag im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden, aktiviert werden müssen. Hierzu zählen auch die den Halbfabrikaten nahestehenden sogenannten "angefangenen Arbeiten". Sie sind zu den bis zum Stichtag auf sie entfallenden Selbstkosten zu aktivieren. Dem Steuerpflichtigen ist es indessen freigestellt, die angefangenen Arbeiten zu einem höheren Wert zu bilanzieren (Käfer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VIII, 2. Abt., 2. Teilband, 1981, N. 221 zu Art. 960), höchstens aber zu dem nach Art. 960 OR massg benden Geschäftswert.

c) Die Veranlagungsbehörde hat festgestellt, dass der Beschwerdeführer 1 per 31. Dezember 1982 Fakturen zu durchschnittlich 57 % des effektiven Betrages als angefangene Arbeiten verbucht hat. Per 31. Dezember 1980 betrug der Fakturenbestand Fr. 108 190.--. Bei einer sinngemäss gleichen Verbuchung ergäbe sich ein Bestand an angefangenen Arbeiten von Fr. 61 600.--. In der betreffenden Buchhaltung sind aber nur Fr. 17 800.-- an angefangenen Arbeiten ausgewiesen. Die stillen Reserven auf dieser Position betragen bei konsequenter gleicher Verbuchung somit mindestens Fr. 43 800.--. In den Jahren 1980 und 1981 wurden an angefangenen Arbeiten Fr. 17 800.-- bzw. Fr. 15 000.-- ausgewiesen, in den Jahren 1982 und 1983 betragen sie Fr. 74 500.-- bzw. Fr. 67 400.--.

Die Veranlagungsbehörde hat in zulässiger Weise daraus den Schluss gezogen, dass die Buchhaltung, jedenfalls mit Blick auf die angefangenen Arbeiten, eine korrekte Abgrenzung verunmögliche. Sie hat daher den der Jahressteuer zu unterwerfenden Kapitalgewinn, der ohnehin weitgehend ermessensweise aufgrund von Schätzungen zu ermitteln ist, geschätzt. Da nach der vorhandenen Buchhaltung eine genaue Ermittlung des Kapitalgewinnes nicht möglich war, hat sie den Kapitalgewinn zu Recht ermessensweise veranlagt.

d) Die Annahme der Veranlagungsbehörde, es seien in der Bemessungslücke auf den angefangenen Arbeiten enthaltene stille Reserven aufgelöst worden, ist durch die von der Vorinstanz angestellten Umsatz/Gewinn-Vergleiche erhärtet worden. Die Vorinstanz hat im ersten Geschäftsjahr der Aktiengesellschaft (1983) gegenüber dem letzten Geschäftsjahr der Einzelfirma (1982) einerseits einen atypischen Umsatzrückgang und andererseits im Jahre 1982 (dem 2. Jahr der Bemessungslücke) einen unverhältnismässig grossen Betriebsgewinn festgestellt, was ebenfalls als Indiz für eine Verschiebung und Auflösung stiller Reserven zu werten ist. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer 1, um den Umsatz 1982 im Betrage von Fr. 673 847.-- zu erreichen, weniger Personalkosten aufwenden musste, als bei der Aktiengesellschaft im Jahre 1983 zur Erreichung eines Umsatzes von Fr. 570 000.-- angefallen sind (Fr. 190 654.-- gegenüber Fr. 253 293.--).

e) Wie der Beschwerdeführer P. zutreffend ausgeführt hat, behilft sich die Praxis zur Feststellung der Mehrwerte in der Regel mit einem Vergleich der Bruttogewinne der Vorjahre. Wird in der Zeit der Bemessungslücke ein prozentual wesentlich höherer Bruttogewinn erzielt als in den Vorjahren, so ist das ein Indiz für die Auflösung der stillen Reserven.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mittels der in der Vernehmlassung angestellten Kontrollrechnung - unter Berücksichtigung dieser Regel - bestätigt, dass in der Bemessungslücke Reserven aufgelöst wurden; sie gelangt zu einem Kapitalgewinn von Fr. 94 000.--.

Nachdem es sich bei der Ermittlung der in der Bemessungslücke aufgelösten stillen Reserven um eine im Bereich des freien Ermessens liegende Schätzungsfrage handelt, darf das Bundesgericht die Angemessenheit der getroffenen Schätzung nur insoweit überprüfen, als Ermessensmissbrauch oder Ermessensüberschreitung vorliegt. Das Bundesgericht darf somit die Schätzung, die von einer kantonalen Veranlagungs- oder Rechtsmittelbehörde getroffen wurde, nicht durch eine eigene ersetzen, es sei denn, die angefochtene Schätzung sei willkürlich. Der Beschwerdeführer hat wohl dargelegt, weshalb nach seiner Auffassung die Schätzung unrichtig sei. Er hat indessen nicht dargetan, dass die Veranlagungsbehörde das ihr zustehende Ermessen missbraucht bzw. überschritten habe. Das gilt grundsätzlich auch für die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit ihrer Kontrollrechnung begründete Reservenauflösung im geschätzten Betrag von Fr. 94 000.--.

Die Veranlagung der Liquidations- und Aufwertungsgewinne gemäss Veranlagung vom 20. November 1985 ist daher zu bestätigen.

4. Gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt sind einerseits geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung des steuerbaren Ertrages einer Aktiengesellschaft aufzurechnen. Dem Aktionär zugekommene geldwerte Leistungen anderseits werden als dessen persönliches Einkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt besteuert.

a) Nach den unbestrittenen Feststellungen der Veranlagungsbehörde wurden per Ende 1982 angefangene Arbeiten für die Erbengemeinschaft Q. von Fr. 5 000.-- bilanziert. Per Ende 1983 wurde diese Buchung storniert (fälschlicherweise mit Fr. 10 000.-- statt Fr. 5 000.--). Gleichzeitig wurden Fr. 70 000.-- dem Aktionärsdarlehen erfolgsunwirksam gutgeschrieben. Die Veranlagungsbehörde hat diesen Betrag als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendung bzw. als verdeckte Gewinnausschüttung bei der P. AG aufgerechnet und beim Beschwerdeführer P. als Einkommen besteuert.

b) Die Beschwerdeführer machen nun geltend, dass sie nie angefangene Arbeiten, sondern nur vollendete, indessen noch nicht fakturierte Arbeiten aktiviert hätten. Die Teilung der Erbschaft Q. sei bereits Ende 1982 abgeschlossen gewesen und dürfe daher auf diesen Zeitpunkt als noch nicht fakturierte, aber vollendete Arbeit aktiviert werden. Es steht indessen fest, dass die Erbteilung in jenem Zeitpunkt noch nicht vollständig abgeschlossen war. Im "Erbteilungsakt", unterzeichnet am 29. Dezember 1982, wird ein Betrag von Fr. 150 000.-- von der Teilung ausgeschlossen. Diese Fr. 150 000.-- verbleiben "zur Verfügung der Erbschaftsverwaltung, damit noch zu erledigende Verbindlichkeiten (Todesfallkosten, Steuerforderungen, Bezahlung der Kosten für Grundbuchämter sowie der Erbteilung) bezahlt werden können". Die Zuweisungen an Frau Q. im Betrage von Fr. 205 221.46 und von Fr. 126 768.92 an Frau R.-Q. waren damals noch offen. Ebenso war eine kleine Landparzelle nicht verteilt. Zu Recht hat die Vorinstanz erwogen, dass im Hinblick auf die noch nicht völlig abgeschlossene Erbteilung Q. steuerlich gegen die Bilanzierung als angefangene Arbeit per Ende 1982 mit Fr. 5 000.-- und Rechnungstellung im Januar 1984 - wie dies dem tatsächlichen buchhalterischen Vorgehen der Beschwerdeführer entsprach - nichts einzuwenden gewesen wäre. Da von einer Verpflichtung, über das Erbteilungshonorar Q. bereits im Jahre 1982 endgültig abzu-

rechnen, nicht die Rede sein kann, geht es nicht an, in Aenderung der Buchhaltung das Honorar dem Einkommen des Beschwerdeführers 1 1982 zuzurechnen. Die schwyzerischen Steuerbehörden haben jedenfalls Bundesrecht nicht verletzt, wenn sie P. bei seiner Buchhaltung behaften.

c) Die P. AG hat gemäss Handelsregisterauszug vom ... Aktiven und Passiven der Einzelfirma P. gemäss Bilanz per 31.12.1982 übernommen. Darin aufgeführt sind angefangene Arbeiten im Betrage von Fr. 74 500.--. Das steht mit den in der Bilanz der Einzelfirma per Ende Dezember 1982 bilanzierten angefangenen Arbeiten im Einklang. Damit sind die mit Fr. 5 000.-- bilanzierten "angefangenen Arbeiten" Erbteilung Q. mit auf die P. AG übertragen worden. Mangels abweichender Vereinbarung sind konsequenterweise auch die noch nicht in Rechnung gestellten Honoraransprüche aus der Erbteilung Q. auf die P. AG übertragen worden. Demzufolge ist dem Beschwerdeführer P., welchem per 31. Dezember 1983 Fr. 70 000.-- über das Treuhandkonto gutgeschrieben wurden, eine geldwerte Leistung zugekommen. Diese ist gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt als Einkommen steuerbar. Nachdem bereits bei der Einzelfirma Fr. 5 000.-- als angefangene Arbeiten bilanziert und somit einkommenswirksam wurden, sind dem Beschwerdeführer 1 nur Fr. 65 000.-- statt Fr. 70 000.-- als Einkommen aufzurechnen. ...

5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Oktober 1988 i.S. Erben des A.D. (VGE 325/88)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. Juni 1989 i.S. Erben des A.D. (2A.17/1988 / 2P.17/1989)

Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen, Jahressteuer (§ 19 Abs. 1 lit. e StG, § 26 Abs. 3 aStG [= § 26 Abs. 4 revStG]; Art. 21 Abs. 1 lit. d und Art. 43 BdBSt)

VGE 325/88:

Sachverhalt:

A. Mit Eintrag vom ... ins Handelsregister des Kantons Schwyz wurde von A.D., B.D. und C.D. die X. AG gegründet. Das Aktienkapital der Gesellschaft von Fr. 100 000.-- stammt aus dem Privatvermögen von A.D. und wurde voll liberiert. Gemäss Vertrag vom 3.11.1983 wurde die X. AG vom Gründer für Fr. 329 008.45 an Y. verkauft. Steuerlich blieb dieses Vorgehen vorderhand ohne weitere Folgen.

B. Per 1.3.1986 gab A.D. seine Erwerbstätigkeit auf und veräusserte das Warenlager sowie sämtliche Mobilien, Einrichtungen und Maschinen des Geschäftes an der ... (Einzelfirma) in ... (SZ) zu einem Kaufpreis von Fr. 100 000.--.

C. Aufgrund der vom Steuerpflichtigen eingereichten Jahresabschlussrechnung per 31.12.1985 und des Liquidationsabschlusses per 28. Februar 1986 eröffnete die Kantonale

Steuerverwaltung/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 15.7.1987 (Versand: 31.7.1987) die Veranlagungsverfügung für A.D. . Gemäss dieser Verfügung bezifferte sich der steuerbare Liquidationsgewinn staatssteuerlich auf Fr. 299 600.-- und bundessteuerlich auf Fr. 297 300.--. Insbesondere wurden der Liquidationsgewinn aus der per 1.3.1986 resultierenden Geschäftsaufgabe (Fr. 72 621.15) mit dem Gewinn aus dem Verkauf der X. AG (Verkaufspreis von Fr. 329 008.45 abzüglich Aktienkapital von Fr. 100 000.-- = Fr. 229 008.45) zusammengerechnet.

D. Mit Schreiben vom 6. August 1987 wurde namens des zwischenzeitlich verstorbenen A.D. sel. von seinen Erben gegen die Veranlagungsverfügung 1986 vom 15.7.1987 fristgerecht Einsprache erhoben mit folgendem Antrag:

> "Es sei der Gewinn aus dem Verkauf der Aktien der X. AG als privater Kapitalgewinn aus der Liquidationsgewinnsteuer auszunehmen und es sei die angefochtene Veranlagungsverfügung entsprechend der eingereichten Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapitalgewinnen abzuändern."

E. Im Entscheid vom 18. April 1988 verfügte die Einsprachebehörde:

> "1. Die Einsprache gegen die Liquidationsgewinnsteuerverfügung (Veräusserungsgewinn aus Aktien) wird staatssteuerlich und bundessteuerlich abgewiesen.
>
> 2. (Kosten)
>
> 3. (Rechtsmittelbelehrung)
>
> 4. (Zufertigung)."

F. Mit Eingabe vom 25. Mai 1988 liessen die Erben von A.D. sel. gegen den Entscheid vom 18.4.1988 (Versand am 27.4.1988) fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben. Folgende Anträge wurden gestellt:

"1. Es sei gerichtlich festzustellen, dass der von der Veranlagungsbehörde aufgerechnete Kapitalgewinn aus Aktienverkauf von Fr. 229 008.-- als privater Kapitalgewinn von der Besteuerung auszunehmen sei.

2. Es sei demzufolge die angefochtene Veranlagungsverfügung 1986 betr. Jahressteuer auf Liquidations- und Aufwertungsgewinnen entsprechend abzuändern.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

G. Mit Vernehmlassung vom 7.7.1988 beantragten die Vorinstanzen kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird - soweit erforderlich - in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. a) Der Vertreter der Beschwerdeführer bestreitet in seiner Rechtsschrift vom 25. Mai 1988 nicht, dass die Liquidationsgewinnsteuerveranlagung 1986 vom 15. Juli 1987 bezüglich der Geschäftsaufgabe per 1. März 1986 falsch * sei. Er beanstandet den errechneten steuerbaren Betrag von Fr. 72 621.-- aus diesem Tatbestand nicht. Vielmehr bezieht sich die Beschwerde nur auf jenen Teil der Veranlagungsverfügung, welcher den Kapitalgewinn aus dem Aktienverkauf vom 3. November 1983 (Fr. 229 008.45) als spezialsteuerpflichtigen realisierten ausserordentlichen Gewinn gemäss § 26 Abs. 3 des Steuergesetzes (StG, nGS I 105) und Art. 43 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt, SR 642.11) erklärt.

* (recte: richtig, Anmerkung der Redaktion)

b) Grundsätzlich muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass es sich bei diesem Aktienverkauf eigentlich um einen reinen Kapitalgewinn handelt, da er nicht im Zusammenhang mit der Liquidation einer Gesellschaft stand. Der Gewinn wurde realisiert, bevor sich der Beschwerdeführer aus dem Erwerbsleben zurückgezogen hat. Die Berechnung des steuerlich massgebenden Betrages für diesen Tatbestand erfolgte aber, wie untenstehend näher ausgeführt wird, im gleichen Verfahren wie die Festlegung des aus der Geschäftsaufgabe resultierenden steuerbaren Liquidationsgewinnes.

2. a) ...

b) Die steuerbaren Kapital- und Liquidationsgewinne und die steuerbaren Wertvermehrungen sind entweder in die ordentliche Steuerberechnung oder in die Berechnung einer besonderen Jahressteuer einzubeziehen. Der besonderen Jahressteuer, der sogenannten Liquidationsgewinnsteuer, unterliegen sie, wenn der Steuerpflichtige darauf wegen Aufhörens der Steuerpflicht oder Vornahme einer anders begründeten Zwischenveranlagung die ordentliche Steuer nicht mehr für volle zwei Jahre zu entrichten hätte (vgl. Heinz Masshardt, Wehrsteuerkommentar Ausgabe 1980, N.1 zu Art. 43, S. 233).

Die Aufgabe der Erwerbstätigkeit löst sowohl bundessteuerlich (vgl. Art. 96 Abs. 1 BdBSt) als auch staatssteuerlich (vgl. § 70 Abs. 1 lit. d StG) eine Zwischenveranlagung aus. Die Aufgabe der Erwerbstätigkeit hat aber nicht nur eine Zwischenveranlagung zur Folge, sondern bewirkt auch eine Jahresbesteuerung gemäss Art. 43 Abs. 1 BdBSt und § 26 Abs. 3 StG. Die beiden sinngemäss gleichlautenden Normen bestimmen:

"Bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung ist neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 1 Buchstaben d und f (für die direkte Bundessteuer) bzw. von § 19 Abs. 1 lit. d und e (für das kantonale Steuerrecht) ... geschuldet."

In diesen Fällen wird somit neben der ordentlichen Steuer vom Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen erhoben (vgl. Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, Band 4/1982, N.1 zu Art. 43, S. 811). Gegenstand der Jahressteuer sind alle vom Steuerpflichtigen in der Berechnungsperiode oder in der Veranlagungsperiode im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens durch Veräusserung oder Verwertung von Vermögensgegenständen erzielten Kapitalgewinne (vgl. E. Känzig, a.a.O., N.5 zu Art. 43, S. 814). Objekt der Jahressteuer ist in erster Linie der Liquidationsgewinn, der beim Verkauf eines Geschäftes erzielt wird. Der Sondersteuer unterliegen aber auch die während der Berechnungs- oder Veranlagungsperiode auf einzelnen Vermögensgegenständen erzielten Kapitalgewinne, die nicht mit einer Liquidation des Geschäftes zusammenhängen (vgl. E. Känzig, a.a.O., N.6 zu Art. 43, S. 815; H. Masshardt, a.a.O., N.9 zu Art. 43, S. 234).

Die Jahressteuer ist somit keine reine Liquidationsgewinnsteuer. Für die Berechnung der Jahressteuer werden die in der Zeit vom Beginn des ersten in die Berechnungsperiode fallenden Geschäftsjahres bis zur letzten ordentlichen Abschlussrechnung durch Veräusserung von Geschäftsaktiven erzielten Kapitalgewinne berücksichtigt.

c) Die Zwischenveranlagung wird von dem Zeitpunkt an vorgenommen, in dem die in Art. 96 BdBSt aufgeführten Veränderungen der Veranlagungsgrundlagen eingetreten sind und erfolgt für den Rest der Veranlagungsperiode. Die ursprüngliche Veranlagung bleibt dagegen für die Zeit vom Beginn der Veranlagungsperiode bis zum Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes bestehen. Massgebend ist in casu der Tag, an dem die Erwerbstätigkeit aufgegeben worden ist. Als ordentlicher Stichtag gilt im vorliegenden Fall der 1. März 1986.

Das Datum der Erwerbsaufgabe und somit dasjenige der Zwischenveranlagung (1. März 1986) liegt in der Veranlagungsperiode 1985/86. Nach Art. 41 Abs. 1 BdBSt bzw. § 8 Abs. 1 StG bilden die der Veranlagungsperiode vorangehenden zwei Kalender- oder Geschäftsjahre die Berechnungsperiode. Für die Veranlagungsperiode 1985/86 ist demzufolge die Berechnungsperiode 1983/84 ausschlaggebend.

d) Der Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Aktien der X. AG wurde im November 1983 erzielt. In bezug auf das Zwischenveranlagungsdatum (Veranlagungsperiode 1985/86) vom 1. März 1986 wurde dieser Gewinn in der Berechnungsperiode 1983/84 realisiert. Gestützt auf Art. 43 Abs. 1 BdBSt und § 26 Abs. 3 StG waren die Steuerbehörden also berechtigt, den in der Berechnungsperiode erzielten Kapitalgewinn, der nicht im Zusammenhang mit der Geschäftsaufgabe stand, mit der Jahressteuer zu erfassen. Das gewählte Vorgehen ist nicht zu beanstanden.

3. a) ...

b) Nach § 82 Abs. 2 StG erlischt für nicht-periodische Steuern das Recht, die Veranlagung einzuleiten, 5 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der steuerbegründende Tatbestand eingetreten ist. Bundessteuerlich erlischt das Recht zur Veranlagungseinleitung 3 Jahre nach Ablauf der

Veranlagungsperiode (Art. 98 BdBSt).

c) Der umstrittene, steuerlich relevante Tatbestand der Veräusserung der Aktien der X. AG lässt sich leicht feststellen. Der Verkauf wurde am 3.11.1983 getätigt. Der Kapitalgewinn wurde dabei in dem Zeitpunkt realisiert, in dem der Kaufvertrag rechtsgültig zustandegekommen ist. Massgebend ist dabei der Vertragsabschluss (vgl. H. Masshardt, a.a.O., N.97 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d, S. 111). Die Veräusserung stellt in der Regel den Realisationsakt dar, der die steuerliche Erfassung des Unterschiedsbetrages zwischen dem steuerlich massgebenden Wert und dem Erlös der veräusserten Vermögensgegenstände auslöst (vgl. E. Känzig, a.a.O., N.165 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d, S. 384).

Die Veranlagungsverfügung 1986 für die Jahressteuer auf Liquidations- und Aufwertungsgewinnen datiert vom 15.7.1987 (Versand: 31.7.1987). Somit wurde die kantonalrechtliche Frist offensichtlich durch die Verfügung der Veranlagungsbehörde eingehalten. Das Recht, die Veranlagung einzuleiten, hätte bis Ende 1988 bestanden (Ablauf des Jahres, in dem sich der steuerbegründende Tatbestand verwirklicht hat: 31.12.1983; Ablauf der 5-Jahres-Frist: 31.12.1988).

d) Die Aufgabe des Geschäftes des Beschwerdeführers erfolgte per 1. März 1986, also in der Veranlagungsperiode 1985/86. Die Veranlagungsverfügung vom 15.7.1987 wurde für das Jahr 1986 erstellt. Bei der in Art. 98 BdBSt angesprochenen Veranlagungsperiode ist jene gemeint, die den jeweiligen, in Frage stehenden Steueranspruch betrifft (BGE 112 Ib 90 E.1).

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen stellen einen Bestandteil des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar und unterliegen somit der Einkom-

menssteuer. Der 1983 erzielte Kapitalgewinn wäre somit für die Veranlagungsperiode 1985/86 als Berechnungsgrundlage heranzuziehen gewesen und hätte teilweise als Basis des Steueranspruches für die Periode 1985/86 gedient. Durch die Veranlagungsverfügung vom 15.7.1987 ist damit die Frist zur Einleitung der Veranlagung (die bis Ende 1989 gedauert hätte) gemäss Art. 98 BdBSt eingehalten.

4. a) Bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung ist neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt und § 26 Abs. 3 StG geschuldet. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt unterliegen der direkten Bundessteuer Kapitalgewinne, die im Betrieb einer zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Voraussetzung ist, dass das veräusserte Gut zum Geschäftsvermögen der Unternehmung gehört hat. Gewinne, die bei der Veräusserung oder Verwertung von Gegenständen des Privatvermögens erzielt werden, unterliegen der Besteuerung nicht (vgl. BGE 112 Ib 82 E. 3; BGE 110 Ib 123 E. 2; BGE vom 7. November 1986 in StE 1988, B 23.2 Nr. 5; BGE vom 24. Oktober 1986 in StE 1987, B 23.47.2 Nr. 3). Der Vertreter der Beschwerdeführer macht geltend, dass diese Aktien der X. AG nicht zum Geschäfts-, sondern zum Privatvermögen gehören und somit sei der aus dem Verkauf resultierende Kapitalgewinn der Besteuerung nicht unterworfen.

b) Bei der Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die ihrer äusseren Beschaffenheit nach eindeutig entweder als Geschäfts- oder Privatvermögen erkennbar sind, und Wirtschaftsgütern, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach alternativ sowohl geschäft-

lichen als auch privaten Zwecken dienen können (vgl. BGE 112 Ib 82 f. E. 3a; StE 1988, B 23.2 Nr. 5; StE 1987, B 23.2 Nr. 4; M. Reich, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht in SJZ 80/1984, S. 222 ff.; E. Höhn, Steuerrecht, 3. Auflage 1979, Rz 15 zu § 15, S. 168; E. Känzig, a.a.O., N.4 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d, S. 368 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Rz 20 zu § 19 lit. b ZH-StG, S. 50). Als Alternativgüter werden diejenigen Sachen, Rechte und übrigen Wirtschaftsgüter bezeichnet, welche aufgrund ihrer Beschaffenheit und ihrer konkreten Zweckbestimmung für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar erforderlich, jedoch auch nicht ausschliesslich auf die Befriedigung privater Bedürfnisse ausgerichtet sind. Ihrer Art und Bestimmung nach können die Alternativgüter sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen. Je nach konkreter Ausgestaltung der Verhältnisse sind die Alternativgüter entweder der geschäftlichen oder der privaten Sphäre zuzuordnen, so beispielsweise Bargeld, Bankguthaben, Beteiligungen sowie Grundstücke (vgl. M. Reich, a.a.O., S. 223). In Uebereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung handelt es sich bei einer Beteiligung an einer juristischen Person in der Regel um einen Vermögenswert, der alternativ entweder dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden kann (vgl. M. Reich, a.a.O., S. 223; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband 2. Auflage 1983, Rz 27 ff. zu § 19 lit. b ZH-StG, S. 87 ff.; Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat, 1982, Nr. 61 lit. c S. 80; StE 1988, A 21.14 Nr. 8, lit. 2b; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 1986, § 7 N.37, S. 233). Wertschriften lassen sich nur in jenen Fällen eindeutig als Geschäftsvermögen qualifizieren, in denen es sich um Beteiligungen an andern Unternehmungen handelt, welche aus betrieblichen oder geschäftspolitischen Gründen gehalten werden (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 7 N.36, S. 232).

c) Bereitet die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder Privatvermögen Schwierigkeiten, ist über die Zuweisung von Fall zu Fall nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (vgl. BGE vom 24.11.1978 in ASA Bd. 49, S. 74; BGE 112 Ib 83 f. E. 3a; E. Känzig, a.a.O., N.155 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d S. 369; E. Gygax, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Band I 1976, N.157, S. 124 f.). Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuteilung eines alternativen Wirtschaftsgutes nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles vorzunehmen (StE 1987, B 23.2 Nr. 4; StE 1988, B 23.2 Nr. 5; H. Masshardt, a.a.O., N.116 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d, S. 116; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., Rz 26 zu § 19 lit. b ZH-StG, S. 53). Entscheidend für die Zuordnung zum Geschäftsvermögen ist die objektive Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Geschäft, wie sie sich insbesondere in der Nutzung zu geschäftlichen Zwecken und oft auch im Erwerbsmotiv zeigt (StE 1988, B 23.2 Nr. 6; M. Reich, a.a.O., S. 224). Das massgebende Kriterium ist darin zu erblicken, ob der Wert für Geschäftszwecke erworben worden ist (vgl. BGE vom 24.11.1978 in ASA Bd. 49, S. 74), bzw. ob das Aktivum dem Betrieb mittelbar oder unmittelbar dient (StE 1986, B 23.1 Nr. 9).

d) Der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, ob er einen Wert dem Geschäftsvermögen oder dem Privatvermögen zuordnen will, ist für sich allein nicht massgebend, sondern nur soweit, als er sich in der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse niederschlägt (StE 1988, B 23.2 Nr. 6; StE 1987, B 23.47.2 Nr. 3; StE 1986, B 23.1 Nr. 9; M. Reich, a.a.O., S. 226; StE 1987, B 23.2 Nr. 4). Massgebend ist der Wille des Steuerpflichtigen, den er in der Gesamtheit der tatsächlichen Gegebenheiten zum Ausdruck gebracht und verwirklicht hat (vgl. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich,

Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat, 1982, Nr. 61, S. 80).

Ebenso genügt die Nichtaufnahme des Vermögenswertes in die Bücher der Gesellschaft allein nicht, um ihn dem Privatvermögen zuzuweisen (StE 1987, B 23.47.2 Nr. 3; Cagianut/Höhn, a.a.O., § 7 N.18, S. 223). Die buchmässige Behandlung eines Vermögensgegenstandes ist somit nicht entscheidend, sondern höchstens ein gewichtiges Indiz (BGE vom 24.11.1978 in ASA Bd. 49, S. 74; StE 1987, B 23.2 Nr. 4; M. Reich, a.a.O., S. 226; E. Känzig, a.a.O., N.158 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d, S. 373) für dessen Zugehörigkeit zur einen oder anderen Vermögensmasse. Auch nicht bilanzierte Werte können Geschäftsvermögen darstellen.

Ferner kann nicht auf die Herkunft der Mittel für den Erwerb des Gegenstandes abgestellt werden, wenn eine Zuordnung vorgenommen werden soll. Ob die Mittel für die Anschaffung des Wertes aus dem Privat- oder Geschäftsvermögen stammen, sagt nur wenig aus über die tatsächliche Verwendung des erworbenen Objektes (vgl. M. Reich, a.a.O., S. 224; StE 1987, B 23.2 Nr. 4; Cagianut/Höhn, a.a.O., § 7 N.19, S. 223 f.).

e) Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Gründung der AG durch Mittel aus dem Privatvermögen erfolgt sei und dass er stets seinen Willen klar geäussert habe, diese Anlage als Privatvermögen zu betrachten. Demzufolge seien diese Werte auch nie in der Buchhaltung der Einzelfirma aufgetaucht.

Zutreffend geht er davon aus, dass bei der Zuordnung alternativer Wirtschaftsgüter vermehrt auf den Willen des Steuerpflichtigen abgestellt werden müsse und dass die buchmässige Behandlung ein nur schwer widerlegbares Indiz für die Zuteilung eines Wirtschaftsgutes sei (StE 1987, B 23.2

Nr. 4). Er übersieht dabei aber, dass die Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles massgebend sind, während die buchhalterische Behandlung, die Herkunft der Mittel und die Willenskundgebungen des Pflichtigen bloss Indizcharakter haben (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 7 N.21, S. 224 und N.24 ff., S. 227). Dies kann zur Folge haben, dass ausnahmsweise schwerwiegende Gründe eine Nichtbeachtung der buchhalterischen Gegebenheiten verlangen. Denn Voraussetzung des Abstellens auf die Buchhaltung ist stets, dass diese Darstellung mit den tatsächlichen Verhältnissen in Uebereinstimmung steht (vgl. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat, 1982, Nr. 61 S. 82).

5. a) Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer seine Beteiligung an der X. AG aus betrieblichen und geschäftspolitischen Beweggründen gehalten hat. Die konkrete Zweckbestimmung und die technisch-wirtschaftliche Funktion (vgl. M. Reich, a.a.O., S. 224; BGE 112 Ib 83) legen den Schluss nahe, dass dieser Wert dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Eine Beteiligung an einem Unternehmen der gleichen Branche, welches sowohl organisatorisch als auch wirtschaftlich eng mit der Einzelfirma des Steuerpflichtigen verbunden ist, bildet auch dann Geschäftsvermögen, wenn die Beteiligung aus Mitteln des Privatvermögens angeschafft und in den Büchern der Einzelfirma nicht als Geschäftsvermögen bezeichnet und/oder aufgeführt wird (M. Reich, a.a.O., S. 224 f.; BGE vom 24.11.1978 in ASA Bd. 49, S. 72 ff.; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., Rz 33 zu § 19 lit. b ZH-StG, S. 88; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Ergänzungsband 1982, N.117 zu Art. 21, S. 32). Nach der Rechtsprechung dienen Aktien dann dem Geschäft, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der AG und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht.

b) Vorliegend ist unbestritten, dass sowohl die Einzelfirma des Beschwerdeführers als auch die X. AG dem gleichen Erwerbszweig angehören. Der Vertreter der Beschwerdeführer bestreitet nur die enge wirtschaftliche und organisatorische Bindung der AG an die Einzelfirma.

Betrachtet man das Motiv für die Gründung der X. AG näher, so fällt auf, dass der Vertreter der Beschwerdeführer diesen Punkt nicht berührt. Es muss in casu davon ausgegangen werden, dass A.D. sel. die erwähnte Gesellschaft nicht zum alleinigen Zwecke der Kapitalanlage gegründet hat. Für eine Anlage von Privatvermögen würde sich das gewählte Vorgehen nicht aufdrängen. Vielmehr gäbe es genügend andere Möglichkeiten der Kapitalinvestition, die für den Anleger bedeutend interessanter und gewinnversprechender wären.

Das wesentliche Motiv für die Gesellschaftsgründung ist in der Erweiterung der Einzelfirma zu sehen. Es liegt klar auf der Hand, dass A.D. sel. die sich ihm ... bietende Möglichkeit zu dem Zwecke genutzt hat, seinen im Dorfzentrum domizilierten Betrieb zu erweitern und an geschäftsspezifisch interessanter Lage einen Zweigbetrieb zu eröffnen.

Der Vertreter der Beschwerdeführer bringt vor, es könne nicht von einer Betriebserweiterung gesprochen werden, da der Kundenkreis in ... nicht mit dem eines Dorfbetriebes vergleichbar sei (Beschwerdeschrift S. 5 unten). Dem kann nicht gefolgt werden. Motiv und Zweck der AG-Gründung ist gerade darin zu sehen, dass der ... (Zweigbetrieb) dem Betrieb von A.D. sel. insofern gedient hat, als dadurch ein neuer Kundenkreis erschlossen wurde, den dieser mit seinem Stammbetrieb nicht hätte erreichen können. Durch die Gesellschaftsgründung ... hat er seinen Stammbetrieb ... erweitert.

c) Der Vertreter der Beschwerdeführer irrt, wenn er behauptet, die X. AG sei eine sachlich, personell und organisatorisch vollkommen selbständige wirtschaftliche Einheit. Beide Betriebe wurden faktisch durch A.D. sel. geleitet, auch wenn er im ... (Zweigbetrieb) nicht selbst die Kunden bedient hat. Doch kann auf das Kriterium der Kundenbedienung nicht abgestellt werden. Vielmehr war es dessen Aufgabe, die geschäftspolitisch wichtigen Entscheide zu treffen. Dafür war seine physische Anwesenheit ... nicht erforderlich. Aus den Akten ist ersichtlich, dass A.D. und seine Frau B.D., die einzigen einzelzeichnungsberechtigten Mitglieder des Verwaltungsrates der AG waren. Ihnen oblag somit die alleinige Führung der AG. Denn gemäss Art. 720 i.V.m. Art. 718 OR sind die zur Vertretung und Geschäftsführung befugten Personen einer Gesellschaft im Handelsregister einzutragen. Beide Betriebe standen somit unter der Gesamtleitung von A.D. .

An den Auswirkungen der identischen Betriebsführung und -leitung können organisatorische Vorkehren auf der unteren Personalebene und die Trennung der Buchhaltung nichts ändern. Die einheitliche Führung bildet in sich eine enge wirtschaftliche Beziehung (BGE vom 24.11.1978 in ASA Bd. 49, S. 76).

6. a) Es stellt sich die Frage, ob die Veranlagungsbehörde befugt war, die Zuordnung der Aktien der X. AG zum Privat- oder Geschäftsvermögen zu prüfen, oder ob dem ein schützenswertes Vertrauen des Beschwerdeführers in die von ihm vorgenommene und von der Veranlagungsbehörde tolerierte Zuweisung des umstrittenen Aktienpaketes entgegenstand.

Der Vertreter der Beschwerdeführer bestreitet ein entsprechendes Recht der Veranlagungsbehörde, im Liquidationsgewinnsteuerveranlagungsverfahren die Beteiligung als Ge-

schäftsvermögen zu qualifizieren. Er beruft sich auf die von ihm vorgenommene Deklaration dieses Wertes als Privatvermögen, welche von der Behörde im Veranlagungsverfahren für die Jahressteuer nicht geändert wurde. Weiter behauptet er, durch Unterlassen der Umqualifikation seien die Veranlagungsverfügungen rechtskräftig geworden und entfalten somit Bindungswirkung, so dass die im Verfahren zur Ermittlung der Liquidationsgewinnsteuer vorgenommene Zuordnung der Beteiligung an der X. AG gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse, da sich die Behörde widersprüchlich verhalten habe.

b) Der Grundsatz von Treu und Glauben, welcher für das Privatrecht in Art. 2 Abs. 1 ZGB ausgesprochen ist, gilt nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts auch im öffentlichen und namentlich im Verwaltungsrecht. Er bedeutet, dass der Rechtsverkehr zwischen Bürger und Verwaltung von gegenseitigem Vertrauen getragen sein muss und berechtigtes Vertrauen Schutz verdient. Soweit der Grundsatz treuwidriges Verhalten der Behörden verbietet und den Schutz berechtigten Vertrauens des Bürgers gewährleistet, folgt er unmittelbar aus Art. 4 BV und besitzt grundrechtlichen Charakter. Behördliches Verhalten, das berechtigtes Vertrauen des Bürgers verletzt, etwa bei unrichtigen Auskünften, widersprüchlichem Verhalten oder beim Widerruf von Verwaltungsverfügungen, verstösst deshalb unmittelbar gegen die genannte Verfassungsgarantie (BGE 103 Ia 508; BGE 108 Ib 385; StE 1986, A 21.14 Nr. 4; StE 1986, B 32.2 Nr. 3; StE 1988, A 21.14 Nr. 8). Gemäss Rechtsprechung und Doktrin ist eine falsche Auskunft, eine Zusicherung oder ein sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten einer Behörde gegenüber einem Bürger bindend (vgl. BGE 110 V 155; BGE 109 V 55; StE 1988, A 21.14 Nr. 8; StE 1986, B 23.2 Nr. 3) wenn:

"1. die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;

2. sie für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;

3. der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;

4. er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können;

5. die gesetzliche Ordnung seit der Auskunfterteilung keine Aenderung erfahren hat (BGE 108 V 181 Erw. 3, 107 V 160 Erw. 2, 106 V 143 Erw. 3 mit Hinweisen)."

Die Grundsätze dieser Rechtsprechung werden im wesentlichen auch von der einschlägigen Lehre übernommen (vgl. StE 1988, A 21.14 Nr. 8 und dort zitierte Fundstellen).

c) Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und der Grundsatz von Treu und Glauben gelten auch im Steuerrecht. Haben sich die Veranlagungsbehörden und der Steuerpflichtige in einem Einschätzungsverfahren über gewisse umstrittene Fragen geeinigt, gilt dies nur für diesen Bereich. Grundsätzlich binden solche Vereinbarungen weder die Veranlagungsbehörden noch den Steuerpflichtigen für spätere Veranlagungsperioden (E. Känzig, a.a.O., N.8 zu Art. 2, S. 16). Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass eine früher beurteilte Rechtsfrage in einer späteren Veranlagung neu überprüft werden kann, ist in den Bereichen der fortgesetzt erhobenen Steuern zu machen, in denen ein gewisser Ermessensspielraum (z.B. bei der Zuweisung von Vermögenswerten zum Geschäfts- oder Privatvermögen) besteht. In solchen Fällen ist die Behörde an eine erteilte Zusicherung oder an ihr sonstiges bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten gebunden und das berechtigte Vertrauen des Pflichtigen verdient Schutz (vgl.

E. Känzig, a.a.O., N.8 zu Art. 2, S. 16; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., Rz 34 zu § 71 ZH-StG, S. 334; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., Rz 34 zu § 71 ZH-StG, S. 328; E. Höhn, a.a.O., § 42 N.23, S. 391; H. Masshardt, a.a.O., N.21 f. zu Art. 2, S. 10 f.; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 77; StE 1986, B 23.2 Nr. 3; StE 1988, A 21.14 Nr. 8 und weitere dort zitierte Hinweise).

d) Unter das Verbot widersprüchlichen Verhaltens fällt insbesondere auch die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Geschäfts- oder Privatvermögen. Es geht nicht an, dass der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde dasselbe Wirtschaftsgut unter gleich gebliebenen Verhältnissen bei der einen Einschätzung dem Geschäftsvermögen und bei einer späteren dem Privatvermögen zurechnen. Ist ein alternatives Wirtschaftsgut aus nicht offensichtlich unhaltbaren Gründen dem Geschäfts- oder Privatvermögen zugeteilt worden, so muss diese Zuordnung grundsätzlich Bestand haben. Rechtssicherheit und geschütztes Vertrauen erhalten dann vorrangige Bedeutung. Vorbehalten bleibt die erneute Ueberprüfung der Zuordnung bei Entdeckung neuer Tatsachen und Beweismittel (StE 1988, A 21.14 Nr. 8 und dort zitierte Stellen).

7. Aus den Akten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer die Aktien der X. AG konstant als Privatvermögen deklariert hat. Die Veranlagungsbehörde liess sich bezüglich dieser Zuordnung in den jeweiligen Veranlagungsverfügungen nicht vernehmen.

Allein aus der Tatsache, dass die zuständige Steuerbehörde diese Deklaration jeweils akzeptiert habe (was indes fraglich ist), lässt sich kein schützenswertes Vertrauen des Beschwerdeführers ableiten. Denn für die Festsetzung des Reinvermögens eines Steuerpflichtigen ist die Qualifizierung der einzelnen Vermögensobjekte als Geschäfts- oder

Privatvermögen nicht von Bedeutung. Die Steuerbehörden waren deshalb durchaus in der Lage, das Gesamtvermögen des Pflichtigen festzusetzen und seine Selbstdeklaration zu überprüfen, ohne sich mit der Qualifikation der Aktien der X. AG detailliert auseinanderzusetzen (vgl. StE 1988, A 21.14 Nr. 8).

Das Vertrauen des Bürgers in das Verhalten einer Behörde kann nur dann geschützt werden, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf eine bestimmte Person gehandelt hat. Allgemeine oder vage Versprechen, Verhaltensweisen oder Auskünfte genügen nicht (vgl. B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N.295 lit. aa, S. 76). Nicht jedes dem Gemeinwesen zurechenbare Verhalten ist geeignet, beim Bürger Vertrauen zu schaffen. Dies trifft nur zu, wenn sich aus dem staatlichen Verhalten für den Bürger ohne weiteres erkennbare relativ bestimmte Informationen ergeben. Der Bestimmtheitsgrad des Staatsaktes muss so gross sein, dass der Private die für seine Dispositionen massgebenden Informationen daraus entnehmen kann (vgl. G. Müller im Kommentar BV, Art. 4 Rz 62, S. 28).

Aus den Umständen geht hervor, dass sich die Veranlagungsbehörde gar nie mit der Zuteilung der Aktien zur einen oder anderen Vermögensmasse beschäftigt hat. Sie hat sich diesbezüglich gegenüber dem Steuerpflichtigen gar nicht geäussert. Das Verhalten der Veranlagungsbehörde war nicht geeignet, beim Beschwerdeführer Vertrauen zu schaffen. Dass die Behörde keine Abänderung an der Selbstdeklaration vornahm, konnte der Beschwerdeführer aus der Veranlagungsverfügung nicht entnehmen. Zudem durfte er das Stillschweigen der Behörde nicht dahingehend interpretieren, dass diese eine Zuordnung des Aktienpaketes zum Privatvermögen vorgenommen habe, zumal diese Zuordnung für die Einschätzung unerheblich war. Mit anderen Worten vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass die Veranlagungsbehörde den um-

strittenen Wert der einen oder anderen Vermögensmasse zugeordnet hat. Es fehlt somit an einer wesentlichen Voraussetzung, die das Vertrauen des Beschwerdeführers rechtfertigen würde.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die Kosten dem Beschwerdeführer auferlegt.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Parteientschädigung)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

Das Bundesgericht hat am 28. Juni 1989 eine gegen obenstehenden VGE gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen. Eine staatsrechtliche Beschwerde wurde abgewiesen, soweit darauf einzutreten war. Siehe dazu den folgenden Auszug.

Auszug aus dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. Juni 1989 (2A.17/1989; Verwaltungsgerichtsbeschwerde; 2P.17/1989; staatsrechtliche Beschwerde):

E. 1.-2. ...

3. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt unterliegen der direkten Bundessteuer Kapitalgewinne, die im Betrieb einer zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftengewinne und dergleichen mehr. Voraussetzung ist, dass das veräusserte Gut dem Geschäftsvermögen angehört hat, während Gewinne, welche bei der Veräusserung von Gegenständen des Privatvermögens erzielt werden, der direkten Bundessteuer nicht unterworfen sind (BGE 110 Ib 123 E. 2, mit Hinweisen). Vorliegendenfalls steht unbestrittenermassen fest, dass der Steuerpflichtige zur Buchführung verpflichtet war und auch Bücher geführt hat. Meinungsverschiedenheiten zwischen den Parteien bestehen lediglich über die Qualifikation der zum Vermögen der Eheleute D. gehörenden 100 Aktien der X. AG im Nominalbetrag von Fr. 100 000.--.

4. Die Beschwerdeführer bestreiten aus verschiedenen Gründen, auf welche im folgenden eingetreten wird, die von den Veranlagungsbehörden vorgenommene Zurechnung der Aktien der X. AG zum Geschäftsvermögen.

a) Die Zugehörigkeit eines Vermögensobjektes zum Geschäftsvermögen kann sich unter Umständen - im Bereich des notwendigen Geschäfts- oder notwendigen Privatvermögens - ohne weiteres aufgrund seiner äusseren Beschaffenheit ergeben (ASA 46 114 E. 1). Schwierigkeiten bereiten mitunter die Zuteilung von Sachen, die sowohl mit einem vom Steuerpflichtigen betriebenen Geschäft im Zusammenhang stehen als

auch ausschliesslich für die private Verwendung geeignet sein können, wie dies hier bei den Aktien der X. AG der Fall ist. Wo es sich so verhält, ist über die Zuweisung von Fall zu Fall aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (BGE 97 I 171; ASA 49 74 E. 1; 46 114 E. 1).

Für die Zuteilung der Aktien der X. AG fällt nach Lehre und Praxis entscheidend ins Gewicht, ob sie einerseits aus betrieblichen bzw. geschäftspolitischen Gründen oder als Kapitalanlage erworben und gehalten wurden (vgl. ASA 49 72).

A.D. hat im Jahre ... die X. AG gegründet und auch zusammen mit seiner Frau und seinem Sohn C.D. das volle Aktienkapital übernommen. Es fällt schwer, darin Handlungen der privaten Vermögensverwaltung zu erblicken, während die Gründung einer Aktiengesellschaft der gleichen Branche - auch wenn die Aktienzeichnung aus Mitteln des Privatvermögens erfolgt ist - sich zwangslos mit betrieblichen Erwägungen begründen lässt. Es ist offensichtlich, dass A.D. eine ... entstandene Marktlücke ausnützen und damit seine geschäftliche Tätigkeit erweitern wollte. Daran ändert nichts, dass der ... (Zweigbetrieb) mit "eigenem Personal" geführt wurde. Da der Steuerpflichtige als ...meister über Branchenerfahrungen verfügte und zusammen mit seiner Ehefrau - er als Präsident, seine Ehefrau als Mitglied - im zweiköpfigen Verwaltungsrat der X. AG sass, entspricht es den Lebenserfahrungen, dass sie alle wichtigen Entscheide, welche für die betriebliche Tätigkeit der Aktiengesellschaft massgebend waren, zu treffen hatten. Ihnen oblag denn auch die alleinige Führung der Aktiengesellschaft. Sie allein waren zeichnungsberechtigt. In diesem Sinne stellte die Aktiengesellschaft, deren Organe ausschliesslich aus dem Steuerpflichtigen und dessen Ehefrau bestanden, eine Zweigstelle des von A.D. ... betriebenen ...geschäftes dar.

Die Zuteilung der Beteiligung zum Geschäftsvermögen ist grundsätzlich begründet. Es stellt sich einzig noch die Frage, ob in Würdigung der gesamten übrigen Verhältnisse eine andere Zuordnung Platz greifen muss.

b) Der verstorbene Steuerpflichtige hat in den eingereichten Wertschriftenverzeichnissen zum Ausdruck gebracht, er betrachte die Aktien der X. AG als Privatvermögen. Das ist indessen lediglich eine subjektive Beurteilung, die die Steuerbehörde nicht zu binden vermag, solange sie sich nicht festgelegt hat. Wie das Verwaltungsgericht zutreffend erwog, wurde die Frage der Zuteilung erst im Zusammenhang mit der Liquidationsgewinnbesteuerung aktuell. Die Steuerbehörde hatte keinen Anlass, sich in einem früheren Zeitpunkt zur Zuordnung zu äussern. Dies umso weniger als der Steuerpflichtige nicht auf eine Stellungnahme drängte und damit auch seinerseits die Frage offenliess. Bei dieser Sachlage musste die Steuerbehörde die Möglichkeit haben, bei der Prüfung der Kapitalgewinnsteuerpflicht gemäss Art. 43 BdBSt frei über die Zuteilung der Aktien der X. AG entscheiden zu können. Eine falsche Zuordnung, welche durch den Steuerpflichtigen vorgenommen wurde, konnte den Entscheid der Steuerbehörde nicht präjudizieren.

c) Die Beschwerdeführer machen geltend, die schwyzerischen Steuerbehörden hätten sich widersprüchlich verhalten insofern, als sie zum einen gegenüber den AHV-Behörden die Beteiligung nicht als dem Geschäftsvermögen angehörig gemeldet hätten, zum andern aber einen auf der Beteiligung erzielten Gewinn der Einkommenssteuerpflicht unterstellt hätten. Das trifft an sich zu, verstösst indessen - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer - nicht gegen das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Die schwyzerischen Veranlagungsbehörden haben - wie auch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung zutreffend ausgeführt wurde - gegenüber der AHV fälschlicherweise die Beteiligung nicht als Ge-

schäftsvermögen gemeldet, konsequenterweise aber auch den Erlös aus der Veräusserung der Aktien nicht in die Berechnung des beitragspflichtigen Einkommens miteinbezogen. Insofern war das Verhalten der Steuerbehörde gegenüber den AHV-Behörden nicht widersprüchlich. Ein Widerspruch besteht zwischen der AHV-rechtlichen und der steuerrechtlichen Regelung. Indessen steht die Berechnung der AHV-Beiträge nicht zur Diskussion.

d) Die Beschwerdeführer machen geltend, 50 der Aktien hätten der Ehefrau des verstorbenen Steuerpflichtigen gehört. In diesem Ausmasse liege kein Geschäftsvermögen vor.

In der Tat können der Regel nach nur die Objekte zum Geschäftsvermögen gehören, welche im Eigentum des Geschäftsinhabers stehen (BGE 110 Ib 121; ASA 53 506, StE 1985 B. 23.2 Nr. 1; Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, N 151 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, N 124 lit. c, S. 146, mit weiteren Hinweisen). Der wirtschaftlichen Einheit, die zwischen in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten im allgemeinen besteht und von der auch Art. 13 Abs. 1 BdBSt ausgeht, ist indessen insofern Rechnung zu tragen, als eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft als Geschäftsvermögen zu betrachten ist, wenn ein Ehegatte diese zu geschäftlichen Zwecken, d.h. im Zusammenhang mit seinem Geschäft erwirbt, das er zusammen mit dem anderen Ehegatten betreibt. Dabei genügt das tatsächliche Zusammenwirken. Es ist nicht etwa erforderlich, dass die Ehegatten eine einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 ff. OR oder eine Gesellschaft des Handelsrechts bilden. Ausschlaggebend ist indessen, dass der Geschäftsinhaber die Beteiligung nicht als Kapitalanlage erworben hat, sondern dass sie geschäftlichen Zwecken dient.

Dieser Sachverhalt liegt hier vor. Es steht fest, dass die Aktien der X. AG von den Eheleuten D. gemeinsam erworben wurden und der Erwerb unbestrittenermassen aus deren Privatvermögen finanziert wurde. Auch wenn der Steuerpflichtige das ...geschäft ... als alleiniger Betriebsinhaber führte, so war die Ehefrau daran beteiligt. Sie ist von Beruf ... und arbeitete im Betrieb des Steuerpflichtigen in wesentlichem Umfange mit. Dies geht schon daraus hervor, dass bedingt durch die Mitarbeit ein Dienstmädchen gehalten wurde. Auch der Umstand, dass ungeachtet dieser erheblichen Mitarbeit der Ehefrau kein Lohn ausbezahlt wurde, lässt auf einen Familienbetrieb schliessen. Dem entspricht auch die gemeinsame Unterzeichnung des Vertrages betreffend die Veräusserung von Warenlager sowie Mobiliar mit Einrichtungen und Maschinen des ... Betriebes an Z. und Q. . Bei dieser Sachlage ist der Einbezug der Frau B.D. gehörenden Aktien in die Liquidationsgewinnberechnung rechtmässig.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. April 1989 i.S. X. (VGE 355/88)

Berufliche Vorsorge: Arbeitgeberbeitragsreserven (Art. 22 Abs. 1 lit. f bis und Art. 49 Abs. 2 BdBSt; § 22 Abs. 1 lit. f und § 38 Abs. 2 StG; § 26 VVStG)

Aus den Erwägungen:

5. Eine andere Frage ist die der Arbeitgeberbeitragsreserven. Im Einspracheverfahren gewährten die Steuerbehörden einen zusätzlichen Abzug von 5 Jahresprämien (Arbeitgeberbeitragsreserven). Sie begründeten dies unter Hinweis auf ZAK 1987, S. 234 ff. damit, "dass die Praxis der direkten Bundessteuer, wonach ein Maximalabzug von fünf Jahresbeiträgen als Arbeitgeberbeitragsreserven zu gewähren sei, vom Kanton Schwyz übernommen wurde und sachlich vertretbar ist". Das Zitat weist auf eine Wiedergabe von Rz 24 der vom Bundesamt für Sozialversicherung herausgegebenen Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 3 vom 22. April 1987, worin unter dem Titel "Was geschieht mit den Arbeitgeberbeitragsreserven im Falle der Auflösung des Anschlussvertrages infolge Geschäftsaufgabe des Arbeitgebers?" in einer Fussnote erwähnt wird, bei den Bundessteuern würden in der Regel 3, maximal 5 Jahresbeiträge als abzugsfähig taxiert. Belegstellen, die diese steuerrechtliche Praxis ausweisen würden, fehlen gänzlich.

a) Aufgrund des Gesetzestextes ist eine Beschränkung der Abzüge nicht auszumachen. In der Berechnungsperiode geleistete Zuwendungen sind vom Wortlaut der Bestimmung her grundsätzlich abzugsfähig. Nach Känzig können Inhaber und Teilhaber von geschäftlichen Betrieben gestützt auf Art. 22

Abs. 1 lit. f BdBSt einmalige oder ausserordentliche wiederkehrende Leistungen an rechtlich verselbständigte Personalwohlfahrtsstiftungen leisten, auch wenn diese Zuwendungen zeitlich nicht Gewinnungskosten der steuerlich massgebenden Berechnungsperiode sind (Känzig a.a.O. Art. 22 N 182). Diese Bestimmung räumt nach Känzig den Arbeitgebern die Möglichkeit ein, ihre Personalvorsorgezuwendungen der Höhe der jeweiligen Jahresergebnisse anzupassen und auf diese Weise ihr steuerbares Geschäftseinkommen wesentlich zu beeinflussen. Bei den Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke erwähnt Känzig, dass es sich um einen "unbeschränkten Abzug" handle (Känzig a.a.O. Art. 22 N 185). Känzig vertritt diese Meinung auch bei den von juristischen Personen getätigten Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals (Art. 49 Abs. 2 BdBSt). Abzugsfähig sind nicht nur die nach Vertrag oder Statut für das massgebende Geschäftsjahr geschuldeten oder bezahlten Versicherungsbeiträge, sondern auch alle andern Zuwendungen, die die Gesellschaft während des Geschäftsjahres für Personalwohlfahrtszwecke macht, auch wenn sie nicht Kosten dieses Geschäftsjahres sind (Känzig, Wehrsteuer 1962, Art. 49 N 198). Masshardt differenziert insofern, als er zwar ebenfalls annimmt, über die Höhe der Zuwendungen werde im BdBSt keine Grenze gesetzt. Werde indessen eine Personalwohlfahrtseinrichtung offensichtlich mit übermässigen Mitteln versehen, die sie für die Erfüllung ihrer Aufgaben nicht benötige und aller Voraussicht nach auch in Zukunft nicht benötigen werde, so fehle das Merkmal der geschäftsmässigen Begründetheit und sei der Teil der Zuwendungen, der eindeutig als übersetzt zu betrachten sei, dem steuerbaren Reinertrag zuzurechnen. Carl Helbling hält in seiner Schrift "Personalvorsorge und BVG" (3. A., 1987) fest, die direkte Bundessteuer und die meisten Kantone würden schon seit jeher den Abzug aller Zuwendungen und Beiträge des Arbeitgebers vom steuerbaren Reinertrag zulassen, nur einzelne Kantone würden eine Begrenzung der Abzüge vorsehen (S. 44).

An anderer Stelle streicht er die für die Entwicklung der Personalvorsorge bedeutenden ausserordentlichen Wohlfahrtszuwendungen hervor (S. 132 ff.). Er erwähnt aber auch, es würden Tendenzen bestehen, die Arbeitgeberbeitragsreserven zu begrenzen. So habe der Kanton Aargau in einer Verordnung vom 10. September 1984 diese Reserven auf den fünffachen Betrag der nach Reglement jährlich zu erbringenden Beiträge limitiert (S. 136). Somit ist auch bei Helbling, der in seinen Darlegungen die Vor-BVG Praxis ausführlich miteinbezieht, kein Hinweis auf die geltendgemachte einschränkende Bundessteuerpraxis zu finden.

b) Eine Rückfrage bei den Vorinstanzen ergab, dass man sich hinsichtlich der Bundessteuerpraxis auf Auskünfte der Eidg. Steuerverwaltung abstützen kann. Kreisschreiben oder Weisungen seien keine vorhanden. Nachdem die fragliche Praxis auch in den erwähnten Mitteilungen des Bundesamtes für Sozialversicherungen angeführt wird, kann kein ernsthafter Zweifel über deren Vorhandensein bestehen. Ebenso ausgewiesen ist, dass der Kanton Schwyz sich bei der steuerlichen Behandlung der beruflichen Vorsorge an die Bundessteuerpraxis anlehnt (vgl. § 26 VVzStG). Selbst wenn nun davon auszugehen ist, dass die fragliche Praxis v.a. für BVG-Stiftungen anzuwenden ist, sind die damit verbundenen steuerrechtlichen Absichten und Ueberlegungen auch für Vor-BVG-Stiftungen relevant, insbesondere dann, wenn - wie im vorliegenden Falle - sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse in der Uebergangsphase zu beurteilen sind. Für die Limitierung der Arbeitgeberbeitragsreserven, die wohl zulässig sind, aber eine Durchbrechung des sonst im Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzipes darstellen, spricht der Zweck der Reservebildung: Geäufnete Beitragsreserven sollen der Arbeitgeberfirma in wirtschaftlich schwierigen Situationen die Bezahlung der zu ihren Lasten gehenden reglementarischen Beiträge erlauben. Bei zu hohen Reserven würde dieser Zweck durch andere Absichten wie Gewinn-Nivel-

lierung und Beeinflussung der steuerlichen Progression verdrängt (Gladys Laffley, Steuerliche Behandlung von Zuwendungen des Arbeitgebers an eine Vorsorgeeinrichtung, in Schweizer Personalvorsorge 11/88, S. 364 f.). Die geschäftsmässige Begründetheit der Arbeitgeberbeitragsreserven müsste verneint werden, soweit die der Reserve zugeführten Mittel übermässig sind bzw. über den Zweck der Beitragsreservebildung hinausschiessen und mithin die blosse Gewinn-Nivellierung und Progressionsbeeinflussung anstreben. Damit die Beschränkung der Arbeitgeberbeitragsreserven nun praktikabel und konsequent, im übrigen aber auch rechtsgleich gehandhabt werden kann, drängt sich die Festsetzung einer generellen Begrenzung auf. In Bund und Kantonen, die eine Limitierung kennen, hat sich ziemlich einheitlich eine obere Begrenzung von 3 (Regelfall) bis 5 Jahresprämien eingespielt. Da die Limitierung Ausfluss der teleologischen Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmungen ist, braucht es - entgegen der beschwerdeführerischen Ansicht - nicht eine zusätzliche gesetzliche Grundlage für die dargelegte Praxis (so auch Bund, SO, SG). Eine verordnungs- oder gar gesetzmässige Verankerung der Limitierung (AG) hätte allerdings verbindlichere Auswirkungen auf den konkreten Einzelfall. In casu kann die Steuerverwaltung dafür bei besonders atypischen Verhältnissen, die hier nicht geltendgemacht werden noch sonst erkennbar sind, von der dargelegten Praxis im unter- wie auch überschreitenden Sinne abweichen. Die Beschränkung der Beitragsreserven auf fünf Jahresprämien ist somit rechtens. Sie liegt generell auch im Interesse einer Arbeitgeberschaft. Eine zu grosse Reservenbildung kann Liquiditätsprobleme schaffen und insbesondere bei Geschäftsaufgabe sich nachteilig auswirken (BVG-Mitteilungen Nr. 3, Ziffer 24).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. August 1988 i.S. L. (VGE 319/88)

Treuhandverhältnisse: Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung; Auskunftspflichten und Anwaltsgeheimnis (Art. 21 Abs. 1, Art. 89 Abs. 2 und Art. 92 BdBSt)

Sachverhalt:

A. L. arbeitet als Sekretärin in der Anwaltskanzlei ... in Zug.

Mit der Veranlagungsverfügung 1985/86 vom 15. Januar 1987 (Versand) wurde das steuerbare Einkommen von Frau L. bei der direkten Bundessteuer durch die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf Fr. 26 300.-- festgesetzt. Diese Verfügung enthielt folgende Kurzbegründung:

> "Pauschale Spesenvergütung als Lohnbestandteil aufgerechnet. Abzug für auswärtige Unterkunft nicht zulässig, da die Möglichkeit der täglichen Heimkehr besteht.
> Versicherungs- und Sparabzug gekürzt.
> Vermögen: Aktien A. AG und der B. Ltd. aufgerechnet."

Die Veranlagungsbehörde rechnete die Pauschalspesen von Fr. 3 900.-- als Lohnbestandteil auf. Der Versicherungs- und Sparabzug wurde von Fr. 2 500.-- auf Fr. 1 200.-- gekürzt, ein nicht zustehender Sozialabzug wurde gestrichen. Das steuerbare Einkommen (bundessteuerrechtlich) erhöhte sich von Fr. 16 630.-- gemäss Selbstangaben auf Fr. 26 375.-- gemäss Veranlagungsverfügung.

Staatssteuerlich (jene Einsprache wird separat behandelt), rechnete die Veranlagungsbehörde beim Vermögen Fr. 74 000.-- (Wertschriften) auf, und zwar deshalb, weil die Pflichtige Aktien in diesem Betrag von zwei Gesellschaften gezeichnet hatte.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung liess die Pflichtige fristgerecht Einsprache erheben mit den Anträgen:

"1. ... (Spesen)

2. ... (Versicherungs- und Sparabzug)

3. Beim Vermögen seien die Aktien der A. AG und der B. Ltd. in Abzug zu bringen."

C. In der Folge erwog die Einsprachebehörde mit Schreiben vom 5.6. bzw. 21.9.1987 beim Einkommen eine Aufrechnung von Fr. 37 000.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre, im wesentlichen mit der Begründung, die Pflichtige habe die von ihr gezeichneten Aktienbeträge ja bezahlen müssen. Dafür sei kein Vermögen vorhanden gewesen, so dass sie diese aus dem Einkommen hätte bezahlen müssen.

D. Die Pflichtige liess sich durch ihren Arbeitgeber vernehmen und beantragte, die Einsprache sei nach wie vor vollumfänglich gutzuheissen und von einer in Erwägung gezogenen reformatio in peius (vgl. Schreiben der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 5. Juni und 21. September 1987) sei abzusehen.

E. Mit Entscheid vom 17. März 1988 wies die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache ab und nahm mit folgendem Dispositiv eine reformatio in peius vor:

"1. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1985/86 wird abgewiesen und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 63 300.-- (Steuerbetrag p.a. Fr. 2 132.70) festgesetzt.

2. Es werden keine Kosten erhoben.

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)."

F. Gegen diesen Entscheid liess Frau L. fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben mit folgenden Anträgen:

"1. ... (Spesen)

2. ... (Versicherungs- und Sparabzug)

3. Beim Vermögen seien die Aktien der A. AG und der B. Ltd. in Abzug zu bringen."

In der Beschwerdeschrift vom 18.4.1988 gab der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin die Namen der eigentlichen Aktionäre der angeblich treuhänderisch gezeichneten Aktien wie folgt an:

"- A. AG: Herr Peter X.
wohnhaft ... / Kanton Solothurn

- B. Ltd.: Y. Corporation N.V.
Curaçao (Niederländische Antillen)"

G. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer liess am 22.4.1988 folgende Prozessanträge stellen:

"1. Die Pflichtige sei anzuhalten, den materiellen Inhaber der Aktien der sog. Y. Corporation, angeblicher Sitz in Curaçao, mitzuteilen.

2. Die Vernehmlassung sei bis dahin auszusetzen, ..."

Mit Zwischenbescheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 2. Mai 1988 wurde der Beschwerdeführerin Frist angesetzt, um den/die Beteiligten der Y. Corporation N.V., Curaçao mit Namen und Adressen zu nennen. In der Antwort vom 1. Juni 1988 wies der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin darauf hin, dass 1. die Aktien der Y. Corporation N.V. treuhänderisch durch die Trust Company of Z. N.V. gehalten werden, 2. die Q. International Trust Company N.V. nach dem Recht der Niederländischen Antillen nicht zur Bekanntgabe des Treugebers gezwungen werden könne, und dass 3. der Treugeber kein Schweizer, sondern ein Deutscher sei.

H. In der Vernehmlassung vom 30.6.1988 stellte die Vorinstanz folgenden Antrag:

"1. Die Beschwerde sei teilweise gutzuheissen und das steuerbare Einkommen 1985/86 bundessteuerlich um Fr. 25 000.-- zu reduzieren.

2. Der Beschwerdeführerin seien die vollumfänglichen Kosten des Verfahrens aufzuerlegen."

I. Auf die Darlegungen der Parteien wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Zunächst ist klarzustellen, dass der angefochtene Entscheid vom 17.3.1988 sich lediglich mit der direkten Bundessteuer befasst (vgl. auch den Ingress, wonach nur die Verwaltung für die direkte Bundessteuer bzw. deren Vorsteher am angefochtenen Entscheid mitwirkte). Nach ständiger Praxis ist nur das Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor Verwaltungsgericht, was auch Gegenstand der erstinstanzlichen Verfügung war; demzufolge ist die vorliegende Beschwerde nur hinsichtlich der direkten Bundessteuer zu überprüfen (vgl. VGE 617/87 vom 19.7.1988, Erw. 1b mit zahlreichen Hinweisen, u.a. auf A. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, S. 131 f., 222 f.; EGV-SZ 1979, S. 122; BGE 110 V 51 u.a.; hinsichtlich der Trennung von bundessteuerrechtlichem und staatssteuerlichem Einspracheverfahren vgl. VGE 365/87 vom 15.4.1988, Erw. 4). In diesem Sinne hat das Gericht auf den Antrag Ziffer 3 soweit nicht einzutreten, als der Rechtsvertreter tatsächlich meint, die betreffenden Aktien seien "beim Vermögen in Abzug zu bringen", da das Vermögen nicht Gegenstand der direkten Bundessteuer sondern der kantonalen Steuern bildet.

Soweit der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin - entgegen dem Wortlaut seines Antrages Ziffer 3 - nicht einen Abzug "beim Vermögen", sondern vielmehr einen entsprechenden Abzug beim (aufgerechneten) Einkommen meinte, ist vorab der Umstand hervorzuheben, wonach von einem berufsmässigen Rechtsvertreter zu erwarten wäre, dass er mindestens Anfechtungsobjekt und Beschwerdeantrag klar umschreibt bzw. formuliert. Nachdem jedoch im Sinne der bisherigen Praxis an die Beschwerdeform keine allzu hohen Anforderungen zu stellen sind (vgl. VGE 342/85 vom 24.4.1986, Erw. B. 1; VGE 304/87 vom 26.1.1988, Erw. 1; vgl. auch BGE vom 19.5.1978, publ. in Sammlung der BGE betr. Eidg. Wehr-

steuer, Nr. 558, wonach massgebend ist, dass erkennbar ist, "wo der Beschwerdeführer hinaus will"), kann auf den sinngemässen Antrag, wonach hinsichtlich der Aktien von entsprechenden Aufrechnungen abzusehen sei, eingetreten werden.

2.- 3. ... (Spesen)

4. ... (Versicherungs- und Sparabzug)

5. a) Nach § 59 VRP in Verbindung mit Art. 109 f. BdBSt ist die Kantonale Rekurskommission an die Begehren der Parteien nicht gebunden.

In casu macht die Beschwerdeführerin in ihren Anträgen nicht ausdrücklich geltend, dass die reformatio in peius (Aufrechnung von Fr. 37 000.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre beim Einkommen) durch die Vorinstanz zu Unrecht erfolgt sei. Sinngemäss muss aber davon ausgegangen werden, dass mit der Beschwerdeschrift auch dieser Teil des Entscheides vom 17.3.1988 angefochten wird. Die Beschwerdeführerin verlangt nämlich, dass die von ihr gezeichneten Aktien der A. AG und der B. Ltd. beim Vermögen in Abzug zu bringen seien. Diese Wertschriften seien nur treuhänderisch erworben worden, d.h. mit anderen Worten, die Beschwerdeführerin behauptet, die Aktien nicht mit eigenen Mitteln und nicht auf eigene Rechnung erworben zu haben. Eine Anrechnung beim Einkommen wäre somit auch hinfällig, wenn sich erweist, dass sie die Zeichnung der Aktien wirklich treuhänderisch ausgeführt hat. Somit ist auch diese Frage zu prüfen (vgl. Ziffer 1 vorne).

b) Gemäss Art. 21 Abs. 1 BdBSt fällt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen in die Steuerberechnung.

Die Beschwerdeführerin verfügte zur Zeit der Aktienzeichnung gemäss der unbestrittenen Ansicht der Vorinstanz nicht über genügend Vermögen, um die Liberierungssumme für die Gesellschaftsgründung aufzubringen. Die Vorinstanz geht deshalb davon aus, dass zur Aktienzeichnung die entsprechenden Mittel aus den Einkünften der Beschwerdeführerin stammen müssen. Die Beschwerdeführerin stellt sich nun auf den Standpunkt, dass sie die fraglichen Aktien bloss treuhänderisch gezeichnet und erworben habe, also keine Eigenmittel dazu benötigt habe. Im weiteren Verfahren vor der Vorinstanz ist sie jedoch nicht bereit, die Treugeber bekanntzugeben, indem sie sich, ebenso wie ihr Rechtsvertreter, auf das Anwaltsgeheimnis beruft.

Solange nicht einwandfrei nachgewiesen wird, dass es sich in Wirklichkeit bei diesen Wertpapieren um treuhänderisch erworbene Aktien im Eigentum dritter Personen handelt, dürfen die Steuerbehörden Vermögen und Erträgnisse demjenigen zuschreiben, auf dessen Namen sie lauten (vgl. E. Gygax, Schweizerisches Steuerlexikon, Band I, 9/10. Auflage 1976, S. 293 f.). Im Zweifelsfalle ist die Treuhandschaft vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Damit ein Treuhandvertrag steuerlich anerkannt wird, genügt es nicht, dass der Treuhänder diesen anruft. Er muss dessen Existenz nachweisen (vgl. E. Känzig, a.a.O., S. 40 f.). Von besonderer Bedeutung ist dieser Nachweis, wenn der Treugeber im Ausland wohnhaft ist oder dort seinen Sitz hat. Treuhandverhältnisse werden steuerrechtlich nur anerkannt, wenn sie die im Merkblatt der EStV vom Oktober 1967 niedergelegten Bedingungen erfüllen.

Insbesondere muss der erforderliche Treuhandvertrag den Namen und die genaue Adresse des Treugebers enthalten. Die Nennung nur eines Beauftragten (z.B. einer Bank, etc.) des Treugebers genügt nicht (vgl. H. Masshardt, Wehrsteuer-

kommentar, Auflage 1980, S. 13). Besteht das Treugut aus Wertschriften, treffen den Steuerpflichtigen weitergehende Auskunftspflichten (H. Masshardt, a.a.O., S. 14).

Gestützt auf Art. 89 Abs. 2 BdBSt ist die Veranlagungsbehörde befugt, vom Steuerpflichtigen Auskünfte zu verlangen:

> "Insbesondere hat der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen die Namen der Personen zu nennen, mit denen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat; er hat über seine vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche Auskunft zu geben."

In der Regel genügt es für den Nachweis des Treuhandverhältnisses, wenn der Steuerpflichtige Name und Adresse des Treugebers angibt. Denkbar sind jedoch Fälle, in denen der Fiskus verpflichtet ist, genauere und vollständigere Angaben zu verlangen (vgl. BGE vom 25. März 1985, in ASA 55 S. 137 ff.). Dies ist dann erforderlich, wenn Rechtsgeschäfte und Transaktionen mit Anstalten zur Diskussion stehen, die ihren Sitz in Staaten haben, die die Bildung von fiktiven Domizilen begünstigen (z.B. Liechtenstein, Panama, etc.). In einem solchen Fall darf sich die Behörde nicht damit begnügen, die Adresse der fraglichen Anstalt zu erhalten, sondern muss auch die Namen und Adressen der daran Beteiligten in Erfahrung bringen. Verweigert der Pflichtige diese näheren Auskünfte unberechtigterweise, hat er die Folgen davon zu tragen.

Während des Verfahrens vor der Veranlagungs- und der Einsprachebehörde weigerte sich die Beschwerdeführerin stets, die Treugeber bekanntzugeben. Erst in der Beschwerde vom 18.4.1988 gibt ihr Rechtsvertreter bekannt, für wen die Beschwerdeführerin die Aktien treuhänderisch gezeichnet hat. Für das Aktienpaket der A. AG genügten die Angaben der

Veranlagungsbehörde. Demzufolge beantragte sie in der Vernehmlassung vom 30.6.1988 eine teilweise Gutheissung der Beschwerde und die Reduktion des steuerbaren Einkommens (bundessteuerlich) 1985/86 um Fr. 25 000.--. Dieses Vorgehen erwies sich im Lichte der oben stehenden Erwägungen als richtig.

Dagegen gibt sich die Vorinstanz nicht mit der Auskunft zufrieden, dass die Aktien der B. Ltd. für die Y. Corporation N.V. Curaçao gezeichnet wurden. Grundsätzlich erweist sich auch diese Ansicht als rechtens. Die Behörde ist in solchen Fällen verpflichtet, die Auskunft nach den eigentlichen Treugebern vom Pflichtigen zu verlangen, da diese juristische Person ihren Sitz in einem Staat hat, der die Bildung von fiktiven Domizilen begünstigt.

Nachstehend ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin diese geforderten Auskünfte zu Recht unter Berufung auf das Berufsgeheimnis verweigert hat.

c) Die Beschwerdeführerin und ihr Rechtsvertreter begründen die Auskunftsverweigerung, indem sie sich auf das in Art. 89 Abs. 2 letzter Satz BdBSt vorbehaltene Berufsgeheimnis berufen.

Art. 321 StGB stellt unter anderem die Verletzung des Berufsgeheimnisses durch Rechtsanwälte und deren Hilfspersonen unter Strafe. Nach dem Gesetzeswortlaut erstreckt sich die Pflicht zur Geheimniswahrung nur auf solche Tatsachen, die der Geheimnisträger in Ausübung seines Berufes wahrnimmt. Der Anwalt und seine Hilfsperson sind nicht zur Verschwiegenheit bezüglich solcher Tatsachen verpflichtet, die sie als Privatpersonen wahrgenommen haben. In gleicher Weise ist beim Anwaltsgeheimnis und dem damit korrespondierenden Zeugnisverweigerungsrecht des Anwaltes und seiner Hilfsperson zwischen Anwalts- und Geschäftstätigkeit zu

unterscheiden. Ueberwiegt bei einem solchen Handeln das kaufmännische Element derart, dass die Tätigkeit des Anwaltes oder der Hilfsperson nicht mehr als eine anwaltliche betrachtet werden kann, so kann sich das Berufsgeheimnis auf diese Tätigkeit jedenfalls nicht in einem umfassenden Sinne erstrecken (BGE vom 29.12.1986 in Pra 76, 1987, Nr. 188, S. 651 ff.). Nicht zu den berufsspezifischen Tätigkeiten sind gemäss oben zitiertem Bundesgerichtsentscheid die Vermögensverwaltung und die Anlage von Geldern zu zählen, wenn sie nicht mit einem zur normalen Anwaltstätigkeit gehörenden Mandat in Zusammenhang stehen.

Es ist vorliegend davon auszugehen, dass die Gründung der Aktiengesellschaft nicht im Zusammenhang mit einem solchen Mandat stand. Das Gründen von Kapitalgesellschaften ist aber nicht ein Vorgang, der den Anwälten vorbehalten ist. Vielmehr werden diese Handlungen auch von anderen Institutionen und Personen vorgenommen, so dass das Vorliegen einer berufsspezifischen Tätigkeit eines Anwalts eher verneint werden müsste. Somit käme auch das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Berufsgeheimnis nicht zum Zuge. Doch kann diese Frage offen gelassen werden.

Auch wenn sich ein Steuerpflichtiger grundsätzlich auf eine gesetzliche Geheimhaltungspflicht berufen könnte, ist es nicht zulässig, sich in eigener Sache auf ein Berufsgeheimnis zu berufen (vgl. E. Höhn, a.a.O. N. 17 zu § 42, S. 389, E. Gygax, a.a.O., S. 56; H. Masshardt, a.a.O., S. 373). Die Auskunftsverweigerung unter Berufung auf das Berufsgeheimnis ist zwar keine Steuerwiderhandlung, doch stellt sie den steuerpflichtigen Geheimnisträger verfahrensrechtlich gleich mit demjenigen, der ohne triftigen Grund untätig bleibt. Er wird wie derjenige, der überhaupt keine oder nur unvollständige Bücher führt, nach Ermessen eingeschätzt (vgl. M. Weber, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zürich, 1982, S. 44). Somit hat der Steuer-

pflichtige die Folgen seiner Auskunftsverweigerung zu tragen.

Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin macht in seiner Schrift vom 18.4.1988 geltend, dass er bestätigen könne, dass im vorliegenden Fall der Treugeber kein Schweizer, sondern ein Deutscher sei. Da die Steuerpflichtige Namen und Adressen der hinter der Y. Corporation N.V. stehenden nachzuweisen hat, genügt ein blosses Glaubhaftmachen der geforderten Angaben in keiner Weise. Das ins Feld geführte Argument hilft der Beschwerdeführerin nicht.

Aufgrund der Auskunftsverweigerung hat die Einsprachebehörde die Steuerpflichtige zu Recht gestützt auf Art. 92 BdBSt nach Ermessen veranlagt und eine reformatio in peius vorgenommen. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist diesbezüglich abzuweisen.

6. ... (Kosten)

Anmerkung der Redaktion:

Auf eine gegen oben stehenden VGE gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist das Bundesgericht am 14. Juni 1989 nicht eingetreten.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Februar 1989 i.S. B. (VGE 356/88)

Buchführungsrecht (Art. 957 ff. OR); Ordnungsbussen (Art. 131 Abs. 1 BdBSt; § 86 StG)

Sachverhalt:

A. Mit Verfügung vom 29. September 1988 ist B. von der Kantonalen Steuerverwaltung und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) mit je Fr. 100.-- (zusammen Fr. 200.--) gebüsst worden mit der Begründung, er habe trotz Mahnung vom 20. November 1984 (hinsichtlich der Buchführungspflicht) die Beilagen für die kant. und/oder Bundessteuer (inbes. die Bilanz und Erfolgsrechnung 85/86) nicht eingereicht.

B. Gegen diese Bussenverfügung liess B. mit Eingabe vom 28. Oktober 1988 (Postaufgabe) fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde einreichen mit dem Begehren:

> "Der obige Entscheid sei aufzuheben, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Staatskasse."

Vernehmlassend beantragte die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt am 18. November 1988 die Abweisung der Beschwerde.

C. Auf die Ausführungen in den Parteieingaben wird - soweit erforderlich - in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Die Veranlagungsbehörde kann vom Steuerpflichtigen jederzeit weitere Beweismittel verlangen (vgl. § 67 Abs. 1 StG; Art. 89 Abs. 2 BdBSt). Die Missachtung einer solchen behördlichen Anordnung ist mit einer Ordnungsbusse zu ahnden (§ 86 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt). Eine Ordnungsbusse setzt voraus, dass

- die vom Steuerpflichtigen verletzte Anordnung der Steuerbehörde gesetzeskonform war;

- die Anordnung für das Veranlagungsverfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet ist;

- die missachtete Anordnung angemessen ist, d.h. dass gemessen am zu erwartenden Ergebnis der Erfüllung nicht unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist;

- vorgängig der Ausfällung der Ordnungsbusse der Steuerpflichtige schriftlich gemahnt worden ist und

- der Steuerpflichtige der Anordnung schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) keine Folge geleistet hat

(vgl. VGE 332/83 vom 7.2.1984, Erw. 1 mit Zitaten, publ. in StPS 1984, Heft 2, S. 61; VGE 372/85 vom 31.7.1986, Erw. 1).

2. a) Im konkreten Fall reichte der Beschwerdeführer seine Steuererklärung 1987/88 am 29. Februar 1988 [Eingangsstempel der Gemeinde] ein unter Beilage einer sog. Betriebs-

rechnung nach einem Muster der Treuhandstelle des X-Verbandes (vgl. Beschwerdeschrift, S. 1, Ziff. 1). Am 11. Juli 1988 forderten die Vorinstanzen den Beschwerdeführer auf, folgende Beweismittel nachzureichen: "Bilanz und Erfolgsrechnung 1985 und 1986, Kapital- und Privatkonti für 1985/86, Kassabuch 1985 und 1986" (vgl. KB 2 und Steuerakten 1987/88, act. 18). In der Folge reichte der Beschwerdeführer am 5. August 1988 nochmals eine Kopie der Betriebsrechnung ein sowie hinsichtlich der verlangten Kassabücher 1985/86 einen Computerausdruck mit dem Begleittext: "Vorderseite 1985; Rückseite 1986 Kassaüberschuss ging an Privat" (vgl. KB 2 i.V.m. Steuerakten 1987/88, act. 4 und 5). Mit eingeschriebener Mahnung vom 5. August 1988 forderten die Vorinstanzen den Beschwerdeführer nochmals auf, bis zum 15. August 1988 die oben erwähnten Unterlagen einzureichen. Im weiteren enthielt diese Mahnung einerseits den Zusatz, wonach die eingereichten Unterlagen die Auflage nur teilweise erfüllten und anderseits die Androhung einer Ordnungsbusse für den Fall, dass dieser Mahnung keine Folge geleistet werde (vgl. Steuerakten 1987/88, act. 17). Gemäss den vorliegenden Akten leistete der Beschwerdeführer dieser Mahnung keine Folge. Unklar ist hingegen, ob die in den vorliegenden Akten enthaltenen Kontoblätter "Privatbezüge Kto-Nr. 220" (vgl. Steuerakten 1987/88, act. 15, 16) vor oder nach der Bussenverfügung vom 29. September 1988 eingereicht wurden. Das Schreiben des Veranlagungsbeamten vom 5. Oktober 1988 (= Steuerakten 1987/88, act. 13) legt den Schluss nahe, dass diese soeben erwähnten Kontoblätter erst nach der Bussenverfügung eingereicht wurden. Diese Frage braucht jedoch nicht abschliessend beantwortet zu werden, weil - ungeachtet dieser Frage - die dargelegten Voraussetzungen für die Ausfällung einer Ordnungsbusse erfüllt sind, wie noch nachfolgend zu zeigen ist.

b) Vorab ist hervorzuheben, dass der Beschwerdeführer buchführungspflichtig ist. Gemäss Art. 957 OR unterliegt der Buchführungspflicht, wer seine Firma in das Handelsregister einzutragen hat. Für die Unternehmen, die ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, besteht die Eintragungspflicht, wenn die jährliche Roheinnahme die Summe von Fr. 100 000.-- erreicht (vgl. Art. 934 OR i.V.m. Art. 52 ff. der Verordnung über das Handelsregister, HRegV). Unter den Begriff des Handelsgewerbes fällt nach der Praxis des Bundesgerichts auch der Betrieb einer Gaststätte (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N. 161 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt mit Hinweisen; vgl. auch Karl Käfer, Die kaufmännische Buchführung [Berner Kommentar], N 58 zu Art. 957 OR mit Verweisen). Der Beschwerdeführer betreibt eine Gaststätte, welche unbestrittenermassen einen Umsatz von jährlich über Fr. 500 000.-- erzielt. Mithin war er in den Jahren 1985/86 eindeutig verpflichtet, für seinen Restaurationsbetrieb ordnungsgemäss Bücher zu führen; dabei ist unerheblich, ob er sich der genannten Pflicht bewusst war oder nicht (vgl. VGE 316/86 vom 30.1.1987, Erw. II.1 mit Hinweisen, u.a. auf ASA 37, S. 40; vgl. ferner den Handelsregistereintrag in act. 10 der Steuerakten 1987/88).

c) aa) Die Buchführungspflicht im Sinne von Art. 957 ff. OR erfordert, dass der Beschwerdeführer jene Bücher zu führen hat, die sowohl die "Vermögenslage des Geschäftes" als auch "die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse" sowie die "Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre" festzustellen erlauben (vgl. Art. 957 OR). Die Buchführung ist damit nicht in das freie Belieben des Kaufmannes gestellt, sondern stellt eine gesetzliche Pflicht dar. Im einzelnen umfasst sie ein Dreifaches: Der Pflichtige hat all jene Aufzeichnungen zu machen, d.h. Bücher zu führen und Belege zu sammeln, die es ihm gestatten, die Jahresergebnisse und die

Vermögenslage des Geschäftes, insbesondere dessen Schulden und Forderungen, festzustellen. Die Ermittlung dieser Grössen ist ein Minimalerfordernis und die dazu nötigen Aufzeichnungen sind Mindestbestandteile jeder kaufmännischen Buchführung (vgl. K. Käfer, a.a.O. N 168 zu Art. 957 i.V.m. N 425 zu Art. 957 OR).

bb) Was die Frage der notwendigen Bücher anbelangt, bestimmen sich diese nicht nur nach Art und Umfang des Geschäftes, sondern sie müssen auch dazu dienen, die gemäss Art. 957 - 960 OR geforderten Bilanzen und Erfolgsrechnungen zu erstellen. In der Praxis haben sich gewisse Minimalanforderungen entwickelt; darnach müssen im Regelfall mindestens folgende Bücher geführt werden:

- die notwendigen Grundbücher (Kassa-, Postcheck- und Bankbücher zur Erfassung des Zahlungsverkehrs, Debitoren- und Kreditorenbücher für die Kreditkontrolle);

- die notwendigen Hilfsbücher, wie Lohnbuchhaltung, Lagerbuchhaltung usw.;

- das Inventarbuch als Verzeichnis über die als Bilanzierungsgrundlage vorzunehmende körperliche Inventur;

- das Hauptbuch, in dem der in den Grund- und Hilfsbüchern festgehaltene Geschäftsverkehr und das Ergebnis der Inventur festgehalten werden.

(vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, N. 60 f. zu § 19 lit. b ZH-StG; vgl. auch Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 248; Käfer, a.a.O. N. 178 ff. zu Art. 957 OR [wobei unter "Bücher" auch lose Blätter, Karten oder Aufzeichnungen auf Datenträgern fallen, Käfer, a.a.O. N. 148 ff. zu Art. 957 OR]; vgl. auch Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, N. 83 zu § 4).

cc) Das Obligationenrecht überlässt die Auslegung der in Art. 957 gegebenen Anweisung zur ordnungsmässigen Führung der notwendigen Bücher der Praxis, in der sich darüber u.a. folgende Grundsätze entwickelt haben:

- Die Bücher müssen nach den Regeln der kaufmännischen Buchhaltung so geführt werden, dass sich daraus auf Ende eines jeden Geschäftsjahres mit der Bilanz "die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse" und mit der Erfolgsrechnung (= Betriebsrechnung = Gewinn- und Verlustrechnung) "die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre" feststellen lassen. Das erfordert die Führung von aktiven und passiven Bestandeskonten sowie die Führung von Erfolgskonten, auf denen der Aufwand (Aufwandkonten) und der Ertrag (Ertragskonten) erfasst werden.

- Die Bücher müssen den gesamten Geschäftsverkehr verurkunden, wobei sämtliche Buchungen klar, wahr, belegt und leicht überprüfbar sein müssen.

- Im Kassabuch, das mit je einer Datum-, Text-, Kontierungs-, Einnahmen- und Ausgabenspalte versehen sein soll, ist der gesamte Bargeldverkehr fortlaufend aufzuschreiben, und zwar mit klarem, auf den wahren Inhalt der Eintragungen hinweisenden Text, wobei sich jede Eintragung auf einen Beleg stützen muss. Das Kassabuch ist periodisch, je nach Intensität des Bargeldverkehrs täglich, ein- oder zweiwöchentlich oder monatlich zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu buchen sind. (Bei einem Restaurationsbetrieb, in welchem sämtliche Einnahmen über die Kasse abgewickelt werden, ist überdies zu beachten, dass die Kassastreifen einziger und damit auch wichtigster Beleg für die Richtigkeit der verbuchten Einnahmen sind, vgl. ASA 55, 566 f.).

- Im Inventar sind die einzelnen anlässlich der Inventaraufnahme festgestellten Sachen und Rechte mit Menge, Mass, Gewicht und Wert festzuhalten.

(vgl. Zuppinger/Reimann/Schärrer, a.a.O. N. 62 ff. zu § 19 lit. b ZH-StG; Cagianut/Höhn, a.a.O., N. 84 zu § 4 mit Hinweisen, u.a. auf Käfer, a.a.O. N. 552 ff. zu Art. 957 OR).

dd) Bilanz und Erfolgsrechnung bilden den Abschluss der im Geschäftsjahr geführten Buchhaltung. Dabei wird nach dem Prinzip der doppelten Buchhaltung der Unternehmungserfolg doppelt ausgewiesen:

- In der Bilanz, die Vermögen und Kapital am gewählten Stichtag festhält, mit dem gegenüber dem letzten Abschluss erzielten Vermögensstandsgewinn;
- in der Erfolgsrechnung mit deren Saldo und den nach Aufwand- und Ertragsposten gegliederten einzelnen Erfolgskomponenten.

Die Bilanz im engern Sinne (Vermögens- und Kapitalbilanz) und die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung oder Betriebsrechnung) sind in der Jahresrechnung bzw. im "Jahresabschluss" als Bilanz im weitern Sinne vereinigt und untrennbar miteinander verbunden (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N. 70 zu § 19 lit. b ZH-StG mit Hinweis auf Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, S. 12 bzw. in der 6. A., S. 14).

Die Steuergesetze enthalten grundsätzlich keine ausdrücklich als solche bezeichnete steuerliche Bilanzierungsvorschriften (vgl. Blumer/Graf, a.a.O. S. 385; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N. 71 zu § 19 lit. b ZH-StG; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O. S. 247). Die Praxis knüpft ans Handelsrecht an und anerkennt eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als für die Steuereinschätzung massgebende Ermittlungsgrundlage, sofern sie nach den obligationenrechtlichen und nach den einkommenssteuerrechtlichen Bestimmungen und Grundsätzen erstellt wurde (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N. 71 ff. zu § 19 lit. b

ZH-StG; Cagianut/Höhn, a.a.O. N. 55 ff. zu § 4; Känzig, a.a.O. N. 22 f. zu Art. 2 BdBSt; vgl. auch Käfer, a.a.O. N. 5.53 ff., wobei an den nach OR korrekten Jahresrechnungen oft noch steuerrechtliche Korrekturen anzubringen sind, z.B. die Vorwegnahme von Aufwendungen kommender Jahre und die Hinausschiebung von Erträgen in die Zukunft [vgl. Periodizitätsprinzip], Aufrechnung von Ausgaben für den Privathaushalt des Geschäftsinhabers, die dem Betrieb als Aufwand belastet wurden [z.B. private Autofahrten], nicht gebuchte oder zu tief bewertete Leistungen des Geschäfts an und für den Unternehmer usw. vgl. Käfer, a.a.O. N. 5.57, S. 146 f.).

d) Zu den formellen Bilanzierungsvorschriften gehört u.a., dass der Pflichtige ein Inventar und gestützt darauf eine Eröffnungsbilanz erstellt. Auf Ende eines jeden Geschäftsjahres sind sodann Inventar und Jahresschlussbilanz zu erstellen (vgl. Art. 958 Abs. 1 OR; vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N. 75 zu § 19 lit. b ZH-StG). Im weiteren müssen Inventar, Betriebsrechnung und Bilanz vom Firmeninhaber unterzeichnet werden (Art. 961 OR). Nach dem oben Gesagten beanspruchen diese (handelsrechtlichen) Bilanzierungsvorschriften auch Geltung im Steuerrecht (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O. N. 55 ff. zu § 4; Käfer, a.a.O. N. 5.58; Känzig, a.a.O. N. 22 zu Art. 2, S. 31 mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Bilanzkontinuität, welcher wesensgemäss Jahresabschlussbilanzen voraussetzt).

Im konkreten Fall liegen weder klare Eröffnungsbilanzen noch klare Jahresschlussbilanzen vor, obwohl der buchführungspflichtige Beschwerdeführer dazu verpflichtet ist (Art. 958 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 959 OR). Aus diesen Gründen und in Anbetracht der gesetzlichen Grundlage von § 67 Abs. 1 StG bzw. von Art. 89 Abs. 2 BdBSt (vgl. vorne, Erw. 1) ist die in der vorinstanzlichen Mahnung vom 5. August 1988 enthaltene Anordnung, weitere Unterlagen

(u.a. Bilanzen) nachzureichen, gesetzeskonform und rechtmässig. Ueberdies war die umstrittene Anordnung sowohl notwendig als auch geeignet, um die tatsächlichen Verhältnisse genauer zu ermitteln. Die Vorinstanzen hatten insbesondere deshalb Anlass zu weiteren Abklärungen, weil die eingereichten Unterlagen wesentliche Mängel aufwiesen (vgl. die Stellungnahme des Veranlagungsbeamten vom 16. November 1988, welche u.a. folgende Beanstandungen enthält: Mangelnde Ueberprüfbarkeit der Buchungsvorfälle; lückenhafte Verbuchung; mangelhafte Verbuchung von Geschäftsvorfällen, insbes. hinsichtlich der Kreditoren/Periodizitätsprinzip; ungenügende Ausscheidung von geschäftlichen und privaten Belangen usw.). Diese Feststellung wird durch die folgenden Umstände erhärtet. Zum einen quittierte der Beschwerdeführer auf einer Rechnung vom 24. August 1985 (für 61 Essen à Fr. 15.-- und detailliert aufgeführte Getränke), am 27. August 1985 einen Betrag von Fr. 1 506.10 "dankend erhalten" zu haben (vgl. Steuerakten 1987/88, act. 28). In den eingereichten Buchungsunterlagen ("Computerausdruck" = Steuerakten 1987/88, act. 5) wurde weder am 24. August 1985 noch am 27. August 1985 ein entsprechender Betrag verbucht (auffallend ist dagegen, dass kurz darnach, am 29. August 1985 aus der Kasse Fr. 18 000.-- entnommen wurden, welche offenbar für einen Autokauf bei ... dienten; gemäss einem im Anhang zum Revisionsbericht in den Steuerakten 1985/86 befindlichen Aktenstück [Steuerakten 1985/86, act. 4, Anhang 7, Vor- und Rückseite] könnte es sich dabei um einen bar gekauften Mercedes 450 SEL handeln). Aus den eingereichten Unterlagen ist aber auch nicht klar ersichtlich, ob und inwiefern das am 29. August 1985 gekaufte Auto zu Geschäftszwecken erworben und als Geschäftsvermögen aktiviert wurde. Ebenso ist unklar, ob und inwiefern der Beschwerdeführer für die private Benützung des allfälligen Geschäftswagens einen Privatanteil (in welcher Höhe?) berücksichtigte (vgl. dazu auch die im Computerausdruck enthaltenen Auslagen für das Auto, beispielsweise für das ...

am 3.3.1986 Fr. 416.50, am 18.6.1986 Fr. 3 800.--, für ... am 18.7.1986 Fr. 528.-- usw.). Soweit der Beschwerdeführer gegen die zusätzlich verlangten Unterlagen sinngemäss einwendet, die verlangte Bilanz ("Vermögenszusammenstellung") gehe aus der Abschreibungstabelle und aus den Angaben auf der Steuererklärung hervor (vgl. Beschwerdeschrift, S. 2, Ziff. 6), übersieht er einerseits die Unklarheiten auf der Passivseite (vgl. die Kreditorenpositionen gemäss der Stellungnahme vom 16.11.1988 i.V.m. dem Schreiben des Rechtsvertreters vom 20.10.1988 = Steuerakten 1987/88, act. 12); anderseits liegt weder ein Inventar noch eine substantiierte Abschreibungstabelle vor. Im übrigen ist - insbesondere angesichts der Unklarheiten bei den Kreditoren - nicht einzusehen, weshalb die von den Vorinstanzen angeforderten weiteren Unterlagen (Bilanzen usw.) steuerrechtlich unangemessen sein sollten, zumal sie handelsrechtlich ohnehin erforderlich sind.

Unbehelflich ist schliesslich der Einwand des Beschwerdeführers, die Steuerverwaltung habe ihm nie mitgeteilt, dass sie die auf der Grundlage der Treuhandstelle des X-Verbandes erstellte Betriebsrechnung nicht anerkenne. Denn in der Vorperiode reichte der Beschwerdeführer eine genau gleich aufgebaute Betriebsrechnung ein (vgl. Steuerakten 1985/86, act. 6 i.V.m. Steuerakten 1987/88, act. 2). Bereits damals machten die Vorinstanzen den Beschwerdeführer mehrfach darauf aufmerksam, dass diese Abrechnungsart die Mindestanforderungen nicht erfüllt (vgl. die am 20. November 1984 eingeschrieben versandte Mahnung mit ausdrücklicher Androhung einer Ordnungsbusse für eine zukünftige Widerhandlung [= Steuerakten 1987/88 act. 8]; vgl. auch den Begründungstext der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung 1985/86 vom 30.9.1986, wonach eine inskünftige Missachtung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nebst einer Ermessensveranlagung mit einer Ordnungsbusse geahndet werde [= Steuerakten 1985/86, act. 2]). Wurde aber der Beschwer-

deführer bereits am 20. November 1984 förmlich (und unter Androhung einer Ordnungsbusse) ermahnt, ordnungsgemäss Buch zu führen und inskünftig der Steuererklärung u.a. die Bilanzen beizufügen, enthält zudem die Veranlagungsverfügung 1985/86 vom 30.9.1986 (Versand 15.10.1986) eine analoge Mahnung (mit Androhung einer Ordnungsbusse), wurde der Beschwerdeführer überdies nach der Aufforderung vom 11. Juli 1988 nochmals mit eingeschriebener Mahnung vom 5. August 1988 (unter Androhung einer Ordnungsbusse) aufgefordert, u.a. die Bilanzen [Eröffnungs- und Schlussbilanzen 1985/1986] nachzureichen, wobei ausdrücklich festgehalten wurde, dass die bis zu diesem Zeitpunkt eingereichten Unterlagen die entsprechende Auflage nur teilweise erfüllten, und ist schliesslich keine Reaktion des Beschwerdeführers auf die letzte Mahnung vom 5. August 1988 aktenkundig, dann hat der Beschwerdeführer offenkundig seine steuerlichen Verfahrenspflichten schuldhaft verletzt, weshalb die Vorinstanzen ihn zu Recht gebüsst haben.

e) Die Höhe der Bussen wird vom Beschwerdeführer nicht ausdrücklich beanstandet. Die Bussen von je Fr. 100.-- tragen den besonderen Umständen, insbesondere dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers hinreichend Rechnung und sind jedenfalls nicht übersetzt. Im übrigen liegen sie innerhalb des Rahmens, welcher gemäss den Weisungen des Vorstehers der Steuerverwaltung vom 1.2.1984 zur Anwendung kommt (vgl. Schwyzer Steuerbuch, Nr. 254).

f) Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Diesem Ergebnis entsprechend sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Februar 1989 i.S. R. und S. (VGE 363/88)

Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zufolge eines offenkundigen Versehens (§ 142 GO)

Sachverhalt:

A. R. und S. waren als alleinige gesetzliche Erben von P., gest. am 21.3.1987, Eigentümer von KTN ..., ... (Parzelle Land mit Wohnhaus, Hofraum und Gewässer im Halte von ... m2). Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom ... veräusserten sie dieses Grundstück zu einem Preis von Fr. 480 000.-- an T. (act. 9.18).

Mit Veranlagungsverfügung vom 21. Oktober 1987 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den beim Verkauf erzielten steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 298 943.-- und die Steuer auf Fr. 25 617.85 fest.

Der Anwalt von S. machte hierauf mit Schreiben vom 9. November 1987 zusätzliche Verkaufskosten geltend (act. 9.7, 9.8), worauf die Steuerverwaltung am 13. November 1987 eine rektifizierte Veranlagungsverfügung erliess, mit welcher der Grundstückgewinn auf Fr. 294 943.-- und die Steuer auf Fr. 25 257.85 herabgesetzt wurden (act. 9.2/3). Diese Verfügung blieb unangefochten.

B. Mit Schreiben vom 7. Januar 1988 teilte die Steuerverwaltung den Anwälten der beiden Steuerpflichtigen mit, bei einer Nachprüfung der November-Veranlagungen sei ein Kanzleifehler festgestellt worden, indem bei den Anlagekosten der Erwerbspreis der Liegenschaft im Jahre 1962 mit

Fr. 165 000.-- anstatt mit Fr. 105 000.-- eingesetzt worden sei (act. 9.4). Am 27. Januar 1988 erliess die Steuerverwaltung hierauf eine rektifizierte Veranlagung. Durch Reduktion der Anlagekosten um Fr. 60' 000.-- erhöhte sich der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 354 943.-- und die Steuer auf Fr. 30 657.85 (act. 9).

C. Am 22. Februar 1988 liessen die Steuerpflichtigen Einsprache erheben mit dem Antrag, die rektifizierte Steuerveranlagung vom 27. Januar 1988 sei ersatzlos aufzuheben und es sei die rektifizierte Veranlagung vom 13.11.1987 zu bestätigen (act. 4).

Mit Entscheid vom 20. Oktober 1988 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgewiesen und Einspracheкosten von Fr. 55.70 den Einsprechern auferlegt. Sie erwog, das Notariat habe den seinerzeitigen Erwerbspreis der Liegenschaft mit Fr. 105 000.-- richtig gemeldet, die Veranlagungsbehörde habe diesen Preis unrichtig übertragen (Fr. 165 000.--). Dies sei auch für die Empfänger der Steuerveranlagungsverfügung ersichtlich gewesen. Die Veranlagungsbehörde habe dieses Kanzleiversehen korrigieren dürfen.

D. Mit Eingabe vom 25. November 1988 liessen die Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde einreichen mit den Anträgen:

"1. In Gutheissung der Beschwerde sei der angefochtene Beschluss aufzuheben, demgemäss die rektifizierte Steuerveranlagung vom 27.1.1988 ersatzlos zu streichen und die rektifizierte Veranlagung vom 13.11.1987 zu bestätigen.

2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates."

E. Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 1988 beantragt die Steuerkommission, die Beschwerde sei abzuweisen.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. In der Steuererklärung für Grundstückgewinne wurde, unterschriftlich bestätigt durch den Grundbuchverwalter, erklärt, der Erwerb von KTN ... von einer Drittperson (...) habe am 5. Juni 1962 stattgefunden und der damalige Erwerbspreis habe Fr. 105 000.-- betragen. Offensichtlich infolge eines Versehens (Uebertragungsfehler) wurde in die Berechnungsblätter zur Grundstückgewinnsteuer für die Verfügungen vom 21. Oktober 1987 und 13. November 1987 ein Erwerbspreis per 5.6.1962 von Fr. 165 000.-- statt Fr. 105 000.-- in die Anlagekosten eingesetzt (act. 9.3 und 9.6). Dies hatte zur Folge, dass als Ergebnis der Subtraktion (massgebender Veräusserungserlös minus massgebende Anlagekosten minus Fr. 2 000.-- gem. § 49 Abs. 1 StG) ein um Fr. 60 000.-- zu tiefer Grundstückgewinn und eine um Fr. 5 400.-- zu niedrige Grundstückgewinnsteuer resultierte.

Dieser Sachverhalt ist unbestritten, ebenso ist unbestritten, dass mit der angefochtenen Verfügung vom 27.1.1988 nunmehr der steuerbare Grundstückgewinn und die zu entrichtende Steuer materiell richtig festgesetzt wurden.

Bestritten und in der Folge zu beurteilen ist, ob die Veranlagungsbehörde befugt war, die Berichtigung vorzunehmen oder ob diesem Vorgehen die Rechtskraft der Verfügung vom 13. November 1987 entgegenstand.

2. a) Ueber die Berichtigung findet sich im kantonalen Steuerrecht keine Normierung, weshalb § 142 der Gerichtsordnung (GO, nGS II/145) sinngemäss zur Anwendung gelangt (vgl. § 4 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege, VRP, nGS II/225; VGE 313/81 vom 17. Juli 1981, E.2 b, Prot. 139 ff., publiziert in EGV-SZ 1981 Nr. 9, S. 35 ff.). § 142 GO ist mit dem Marginale "Berichtigung" versehen und lautet:

> "Offenkundige Versehen, wie Schreibfehler, Rechnungsirrtümer und irrige Bezeichnung der Parteien, werden vom Gerichtsschreiber im Einverständnis mit dem Präsidenten und unter Mitteilung an die Parteien berichtigt."

b) Selbst wenn es an einer ausdrücklichen verfahrensrechtlichen Bestimmung über die Berichtigung fehlen würde, welche aber wie oben zitiert für das gesamte kantonale Verwaltungsverfahrensrecht gegeben ist, müssten Kanzleiversehen aufgrund eines ungeschriebenen Verfahrensgrundsatzes korrigiert werden können (EGV-SZ 1981 S. 36 mit Verweisen; StE 1987 B 92 N Nr. 1 b für das Recht der direkten Bundessteuer).

c) Beizupflichten ist den Beschwerdeführern insofern, dass vorliegend der Veranlagungsbehörde kein Rechnungsirrtum unterlaufen ist. Ein solcher liegt vor, wenn bei der Durchführung einer mathematischen Operation ein Fehler passiert ist (EGV 1981, S. 36). Die Subtraktion in der Verfügung vom 13. November 1987 ist jedoch richtig. Die Berichtigung hat jedoch bei sämtlichen offenkundigen Versehen zu erfolgen, wobei in § 142 GO lediglich die häufigsten Verse-

hen in einer nicht abschliessenden Aufzählung (offenkundige Versehen, wie ...) erwähnt werden.

Ob ein offenkundiges Versehen vorliegt, ist anhand objektiver Massstäbe zu beurteilen. Nicht massgebend ist, ob der Steuerpflichtige das Versehen tatsächlich bemerkt hat und in Verletzung von Treu und Glauben auf eine Meldung an die Veranlagungsbehörde verzichtet hat (EGV 1981 S. 37). Zu unterscheiden ist zwischen

- Fehlern in der Willensbildung
  und
- Fehlern im Ausdruck.

Ein Fehler in der Willensbildung liegt vor, wenn der Veranlagungsbeamte die Verfügung so gewollt hat, wie sie ausgesprochen wurde (Beispiel: Der Steuerpflichtige deklariert als wertvermehrende Aufwendungen - solche die unter den Liegenschaftsunterhalt fallen; der Veranlagungsbeamte qualifiziert fälschlicherweise diese Aufwendungen ebenfalls als wertvermehrend und anerkennt sie als Anlagekosten. Nach Rechtskraft der Verfügung erkennt der Vorgesetzte im Zuge einer Revision den Veranlagungsfehler; gleiches gilt für eine falsche Tatbestandsfeststellung). Eine solche Unrichtigkeit in der Willensbildung darf nicht korrigiert werden, wohl aber ein Fehler im Ausdruck (vgl. Hauser/Hauser, Erläuterungen zum GVG-Zürich, 1978, S. 592). Es können also nur eigentliche Schreib- und Rechnungsfehler, nicht dagegen unrichtige tatsächliche Annahmen oder eine unrichtige Gesetzesauslegung auf dem Wege der Berichtigung richtiggestellt werden (ZBl 1972, S. 460; StE 1987, B 92 N Nr. 1).

Nach gewöhnlichem Sprachgebrauch liegt, von orthographischen Fehlern abgesehen, ein Schreibfehler vor, wenn der Schreibende etwas anderes schreiben wollte, als er geschrieben hat, wenn er sich im Ausdruck vergriffen, sich ver-

schrieben hat, z.B. eine Zahl unrichtig von einem Formular auf das andere übertragen hat (Uebertragungsfehler; ZBl 1972 S. 460). Exakt ein solcher Uebertragungsfehler ist im vorliegenden Fall passiert; indem der Erwerbspreis per 5.6.1962 im Steuerdeklarationsformular (Form. K 16.401.86) mit Fr. 105 000.-- eingetragen ist und unrichtig mit Fr. 165 000.-- auf das Steuerberechnungsformular (Form. K 16.410.84) übertragen wurde (vgl. act. 9.24 und 9.3). Es liegt ein offenkundiger, krasser Schreibfehler vor, welcher von der Veranlagungsbehörde zu Recht berichtigt wurde. Die Berufung der Beschwerdeführer auf die Rechtskraftwirkung der mangelhaften Veranlagung kann nicht geschützt werden, zumal das Versehen der Steuerbehörde objektiv leicht erkennbar war (StE a.a.O.).

3. Der zutreffende Hinweis in der Beschwerde, wonach Steuerveranlagungsverfügungen nicht nur in formelle, sondern auch in materielle Rechtskraft erwachsen, ändert an der Zulässigkeit zur Vornahme einer Berichtigung nichts. Die von den Beschwerdeführern angeführten Kommentatoren Reimann/Zuppinger/Schärrer (Kommentar Bd. III, N 9/10 zu § 102, S. 494/5) führen zwar aus, dass Steuereinschätzungen in formelle wie auch in materielle Rechtskraft erwachsen und dass die Steuereinschätzung beide Parteien, den Steuerpflichtigen und den Staat bindet und die Korrektur einer ungenügenden rechtskräftigen Einschätzung ausser im Nachsteuerverfahren ausgeschlossen sei. Hingegen betonen die gleichen Kommentatoren die Möglichkeit der Berichtigung im ordentlichen Verfahren (also nicht im Nachsteuer- oder Revisionsverfahren) bei Rechnungs- und Schreibfehlern (a.a.O. N 22 zu § 102; N 31 zu § 71; N 4 zu § 108; N 6 zu § 114). Die zürcherische Rechtsprechung hat sogar die durch die Vollziehungsverordnung aufgestellte zeitliche Schranke für die Vornahme einer Berichtigung offenkundiger Irrtümer aufgehoben (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N 4 zu § 108).

4. § 142 GO stellt keine zeitliche Schranke für die Vornahme einer Berichtigung auf. Die Rechtsprechung sieht Einschränkungen in der Berichtigungsmöglichkeit aufgrund des Postulats der Rechtssicherheit und des Gebots von Treu und Glauben etwa dann, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit der formrichtigen, aber inhaltlich fehlerhaften Kundmachung Rechte begründet oder aufgegeben hatte (Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 44 S. 267; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N 31 zu § 71, S. 325). Dass solches hier geschehen ist, behaupten die Beschwerdeführer nicht.

Aus dem Gebot von Treu und Glauben ist auch die Forderung abzuleiten, dass die Steuerbehörden mit der Berichtigung nicht ungebührlich lange zuwarten dürfen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. mit Verweisen). Vorliegend hat die Steuerverwaltung jedoch nach Entdeckung des Uebertragungsfehlers rasch gehandelt (vgl. Schreiben vom 7.1.1988, act. 9.4). Eine ungebührliche Verfahrensverzögerung liegt nicht vor und wird denn auch nicht geltend gemacht.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen und der angefochtene Entscheid bzw. die Berichtigungsverfügung vom 27. Januar 1988 wird bestätigt.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Zufertigung)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Dez. 1988 i.S. A.X. und B.X. (BGE 2P. 96/1988; 2A.68/1988)

Steuerhinterziehung, Versuch; Vorsatznachweis bei Ermessenstaxation (§ 88 StG sowie Art. 131 Abs. 2 BdBSt), Unschuldsvermutung (Art. 6 Ziff. 2 EMRK)

Sachverhalt:

A. A.X. führt in W. seit dem 1. Oktober 1982 zusammen mit B.X., geb. Y., welche er am 23. Mai 1985 *) geheiratet hat, ein Geschäft, das auf den 1. Januar 1984 *) in eine Aktiengesellschaft umgewandelt wurde.

In ihren Steuererklärungen 1983/84, eingereicht am 26. Januar 1984, deklarierten A.X. und die damals noch ledige B.Y. ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von je Fr. 3 362.--. Der Steuererklärung von A.X. wurde die von der Z. AG für die Zeit vom 1. Oktober 1982 bis 31. Dezember 1983 (15 Monate) erstellte Jahresrechnung beigelegt, wonach sich der Gesamtgewinn auf Fr. 8 405.75 belief. Der Veranlagungsbeamte lehnte die Steuererklärung als Einschätzungsgrundlage ab.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 31. Oktober 1984 schätzte er A.X. und B.Y. für 1983/84 ermessensweise mit einem steuerbaren Einkommen aus selbständigem Erwerb von Fr. 58 000.-- bzw. Fr. 42 000.-- ein. In der an B.Y. gerichteten Veranlagungsverfügung wurde die Einleitung einer Untersuchung wegen Steuerhinterziehung vorbehalten. Die Ermessenseinschätzungen wurden nicht angefochten und sind rechtskräftig.

*) Datum fiktiv

B. Mit Verfügungen vom 21. August 1987 wurde B.X. und A.X. von der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz für die direkte Bundessteuer eine Busse von Fr. 2 074.-- bzw. von Fr. 4 480.-- wegen versuchter Steuerhinterziehung auferlegt. Gleichzeitig verfügte die kantonale Steuerkommission Schwyz eine kantonale Busse von Fr. 6 370.-- für A.X. und eine solche von Fr. 4 296.-- für B.X. .

C. Gegen die Bussenverfügungen erhoben die steuerpflichtigen Eheleute X. Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, welches mit Urteil vom 1. März 1988 in teilweiser Gutheissung der Beschwerde die Bussen wie folgt herabsetzte:

für A.X.:

Busse für direkte Bundessteuer	Fr. 1 281.--
Busse für die kantonale Steuer	Fr. 2 392.--
	Fr. 3 673.--

für B.X.:

Busse für direkte Bundessteuer	Fr. 528.--
Busse für die kantonale Steuer	Fr. 1 552.--
	Fr. 2 080.--

D. B.X. und A.X. erheben gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichtes fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht.

Gleichzeitig wurde gegen die ausgefällten kantonalen Steuerbussen staatsrechtliche Beschwerde eingereicht.

Auf die Begründung wird, soweit dies erforderlich ist, in den Erwägungen eingetreten.

E. Das Verwaltungsgericht Schwyz, die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen in ihren Vernehmlassungen, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen.

Betreffend die staatsrechtliche Beschwerde schliessen Verwaltungsgericht und Kantonale Verwaltung auf Abweisung, soweit auf die Beschwerde einzutreten ist.

Aus den Erwägungen:

I.

1. (Vereinigung der Beschwerden)

II.

Verwaltungsgerichtsbeschwerde

2. (Eintretensfrage)

3. Nach Art. 131 Abs. 2 BdBSt wird mit einer Busse von Fr. 20.-- bis zu Fr. 20 000.-- wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft, wer als Steuerpflichtiger während des Veranlagungs-, Inventarisations-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung oder einer ungenügenden Inventarisation unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der direkten Bundessteuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Steuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat.

Strafbar ist nach dieser Bestimmung nur, wer vorsätzlich handelt, d.h. mit Wissen und Willen die dort bezeichneten Vorkehren trifft (BGE 100 Ib 480; ASA 55 565 E. 2; 54 463 E. 2, je mit weiteren Hinweisen).

4. a) Art. 131 Abs. 2 BdBSt setzt in objektiver Beziehung unwahre oder unvollständige Angaben voraus. Vorinstanz, Beschwerdegegnerin und Eidgenössische Steuerverwaltung gehen davon aus, der Beschwerdeführer habe unvollständig deklariert. Sie verweisen auf die Ermessenseinschätzung, die in erheblichem Ausmasse von der Steuererklärung abweicht. Die erhebliche Abweichung zwischen der in Rechtskraft erwachsenen Ermessensveranlagung, die sich auf die Feststellungen des zuständigen Revisors stützt, wonach die Beschwerdeführer keine ordnungsgemässe Buchhaltung führten, Kontoblätter fehlten, das Kassabuch unvollständig sei, da es Minussaldi enthalte und verschiedene substantiierte Aufrechnungen vorgenommen werden mussten, schafft eine natürliche Vermutung für unvollständige und damit unrichtige, nicht den Tatsachen entsprechende Angaben.

b) Bei dieser Sachlage hätten die Steuerpflichtigen die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung beweisen müssen. Sie haben auf eine Anfechtung dieser Ermessenseinschätzung verzichtet und damit zum Ausdruck gebracht, dass sie dazu ausserstande waren.

Freilich machen sie heute geltend, sie hätten die Ermesseneinschätzung nicht unangefochten gelassen, wenn sie mit einer Einleitung eines Verfahrens wegen Steuerhinterziehungsversuchs gerechnet hätten. Da die Veranlagungsbehörde in der an B.X. gerichteten Einschätzungsverfügung ausdrücklich einen Vorbehalt hinsichtlich der Einleitung eines Steuerwiderhandlungsverfahrens anbrachte, ist diese Darstellung wenig glaubwürdig.

Tatsache ist, dass die von den Beschwerdeführern geführte Buchhaltung eine Reihe derart gewichtiger Mängel aufwies, dass sie als Einschätzungsgrundlage abgelehnt und eine Ermessenseinschätzung vorgenommen werden musste. Die grundsätzlich fehlerhafte Buchhaltung ist seitens der Beschwerdeführer nicht bestritten worden. Es wird lediglich geltend gemacht, dass die Ermessenseinschätzung weit übersetzt ausgefallen sei. Die Beschwerdeführer haben diese Behauptung mit allgemeinen Ausführungen zu belegen versucht. Nach den Branchenerfahrungen ... könne der Gewinn der ersten Geschäftsjahre unmöglich so hoch ausfallen. Die Beschwerdegegnerinnen seien denn auch nicht in der Lage, die Ermessenseinschätzung aufgrund von Erfahrungszahlen zu stützen.

c) Die Ermessenstaxationen wurden von der Steuerverwaltung mit folgenden Mängeln begründet:

- nicht verbuchte Rechnung C., im Betrage von Fr. 18 000.--,
- nicht verbuchte Einnahmen auf PC-Konto (PC-Konto in Bilanz nicht enthalten) im Betrage von Fr. 17 683.65,
- Rechnung aus Gegengeschäft mit C. von Fr. 19 470.-- bzw. Fr. 2 580.--,
- Barzahlung von C. von Fr. 14 000.--,

Mangelhafte Führung des Kassabuches:
- Minussaldo von Fr. 20 000.--, diverse Privateinlagen (ohne Geld) Fr. 15 000.--,
- Privatanteil Spesen (u.a. Reise nach Kenya, Weinkauf an Privatadresse, u.a.m.) Fr. 6 000.--,
- übersetzte stille Reservenbildung (Fr. 26 600.--).

In der Duplik vom 12. Januar 1988 hat die Kantonale Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer vor dem Verwaltungsgericht einlässlich und überzeugend zu den einzelnen aufgerechneten Positionen Stellung genommen und daran festgehalten. Als Steuerhinterziehungsversuch hat sie indes-

sen die übermässigen Abschreibungen auf dem Warenlager im Betrage von Fr. 21 300.-- (Fr. 26 600.--, umgerechnet auf 12 Monate) nicht mehr berücksichtigt, wodurch die Bussen für die direkte Bundessteuer für A.X. von Fr. 4 480.-- auf Fr. 1 281.-- und für B.X. von Fr. 2 074.-- auf Fr. 528.-- herabgesetzt wurden.

d) Die Beschwerdeführer ihrerseits haben nichts Substantielles vorbringen können, das in objektiver Beziehung die Unrichtigkeit der von der Veranlagungsbehörde festgestellten Mängel und der entsprechenden Aufrechnungen irgendwie erschüttern könnte. Insbesondere sind die offensichtlich fehlerhafte Führung des Kassabuches, die wahrheitswidrige Verbuchung von Privateinlagen sowie die Verbuchung von zur privaten Lebenshaltung gehörenden Aufwendungen als Geschäftsaufwand Beweis für die unrichtige Führung der Geschäftsbücher und begründen gleichzeitig die von der Veranlagungsbehörde getroffene Ermessenseinschätzung. Nachdem die Beschwerdeführer nicht in der Lage waren, weder grundsätzlich noch im quantitativen die Ermessenseinschätzung zu erschüttern, ist mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit zunächst auf eine objektiv unrichtige Deklaration zu schliessen.

5. Es bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführer auch vorsätzlich handelten.

a) Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechnung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass auch die Steuerpflichtigen sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst waren. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genom-

men haben (Eventualvorsatz).

Die Abklärung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen der Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Der Vorsatz ist einerseits nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen leicht festgestellt werden konnte; denn die Pflichtigen können mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörde auf ihre Angaben abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (BGE 100 Ib 480 E. 2, mit weiteren Hinweisen). Anderseits ist bei ermessensweiser Höherschätzung Zurückhaltung geboten, insbesondere dann, wenn sie sich vorwiegend auf Erfahrungszahlen abstützt. Haben sich die Steuerpflichtigen mit der Ermessenseinschätzung abgefunden und auf die Erhebung eines Rechtsmittels verzichtet, so darf nicht ohne weiteres auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen werden (Kreisschreiben der EStV vom 2. Mai 1955, ASA 23 418; Erich Noher, Der Hinterziehungsversuch bei der Wehrsteuer, in ASA 24 408).

b) Die Frage, ob der Begriff des Vorsatzes richtig angewendet wurde, ist eine Rechtsfrage und daher durch das Bundesgericht nach Art. 104 lit. a OG frei überprüfbar.

Die Vorinstanz hat im vorliegenden Fall aus der erheblichen Differenz zwischen dem deklarierten Gewinn aus der selbständigen Erwerbstätigkeit von je Fr. 3 362.-- und der unter Berücksichtigung konkreter Mängel ermessensweise auf Fr. 58 000.-- bzw. Fr. 42 000.-- getroffenen Einschätzung in Würdigung der vom Revisor festgestellten Unrichtigkeiten auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen.

c) Reichten die Steuerpflichtigen - was vorliegendenfalls als erwiesen zu gelten hat (E. 4) - aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung eine unvollständige Steuerdeklaration ein, so hatten sie nicht nur davon Kenntnis; vielmehr entspricht es den allgemeinen Lebenserfahrungen, dass sie auch willentlich zum Zwecke der Steuerhinterziehung gehandelt haben. Der von der Vorinstanz aus dem objektiven Sachverhalt gezogene Schluss, das Vorgehen der Steuerpflichtigen könne nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerersparnis zu erreichen, erklärt werden, entspricht dem Erfahrungsgrundsatz, wonach jemand, der wissentlich unvollständig deklariert, willentlich zum Zwecke der Steuerersparnis handelt (ASA 28 276, 19 338; Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 10. Juli 1966, in ASA 25 252; Känzig, Kommentar, N 14 zu Art. 131 WStB; Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, in ASA 49 114 f.).

d) Als Begründung gegen ein vorsätzliches Handeln der Beschwerdeführer wird wiederholt deren Jugend, Unkenntnis in geschäftlichen Belangen und Unerfahrenheit in buchhalterischen und steuerlichen Dingen und das wenig geschickte Vorgehen angeführt.

Diese Umstände, die bei der Bussenbemessung von der Vorinstanz angemessen berücksichtigt wurden, vermögen die Beschwerdeführer nicht vom Vorsatz zu entlasten. Auch ein in der Führung der Buchhaltung nicht bewanderter Steuerpflichtiger muss wissen, dass Minussaldi im Kassabuch nicht möglich sind. Allen Erfahrungen nach sind sie gewichtiges Indiz für eine unvollständige Verbuchung der Bareinnahmen; diese Erfahrung bestätigt sich auch im vorliegenden Falle, ist doch die Barzahlung von C. im Betrage von Fr. 14 000.-- nicht verbucht worden. Es bedarf keiner besonderen buchhalterischen bzw. steuerrechtlichen Kenntnisse, um zu erkennen, dass die unvollständige Führung des Kassabuches zwangs-

läufig zu einer Verkürzung der Einnahmen und damit zu einer Verminderung des Gewinnes führt. Im Zusammenhang mit den vorerwähnten Kassa-Minussaldi stehen die aufgerechneten Privateinlagen. Nachdem den Beschwerdeführern keine Barmittel zur Tätigung dieser Privateinlagen zur Verfügung standen, sind sie nicht nur Beweis für das Vorliegen einer Falschbuchung; sie belegen zugleich auch das Wissen der Beschwerdeführer um die Bedeutung der Kassa-Minussaldi, welche mit der Verbuchung fiktiver Privateinlagen verhindert werden sollten. In die gleiche Richtung weist die Verbuchung von Lebenshaltungskosten als Geschäftsaufwand. Insbesondere kann das mit C. abgeschlossene, private Anschaffungen der Beschwerdeführer betreffende Gegengeschäft nicht mit mangelnden Kenntnissen in der Führung einer Buchhaltung bzw. im Steuerrecht entschuldigt werden. Wer private Lebenshaltungskosten über Geschäftsaufwand verbucht, weiss, dass er damit den Gewinn aus seiner Geschäftstätigkeit kürzt.

Zu Recht hat die Steuerbehörde darauf hingewiesen, dass es lebensfremd wäre, die von den Beschwerdeführern zu verantwortenden schweren Mängel der Buchhaltung auf blosse Fahrlässigkeit zurückzuführen. Dass sich die Beschwerdeführer der unrichtigen Führung der Geschäftsbücher, insbesondere des Kassabuches bewusst sein mussten, liegt auf der Hand. Der Schluss, sie hätten eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen, erweist sich somit als rechtsbeständig.

e) Auch die weiteren, von den Beschwerdeführern zu ihrer Entlastung geltend gemachten Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Die Behauptung der Beschwerdeführer, es sei ihnen nicht bekannt gewesen, dass Einnahmen nicht verbucht worden seien, hätten sie doch alle Buchhaltungsunterlagen der Buchhaltungsstelle unterbreitet, ist wider besseren Wissens erhoben worden; die Beschwerdeführer wussten um die fehlerhafte Führung des Kassabuches. Der Umstand,

dass sie bei ihren Machenschaften wenig "geschickt" vorgegangen sind, kann sie sowenig entlasten wie ihre Mitwirkung im Steuerwiderhandlungsverfahren.

6. Das Verschulden der Beschwerdeführer ist nicht leicht. In den meisten Kantonen hätte die Einreichung der aufgrund unvollständig geführter und damit inhaltlich unwahrer Bücher erstellten Steuererklärung zur Erstattung einer Strafanzeige wegen Steuerbetrugsversuchs geführt. Die von der Vorinstanz herabgesetzte Nachsteuer und Busse tragen den von den Beschwerdeführern bereits im Verfahren vor Verwaltungsgericht erhobenen Einwendungen Rechnung, insbesondere den strafmindernden Umständen wie das jugendliche Alter der Beschwerdeführer, die ungenügende Beratung und die Kooperation im Steuerwiderhandlungsverfahren. Für eine weitere Herabsetzung der Bussen besteht kein Grund.

7. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK. Ob diese Bestimmung auf Fiskalstrafverfahren Anwendung findet (vgl. dazu IntKommEMRK [Miehsler/Vogler] Art. 6 Rz 229), ist bis anhin offen gelassen worden und braucht auch hier nicht entschieden zu werden. Wie bereits ausgeführt wurde (vgl. E. 4 und 5), haben die Steuerbehörden grundsätzlich darzulegen, dass die objektiven und subjektiven Voraussetzungen des Steuerhinterziehungsversuchs vorliegen. Aufgrund der pflichtgemässen freien Würdigung des Sachverhaltes ist die Vorinstanz zum Schluss gekommen, dass die beiden Voraussetzungen von Art. 131 Abs. 2 BdBSt erfüllt sind. Diese Würdigung hat sich als rechtsbeständig erwiesen. Dem in Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerten Prinzip der Unschuldsvermutung ist damit Rechnung getragen. Die freie Würdigung des Sachverhaltes nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Prinzipien führt zum Schluss, dass Vorsatz vorliegt; die Unschuldsvermutung ist damit zerstört worden.

III.

Staatsrechtliche Beschwerde

8. (Eintretensfrage)

9. Die Beschwerdeführer rügen die Ermessensveranlagung 1983/84 als willkürlich übersetzt. Die Begründung, die sie für die Willkürrüge geben, ist auf weiten Strecken rein appellatorischer Natur. Sie bestreiten zu Recht nicht, dass im Hinblick auf die vom Revisor festgestellten schweren Mängel grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung gegeben waren. Sie haben auch zu den einzelnen Aufrechnungen als Folge der festgestellten Mängel - von einer Ausnahme abgesehen - keine substantiierten Einwendungen erhoben. Die für die Bussenermittlung aufgerechneten Beträge sind von den Steuerbehörden einlässlich und überzeugend begründet worden. Die Ermessensveranlagung ist sachlich begründet und erweist sich als nicht willkürlich. Einzig bei der Aufrechnung der übermässigen Abschreibung auf Warenlager ist den begründeten Einwendungen der Beschwerdeführer Rechnung getragen worden. Von einem Ermessensmissbrauch kann keine Rede sein.

10. Die Beschwerdeführer haben die Entscheidung der Vorinstanz, sie hätten mit Vorsatz gehandelt, als willkürlich bezeichnet. Der von der Vorinstanz aufgrund des Sachverhalts gezogene Schluss ist nicht nur nicht willkürlich; er wird, wie den Erwägungen zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde (E. 4) zu entnehmen ist, durch eine Reihe von schwerwiegenden Indizien gestützt.

11. Die von den Beschwerdeführern erhobene Rüge der Verweigerung des rechtlichen Gehörs ist nicht angebracht. Die zur Begründung der behaupteten willkürlichen Ermessenseinschätzung gemachten Ausführungen waren im Hinblick auf

die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht geeignet, die Unrichtigkeit der Veranlagung, geschweige denn jene der qualifizierten willkürlichen Ermessenveranlagung darzutun, weshalb die Vorinstanz über diese Ausführungen und die damit stehenden Beweisanträge hinweggehen durfte. Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs fliesst dem Steuerpflichtigen nur insoweit ein Anspruch auf Abnahme der von ihm angetragenen Beweise zu, als diese zur Feststellung der behaupteten Willkür, die im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren allein zur Diskussion stehen darf, geeignet waren. Dies ist - wie wiederholt gesagt - nicht der Fall.

12. Die Beschwerdeführer haben eine Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 22ter BV) behauptet. Sie haben diese Rüge indessen nicht näher begründet, weshalb auf sie nicht eingetreten werden kann.

13. Unerfindlich ist, weshalb die Bussenverfügungen Art. 46 Abs. 2 BV verletzen sollten. Eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung steht nicht zur Diskussion. Die Beschwerdeführer sind ausschliesslich im Kanton Schwyz steuerpflichtig.

14. Die Beschwerden erweisen sich somit als unbegründet. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist abzuweisen, ebenso die staatsrechtliche Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

(Kostenfrage)

StPS 2/89 Seite 66

Rentenleistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt); Besteuerung einer betrieblichen Veräusserungsrente (Par. 20 StG; Art. 21bis BdBSt)

Die Ausrichtung einer Rente durch eine AG stellt insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, als diese nicht bloss eine betriebliche Versorgungsrente (Anerkennung geleisteter Arbeit) darstellt, sondern eine Veräusserungsrente (Entschädigung für den Verzicht auf Beteiligungsrechte an der AG bzw. Finanzierung des Erwerbs der Beteiligungsrechte an der AG durch die AG selbst).

Besteuerung von Versorgungs- und Veräusserungsrenten beim Rentenempfänger (je nach Herkunft der Finanzierungsmittel zu 100 %, 80 % oder 60 %).

VGE 323-86 vom 25. Oktober 1988 i.S. K. (Abweisung) = 02.88.050

StPS 2/89 Seite 76

Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen (Par. 50 Abs. 1 und 5 StG); Gesamtbetriebsverlust; Steuerbefreiung bei Zwangsverwertung (Par. 52 lit. b StG)

Allgemeine Aufwendungen, die zur Sanierung einer Firmengruppe getätigt werden, tragen in der Regel nicht zur Werterhöhung eines Grundstückes bei und stellen deshalb keine Anlagekosten i.S. von Par. 50 Abs. 1 und 5 StG dar.

Das schwyzerische Grundstückgewinnsteuerrecht kennt keinen Abzug für einen sog. Gesamtbetriebsverlust.

Aussergerichtliche Nachlassvereinbarungen fallen nicht unter den Begriff des Zwangsverwertungsverfahrens i.S. von Par. 52 lit. b StG. Demgemäss ist die Grundstückgewinnsteuerbefreiung auf Konkurs und gerichtlichen Nachlassvertrag beschränkt.

VGE 313-88 vom 25. August 1988 i.S. Z. AG (Abweisung) = 02.88.041

StPS 2/89 Seite 88

Grundstückgewinnsteuer: Steuerbefreiung (Par. 52 lit. c StG)

Das Gesetz befreit Handänderungen infolge Vermächtnis von der Grundstückgewinnsteuer aus der Ueberlegung heraus, dass der durch das Vermächtnis zur Veräusserung gezwungene Erbe auf der fraglichen Liegenschaft keinen Gewinn realisiert. Daraus folgt aber, dass bei Vorliegen eines gemischten Rechtsgeschäftes, bei dem die Grundstückübertragung nicht (vollständig) unentgeltlich erfolgt, der vom Erben realisierte Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

VGE 359-88 vom 15. Dezember 1988 i.S. U. (Abweisung) = 02.88.068

StPS 2/89 Seite 95

Steuerhinterziehung, versuchte (Art. 131 Abs. 2 BdBSt); Mitwirkung des Treuhänders (Art. 130 Abs. 3 i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt); Liquidationsgewinnsteuer (Art. 43 BdBSt)

Frage der Voraussetzungen zur (selbständigen) Bestrafung des Steuervertreters im Falle, wo der Steuerpflichtige mangels Verschulden straffrei bleibt, vom Verwaltungsgericht offen gelassen, da der Treuhänder in casu nicht bloss als Gehilfe, sondern als Täter zu betrachten war. Abgrenzung zwischen Teilnahme und Täterschaft.

In casu deklarierte der Treuhänder anlässlich der Umwandlung einer Einzelfirma in eine AG einen Liquidationsgewinn von Fr. 0, obwohl von der Schlussbilanz der Einzelfirma zur Eingangsbilanz der Aktiengesellschaft steuerbare Aufwertungen vorgenommen worden waren. Damit nahm er eine Steuerverkürzung zumindest eventualvorsätzlich in Kauf.

VGE 342-88 vom 17. November 1988 i.S. S. (Abweisung) = 02.88.062

StPS 2/89 Seite 118

Nachfrist zur Ergänzung einer ungenügenden Einsprache (Par. 74 StG, Par. 39 VRP; Art. 101 BdBSt)

Die Einsprachefrist ist als gesetzliche Frist nicht erstreckbar. Bundessteuerlich ist das Ansetzen einer Nachfrist zur Behebung von Mängeln, die den Antrag oder die Begründung der Einsprache betreffen, gemäss Art. 101 BdBSt ausgeschlossen. Davon weicht die Rechtslage im Bereich der kantonalen Steuern insofern ab, als gemäss Par. 39 VRP der Partei bei ungenügender Eingabe Frist anzusetzen ist zur Verbesserung oder Ergänzung, unter Androhung der Rechtsfolgen im Säumnisfall. Unterbleibt diese Androhung bei der Nachfristansetzung, so darf der betroffenen Partei aus dem Formfehler der Behörde kein Schaden erwachsen. Es muss deshalb unter Umständen erneut Frist angesetzt werden, diesmal unter Androhung allfälliger Rechtsnachteile im Säumnisfall.

VGE 345-88 vom 25. Oktober 1988 i.S. A. (Teilgutheissung) = 02.88.055

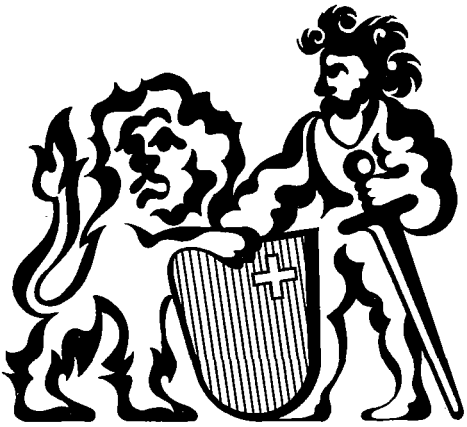
StPS 2/89 Seite 125

Verfahrensrecht: Revision (Par. 61 ff. VRP)

Das kantonale Recht kennt keinen Revisionsgrund der Verletzung klaren Rechts. Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel, mit dem grundsätzlich nur verfahrensmässige, keine materiellrechtlichen Fehler behoben werden können. Par. 61 lit. d VRP bezieht sich nur auf Tatsachen bzw. auf die Tatfrage, die Rüge falscher rechtlicher Betrachtungsweise bleibt damit ausgeschlossen.

VGE 386-87 vom 1. März 1988 i.S. A. (Abweisung) = 02.88.012

April 1989 7. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Rentenleistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen; Besteuerung einer betrieblichen Veräusserungsrente 66
- Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen 76
- Grundstückgewinnsteuer: Steuerbefreiung 88
- Steuerhinterziehung, versuchte; Mitwirkung des Treuhänders; Liquidationsgewinnsteuer 95
- Verfahrensrecht: Nachfrist zur Ergänzung einer ungenügenden Einsprache 118
- Verfahrensrecht: Revision 125

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Oktober 1988 i.S. K. (VGE 323/86)

Rentenleistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt); Besteuerung einer betrieblichen Veräusserungsrente (§ 20 StG; Art. 21bis BdBSt)

Sachverhalt:

A. Frau K. zog am 1. April 1982 von ... nach ... und ist seither wiederum im Kanton Schwyz steuerpflichtig. Mit Verfügungen vom 17. Oktober 1984 wurde sie mit drei Verfügungen steuerlich veranlagt, und zwar für die Zeiträume 1.4.1982 - 30.6.1982, 1.7.1982 - 31.12.1982 (Zwischenveranlagung kantonal infolge einer Schenkung) und 1983/84.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess die Steuerpflichtige am 13. November 1984 fristgerecht Einsprache erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen sei in allen Veranlagungen um Fr. 22 800.-- herabzusetzen.

Konkret angefochten war die Besteuerung einer Rente von Fr. 57 000.-- p.a., welche die X. AG, ..., Frau K. in der massgebenden Berechnungsperiode ausrichtete. Die Steuerverwaltung hatte diese Rente zu 100 % besteuert, die Einsprecherin stellte sich auf den Standpunkt, diese Rente dürfe nur zu 60 % besteuert werden.

C. Mit Einspracheentscheid vom 15. Mai 1986 wurde diese Einsprache abgewiesen.

D. Am 3. Juni 1986 liess K. gegen diesen Entscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde einreichen.

...

E.-G. ...

Erwägungen:

1. S., geb. 1898, gründete im Jahre 1931 zusammen mit seiner Ehefrau, der Beschwerdeführerin, in ... eine Fabrik für ... . S. als Inhaber der Einzelfirma oblag die Geschäftsleitung, die Beschwerdeführerin besorgte insbesondere Büroarbeiten und die Spedition. Bis ca. 1960 (Eintritt des Sohnes R., geb. ..., in die Firma) arbeitete die Beschwerdeführerin mehr oder weniger ganztags in der Unternehmung mit. Bis zum Wegzug nach ... (1966) war sie noch ca. halbtags und anschliessend noch sporadisch (Mithilfe bei der ...) für die Unternehmung tätig. 1968 wurde die Einzelfirma, welche damals ca. 100 - 110 Personen beschäftigte, in die Kommanditgesellschaft S.X. & Co. umgewandelt, wobei S. und R. unbeschränkt haftende Gesellschafter (Komplementäre) waren. Kommanditärin mit einer Kommanditsumme von Fr. 250 000.-- war K. Gemäss Gesellschaftsvertrag erhielt die Beschwerdeführerin, unabhängig vom Geschäftsergebnis, 4 1/2 % Zins auf ihrer Kommanditeinlage und vom verbleibenden Gewinn 5 % ihrer Kommanditeinlage als Gewinnanteil (vgl. Ziff. 6 des Gesellschaftsvertrages). Weiter enthielt der Kommanditgesellschaftsvertrag unter Ziff. 4 folgende Bestimmung:

> "Die Kommanditärin wird in der Gesellschaft im Rahmen der bisherigen Tätigkeit mitarbeiten und dafür ein monatliches Gehalt von netto Fr. 2 000.-- beziehen. Sollte die Kommanditärin

ihre Tätigkeit infolge Krankheit oder sonstiger Erwerbsunfähigkeit aufgeben, so hat sie Anspruch auf eine jährliche Rente von Fr. 18 000.--. Diese Rente ist eventuell veränderten Geldwertverhältnissen anzupassen."

1979 wurde die X. AG, ..., (AG) gegründet. Die AG übernahm die Aktiven und Passiven der bisherigen Kommanditgesellschaft S.X. & Co. (KG). Der Sohn der Beschwerdeführerin, welcher im Zeitpunkt der Gesellschaftsumwandlung einziger Komplementär der Kommanditgesellschaft war, erhielt - abgesehen von einer zu vernachlässigenden Beteiligung von vier weiteren Gründungsmitgliedern - das gesamte Aktienkapital von Fr. 2 Mio. der AG. Die Beschwerdeführerin verlor im Zuge der AG-Gründung ihre Beteiligung an der Gesellschaft. Ihre Kommanditeinlage wurde in ein Darlehen an die AG umgewandelt. Im weiteren übernahm die AG die Rentenzahlungspflicht der KG, wobei diese Rente gemäss Art. 8 Ziff. 2 lit. b der Statuten auf monatlich Fr. 4 000.-- erhöht wurde. Effektiv wurden dann in der hier für die Besteuerung massgebenden Berechnungsperiode - offenbar in Anpassung an die Teuerung - von der AG Fr. 57 000.-- im Jahr an die Beschwerdeführerin ausbezahlt.

2. Die fragliche Rente wurde von den Steuereinspracheinstanzen, soweit sie Fr. 18 000.-- im Jahr überstieg, als verdeckte Gewinnausschüttung der AG an ihren Hauptaktionär R. qualifiziert und sowohl bei der AG als Ertrag wie auch beim Hauptaktionär als Einkommen aufgerechnet. Dagegen wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde geführt. Die Beschwerdeführerin verlangte eine Sistierung ihrer Beschwerde bis zur Beurteilung dieser beiden Beschwerden. Zur Begründung lässt sie ausführen, die gleichzeitige volle Besteuerung der von der AG bezahlten Rente beim Hauptaktionär R. und bei ihr sei jedenfalls unzulässig. Die Vorinstanzen schlossen sich dem Sistierungsantrag an.

Das Verwaltungsgericht hat mit VGE 330/331/83 vom 25. Oktober 1988 die beiden Beschwerden betreffend verdeckte Gewinnausschüttung entschieden. Dabei folgte es in tatbeständlicher Hinsicht der in jenen Verfahren von den Parteien und auch im vorliegenden Verfahren von der Beschwerdeführerin geäusserten Meinung, dass die zur Diskussion stehende Rente nicht bloss eine betriebliche Versorgungsrente als Anerkennung der von der Beschwerdeführerin in der Kommanditgesellschaft und namentlich in der früheren Einzelfirma geleisteten Arbeit ist, sondern auch eine Entschädigung dafür darstellt, dass die Beschwerdeführerin auf eine Beteiligung an der AG verzichtete (vgl. Beschwerde S. 5/6). An sich wäre es Sache von R. gewesen, den Erwerb der seiner Mutter gehörenden Gesellschaftsanteile zu finanzieren. Vorliegend musste R. hiefür aber keinerlei Mittel aufwenden, sondern die X. AG finanzierte ihm den Erwerb des seiner Mutter gehörenden Anteils an der Firma im Zuge des Uebergangs von der Kommanditgesellschaft zur AG mittels einer Veräusserungsrente. Dieses Vorgehen stellt nach Ueberzeugung des Verwaltungsgerichts klarerweise eine verdeckte Gewinnausschüttung der AG an ihren Hauptaktionär dar und führt zu einer entsprechenden Aufrechnung bei AG und Hauptaktionär. Was den letzteren anbetrifft, ist aber zu beachten, dass ihm die von der AG als verdeckter Gewinn ausgeschüttete Rente effektiv nicht zur Verfügung steht, sondern die Rente geht ja an seine Mutter. Er ist der eigentliche Schuldner der Veräusserungsrente (Leibrente). Als solcher aber ist er gemäss § 22 Abs. 1 Bst. d StG und Art. 22 Abs. 1 Bst. d BdBSt sowohl nach kantonalem wie nach Bundesrecht befugt, die Rente von seinem steuerbaren Einkommen abzuziehen. Für die Besteuerung von R. wirkt sich somit die verdeckte Gewinnausschüttung steuerneutral aus, indem ihm einerseits die Rente (bzw. der grössere Teil davon) als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wird, anderseits aber diese Aufrechnung infolge der obzitierten Regelung allsogleich wieder abgezogen wird (vgl. VGE 330/331/83 vom

25.10.1988, besonders Erwägung 6 und Disp. Ziff. 1). Damit wird steuerlich der gleiche Zustand wieder hergestellt, wie wenn er sich ergeben hätte, wenn der Auskauf der Beschwerdeführerin ordnungsgemäss durch den Erwerber ihrer früheren Beteiligung erfolgt wäre. Hätte R. beispielsweise den Auskauf der Beschwerdeführerin mit einer lebenslänglichen Rente abgegolten, so könnte er diese ebenfalls von seinem Einkommen abziehen; anderseits wäre durch dieses Vorgehen die Gewinn- und Verlustrechnung der AG nicht mit der Rente belastet worden.

Wird somit die fragliche Rente bei R. nicht besteuert, sind damit die Argumente, mit denen die Beschwerdeführerin aus diesem Grunde glaubt, die Rente sei bei ihr nicht oder nur teilweise zu besteuern, entkräftet und gegenstandslos geworden. Lediglich der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die fragliche Rentenleistung so oder anders mit einer Rente in Erfüllung familienrechtlicher Unterstützungspflichten nichts zu tun hat.

3. § 20 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) regelt die Besteuerung von Renten, Pensionen usw. wie folgt:

> "Von den Renten, Pensionen und anderen wiederkehrenden Einkünften aus Lebensversicherung, Pensionskassen und ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen sind steuerbar:
>
> a) drei Fünftel der Einkünfte, wenn die Leistungen (wie Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;
>
> b) vier Fünftel der Einkünfte, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, nur zum Teil, mindestens aber zu 20 Prozent, vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;

c) der ganze Betrag in den übrigen Fällen; Invalidenrenten sind in jedem Falle höchstens zu vier Fünfteln zu besteuern."

Art. 21bis BdBSt in der hier massgebenden Fassung (vor der Revision gemäss BG vom 22.3.1985 zur Anpassung des BdBSt an das BVG) hat den genau gleichen Wortlaut wie § 20 Abs. 1 StG mit der hier unbeachtlichen Einschränkung, dass der letzte Satz von lit. c im BdBSt fehlt. In den weiteren Erwägungen ist deshalb von Identität zwischen kantonalem und Bundesrecht auszugehen. Für die Beurteilung der sich stellenden Rechtsfragen kann deshalb insbesondere die Literatur und Judikatur zum BdBSt (bzw. WStB) sowie diejenige jener Kantone, welche die Bundeslösung der Rentenbesteuerung übernommen haben (z.B. Zürich, St. Gallen und Aargau etc., vgl. Hanspeter Bieri, Die Besteuerung der Renten und Kapitalabfindungen, Diss. 1970 S. 66/67), herangezogen werden.

4. a) Als Renten und Pensionen gelten steuerrechtlich grundsätzlich alle periodischen Leistungen, die auf das Leben des Berechtigten gestellt sind. Der Rechtsgrund kann sehr verschieden sein: Kauf einer Rente bei einer Versicherungsgesellschaft, Einräumung einer Rente durch Dienstvertrag, Zusicherung eines Ruhegehaltes, Pension aus einer Pensionskasse, Renten aus öffentlicher Sozialversicherung usw. Keine Rente im steuerrechtlichen Sinne ist die Zeitrente (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. StG-ZH, Bd. II, S. 225; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 93). Die Besteuerung der Renten wirft zahlreiche Probleme auf, deren Lösung nicht einfach ist. Hauptgrund der Schwierigkeiten ist die Verschiedenartigkeit und Vielfalt der Leistungen (Rentenarten), welche dazu führt, dass es nicht immer einfach ist, die einzelne Rente steuerrechtlich zu subsumieren oder auf Gesetzgebungsstufe (mit der sich das Gericht nicht zu befassen hat) adäquate Lösungen für die vielfältigen Erscheinungsformen

zu finden. Wie aus der zitierten gesetzlichen Regelung hervorgeht, ist für die steuerliche Behandlung der Rentenleistung auf die Herkunft der Finanzierungsmittel abzustellen (vgl. Zürcher Kommentar, Ergänzungsband 2, S. 133). Wurden die Finanzierungsmittel für die Rentenleistungen vollumfänglich oder zu mindestens 20 % von der Beschwerdeführerin aufgebracht, so greift eine reduzierte Besteuerung Platz, ist dies nicht der Fall, sind die Renten voll zu besteuern.

b) Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe den Rentenanspruch nicht ohne Gegenleistungen erworben, sondern der Rentenanspruch beruhe auf ausschliesslich von ihr erbrachten geldwerten Leistungen, bestehend aus:

- langjähriger Mitarbeit im Unternehmen ohne angemessene Arbeitsentschädigung,

- der Uebertragung des 5 %-igen Anteils an den stillen Reserven der S.X. & Co. anlässlich der Umwandlung in eine AG ohne spezielle Entschädigung bzw. Abfindung.

Nachdem § 20 StG und Art. 21bis BdBSt entgegen dem Wortlaut nicht nur auf Renten aus Lebensversicherungen, Pensionskassen und ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen, sondern auch auf Leibrenten- und Verpfründungsverträge anwendbar sei, dürften als Leistungen des Rentenempfängers nicht nur Barzahlungen anerkannt werden. Vielmehr seien alle geldwerten Leistungen des Rentenberechtigten zu berücksichtigen, die seine Gegenleistung für den Erwerb des Rentenanspruchs darstellten (Beschwerde S. 6/7).

c) Es ist der Beschwerdeführerin darin beizupflichten, dass sich die fragliche Rente zusammensetzt aus einer Ruhegehaltsrente als Entgelt für ihre langjährigen Arbeitsleistungen und aus einer teilweisen Abgeltung (teilweise insofern, als die Kommanditeinlage als solche in ein Darle-

hen umgewandelt wurde und von der AG weiterhin verzinst wird) für ihre Ansprüche gegenüber der Kommanditgesellschaft bzw. dafür, dass sie diese Ansprüche ihrem Sohn abtrat.

aa) Was den Ruhegehaltsanteil anbetrifft, so ist es wohl richtig, dass sich die Beschwerdeführerin diesen durch ihre Arbeit "verdient" hat. Damit wird aber nur das Verhältnis zwischen ihr als Rentengläubigerin und der Rentenschuldnerin angesprochen. Gleich wie der ehemalige Arbeitnehmer, der infolge langjähriger Arbeitsleistung in seinem Ruhestand eine Rente aus einem patronalen Fonds voll versteuern muss, ist dies auch bei einer ehemaligen Gesellschaftsbeteiligten der Fall (vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, 1980, N 16 zu Art. 21bis; der Fall, dass eine solche patronale Leistung mit einer aus paritätischen Mitteln finanzierten Leistung zusammenfällt und deshalb nur eine 80 % Besteuerung erfolgt, liegt hier nicht vor). Hätte die Beschwerdeführerin anstelle einer "bescheidenen" Arbeitsentschädigung eine "angemessene" Arbeitsentschädigung bezogen, so hätte sie diese ebenfalls voll versteuern müssen. (Wobei es unter der Firmenstruktur der Einzelfirma letztlich unerheblich war, ob Bezüge des Ehepaares K. unter dem Titel Arbeitsentschädigung/Ruhegehalt oder Unternehmungsgewinn zuflossen.) Der sachliche Grund für die gesetzliche Rentenprivilegierung ist der, dass Renten, die vom Rentenempfänger in bezug auf den Rentenstammanteil aus bereits versteuertem Einkommen finanziert oder mitfinanziert wurden, nicht nochmals voll besteuert werden sollen. Eine Rente soll insoweit nicht besteuert werden, als sie aus einer Rückzahlung eines vom Rentenempfänger seinerzeit hingegebenen Kapitals besteht (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer, 2. A. N 18 zu Art. 21bis BdBSt). Für den Ruhegehaltsanteil ihrer Rente hat aber die Beschwerdeführerin nie eine Kapitalleistung entrichtet, weshalb eine Steuerprivilegierung nicht in Frage kommen kann.

bb) Es trifft zu, dass im Rahmen von Art. 21bis BdBSt auch der Leibrentenvertrag (OR Art. 516-519) und der Verpfründungsvertrag (OR Art. 521-529) als Lebensversicherung zu behandeln sind (Känzig, a.a.O. N 1 zu Art. 21bis). Es kommt häufig vor, dass ein Steuerpflichtiger Sachen oder Rechte auf einen andern überträgt und sich als Gegenleistung eine Leibrente versprechen lässt. Wenn ein Teilhaber einer kaufmännischen Personengesellschaft seinen Geschäftsanteil verkauft und das ihm zustehende Kaufpreisguthaben in Rentenstammrechte umwandelt, wäre an sich bei dieser Transaktion eine Liquidationsgewinnbesteuerung vorzunehmen. Die Veranlagungsbehörden begnügen sich aber auch hier häufig damit, von einer Liquidationsgewinnbesteuerung abzusehen und die einzelnen Renten beim Empfänger der Rente zu besteuern (Känzig, a.a.O. N 133a zu Art. 21 und N 201 zu Art. 21). Dieser Sachverhalt liegt auch hier, wenn auch infolge der verdeckten Gewinnausschüttung etwas entstellt, vor (vgl. Erwägung 2). Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung steht aufgrund der Akten fest, dass der Uebergang der Gesellschaftsrechte der Beschwerdeführerin an ihren Sohn im Zuge der AG-Gründung nicht zu einer Liquidationsgewinnbesteuerung führte, weshalb die Leibrente bei der Beschwerdeführerin zu besteuern ist. Zur steuerlichen Behandlung von Leibrenten beim Rentenempfänger führt Känzig aus:

> "Was die wehrsteuerrechtliche Behandlung der einzelnen Rentenleistungen anbelangt, so sind sie für den Rentengläubiger einkommensteuerfrei, wenn die Rentenzahlungen in Erfüllung eines Schenkungsversprechens erfolgen. Dasselbe gilt, wenn der Abschluss des Leibrentenvertrages der Erfüllung einer familienrechtlichen oder einer sittlichen Unterstützungspflicht gedient hat (Fallgruppe 1).
>
> Beruhen die Rentenleistungen auf einem entgeltlichen Rechtsgeschäft, idR also auf einem Rentenkauf, so bilden sie für den Rentenempfänger steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen. Leibrenten, die aufgrund eines Leibrentenvertra-

ges geleistet werden, sind "wiederkehrende Einkünfte aus Lebensversicherungen" i.S. von Art. 21bis WStB. Da die Leistung, auf der das Rentenstammrecht beruht, ausschliesslich vom Rentengläubiger erbracht worden ist, sind die Renten nur zu drei Fünfteln steuerbar (Art. 21bis Abs. 1 lit. a) (Fallgruppe 2).

Dient der Abschluss eines Leibrentenvertrages aber dazu, einkommenswirksame Guthaben in Rentenstammrechte umzuwandeln, so beruht der Anspruch des Rentengläubigers i.S. von Art. 21bis - sofern die Veranlagungsbehörden die steuerliche Abrechnung aufschieben - nicht aus (recte auf) einer Leistung, die der Steuerpflichtige an den Rentenschuldner erbracht hat; er muss die Rente voll als Einkommen versteuern (Art. 21bis Abs. 1 lit. c; z.B. der Stpfl., der Honoraransprüche in eine Leibrente umwandelt) (Fallgruppe 3).

Handelt es sich dagegen um Guthaben, die nur zum Teil erfolgswirksam sind, zum Teil auf vom Stpfl. erbrachten Leistungen beruhen, so unterliegen nur 3/5 oder 4/5 der Steuer (Art. 21bis Abs. 1 lit. a und b; z.B. der Stpfl., der sein Geschäft an einen Dritten verkauft und die ganze Kaufpreisforderung (also Kapitalkonto und stille Reserven) in eine Leibrente umwandelt." (Fallgruppe 4; Bezeichnung der Fallgruppen nicht im Zitat) (Känzig, a.a.O. N.133 b zu Art. 21).

Der vorliegende Fall fällt unter Fallgruppe 3, da die Kommanditeinlage als solche nicht als Stammeinlage für die Rentenbildung hingegeben, sondern in ein Darlehen umgewandelt wurde. Somit ist die Rente bei der Beschwerdeführerin zu 100 % zu besteuern. Die Beschwerde ist abzuweisen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. August 1988 i.S. Z. AG (VGE 313/88)

Grundstückgewinnsteuer: Wertvermehrende Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 und 5 StG); Gesamtbetriebsverlust; Steuerbefreiung bei Zwangsverwertung (§ 52 lit. b StG)

Sachverhalt:

A. Die Z. AG kaufte am ... 1966 in ... 14 519 m2 (bzw. gemäss nachträglicher Vermessung: 14 416 m2) Bauland (KTN ...) für insgesamt Fr. 232 304.--. In der Folge überbaute sie einen Teil dieses Landes mit einem Fabrikgebäude; der Rest diente als Reserve für eine Betriebserweiterung.

Die stark exportorientierte Z. AG geriet in den Siebziger- und anfangs der Achtzigerjahre in beträchtliche Liquidationsschwierigkeiten*. Am 10. April 1987 verkaufte sie von ihrer Stammparzelle (KTN ...) 7 826 m2 an A. für Fr. 1 956 500.--.

Mit Verfügung vom 28. Oktober 1987 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den bei diesem Verkauf erzielten Grundstückgewinn auf Fr. 1 607 628.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 215 099.30 fest.

B. Eine gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagung am 30. November 1987 erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission mit Entscheid vom 18. Januar 1988 ab.

*** (recte wohl: Liquiditätsschwierigkeiten; Anm. der Red.)**

Dagegen liess die Z. AG am 29. Februar 1988 fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben mit den folgenden Anträgen:

"1. Es sei der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 18. Januar 1988 aufzuheben und es seien bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuern die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen auch insoweit vom erzielten Verkaufserlös in Abzug zu bringen, als es sich bei den betreffenden Aufwendungen nicht unmittelbar um Anlagekosten handelt;

2. Eventuell: Es sei der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 18. Januar 1988 aufzuheben und es sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, mit der Anweisung, bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuern die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen auch insoweit vom erzielten Verkaufserlös in Abzug zu bringen, als es sich bei den betreffenden Aufwendungen nicht unmittelbar um Anlagekosten handelt;

3. Es seien die Kosten des Verfahrens auf die Staatskasse zu nehmen und es sei der Beschwerdeführerin eine Entschädigung zuzusprechen."

Am Schluss der Beschwerdeschrift stellte die Z. AG den Antrag, die Grundstückgewinnsteuer sei auf Fr. 78 644.45 zu reduzieren.

C.-D. ...

Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um Fr. 2 000.-- verminder-

ten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten nachgewiesene Ausgaben, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG).

Gewinne bei Handänderungen im Zwangsverwertungsverfahren sind von der Grundstückgewinnsteuer befreit, sofern die Gläubiger zu Verlust kommen (§ 51 lit. b StG).

2. a) und b) ...

c) Zusammenfassend steht fest, dass die Beschwerdeführerin mit der vorinstanzlichen Berechnung des Veräusserungserlöses und der wertvermehrenden Aufwendungen im Ergebnis einverstanden ist. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet somit nur die Frage, ob und inwiefern die von der Beschwerdeführerin zusätzlich vorgebrachten, sog. "werterhaltenden Aufwendungen" bei der Berechnung des steuerpflichtigen Grundstückgewinnes in Abzug gebracht werden dürfen (vgl. auch Beschwerdeschrift, S. 8 unten).

3. a) Als sog. "werterhaltende Aufwendungen" will die Beschwerdeführerin folgende Auslagen vom Grundstückgewinn abziehen:

- Honorarkosten für P. von Fr. 96 608.55, für RA Dr. M. von Fr. 67 687.20 und für den Treuhänder O. von Fr. 20 115.80 für Umschuldungsverhandlungen mit diversen Banken;

- "Mit Fr. 145 495.35 liess Herr R. Z. zugunsten der Z.-Gruppe seine Lebensversicherung belehnen."

- Fr. 15 000.-- für ein Gesuch um Nachlassstundung und diverse Bemühungen, die Firmengruppe zu verkaufen;

- Fr. 4 460.80 für die Ablösung eines Pfandes;

- Fr. 30 352.10 für Zahlungsbefehlskosten und Parteientschädigungen im Zusammenhang mit Rechtsöffnungsbegehren;

- Fr. 733 865.35 Schuldenzahlungen an eine Bank, damit ein Konkursbegehren nicht sofort weiter verfolgt werde. (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 f.)

Ausserdem beruft sich die Beschwerdeführerin auf eine Verzinsung des beim Landkauf im Jahr 1966 investierten Kapitals von rund Fr. 500 000.-- (einschliesslich Nebenleistungen) für die Besitzesdauer von beinahe 21 Jahren, was gemäss ihrer Berechnung eine Summe von Fr. 524 177.-- ergibt, welche nach ihrer Auffassung als unmittelbare Anlagekosten zu bezeichnen sind (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 unten).

Gemäss der primären Argumentation des Rechtsvertreters sind sämtliche Bemühungen der Beschwerdeführerin, ihre Firmengruppe zu sanieren, als wertvermehrende Aufwendungen im Sinne von § 50 Abs. 1 und 5 StG zu betrachten. Zur Begründung wird folgendes angeführt:

"Erstens ist die Baulandreserve einzig und allein deshalb veräussert worden, um das für die Sanierung nötige Bargeld aufbringen zu können. Zweitens ist der Erlös aus dem Baulandverkauf nur dank den Sanierungsbemühungen so hoch ausgefallen. Hätte die Beschwerdeführerin ihr Unternehmen in Konkurs schlittern lassen, so wäre, wie gesagt, mit Sicherheit weniger für die Baulandreser-

ve gelöst worden. Damit stellen aber sämtliche Sanierungsbemühungen der Beschwerdeführerin wertvermehrende Aufwendungen dar."
(vgl. Beschwerdeschrift, S. 11)

b) Hinsichtlich der Kosten für die Ablösung eines Pfandrechtes übersieht die Beschwerdeführerin, dass diese Aufwendungen in der vorinstanzlichen Berechnung bereits enthalten sind (vgl. act. 4, Anhang 4, S. 1 unten).

Was die Argumentation - die Sanierungsbemühungen seien wertvermehrende Aufwendungen - anbelangt, verkennt der Rechtsvertreter die Konzeption der schwyzerischen Grundstückgewinnsteuer. Darnach gelten als wertvermehrende Aufwendungen nur nachgewiesene Auslagen, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben, nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung (§ 50 Abs. 5 StG). Dabei sind selbstverständlich nur Aufwendungen zu berücksichtigen, die sich auf das veräusserte Grundstück beziehen und eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes zur Folge haben (vgl. O. Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Diss. 1961, S. 53 f.; H. Guhl, a.a.O. S. 223). Die geltend gemachten Sanierungsbemühungen beziehen sich nicht unmittelbar auf das verkaufte Grundstück, sondern in erster Linie auf die Liquidität und den Geschäftsgang der Beschwerdeführerin (= Veräusserin der fraglichen Liegenschaft). Aufwendungen für geschäftliche Bedürfnisse hingegen fallen für eine Anrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich ausser Betracht, da sie keine Wertvermehrung der Liegenschaft herbeiführen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, N.21 zu § 166; vgl. auch N.23 zu § 166, wonach ebenfalls Geldbeschaffungskosten nicht anrechenbar sind). Ausserdem ist völlig unerfindlich, inwiefern die vorgebrachten Sanierungsbemühungen eine dauerhafte Wertvermehrung des Grundstückes bewirken sollten; vielmehr gelten als wertvermehrende Aufwendungen im wesentlichen Ausgaben

für materielle Verbesserungen (z.B. Neu- und Umbauten, Installationen, Bodenverbesserungen usw.), Ausgaben für die Hebung des rechtlichen Zustandes (Einräumung oder Ablösung einer Dienstbarkeit) sowie Grundeigentümerbeiträge (für Strassen-, Trottoirbauten, Erschliessungsarbeiten usw.; vgl. Camenzind, a.a.O. S. 55 ff.; Guhl, a.a.o. S. 226 ff.). Im vorliegenden Fall bringt die Beschwerdeführerin keine solchen Auslagen vor, welche beim Grundstück irgendwelche dauerhaften, materiellen Verbesserungen auslösten und zudem von der Vorinstanz nicht berücksichtigt wurden (betr. Ablösung eines Pfandrechtes, vgl. oben).

Sind zusammenfassend beim verkauften Grundstück keine dauerhaften Wertvermehrungen erstellt, hat die Vorinstanz die betreffenden Auslagen der Firmensanierung zu Recht nicht angerechnet. Schliesslich gehören Ausgaben, die nur der Werterhaltung dienen, ohnehin nicht zu den Anlagekosten (vgl. Camenzind, a.a.O., S. 58), weshalb auch allfällige Auslagen für die Vermeidung eines Konkurses bzw. Bemühungen, um eine Verwertung der Liegenschaft unter ihrem effektiven Wert zu verhindern, bei den Anlagekosten ausser Betracht fallen. Im übrigen sind Kosten, welche mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen, jedenfalls nicht bei den Anlagekosten, sondern vielmehr beim massgebenden Veräusserungserlös zu berücksichtigen, was vorliegend bereits der Fall war (vgl. § 51 Abs. 1 und 2 StG; vgl. vorne, Erw. 2a und b).

c) Für den Fall, dass die Sanierungsbemühungen der Beschwerdeführerin nicht als wertvermehrende Aufwendungen im Sinne von § 50 Abs. 1 und 5 StG anerkannt werden, will die Beschwerdeführerin diese Sanierungsaufwendungen als Gesamtbetriebsverlust vom Verkaufserlös in Abzug bringen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 11 unten).

In dieser Hinsicht betont die Vorinstanz völlig zu Recht, dass im schwyzerischen Grundstückgewinnsteuerrecht kein Abzug für einen sog. Gesamtbetriebsverlust vorgesehen ist (vgl. angefochtener Entscheid, Ziff. 2.1 in fine; Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 94 N 189; vgl. im Gegensatz dazu die Zürcher Regelung in § 166 lit. f ZH-StG und die Ausführungen im Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N.51 ff. zu § 166; dabei geht es um folgendes: Den laufenden Auslagen, welche dem Grundeigentümer aus dem Besitz eines Grundstückes erwachsen, wie Unterhalts- und Verwaltungskosten, Abgaben, Zinsen auf dem invest. Eigenkapital u.a.m. stehen die laufenden Einnahmen aus dem Grundstück [Miet- und Pachtzinsen, Eigenmietwert und Eigenpachtwert] gegenüber; übersteigen die Ausgaben die Einnahmen, so liegt ein Ertragsausfall vor, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N.51).

Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin anerkennt grundsätzlich, dass eine entsprechende gesetzliche Grundlage im schwyzerischen Steuergesetz fehlt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 11 unten); doch kann nach seiner Auffassung die Rechtsprechung zum Schluss gelangen,

> "dass diesbezüglich eine unechte Gesetzeslücke vorliege, d.h. dem Gesetz ein rechtspolitischer Mangel anhafte, den zu beheben sich geradezu aufdränge (vgl. z.B. BGE 107 Ib 106 E 6b).
>
> Auch wenn eine solche uneigentliche Gesetzeslücke nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht leichthin angenommen werden soll, so dürften im vorliegenden Fall die Voraussetzungen dafür doch erfüllt sein. Es ist in der Tat stossend, wenn der Erlös eines Grundstückverkaufes, der in grösster Not einzig und allein erfolgt ist, um die Gläubiger wenigstens teilweise befriedigen zu können, in beträchtlichem Umfange dem Staat abgeliefert werden muss, anstatt dass er bestimmungsgemäss den Gläubigern in vollem Umfange zur Verfügung gestellt werden kann. Es ist denn auch kein Zufall, dass andere Kantone, z.B. der Kanton

Zürich, den Gesamtbetriebsverlust beim Erlös eines Grundstückverkaufes ausdrücklich als anrechenbar erklären" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12 mit Hinweis auf § 166 lit. f ZH-StG).

Dem Gericht ist es aus den nachfolgenden Gründen verwehrt, dieser Argumentation der Beschwerdeführerin zu folgen. Wie die Vorinstanz zutreffend anführte, ist die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Schwyz als Objektsteuer ausgestaltet (vgl. angefochtener Entscheid, Ziff. 2.1). Die Anrechnung des Betriebsdefizites in der Gewinnbemessung stellt eine systemwidrige, subjektive Rücksichtnahme auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen dar; sie kann daher nur aufgrund einer positiven Gesetzesvorschrift erfolgen (vgl. H. Guhl, a.a.O. S. 249 unten / S. 250 oben). In den schwyzerischen Gesetzesbestimmungen fehlt eine solche positive Gesetzesvorschrift. Ausserdem wird nur in den Steuergesetzen der Kantone Zürich, Uri und St. Gallen ein solcher Gesamtbetriebsverlust ausdrücklich als abzugsfähig bezeichnet (vgl. Peter E. Ochsner, a.a.O., S. 94 oben). Nachdem die Frage der Anrechnung von Gesamtbetriebsverlusten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer seit langem bekannt ist (vgl. die zit. Ausführungen von H. Guhl, a.a.O. S. 249 ff. in seinem Werk von 1952), das massgebende Steuergesetz, welches keine solche Anrechnung erwähnt, vom 28. Oktober 1958 datiert, spricht diese Konstellation dafür, dass der Schwyzer Gesetzgeber mit seinem Schweigen gar keine Anerkennung von Gesamtbetriebsverlusten bzw. diesbezüglich keinen Einbruch bei der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer wollte; mithin ist in dieser Hinsicht grundsätzlich von einem qualifizierten Schweigen auszugehen (vgl. dazu auch Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 83). Im übrigen darf nach bundesgerichtlicher Praxis eine Lücke im öffentlichen Recht nicht leichthin angenommen werden (vgl. BGE 103 Ia 28, mit Hinweis auf BGE 100 Ib 157). Schliesslich ist es überhaupt nicht stossend, dass der Fiskus bei einer

Objektsteuer bzw. bei der Besteuerung eines Zuwachsgewinnes die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen grundsätzlich unberücksichtigt lässt. Im übrigen bleibt in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung vorbehalten (vgl. § 52 StG). Anderseits - selbst wenn kein Steuerbefreiungstatbestand vorliegen sollte (was nachfolgend in Erwägung 3 d zu prüfen ist) - besteht immer noch die Möglichkeit eines Erlassgesuches (vgl. § 100 StG; Camenzind, a.a.O. S. 117; vgl. auch das in act. 3, S. 1 erwähnte Steuererlassgesuch vom 28.7.1987).

Zusammenfassend kann von einer echten Gesetzeslücke, die vom Verwaltungsgericht ausgefüllt werden dürfte, hier keine Rede sein. Die Berücksichtigung eines Gesamtbetriebsverlustes ist auch - abgesehen davon, dass das schwyzerische Steuerrecht dies nicht kennt - deshalb sachlich nicht richtig, weil diese Verluste bzw. Aufwendungen fürs Grundstück jeweils bei der laufenden Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung Berücksichtigung finden (z.B. Unterhaltskosten, Zinsen für das beim Erwerb aufgewendete Fremdkapital usw.). Mit dem Gesamtbetriebsverlust würde somit ein Aufwand ein zweites Mal steuerlich berücksichtigt. Abgesehen davon wäre die Berechnung des Gesamtbetriebsverlustes der Beschwerdeführerin ohnehin falsch, da diese Berechnung, selbst wenn ein solcher Abzug gesetzlich zulässig wäre, strikte auf das veräusserte Grundstück zu beschränken wäre (vgl. F. Zuppinger, Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, S. 66).

d) Abschliessend ist noch zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nach § 52 lit. b StG in Frage kommt.

aa) Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin argumentiert, das Verwaltungsgericht habe in einem Entscheid vom 25. April 1985 ausdrücklich festgehalten, die Motive der Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 52

lit. b StG seien die bedrängte Lage des Grundeigentümers und die Verluste seiner Gläubiger. Im weiteren begründet er die Anwendung von § 52 lit. b StG wie folgt:

> "Es wäre nun in höchstem Masse stossend und willkürlich, wenn eine Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer nur bei einem Konkurs oder einer Nachlassstundung zugebilligt würde, jedoch dann nicht, wenn der Veräusserer, wie es die Beschwerdeführerin tut, bei identischer wirtschaftlicher Ausgangslage mit viel grösserem Engagement versucht, seinen Betrieb zu retten. Wenn demgegenüber die Vorinstanz erklärt, bei § 52 StG handle es sich um eine Ausnahmebestimmung, die nur beim Zwangsverwertungsverfahren Anwendung finde, so übersieht sie, dass das Verwaltungsgericht im zitierten Urteil vom 25. April 1985 § 52 lit. b StG bereits ausdehnend interpretiert und die Voraussetzungen dafür umschrieben hat. Nachdem die betreffenden Voraussetzungen auch im vorliegenden Fall erfüllt sind, besteht keine Veranlassung, zwischen diesem und einem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung einen Unterschied zu machen."
> (vgl. Beschwerdeschrift, S. 14)

bb) Die Vorinstanz wendet dagegen zu Recht ein, dass die Steuerbefreiungstatbestände im Gesetz abschliessend geregelt sind und dass § 52 lit. b StG lediglich auf Zwangsverwertungsverfahren, nicht jedoch auf Vergleiche ausserhalb des Zwangsverwertungsverfahrens zugeschnitten ist (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 3; Vernehmlassung Ziff. 3). Dieses Ergebnis wird einerseits durch den Wortlaut von § 52 StG bestätigt; anderseits entspricht es der ständigen Praxis des Verwaltungsgerichts. Was den von der Beschwerdeführerin zitierten Entscheid VGE 347/84 vom 25. April 1985 (Prot. Bd. K II 1985, S. 140 ff.)* anbelangt, ist klarzustellen, dass damals ein vom Kantonsge-

***publiziert in: StPS 3/1985 S. 111 ff. (Anm. der Red.)**

richt bestätigter Liquidationsvergleich im Sinne von Art. 316 a ff. SchKG (Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung) zu beurteilen war; das Verwaltungsgericht entschied damals, dass das Zwangsverwertungsverfahren gemäss § 52 lit. b StG sowohl den Konkurs wie auch den gerichtlichen Nachlassvertrag umfasst, weil in beiden Verfahren Vermögensstücke des Schuldners zwangsweise (auch gegen den Willen des Schuldners) versilbert werden; von einer weitergehenden Steuerbefreiung in dem Sinne, dass auch ohne gerichtlichen Nachlassvertrag eine Steuerbefreiung nach § 52 lit. b StG zulässig sei, sofern eine bedrängte Lage des Grundeigentümers und Verluste seiner Gläubiger vorliegen, ist im zit. VGE auch nicht ansatzweise die Rede (vgl. zit. VGE Erw. 10 i.V.m. Erw. 7 und 8, wobei in Erw. 8 die Motive der Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Handänderungen im Zwangsverwertungsverfahren stehen; das Zwangsverwertungsverfahren ist der Teil des Zwangsvollstreckungsverfahrens, in welchem Vermögenswerte zwangsweise unter staatlicher Mitwirkung versilbert werden, vgl. zit. VGE, Erw. 6 in fine mit Hinweisen).

Im Entscheid VGE 333/86 vom 30.1.1987 (Prot. Bd. K II 1987, S. 37 ff.) ergänzte das Verwaltungsgericht, für die Steuerbefreiung sei wesentlich, dass eine zwangsweise Verwertung vorgenommen wurde. Bei einer aussergerichtlichen Veräusserungsart fehle dieser Zwang bzw. werde diesem Zwang durch eine Parteivereinbarung gerade ausgewichen. Schliesslich begründete das Gericht im Entscheid VGE 333/86 die Verweigerung der Steuerbefreiung für Handänderungen im Zusammenhang mit aussergerichtlichen Nachlassverträgen wie folgt:

> "In diesem Zusammenhang betont die Vorinstanz zu Recht, bei aussergerichtlichen Nachlassverträgen könne der Schuldner - im Gegensatz zum gerichtlichen Nachlassvertrag - weitgehend auf die Gestaltung des Nachlasses einwirken; zudem können bei diesen Parteivereinbarungen persönliche Beziehungen eine erhebliche Rolle spielen".

(vgl. zit. VGE 333/86 vom 30.1.1987, Erw. 4 in fine mit Hinweis auf Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N.19 zu § 163).

An dieser Praxis ist weiterhin festzuhalten. Im vorliegenden Fall wurde kein gerichtlicher Nachlassvertrag ins Recht gelegt. Aus den Akten ist vielmehr zu entnehmen, dass die Nachlassbehörde ein Gesuch der Beschwerdeführerin um Gewährung der Nachlassstundung Ende 1984 abgewiesen hat (vgl. act. 6, Beilage 4, S. 2 oben). Im übrigen ist es sachlich gerechtfertigt, eine Steuerbefreiung davon abhängig zu machen, ob eine Zwangsverwertung mit staatlicher Mitwirkung (Konkurs oder gerichtlicher Nachlassvertrag) oder ohne solche staatliche Mitwirkung (aussergerichtlicher Nachlassvertrag) vorliegt; denn ohne staatliche Mitwirkung besteht keine Gewähr, dass sich der Nachlass in allen Punkten ordnungsgemäss abwickelt, zumal der Schuldner weitgehend auf die Gestaltung des Nachlassvertrages einwirken kann und zudem persönliche Beziehungen eine erhebliche Rolle spielen können (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N.19 zu § 163). Damit ist der sinngemässen Rüge (der Beschwerdeführerin), eine Beschränkung der Grundstückgewinnsteuerbefreiung gemäss § 52 lit. b StG auf Konkurs und gerichtlichen Nachlassvertrag sei willkürlich, der Boden entzogen (vgl. auch BGE 107 I b 182, 106 Ib 188).

4. Nach all diesen Ausführungen ist die Beschwerde abzuweisen. Diesem Ergebnis entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (vgl. § 72 VRP); im übrigen fällt eine Parteientschädigung ausser Betracht (vgl. § 74 VRP).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 1988 i.S. U. (VGE 359/88)

Grundstückgewinnsteuer: Steuerbefreiung (§ 52 lit. c StG)

Sachverhalt:

A. W. starb 1986. Als gesetzliche Alleinerbin hinterliess er seine Tochter U. In seinem handschriftlichen Testament vom ... hatte W. festgelegt:

> "Ich vermache mein Wohngrundstück Grundbuch ... Nr. ..., Kataster Nr. ..., an der ... in ... gelegen, im Sinne eines Vermächtnisses meinen beiden Schwestern R. und T., je zur Hälfte Miteigentum. Die beiden Schwestern können die Liegenschaft zu einem Preis übernehmen, der 12 % (zwölf Prozent) unter dem amtlichen Verkehrswert liegt. Diese preisliche Begünstigung soll meinen beiden Schwestern zukommen in Anerkennung ihrer mir erbrachten fürsorglichen Beihilfe. Der Differenzbetrag zwischen Belastung und Uebernahmepreis ist zugunsten meiner Tochter U. auf dem Grundstück sicherzustellen und zum landesüblichen Zinsfuss zu verzinsen. Die Auszahlung dieses Kapitals hat erst nach erfülltem 20. (zwanzigsten) Altersjahr meiner Tochter zu erfolgen."

B. Nachdem vorerst ein Streitverfahren zur Festsetzung des Anrechnungswertes gemäss Art. 618 ZGB durchgeführt worden war (vgl. VGE 326/87 vom 4. Dezember 1987), wurde gemäss öffentlich beurkundetem Abtretungsvertrag vom 9. Mai 1988 das Grundstück GB Nr. ... (Wohnhaus mit 3 Wohnungen, Hofraum und Garten) zu einem Uebernahmepreis von Fr. 440 000.-- von U. an T. abgetreten. Der Erwerbspreis wurde getilgt durch Uebernahme eines Schuldbriefes von Fr. 130 000.-- (Hypothek der Bank Z.), Barzahlung von Fr. 310 000.--.

Mit Verfügung vom 30. Juni 1988 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den bei dieser Abtretung entstandenen steuerpflichtigen Grundstückgewinn auf Fr. 265 683.-- fest und veranlagte eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 22 624.45, zuzüglich Verzugszins.

C. Gegen diese Verfügung liess U. am 29. Juli 1988 Einsprache erheben mit dem Antrag, sie sei von der Entrichtung einer Grundstückgewinnsteuer zu befreien.

D. Mit Entscheid vom 20. Oktober 1988 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgewiesen und die Verfahrenskosten von Fr. 125.70 der Einsprecherin überbunden.

E. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 3. November 1988 (Datum der Postaufgabe) liess U. gegen diesen Einspracheentscheid fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben mit dem Antrag:

> "Der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 20.10.1988 sei aufzuheben und die Beschwerdeführerin von der Entrichtung einer Grundstückgewinnsteuer zu befreien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

F. Mit Vernehmlassung vom 17. November 1988 stellt die Steuerkommission den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen.

G. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit dies für die Beurteilung von Bedeutung ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Unbestritten sind die Höhe des bei der Uebertragung des Grundstückes entstandenen Grundstückgewinnes sowie die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer. Hingegen glaubt die Beschwerdeführerin, sie könne gestützt auf § 52 Bst. c des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) Steuerbefreiung geltend machen. Nach dieser Bestimmung sind von der Grundstückgewinnsteuer befreit: "Handänderungen infolge Erbanfall, Erbteilung, Vermächtnis und Schenkung".

Die Vorinstanz stellt die Steuerbefreiung (wobei sie allerdings nicht von Steuerbefreiung, sondern von Steueraufschub spricht) bei Vorliegen eines Vermächtnisses grundsätzlich nicht in Abrede. Sie argumentiert jedoch, das Vermächtnis beinhalte die unentgeltliche Uebertragung eines Vermögensgegenstandes. Vorliegend habe indessen eine entgeltliche Handänderung stattgefunden, weshalb eine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei, da das Entgelt die Anlagekosten übersteige.

2. a) In der Steuerrechtsliteratur zur Grundstückgewinnsteuer wird das von der Grundstückgewinnsteuer befreite Vermächtnis gemäss Art. 484 ZGB einheitlich definiert als Zuwendung eines unentgeltlichen Vermögensvorteils von Todes wegen, mittels Begründung einer Forderung zugunsten des Bedachten und zulasten des Beschwerten. Es begründet einen persönlichen Anspruch des (oder der) Vermächtnisnehmer gegen den beschwerten Erben auf Uebertragung des Eigentums an einem bestimmten Grundstück (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum StG-ZH, Bd. IV, N 111 ff. zu § 161, mit Hinweisen auf die ZGB-Kommentatoren; Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, S. 90 N 62; Peter Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 128; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der

Schweiz, S. 142, Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 154).

b) Von Bedeutung ist die ratio legis, welche zur Steuerbefreiung des Veräusserers (Beschwerten) im Falle des Vollzugs eines Vermächtnisses geführt hat. Steuersubjekt im Grundstückgewinnsteuerrecht ist der Veräusserer (§ 48 StG), vorliegend also die Beschwerdeführerin als Alleinerbin. Steuerobjekt ist der Grundstückgewinn (§ 49 StG). Beim "reinen" Vermächtnis als unentgeltlicher, unbelasteter Zuwendung eines Grundstückes an den Vermächtnisnehmer (vgl. BGE vom 16.11.1978 in Pr. 1979 Nr. 178, wo festgestellt wurde, dass Schuldner der durch Grundpfandverschreibung auf dem vermachten Grundstück gesicherten Forderung der Erbe, nicht der Vermächtnisnehmer sei) kommt das Steuersubjekt gar nicht in den Genuss eines realisierten Grundstückgewinnes, weshalb es nur folgerichtig ist, dass keine Grundstückgewinnsteuer beim Erben erhoben wird. Guhl, a.a.O. S. 139 ff. spricht denn auch bei derartigen mangelhaften Besteuerungstatbeständen von "unechten objektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht" (ähnlich Cagianut in StR 1965 S. 239). Dennoch ist die gesetzliche Erwähnung des Vermächtnisses als steuerbefreiter Tatbestand nicht etwa überflüssig. So wurde beispielsweise im Steuergesetz des Kantons Zürich bis zur Revision im Jahre 1962 die Handänderung infolge Vermächtnis nicht unter den steuerbefreiten Tatbeständen aufgeführt, woraus die Rechtsprechung folgerte, die Ausrichtung eines Vermächtnisses löse die Steuerpflicht aus, und da die Erben verpflichtet seien, das Grundstück unentgeltlich abzutreten, müsse wie bei Schenkungen der Verkehrswert des Grundstückes im Zeitpunkt der Ausrichtung des Vermächtnisses als Erlös in die Grundstückgewinnsteuerberechnung eingesetzt werden (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N 112 zu § 161 mit Hinweisen; F. Zuppinger, die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, S. 124 f.). Es wurde dann bei der Revision des StG als stossende Härte empfunden,

dass die Erben, die durch ein Testament gezwungen wurden, ein Grundstück unentgeltlich einem Vermächtnisnehmer abzutreten, eine Grundstückgewinnsteuer bezahlen mussten (vgl. Zuppinger, Neuerungen im zürcherischen Steuerrecht, StR 1963, S. 321).

Die Befreiung des Vermächtnisses von der Grundstückgewinnbesteuerung erfolgt - soweit ersichtlich in allen kantonalen Steuergesetzen, welche diesen Steuerbefreiungs- oder Aufschubtatbestand kennen - aus der Ueberlegung heraus, dass der durch das Vermächtnis zur Veräusserung gezwungene Erbe auf der fraglichen Liegenschaft keinen Gewinn realisiert, womit die Rechtfertigung für die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer, welche den vom Steuerpflichtigen erzielten wirtschaftlichen Gewinn erfassen will, fehlt. Daraus folgt aber, dass bei Vorliegen eines gemischten Rechtsgeschäftes, bei dem die Grundstückübertragung nicht (vollständig) unentgeltlich erfolgt, die Rechtfertigung für die Steuerbefreiung fehlt. Der vom Erben realisierte Gewinn unterliegt in solchen Fällen der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O. S. 154 und S. 153 mit dem analogen Fall des Erbvorbezuges; Othmar Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, S. 95 der ebenfalls ausdrücklich die Steuerbefreiung auf das unentgeltliche Vermächtnis beschränkt; Ochsner, a.a.O. S. 127 ff.; F. Cagianut, Das neue st. gallische Grundstückgewinnsteuerrecht, in StR 1965, S. 239; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. N. 113 zu § 161 und die weitere unter Erw. 2 a zitierte Literatur).

3. Das vorliegende Vermächtnis ist ein gemischtes Rechtsgeschäft. Der unentgeltliche Vermächtnisteil beläuft sich auf 12 % des amtlichen Verkehrswertes. Diese 12 % hat die Beschwerdeführerin (unter der Annahme, dass der Wille des Erblassers überhaupt respektiert wurde) nicht realisiert und diese 12 % stellen damit steuerbefreites Vermächt-

nis dar. Daneben aber erzielte die Beschwerdeführerin einen Veräusserungserlös von Fr. 440 000.-- und realisierte damit nach Abzug der Anlagekosten und des Pauschalabzuges von Fr. 2 000.-- gemäss § 49 Abs. 1 StG einen Grundstückgewinn von Fr. 265 683.--. Es besteht nach dem Vorgesagten keinerlei Rechtfertigungsgrund für einen Verzicht auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer.

Unbehelflich ist die Argumentation in der Beschwerde, wonach der klare Gesetzeswortlaut eine Steuerbefreiung erheische. Hiezu ist einmal zu bemerken, dass die zivilrechtlichen Lehrmeinungen darüber, ob die Unentgeltlichkeit des Vermächtnisses gar ein Definitionsmerkmal des Vermächtnisses sei, uneinheitlich sind (Kommentar Tuor, N 6 zu Art. 484 ZGB, Escher, 3. A. N 4 zu Art. 484 ZGB, verneinend P. Piotet, Schweiz. Privatrecht IV/1 S. 126). Der von Piotet zitierte Fall, wonach sich der Erblasser z.B. unter Lebenden den vollen Preis einer Liegenschaft bezahlen lassen könne, die er dann dem Zahlenden vermache (entgeltlicher Erbvertrag), ist doch eher singulär. Ob sich bei diesem Fall im Hinblick auf die Grundstückgewinnbesteuerung die Frage einer Steuerumgehung stellt, muss hier offen bleiben. Immerhin weist auch Piotet a.a.O. darauf hin, das Vermächtnis sei in aller Regel unentgeltlich, was der Gesetzgeber berücksichtigt hat, indem er namentlich alle Vermächtnisse den Erbschaftsschulden nachgestellt (Art. 564 Abs. 1 ZGB) und sie auf das nach Abzug aller anderen Erbschaftsschulden (Art. 487 Abs. 1 ZGB) ergebende Nettoaktivum beschränkt hat. Ob ein "entgeltliches Vermächtnis", wie dies steuerrechtlich geschieht, auch zivilrechtlich als ein gemischtes oder kombiniertes Rechtsgeschäft zu verstehen ist, kann hier offen bleiben (vgl. hier die Schwierigkeiten, welche Escher, Komm. N 4 zu Art. 484 ZGB mit dieser Frage bekundet und der glaubt, eine dem Erben durch den Erblasser auferlegte Pflicht, einem Dritten ein Grundstück zu einem durch den Erblasser bestimmten mässigen Preis zu verkaufen,

sei wohl eher eine Auflage gemäss Art. 482 ZGB, denn ein Vermächtnis).

Massgebend für die steuerrechtliche Behandlung ist, dass nach der Konzeption des schwyzerischen Grundstückgewinnsteuerrechts die Verpflichtung zur Bezahlung einer Grundstückgewinnsteuer unter der Voraussetzung besteht, dass ein Gewinn durch Veräusserung realisiert wird (vgl. §§ 47 ff. StG). Dies ist vorliegend der Fall, weshalb die Besteuerung Platz zu greifen hat und die sachlich zu einem unbefriedigenden und durch nichts gerechtfertigten Ergebnis führende Lösung, wie sie die Beschwerdeführerin beantragt, abzulehnen ist.

4. Im übrigen erscheint es zudem als fraglich, ob hier das Grundstück entsprechend dem testamentarischen Willen von W. überhaupt noch als Vermächtnis übertragen worden ist, wurde doch der amtliche Schätzungswert von dem die Vermächtnisnehmerinnen hätten einen Abzug von 12 % beanspruchen können, rechtskräftig auf Fr. 410 700.-- festgesetzt. Der im Veräusserungvertrag festgesetzte Preis liegt nun aber mit Fr. 440 000.-- um annähernd Fr. 80 000.-- höher. Die Frage, ob deshalb überhaupt noch von einem Vollzug des Vermächtnisses gesprochen werden kann, ist aber offen zu lassen, nachdem ohnehin keine Steuerbefreiung möglich ist.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. November 1988 i.S. S. (VGE 342/88)

Steuerhinterziehung, versuchte (Art. 131 Abs. 2 BdBSt); Mitwirkung des Treuhänders (Art. 130 Abs. 3 i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt); Liquidationsgewinnsteuer (Art. 43 BdBSt)

Sachverhalt:

A. S. ist Steuer- und Wirtschaftsberater (vgl. auch VGE 342/87 vom 11.7.1988). Er beriet u.a. auch H. - welcher die Einzelfirma H. betrieb - erstellte für ihn die Abschlüsse und bereitete die Steuererklärung vor. Per 1.1.1981 liess H. seine Einzelfirma durch S. in die Y. AG (...) umwandeln. Die AG übernahm gemäss Sacheinlagevertrag vom ... und Uebernahmebilanz per 31.12.1980 von der per ... gelöschten Einzelfirma Aktiven von Fr. 202 764.60 und Passiven von Fr. 101 839.40 zum Uebernahmepreis von Fr. 100 925.20, wovon Fr. 100 000.-- auf das Aktienkapital angerechnet wurden (vgl. Amtsblatt).

In der Schlussbilanz der Einzelfirma per 31.12.1980 betrugen die Aktivkonti 1040 bis 1170 insgesamt Fr. 126 764.60, wobei die Warenvorräte [Konto-Nr. 1070] mit Fr. 9 000.-- sowie die Maschinen/Werkzeug [Konto-Nr. 1110] mit Fr. 31 000.-- bewertet wurden (vgl. Steuerakten Liquidationsgewinne H., nachfolgend: Liq.act. 1.5). In der Eröffnungsbilanz der AG per 1.1.1981 wurden die Warenvorräte mit Fr. 30 000.-- [+ 21 000.--] sowie die Maschinen/Werkzeug mit Fr. 56 000.-- [+ 25 000.--] bewertet (vgl. Liq.act. 2.7 Anhang). Somit erfolgte in der Eröffnungsbilanz der AG per 1.1.1981 im Vergleich zur Schlussbilanz der Einzelfirma per 31.12.1980 in den Positionen "Warenlager" und "Maschinen"

eine Aufwertung von insgesamt Fr. 46 000.--. Die verbleibende Differenz zwischen den Aktiven der Einzelfirma per 31.12.1980 von Fr. 126 764.60 und den Aufwertungen von Fr. 46 000.-- einerseits und den Aktiven der AG gemäss Eröffnungsbilanz per 1.1.1981 von Fr. 202 764.60 beruht auf einem zusätzlichen Darlehen von Fr. 30 000.-- (vgl. Liq.act. 2.7, Anhang).

B. Da die Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen (Liquidationsgewinne) nach Ablauf der bis zum 31.5.1983 angesetzten Frist nicht eingereicht worden war, mahnte die Kantonale Steuerverwaltung am 16.6.1983 H., die Unterlagen bis zum 30.6.1983 nachzureichen (vgl. Liq.act. 2.8). Die betreffende, vom Steuervertreter S. (i.V.) unterzeichnete Steuererklärung traf am 6.7.1983 mit folgenden Angaben bei der Steuerverwaltung ein:

2.	Verkaufserlös bzw. Verkehrswert der übrigen ins Privatvermögen überführten Bestandteile des Geschäftsvermögens	Fr. 100 925.--
6.	Total Liquidationserlös	Fr. 100 925.--
7.	Abzüge:	
	b) Saldo Kapitalkonto bei der Gesellschaft inkl. Privatkonto und Gewinnanteil des laufenden Geschäftsjahres	Fr. 100 925.--
	Total Abzüge	Fr. 100 925.--
8.	Total Liquidationsgewinn (Ziff. 6 minus Ziff. 7)	Fr. 0
10.	Steuerbarer Liquidationsgewinn	Fr. 0

Mit Auflage vom 7.7.1983 verlangte der Steuerrevisor diverse Unterlagen (u.a. die Eröffnungsbilanz der AG per 1.1.1981 sowie die Buchhaltung der Jahre 1979, 1980 und 1981, vgl. Liq.act. 1.4), welche am 18.7.1983 nachgereicht wurden (vgl. Liq.act. 2.7). Mit Verfügungen vom 30.9.1983

wurde aufgrund der Aufwertungen in der Eröffnungsbilanz der AG bundessteuerlich ein Liquidationsgewinn von Fr. 46 000.-- (Jahressteuer: Fr. 1 196.80) und kantonal ein steuerbarer Gewinn von Fr. 44 000.-- (Steuerbetrag pro Einheit: Fr. 1 440.-- bzw. insgesamt Fr. 7 200.--) veranlagt. Diese Veranlagungsverfügungen erwuchsen in Rechtskraft.

C. Mit Zwischenbescheid vom 25.3.1985 wurde gegen H. und S. eine Untersuchung wegen versuchter Steuerhinterziehung bzw. Mitwirkung daran (in bezug auf die Liquidationsgewinnsteuerveranlagung) eingeleitet.

Am 4.7.1988 (Versand: 6.7.1988) verfügte die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer was folgt:

"1. Das Strafverfahren U-Nr. 30/85 II gegen H. wird im Sinne der Erwägungen eingestellt.

2. S. wird in Anwendung von Art. 131 Abs. 2 und 3 BdBSt i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt mit einer Busse von Fr. 1 196.-- bestraft."

(vgl. act. 7)

D. Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 8.8.1988 lässt S. folgende Anträge stellen:

"1. Die Verfügung der Verwaltung für die direkte Bundessteuer 31/85 II vom 4. Juli 1988 sei aufzuheben, eventuell zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes an die Verwaltung für die direkte Bundessteuer zurückzuweisen.

2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

E. Vernehmlassend beantragte die VdBSt am 29.8.1988, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen und die vorinstanzliche Verfügung sei zu bestätigen.

F. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist.

Erwägungen:

1. a) Nach Art. 131 Abs. 2 BdBSt ist eine Busse von 20 bis 20 000 Franken zu verhängen, wenn sich während des Veranlagungsverfahrens ergibt, dass ein Pflichtiger zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Steuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Steuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat. Strafbar ist nach dieser Bestimmung nur, wer vorsätzlich handelt, d.h. mit Wissen und Willen die in Art. 131 Abs. 2 BdBSt bezeichneten täuschenden Vorkehren getroffen hat (ASA 54, 1986, S. 462, E. 2; StPS 1985, Heft 4, S. 190; BGE 100 I b 480 E. 2; VGE 355/86 vom 27.3.1987 mit weiteren Hinweisen).

b) Wurde die Widerhandlung von einem vertraglichen Vertreter begangen, so wird sie der vertretenen Person zugerechnet, sofern diese nicht nachweist, dass sie nicht imstande gewesen wäre, die Handlung zu verhindern oder deren Auswirkung rückgängig zu machen (vgl. Art. 130 Abs. 3 BdBSt, wobei Art. 129 Abs. 3 ausdrücklich vorbehalten bleibt). Die Regel, wonach Handlungen und Widerhandlungen des vertraglichen Vertreters dem vertretenen Steuerpflichtigen zugerechnet werden, ist deshalb sachlich richtig, weil der Steuerpflichtige den vertraglichen Vertreter gehörig zu unterrichten und zu überwachen hat; dies ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige seine Steuererklärung persönlich unterzeichnen muss (vgl. E. Känzig, Wehr-

steuer, N. 6 zu Art. 130 BdBSt; a.M. ASA 32, 489).

c) Wer den Täter zur Steuerhinterziehung vorsätzlich bestimmt, ihm dabei Hilfe leistet oder dazu beiträgt oder beizutragen versucht, ihn der Strafverfolgung oder dem Strafvollzug zu entziehen, ist gleichfalls wie der Täter strafbar, wobei Gehilfen und Begünstiger in der Regel milder zu bestrafen sind als Haupttäter und Anstifter (vgl. Art. 131 Abs. 3 BdBSt i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt; vgl. H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N. 22 f. zu Art. 129 BdBSt; E. Känzig, a.a.O., N. 9 zu Art. 129 BdBSt; Zuppinger, Der Steuerbetrug unter Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ASA 44, 136).

2. a) Die Vorinstanz rechnete in der angefochtenen Verfügung zunächst das unkorrekte Ausfüllen der fraglichen Steuererklärung durch den vertraglichen Vertreter dem Steuerpflichtigen zu (vgl. angefocht. Verfügung, Erw. 2b mit Hinweis auf den BGE vom 29.9.1986, publ. in NStPr 3/87, S. 42). Nach ihrer Darstellung hat der Steuerpflichtige tatbestandsmässig und rechtswidrig gehandelt, doch kann ihm kein schuldhaftes, d.h. in concreto kein vorsätzliches Verhalten nachgewiesen werden, weshalb das Verfahren gegen ihn (den Steuerpflichtigen) eingestellt wurde (vgl. angefocht. Verfügung, Erw. 2b). Anschliessend untersuchte die Vorinstanz, ob die Voraussetzungen erfüllt waren, damit der Steuervertreter für Teilnahme an einer versuchten Steuerhinterziehung bestraft werden könne (vgl. angefocht. Verfügung Erw. 3 und 4). Im Rahmen der Bussenbemessung stellte die Vorinstanz zudem fest, dass der Steuervertreter "nicht bloss als Gehilfe, sondern als Täter zu betrachten" sei (vgl. Erw. 5 der angefocht. Verfügung).

b) Der Beschwerdeführer hingegen bemängelt, eine strafbare Haupttat liege nicht vor, weshalb eine Teilnahme nicht möglich sei (vgl. Beschwerdeschrift, S. 7 mit Hinweis

auf Archiv Bd. 13, S. 173 und BGE 106 IV 426 f.).

3. a) Im BGE vom 23.6.1944 i.S. Bank in Z. (= Archiv Bd. 13, S. 173 ff.) ging es darum, dass ein Steuerpflichtiger, welcher bei einer Bank ein Hypothekardarlehen sowie zwei Kontokorrentkredite hatte, von den Steuerbehörden angewiesen wurde, einen Ausweis über sämtliche Sicherheiten in bezug auf die beiden Kontokorrentkredite beizubringen, die Bank jedoch die Ausstellung der verlangten Bescheinigungen verweigerte. Die Kantonale Wehrsteuerrekurskommission erhöhte das vom Pflichtigen anerkannte Vermögen in der Annahme, dass für das Hypothekardarlehen (ausser den angegebenen) noch weitere Sicherheiten vorhanden gewesen seien; überdies hatte sie erwogen, ob der Steuerpflichtige wegen Verletzung der ihm nach Art. 89 WStB obliegenden Pflichten zu büssen sei und die Frage mangels Verschuldens verneint. Dagegen wurde der Bank gestützt auf Art. 131 Abs. 1 und 3 WStB eine Busse von Fr. 1 000.-- und ihrem Direktor eine Busse von Fr. 101.-- auferlegt. Das Bundesgericht hielt dazu fest, dass die Bussenverfügung höchstens wegen Gehilfenschaft bei einer Uebertretung des Steuerpflichtigen getroffen werden konnte. Gehilfenschaft setze aber nach allgemeiner, auch im Steuerstrafrecht geltender Regel ein Hauptdelikt voraus. Im weiteren führte es aus:

> "Nur dort, wo der Haupttäter aus Gründen, die in seiner Person liegen, nicht bestraft werden kann (Tod, Unzurechnungsfähigkeit usw.), kann ein Gehilfe bestraft werden, obgleich den Haupttäter keine Strafe trifft. Da die Kantonale Rekurskommission ausdrücklich feststellt, dass beim Steuerpflichtigen ein Hinterziehungsversuch nicht anzunehmen ist, da der subjektive Tatbestand fehlt, so ist auch eine Bestrafung der Beschwerdeführerin wegen Beihilfe ausgeschlossen."
>
> (vgl. Archiv 13, S. 177 oben).

b) In einem BGE vom 22.3.1985 (publ. in StE 1987, B 101.3 Nr. 1) führte das Bundesgericht aus, die Bestrafung wegen Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung setze einen kausalen Beitrag des Gehilfen zur strafbaren Steuerhinterziehung des Haupttäters voraus (zit. BGE vom 22.3.1985, Erw. 3a mit Hinweis auf ASA 20, S. 145). Im weiteren betonte es:

> Nach der Rechtsprechung zu den allgemeinen Bestimmungen des Strafrechts - die auch auf Verwaltungsstrafen des Steuerrechts anwendbar sind, soweit dieses nicht abweichende eigene Bestimmungen kennt (Art. 333 Abs. 1 StG) - setzt die Bestrafung des Gehilfen nicht voraus, dass die Tat des Haupttäters beurteilt wurde, sondern nur [aber immerhin], dass sie verübt wurde und strafbar ist.
>
> (vgl. zit. BGE vom 22.3.1985, E. 3a mit Hinweis auf BGE 106 IV 426 f.)

Dabei stellt sich die Frage, ob die Haupttat sowohl (objektiv) tatbestandsmässig und rechtswidrig als auch schuldhaft sein muss [sog. "extreme Akzessorietät" der Teilnahme, vgl. Hauser/Rehberg, Grundriss des Strafrechts, 4. A. ZH 1988, S. 115], d.h. ob der Haupttäter auch die subjektiven Tatbestandselemente erfüllen muss, damit der Teilnehmer zur Verantwortung gezogen werden kann.

Die Vorinstanz betont in diesem Zusammenhang, nach einhelliger Auffassung gelte die "limitierte Akzessorietät" der Teilnahme, d.h. für deren Strafbarkeit genüge eine [objektiv] tatbestandsmässige und rechtswidrige Haupttat (vgl. Vernehmlassung, Ziff. 4 mit Hinweisen, u.a. auf Hauser/Rehberg, a.a.O., S. 115). Diese Auffassung widerspricht jedoch der Feststellung des Bundesgerichts in Archiv 13, S. 177 oben, wonach der fehlende subjektive Tatbestand hinsichtlich der Haupttat eine Bestrafung wegen Beihilfe ausschliesse. Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit einem BGE

vom 3.7.1970, wonach die Feststellung, jemand habe mit Wissen und Willen gehandelt und damit vorsätzlich gehandelt, zur Tatbestandsermittlung gehöre (vgl. ASA 40, S. 160 oben).

Die Frage, ob Vorsatz und Fahrlässigkeit zur Tatbestandsmässigkeit zu ziehen [= sog. "personale Unrechtslehre"] und nicht erst als Schuldformen zu behandeln sind, braucht hingegen - wie noch nachfolgend zu zeigen ist - nicht abschliessend behandelt zu werden (zum Stand der Diskussionen vgl. H. Schultz, Einführung in den allg. Teil des Strafrechts, 4. A. S. 261 f.; vgl. insbes. Hauser/Rehberg, a.a.O, S. 56 f., wonach sich die personale Unrechtslehre in der deutschen Doktrin fast ausnahmslos durchgesetzt habe und in der Schweiz zunehmende Anerkennung finde).

c) In einem BGE vom 4.5.1951 i.S. R. (= Archiv 20, S. 142 ff.) hatte das Bundesgericht folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

> L., Inhaber eines Buchhaltungsbüros, besorgte u.a. die Steuerangelegenheiten des Milchhändlers B., welcher im betreffenden Jahr keine Geschäftsbuchhaltung führte, sondern sich damit begnügte, die Unkosten zu belegen, d.h. die Rechnungen des einzigen Lieferanten zu sammeln. L. füllte die entsprechenden Steuererklärungen aus, welche von B. unterzeichnet und von L. abgegeben wurden. Im anschliessenden Veranlagungsverfahren reichte L. u.a. eine von ihm erstellte Ertragsrechnung und ferner 3 Rahmrechnungen ein, bei welchen er je eine Monatsbezeichnung hinzugefügt hatte. Im weiteren war nur L. an einer Verhandlung mit dem Veranlagungsbeamten beteiligt. In der rechtskräftigen Veranlagung wurde B. schliesslich mit einem höheren Einkommen eingeschätzt, als er deklariert hatte. In der Folge belegte die Kantonale Wehrsteuerverwaltung B. wegen fahrlässiger Widerhandlung gegen Art. 131 Abs. 1 WStB mit einer Busse von Fr. 50.--; gleichzeitig büsse sie den Buchhalter L. gestützt auf Art. 131 Abs. 2 und 3 WStB wegen Beihilfe zu Hinterziehungsversuch mit Fr. 500.-- (vgl. Archiv 40, S. 142 f.).

Das Bundesgericht würdigte diesen Sachverhalt wie folgt:

> Nach den Akten muss angenommen werden, dass der Beschwerdeführer [Buchhalter] nicht bloss, als Gehilfe oder in anderer Form, am Hinterziehungsversuch teilgenommen, sondern diesen selbst als Täter und zwar als alleiniger, verübt hat. Der Steuerpflichtige B. hat lediglich bei der Steuererklärung mitgewirkt, indem er sie unterzeichnet und dem Beschwerdeführer zur Einreichung übergeben hat. Seine Darstellung im Strafverfahren wegen Steuerbetrugs nach kantonalem Recht, er habe die Unterschrift während der Arbeitszeit und in Eile gegeben und sich im übrigen um die Angelegenheit nicht bekümmert, ist nicht widerlegt. Er ist denn auch bloss wegen fahrlässiger Widerhandlung im Sinne von Art. 131 Abs. 1 WStB bestraft, dagegen von der Anklage des Hinterziehungsversuches mangels Beweises seiner Täterschaft freigesprochen worden. In der Tat bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass er dem Beschwerdeführer vorsätzlich nur einen Teil der Belege zur Verfügung gestellt und ihn veranlasst hat, dem Steuerkommissär eine unwahre Ertragsrechnung einzureichen, und ebenso wenig ist nachgewiesen, dass er in irgendeiner Weise bei der Verfälschung der Rahmrechnungen mitgewirkt oder von den verfälschten Urkunden selbst Gebrauch gemacht hat. (...)
> (vgl. Archiv 40, S. 144, Erw. 3).

In der Folge befasste sich das Bundesgericht in Erwägung 4 mit Art. 130 Abs. 3 WStB, wonach die von einem vertraglichen Vertreter begangene Widerhandlung grundsätzlich der vertretenen Person zugerechnet wird, sofern diese nicht nachweist, dass sie nicht imstande gewesen wäre, die Handlung zu verhindern oder deren Auswirkung rückgängig zu machen. Daraus schloss das Bundesgericht, dass dann, wenn der vertretenen Person der Entlastungsbeweis misslingt und infolgedessen die Widerhandlung ihr zugerechnet wird, der vertragliche Vertreter nicht als Täter behandelt werden kann, sondern vielmehr nach Art. 129 Abs. 3 als Anstifter, Gehilfe oder Begünstiger zu büssen sei, sofern die Voraussetzungen dafür vorhanden sind.

> "Erbringt aber der Vertretene den Entlastungsbeweis, so muss an seiner Statt als Täter der Vertreter bestraft werden, wenn dessen persönliches Verschulden feststeht. Anstifter, Gehilfe oder Begünstiger kann der Vertreter in diesem Falle nicht sein, weil es an einer Person fehlt, wel-

> cher die Täterschaft zugerechnet werden kann. Wenn dem Vertretenen der Entlastungsbeweis gelingt, so ist dies kein Grund, den Vertreter, der sich eine Widerhandlung hat zuschulden kommen lassen, ebenfalls von Strafe zu befreien. Es kann nicht der Sinn des Gesetzes sein, dass das Verhalten des Vertreters unter solchen Umständen ungesühnt bleibt. Tatsächlich sieht Art. 130, Abs. 3 WStB vor, dass der Vertreter selbst als Täter zu bestrafen ist, wenn er (schuldhaft) eine 'Widerhandlung begangen' hat, welche nicht dem Vertretenen 'zugerechnet' werden kann."
> (vgl. Archiv 40, S. 145).

d) Diese bundesgerichtliche Praxis wurde in weiteren Entscheiden bestätigt (vgl. Archiv 32, S. 485 ff.; vgl. Archiv 38, S. 372; vgl. auch E. Känzig, a.a.O. N. 6 zu Art. 130 BdBSt und N. 6 zu Art. 130 BdBSt im Ergänzungsband 2. A. von 1972; vgl. auch die Wegleitung zur Verfolgung und Ahndung voll. Steuerhinterziehung, versuchter Steuerhinterziehung und sonstiger Widerhandlungen, Ausgabe 1987, Ziff. II.2 in fine).

e) Im konkreten Fall sprechen - in Anlehnung an das Präjudiz Archiv 20, S. 141 ff. - folgende Umstände für eine Täterschaft (und nicht bloss Gehilfenschaft) des Beschwerdeführers (wobei die Verschuldensfrage vorderhand noch ausgeklammert bleibt, vgl. nachfolgend, Erw. 4).

Im Präjudiz hatte der Steuerpflichtige zwar an der Steuererklärung mitgewirkt, indem er diese unterzeichnet hatte (vgl. Archiv 20, S. 144). Im vorliegenden Fall wurde die betreffende Steuererklärung unbestrittenermassen vom Vertreter unterzeichnet und eingereicht. Nach Auffassung des Bundesgerichts ist es nicht erforderlich, dass die Steuererklärung vom Pflichtigen unterzeichnet wird (vgl. Archiv 40, S. 489 oben; a.M. E. Känzig, N. 2 zu Art. 86 BdBSt, Ergänzungsband 2. A.). Die Frage, wer eine Steuererklärung unterzeichnet und einreicht, ist für die Besteuerung weniger wichtig, weil es dort vor allem darauf an-

kommt, wie das Formular ausgefüllt wird. Diese Frage ist jedoch nach Auffassung des Bundesgerichts allenfalls hinsichtlich des vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Entlastungsbeweises von Bedeutung: Dieser Entlastungsbeweis wird dem Pflichtigen schwer fallen, wenn er die Erklärung selber unterschrieben hat (vgl. Archiv 32, S. 489 mit Hinweis auf Archiv 29, S. 133 Z.3). E contrario ergibt sich daraus, dass der Entlastungsbeweis im konkreten Fall leichter zu erbringen ist, weil die Steuererklärung nur vom Vertreter unterzeichnet wurde.

Im Präjudiz erübrigte sich die Frage, ob der Pflichtige die Auswirkung der vom Vertreter begangenen Widerhandlung hätte rückgängig machen können, weil es beim Hinterziehungsversuch blieb (vgl. Archiv 20, S. 146 oben). Dies gilt ebenso für den vorliegenden Fall.

Im Präjudiz wurde die Frage verneint, ob der Pflichtige imstande gewesen wäre, die Handlung zu verhindern, weil dem Pflichtigen zugebilligt wurde, er habe keine Kenntnisse von den Verfälschungen (der Rahmrechnungen) gehabt und er habe auch nicht damit rechnen müssen, dass der Vertreter sich solcher Mittel bedienen könnte (vgl. Archiv 20, S. 146). Im konkreten Fall ist ebenfalls nicht erstellt, dass der Pflichtige von den falschen Angaben in der Steuererklärung Kenntnis hatte. Ebenso wenig kann angenommen werden, dass der Pflichtige mit unkorrekten Angaben seines fachkundigen Vertreters in der Steuererklärung rechnen musste, zumal der Vertreter bereits die Abschlüsse 1978 und 1979 der Einzelfirma des Pflichtigen (vgl. Steuerakten H. 1979/1980) sowie die Umwandlung der Einzelfirma in die AG vornahm und ausserdem sowohl den Pflichtigen wie die AG in der Periode 1981/82 vertrat; somit durfte der Pflichtige ohne weiteres davon ausgehen, dass dem Vertreter die entsprechenden Verhältnisse hinreichend bekannt waren (...).

Im Präjudiz wurde schliesslich angenommen, dass der Pflichtige die falschen Angaben auch bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt nicht hätte erkennen können. Ferner schloss das Bundesgericht aus den Akten, dass der Pflichtige der Buchhaltung nicht kundig war und daher nicht in der Lage gewesen wäre, die Unvollständigkeit der Angaben des Vertreters zu bemerken, selbst wenn er die Steuererklärung bei der Unterzeichnung überprüft hätte (vgl. Archiv 20, S. 146). Im konkreten Fall ist schwierig zu beurteilen, ob der Pflichtige - falls er die Angaben im Rahmen der Unterzeichnung der Steuererklärung kontrolliert hätte - bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt die unrichtigen Angaben hätte erkennen können. Gegen diese Annahme spricht jedoch der Umstand, wonach die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung die Untersuchung gegen den Pflichtigen (ohne Folgen für diesen) einstellte. Ueberdies legen auch das Alter (Jahrgang 1952) sowie insbesondere die Berufstätigkeit des Pflichtigen (vgl. Steuerakten H. 1981/82, ...) den Schluss nahe, dass der Pflichtige - zumindestens im Zeitpunkt der Einreichung der betreffenden Steuererklärung (Juli 1983) - keine besonderen Kenntnisse in Buchhaltungs- und Steuerbelangen hatte.

Zusammenfassend kommt das Gericht zum Schluss, dass der Entlastungsbeweis des Pflichtigen als erbracht anzusehen ist, was schliesslich von den Parteien nicht substantiiert in Frage gestellt wird. Kann sich aber der Vertretene entlasten, ist dies nach dem Gesagten noch kein Grund, auch den Vertreter von einer Strafe zu befreien (vgl. ASA 20, S. 145; für dieses Ergebnis [Täterschaft statt Gehilfenschaft] spricht auch die im Strafrecht vorherrschende Lehre und Praxis beim Zusammentreffen verschiedener Beteiligungsformen: Hat danach jemand einen anderen zu einem Delikt angestiftet oder ihm dazu im Vorbereitungsstadium Hilfe geleistet und wirkt er in der Folge an der gleichen Tat als Mittäter mit, so geht die Teilnahme in der Täterschaft auf;

vgl. Hauser/Rehberg, a.a.O., S. 118 mit Hinweisen; vgl. ferner auch BGE 106 IV 72).

Bei dieser Sachlage ist in der Folge noch zu prüfen, ob der Vertreter mit seinem Verhalten vorsätzlich eine Steuerhinterziehung versucht hat. Denn die Voraussetzung, wonach die unrichtigen Angaben für den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung waren, ist offenkundig gegeben (vgl. angefocht. Verfügung, Erw. I.1.b und c).

4. a) Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, setzt eine Bestrafung im konkreten Fall Vorsatz voraus, wobei Eventualvorsatz genügt (vgl. angefocht. Verfügung, S. 4). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Nachweis des Vorsatzes als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Pflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass der Pflichtige auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Der Vorsatz ist nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben (in der Steuererklärung) von der Steuerbehörde leicht festgestellt werden konnte; denn der Pflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörde auf seine Angaben abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (vgl. Archiv 55, S. 567 mit Hinweis auf BGE 100 Ib 480 f.; vgl. auch VGE 355/86 vom 27.3.1987, E. 1c mit Hinweisen; VGE 359/87 vom 12.3.1988, Erw. 3b aa).

b) Der Beschwerdeführer hat folgende Ziffern der fraglichen Steuererklärung ausgefüllt:

"Ziffer 2 Verkaufserlös mit Fr. 100 925.--, Ziffer 7 Saldo des Kapitalkontos. Dass das Formular unrichtig ausgefüllt war, musste der prüfende Steuerkommissär sofort feststellen, ohne dass es des Beizugs der Eröffnungsbilanz der AG bedurft hätte. Der Saldo des Kapitalkontos der Einzelunternehmung betrug nämlich - wie aus der eingereichten Bilanz per 31.12.1980 ersichtlich ist - nicht Fr. 100 925.20, sondern lediglich Fr. 24 925.20."

(vgl. Beschwerdeschrift, S. 6, Ziff. 8)

In der Folge wendete der Rechtsvertreter gegen die Annahme eines eventualvorsätzlichen Handelns insbesondere ein, der Beschwerdeführer habe in Ziffer 2 der Steuererklärung den Veräusserungserlös, den der Steuerpflichtige bei der Ueberführung der Einzelunternehmung in die AG erzielte, korrekt angegeben. Im weiteren führte er aus:

"Mehr als zwei Jahre nach der Gründung der Y. AG, rund zweiundzwanzig Monate nachdem er die Steuererklärung von H. eingereicht hatte, rund ein Jahr nachdem er die Steuererklärung der Y. AG einreichte, weder die eine noch die andere Steuererklärung zwischenzeitlich behandelt worden war, war es ihm nicht mehr bewusst, dass nach dem Abschluss der Bilanz per 31.12.1980 der Einzelfirma, jedoch vor der Gründung der Y. AG, einerseits ein Darlehen in der Höhe von Fr. 30 000.--, andererseits eine Aufwertung der beiden Positionen Warenlager und Inventar vorgenommen worden waren. Dass der Beschwerdeführer gerade nicht eventualvorsätzlich handelte, ergibt sich aus dem Umstand, dass er den gesamten Veräusserungserlös angegeben hat und darauf hinwies, dass die Schlussbilanz der Einzelfirma H. sich bereits bei den Steuerakten befindet. Da H. noch nicht persönlich eingeschätzt war, die Schlussbilanz der Steuererklärung nicht beilag, wusste der Beschwerdeführer, dass der Einschätzungsbeamte diese mindestens zur Ueberprüfung der in Ziffer 7 eingesetzten Zahl beiziehen werde."

(vgl. Beschwerdeschrift, S. 8).

c) Die Vorinstanz untermauert in der Vernehmlassung die Annahme eines Eventualvorsatzes mit den folgenden Ausführungen:

> "Die Steuererklärung für Kapitalgewinne dient ausschliesslich der Ermittlung von allfälligen Liquidations- bzw. Kapitalgewinnen. Die Gretchenfrage für den Fiskus ist somit, ob von der Schlussbilanz der Einzelfirma zur Eingangsbilanz der Aktiengesellschaft (steuerbare) Aufwertungen vorgenommen wurden. S. ... wusste dies. Trotzdem hat er, ohne die erforderlichen Abklärungen zu treffen, einen Liquidationsgewinn von Fr. 0.-- deklariert. Darauf hat er diese Steuererklärung trotzdem mit der Erklärung unterzeichnet, diese 'vollständig und wahrheitsgetreu' ausgefüllt zu haben. Damit nahm er eine Steuerverkürzung zumindest eventualvorsätzlich in Kauf (vgl. Stratenwerth, Schweiz. Strafrecht, Allg. Teil I, N 117 ff. S. 174), konnte er doch damit rechnen, dass die Steuererklärung ohne weitere Abklärung vom Fiskus so akzeptiert würde. Die Steuerverwaltung darf sich nämlich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen (vgl. BGE vom 31.5.1985 in: StPS 4/85, 192)."

(vgl. Vernehmlassung, S. 5, Ziff. 8).

d) Dieser vorinstanzlichen Auffassung ist grundsätzlich aus den nachfolgend dargelegten Gründen beizupflichten.

aa) Wie der Beschwerdeführer zutreffend darlegt, gilt als steuerbarer Kapital- oder Liquidationsgewinn die Differenz zwischen dem Nettoerlös, der bei der Veräusserung oder Verwertung der zum Geschäftsvermögen gehörenden Sachen und Rechte erzielt wird, und dem Buchwert dieser Vermögensbestandteile (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6/7, mit Hinweis auf H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N. 11 zu Art. 43 BdBSt).

Der Beschwerdeführer hat den Veräusserungserlös in der Steuererklärung (für die Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen) unbestrittenermassen korrekt angegeben. (Dieser Betrag

konnte dem Sacheinlagevertrag vom ... bzw. der Veröffentlichung im SHAB (Nr. ...) bzw. dem kantonalen Amtsblatt ... entnommen werden.)

Was jedoch Ziff. 7b dieser Steuererklärung ["Saldo Kapitalkonto bei der Gesellschaft inkl. Privatkonto und Gewinnanteil des laufenden Geschäftsjahres"] anbelangt, wird damit eindeutig der Kapitalkontosaldo der Einzelfirma angesprochen. Dies ergibt sich auch aus dem Kopf der betreffenden Steuererklärung; darnach betrifft diese Steuererklärung - welche dazu dient, den Bestand und Umfang von sondersteuerpflichtigen Gewinnen zu ermitteln - lediglich die Einzelfirma H. (nicht aber die AG). Die AG hingegen hat mit der Liquidationsgewinnbesteuerung grundsätzlich nichts zu tun, weshalb überhaupt kein Anlass bestand, für die Ermittlung des steuerbaren Liquidationsgewinnes die Buchhaltungsunterlagen (Konti) der AG beizuziehen.

Wie gerade auch das vorliegende Beispiel klar zeigt, muss die Schlussbilanz einer Einzelfirma, welche in eine AG umgewandelt wird, nicht notwendigerweise mit der Eingangs- bzw. Uebernahmebilanz der AG übereinstimmen (vgl. die Ausführungen der Vorinstanz in der Vernehmlassung, Ziff. 2, wonach sich die Schlussbilanz der Einzelfirma sowie die Eingangsbilanz der AG durch eine Aufwertung von Fr. 46 000.-- der Positionen Warenlager und Inventar einerseits und durch eine Kapitaleinlage in Form eines Darlehens von Fr. 30 000.-- unterscheiden; vgl. auch E. Känzig, a.a.O. N. 8 ff. zu Art. 43, N. 43 zu Art. 49 [1. A.] und N. 181 f. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt, wonach die Umwandlung nur dann bundessteuerlich erfolgsneutral ist, wenn die Aktiven und Passiven zu den bisherigen Buchwerten übergehen; vgl. auch Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, N. 28 f. zu § 10, N. 27 zu § 17). Dieses Wissen (um eine mögliche Diskrepanz zwischen der Schlussbilanz der Einzelfirma und der Eingangsbilanz der AG) ist jedoch bei einem fachkundigen

Steuer- und Wirtschaftsberater ohne weiteres vorauszusetzen, weshalb der Argumentation des Beschwerdeführers - er habe versehentlich das Kapitalkontosaldo der AG-Eröffnungsbilanz statt den entsprechenden Saldo der Schlussbilanz der Einzelfirma angegeben (vgl. Beschwerdeschrift S. 8 i.V.m. act. 4, S. 2 f.) - grundsätzlich der Boden entzogen ist.

bb) In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der Steuervertreter (am 6.7.1983) der betreffenden Steuererklärung die Eröffnungsbilanz der AG nicht beilegte (vgl. act. 4, S. 5 Mitte); somit konnte die Veranlagungsbehörde in diesem Zeitpunkt ohne weitere Abklärungen (d.h. ohne nachträglich angeforderte Unterlagen) nicht detailliert feststellen, inwiefern gewisse Bilanzpositionen der Schlussbilanz der Einzelfirma in der Eröffnungsbilanz der AG verändert worden waren. An dieser Erkenntnis ändern auch die Hinweise des Beschwerdeführers auf die Veröffentlichungen im kantonalen Amtsblatt sowie im SHAB nichts. Denn zum einen enthalten diese Publikationen nur Gesamtbeträge, jedoch keine detaillierten Angaben, inwiefern im Vergleich zwischen Schlussbilanz der Einzelfirma und der Eröffnungsbilanz der AG auf welchen Positionen Aufwertungen und/oder Kapitaleinlagen (in Form von Darlehen) vorgenommen wurden. Zum andern verkennt der Beschwerdeführer die Tragweite der geltend gemachten Publizitätswirkung (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 unten), wie auch die Vorinstanz zu Recht darlegt (vgl. Vernehmlassung S. 3, Ziff. 3). Die handelsrechtliche Bestimmung von Art. 933 (wie auch die Veröffentlichungen des Handelsregisters im kant. Amtsblatt) entbindet jedenfalls den Steuerpflichtigen bzw. seinen Steuervertreter keineswegs von der Pflicht, die Steuererklärung für die Liquidationsgewinnbesteuerung korrekt und wahrheitsgemäss auszufüllen; demzufolge kann der Pflichtige die Verletzung der Deklarationspflicht auch nicht mit dem Hinweis auf die amtlich publizierten Handelsregisterauszüge aus der Welt schaffen. Soweit die erwähnten, amtlich publizierten Han-

delsregisterauszüge dazu führten (bzw. führen konnten), dass die Steuerbehörde die Unrichtigkeit der Angaben in der Steuererklärung leichter feststellen konnte, vermag dies den Vorsatz nach ständiger Praxis nicht auszuschliessen, weil der Pflichtige mit der Möglichkeit rechnen kann, dass die Behörde ohne weitere Abklärungen auf die Angaben in der Steuererklärung abstellt (vgl. die in Erw. 4a in fine aufgeführten Entscheide).

Zu berücksichtigen ist schliesslich auch, dass der Beschwerdeführer nicht vorbringt, im Zeitpunkt, als er die betreffende Steuererklärung ausfüllte, hätten ihm die relevanten Unterlagen (bzw. die Schlussbilanz der Einzelfirma) nicht vorgelegen. Vielmehr ist den Ausführungen des Rechtsvertreters zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer tatsächlich im Besitze sämtlicher relevanten Unterlagen war (vgl. act. 4, S. 3, wonach H. wusste, "dass S. sämtliche zur Ausfüllung des Formular erforderlichen Unterlagen hatte"...).

cc) Gegen die Annahme eines Irrtums spricht auch die Anwort des Beschwerdeführers nach dem Schreiben der Veranlagungsbehörde vom 11.8.1983 (= Liq.act. 1.6: in welchem die Aufwertungen in der Eröffnungsbilanz der AG mit einem Liquidationsgewinn von Fr. 46 000.-- erfasst wurden). Dabei nahm der Beschwerdeführer wie folgt Stellung: "Die Berechnung des Liquidationsgewinnes im Betrage von Fr. 46 000.-- ist in Ordnung" (vgl. Steuerakten H., 1981/82, act. 3.9). Von einem Irrtum oder einem Versehen ist mit keinem einzigen Wort die Rede; falls jedoch tatsächlich ein Versehen vorgelegen hätte, wäre jedenfalls zu erwarten gewesen, dass sich der (wirklich irrende) Vertreter - nachdem er kurz zuvor einen Liquidationsgewinn von 0 angegeben hatte - unmittelbar danach auf sein Versehen hingewiesen hätte; im konkreten Fall berief sich der Vertreter erst viel später auf einen (angeblichen) Irrtum (vgl. die Stellungnahme vom 8.5.1985), weshalb der Schluss nahe liegt, dass es sich

beim geltend gemachten Irrtum um eine blosse Schutzbehauptung handelt.

Unbehelflich ist im übrigen auch der Einwand des Beschwerdeführers, ihm wäre sein offensichtliches Versehen aufgefallen, und er hätte eine entsprechende Korrektur vorgenommen, wenn die Steuerverwaltung "korrekterweise die Steuererklärung zum korrekten Ausfüllen und zur Beibringung der erforderlichen Unterlagen (Schlussbilanz der Einzelfirma, Eröffnungsbilanz der AG) zurückgesandt" hätte (vgl. Beschwerdeschrift S. 9 oben). Denn nach der Anordnung vom 7.7.1983, weitere Beweismittel zuzustellen (vgl. Liq.act. 1.4), reichte der Beschwerdeführer lediglich die verlangten Unterlagen nach, ohne - entgegen seiner Behauptung in der Beschwerdeschrift - auch nur ansatzweise auf ein Versehen bzw. auf eine Korrektur hinzuweisen (vgl. Liq.act. 2.7). Ueberdies lagen im Zeitpunkt unmittelbar nach der Einreichung der Steuererklärung (6.7.1983) keine hinreichenden Anhaltspunkte vor, welche zwingend eine Rückweisung erfordert hätten; die fehlende Unterzeichnung durch den Steuerpflichtigen sowie die fehlende ausdrückliche Vertretungsvollmacht in der betreffenden Steuererklärung führen - in Anbetracht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Archiv 32, S. 489) sowie angesichts der konkreten Umstände (wonach der Steuerpflichtige ausdrücklich anerkennt, den Beschwerdeführer mit dem Ausfüllen der fraglichen Steuererklärung beauftragt zu haben, vgl. act. 4, S. 2 oben; vgl. auch die Tatsache, wonach der Beschwerdeführer den Steuerpflichtigen auch in den andern Verfahren vertrat, vgl. Vernehmlassung, S. 2, Ziffer 1) - zu keinem andern Ergebnis.

dd) Ein weiteres bedeutsames Indiz gegen die Annahme eines Irrtums bildet zudem der Umstand, wonach einerseits der gleiche Steuerpflichtige bzw. sein Steuervertreter (= Beschwerdeführer) bereits in der Periode 1981/82 (erfolglos) versuchten, verdeckte Gewinnausschüttungen der AG an

den Hauptaktionär durch nachträgliche Bilanzkorrekturen aufzulösen (vgl. den rechtskräftigen Entscheid vom 12.10.1984 in den Steuerakten H. 1981/82, act. 3.1.1); anderseits lässt die aktenkundige Reihe von Nach- und Strafsteuerverfahren, in welche der Beschwerdeführer verwickelt ist bzw. war, diesen in einem dubiosen Licht erscheinen (vgl. Schreiben des Vorstehers der Steuerverwaltung vom 29.8.1983 = act. 2). Bei dieser Sachlage erweist sich die Irrtumstheorie als unglaubwürdig.

ee) Selbst wenn man entgegen den bisherigen Ausführungen davon ausginge, dass der Beschwerdeführer versehentlich "beim Ausfüllen der Liquidationssteuererklärung nur die Eröffnungsbilanz der Y. AG beigezogen" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9) habe - was nach dem Gesagten bei einem fachkundigen Steuervertreter ... grundsätzlich nicht in Frage kommt (vgl. Erw. 4d aa) - fällt noch die führende Rolle sowie die Detailkenntnisse des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der AG-Gründung (Handelsregistereintrag vom ...) zu seinen Ungunsten ins Gewicht. Zwar macht der Beschwerdeführer geltend, mehr als zwei Jahre nach der Gründung der AG (rund 22 Monate nach Einreichung der Steuererklärung H., rund 1 Jahr nach Einreichung der Steuererklärung der AG und ohne dass eine dieser Steuererklärungen zwischenzeitlich behandelt worden sei) sei ihm nicht mehr bewusst gewesen, "dass nach dem Abschluss der Bilanz per 31.12.1980 der Einzelfirma, jedoch vor der Gründung der Y. AG, einerseits ein Darlehen in der Höhe von Fr. 30 000.--, andererseits eine Aufwertung der beiden Positionen Warenlager und Inventar vorgenommen worden waren" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8). Der Beschwerdeführer übersieht jedoch, dass er den in der fraglichen Steuererklärung unter 7b aufgeführten Betrag ("100 925.--") nicht als solchen aus der Eröffnungsbilanz der AG übernehmen konnte; vielmehr setzt sich dieser Betrag aus zwei Positionen zusammen ("KK Aktionäre": 925.20; "Aktienkapital": 100 000.--).

Somit war aber auch ein Blick auf die einzelnen Bilanzpositionen (der Eröffnungsbilanz) erforderlich; dabei musste dem Treuhänder die Bilanzposition "Darlehen von Fr. 30 000.--" erneut bewusst werden (vgl. auch Liq.act. 2.7/Anhang, Bilanzzeile 5 i.V.m. Steuerakten 1981/82 H., act. 3.14; daraus ist ersichtlich, dass das betreffende Darlehen im wesentlichen dazu diente, die 28 Aktien der Mutter des Steuerpflichtigen zu finanzieren.). Bei dieser Sachlage ist nicht einzusehen, weshalb beim (vom Beschwerdeführer geltend gemachten) Beizug der Eröffnungsbilanz (der AG) das Wissen des Treuhänders um die durch Darlehen finanzierte Kapitaleinlage von Fr. 30 000.-- (bzw. das Wissen um die konkreten Umstände der AG-Gründung) in Frage zu stellen wäre. Vielmehr ist aufgrund allgemeiner Erfahrung davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer - indem er die betreffende Uebernahmebilanz mit den entsprechenden Detailangaben beizog und konsultierte (was er ausdrücklich anerkennt, vgl. act. 4 S. 4 unten) - wieder an die konkreten Umstände der AG-Gründung erinnert wurde.

ff) All diese Ausführungen legen den Schluss nahe, dass der Treuhänder beim Ausfüllen der fraglichen Steuererklärung Kenntnis von den Differenzen zwischen der Schlussbilanz der Einzelfirma und der Eröffnungsbilanz der AG hatte. Indem er - ungeachtet dieser Kenntnis - in Ziff. 7b den Kapitalkontosaldo der Eröffnungsbilanz (statt denjenigen der Schlussbilanz der Einzelfirma) einsetzte, hat er eine Steuerverkürzung zumindestens eventualvorsätzlich in Kauf genommen.

Für dieses Ergebnis sprechen zusammenfassend schliesslich insbesondere noch folgende Ueberlegungen: Erstens hat der Beschwerdeführer unbestrittenermassen für H. die buchhalterischen Angelegenheiten (Abschlüsse der Einzelfirma usw.) erledigt sowie die AG-Gründung durchgeführt. Zweitens musste er aufgrund seiner beruflichen Erfahrung als Steuer-

berater ... offenkundig wissen, dass die konkreten Aufwertungen bei der Ueberführung der Einzelfirma in die AG zu einem Liquidationsgewinn und mithin zu einer entsprechenden Liquidationsgewinnbesteuerung führen. Demzufolge konnte er in der entsprechenden Steuererklärung unter keinen Umständen einen Liquidationsgewinn 0 deklarieren.

Bei diesem Resultat sind die weiteren Einwände des Beschwerdeführers nicht zu hören. Insbesondere ist vor Verwaltungsgericht keine relevante Verletzung des rechtlichen Gehörs erstellt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 unten). Soweit der Beschwerdeführer die fehlende persönliche Befragung rügt, wendet die Vorinstanz zunächst ein, dass der Beschwerdeführer bereits zweimal in (anderen) Strafverfahren befragt worden sei und sich die Steuerverwaltung insofern bereits einen persönlichen Eindruck vom Beschwerdeführer verschaffen konnte (vgl. Vernehmlassung, S. 4). Der Beschwerdeführer widerspricht dieser Feststellung nicht (vgl. die Gerichtsakten, wonach die Vernehmlassung dem Beschwerdeführer am 29.8.1988 zugestellt wurde). Anderseits verweist die Vorinstanz zutreffend auf die Praxis des Verwaltungsgerichts, wonach sinngemäss eine persönliche Befragung erst in einem späten Verfahrenszeitpunkt problematisch sei, weil der Angeschuldigte zu diesem Zeitpunkt genau wisse, worauf es ankomme und deshalb auf eine solche späte Einvernahme verzichtet werden könne (für die ausführliche Begründung vgl. StPS 1988, S. 58 ff.). Im übrigen legte der Beschwerdeführer nicht substantiiert dar, inwiefern durch eine persönliche Befragung in diesem Verfahrenszeitpunkt neue Aspekte, welche bis anhin nicht vorgebracht werden konnten, noch zu berücksichtigen wären.

5. Der Beschwerdeführer beanstandet schliesslich bei der Bussenbemessung, die Vorinstanz habe das neue Kreisschreiben vom 9.12.1987 übersehen. Diese Rüge verfängt nicht, wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung (Ziff. 6)

zutreffend darlegte. Darnach beträgt gemäss neuem Kreisschreiben die Busse (bei vollendeter Steuerhinterziehung) bei einem Verhältnis des hinterzogenen Steuerbetrages zur geschuldeten Steuer von über 90 % grundsätzlich 200 %; andererseits gilt bei versuchter Steuerhinterziehung als erster Anhaltspunkt für die Zumessung der Busse weiterhin die Regel, wonach die Busse die Hälfte der beim Vorliegen einer vollendeten Hinterziehung auszufällenden Busse betragen soll. Die vorinstanzliche Bussenbemessung entspricht dieser Regel. Im weiteren verzichtete die Vorinstanz auf eine Bussenreduktion, weil der steuerliche Leumund des Beschwerdeführers nicht ungetrübt ist und zudem im konkreten Fall Täterschaft und nicht bloss Gehilfenschaft vorliegt (vgl. angefocht. Verfügung, S. 7). Das Gericht schliesst sich dieser Beurteilung an. Dabei werden die weiteren Argumente des Beschwerdeführers - wonach das Verschulden des Beschwerdeführers vorliegend äusserst gering sei, weil sinngemäss die Steuerverwaltung die falsche Deklaration leicht feststellen konnte und zudem der Beschwerdeführer bei der Vielzahl der Geschäftsgründungen und Umwandlungen nicht jeden Fall präsent habe - durch den Umstand aufgewogen, dass der Beschwerdeführer den konkreten Hinterziehungsversuch als fachkundiger Steuervertreter begangen hat. Im übrigen ändert der Einwand des Beschwerdeführers, die von der Vorinstanz erwähnten Bussen von Fr. 10 000.-- seien im Rahmen eines Vergleichs ausgefällt worden, grundsätzlich nichts an der vorinstanzlichen Feststellung, wonach der steuerliche Leumund des Beschwerdeführers getrübt ist.

6. Diesem Ergebnis entsprechend werden die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer auferlegt. Parteikosten werden nicht zugesprochen (Art. 111 Abs. 3 BdBSt).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Oktober 1988 i.S. A. (VGE 345/88)

Nachfrist zur Ergänzung einer ungenügenden Einsprache (§ 74 StG, § 39 VRP; Art. 101 BdBSt)

Sachverhalt:

A. A. liess am 29. Februar 1988 Einsprache erheben gegen Veranlagungsverfügungen der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und der Steuerkommission des Kantons Schwyz. Im Einspracheschreiben, das keine materielle Begründung enthielt, wurde eine Frist von 10 Tagen verlangt zur Nachreichung einer Begründung und ergänzender Unterlagen.

B. Innert der von ihm nachgesuchten Frist gab A. weder Unterlagen noch eine Einsprachebegründung ein.

C. Mit Datum vom 16. Mai 1988 (Einspracheact. 6) forderte die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer A. auf, bis zum 25. Mai 1988 eine detailliert begründete Einsprache mit entsprechenden Beweismitteln und eine unterzeichnete Vollmachtserklärung zugunsten seines Vertreters beizubringen.

D. A. liess die gesetzte Frist untätig verstreichen.

E. Mit Entscheid vom 4. Juli 1988 (Versand 3.8.1988) beschloss die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, auf die Einsprache nicht einzutreten und die Verfahrenskosten dem Einsprecher zu überbinden.

F. Mit Datum vom 30. August 1988 liess A. gegen den "Entscheid vom 4. Juli 1988" der Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Beschwerde erheben mit dem sinngemässen Begehren, der erwähnte Entscheid sei aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung zurückzuweisen bzw. durch das Verwaltungsgericht eine Neubeurteilung durchzuführen.

G. Die Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer beantragt vernehmlassend, die Beschwerde sei abzuweisen.

H. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Ist die Vorinstanz auf eine Einsprache nicht eingetreten, so hat das Verwaltungsgericht gemäss ständiger Rechtsprechung nur zu prüfen, ob der Nichteintretensentscheid zu Unrecht erfolgt ist. Bejaht es diese Frage, so hebt es den Nichteintretensentscheid auf und weist die Akten an die Vorinstanz zurück, damit diese hinsichtlich der Einsprache einen Sachentscheid trifft (vgl. VGE 610/85 vom 17.7.1986, E. 1; VGE 514/86 vom 9.7.1986, E. 1; VGE 525/84 vom 25.4.1984, E. 2 mit weiteren Hinweisen, Prot. K III, 1984, S. 391 ff.; VGE 350/84 vom 6.11.1984, E. 2 mit Hinweisen, Prot. K II, 1984, S. 650 ff.).

Das Verwaltungsgericht ist somit im vorliegenden Verfahren nicht befugt, eine allfällige Neubeurteilung der Sache selbst vorzunehmen, mit anderen Worten: die materiel-

len Fragen bleiben unberührt (J. Hensler, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Kanton Schwyz, Zürich 1980, S. 63).

2. a) Der Beschwerdeführer erwähnt mit keinem Wort, weshalb der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz zu Unrecht erfolgt sein soll. Hingegen wird noch ausdrücklich bestätigt, dass es der damals als Vertreter des Beschwerdeführers auftretende Treuhänder unterlassen habe, "die nötigen Beweismittel über die Rechtmässigkeit dieser Spesen einzureichen". Die weiteren Ausführungen befassen sich ausschliesslich mit materiellen Fragen, die in diesem Zusammenhang unerheblich bleiben müssen.

b) Nach Art. 101 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt, SR 642.11) sind in Einsprachen "die Begehren des Einsprechers sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben. Beweisurkunden, welche sich in Händen des Einsprechers befinden, sind der Einsprache im Original oder in beglaubigter Abschrift beizulegen. Auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung der gestellten Anträge wird nicht eingetreten".

Das Bundesgericht hat dazu bereits in der Rechtsprechung zum ähnlich lautenden Art. 125 des Krisenabgabebeschlusses (KAB, vgl. AS 1934, 77) präzisierend festgehalten, dass Beschwerden, aus denen nicht erkennbar ist, in welchem Umfang eine Abänderung der angefochtenen Veranlagung angestrebt wird, oder die keine Begründung oder eine solche enthalten, die sich von vorneherein als unsachlich erweist, ohne weitere Prüfung von der Hand gewiesen werden dürfen (BGE vom 13.2.1936, vgl. ASA 5, S. 194). Diese Meinung hat das Bundesgericht unverändert bis in die jüngere Zeit immer wieder bestätigt (vgl. ASA 7, S. 27; ASA 18, S. 137; ASA 48, S. 193 ff. = BGE vom 5.5.1978).

Weiter lautet die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 101 BdBSt dahingehend, dass das Ansetzen einer Nachfrist zur Behebung allfälliger Formmängel nicht zulässig ist, da die Einsprachefrist eine gesetzliche Frist darstellt und somit nicht erstreckbar ist (Känzig, Kommentar BdBSt, N.3 zu Art. 101; ASA 43, S. 390; ASA 48, S. 197, E. 3b). Mit anderen Worten: Formmängel lassen sich nur beheben, solange die Einsprachefrist noch nicht abgelaufen ist.

c) Die am 29. Februar 1988 von dem ihn vertretenden Treuhandbüro im Namen des Beschwerdeführers eingereichte Einsprache lautete wörtlich:

> "Reg.Nr. ... A., (Adresse)
> Einsprache gegen Veranlagungsverfügungen vom 29.1.1988 für die kantonalen Steuern und direkte Bundessteuer für die Zeit vom 1. Nov. 1985 bis 31. Dezember 1988
>
> Sehr geehrte Herren,
> gegen die dem Pflichtigen zugestellten Veranlagungen vom 29.1.1988 erheben wir im Auftrage des Pflichtigen fristgemäss Einsprache und beantragen, eine Frist von 10 Tagen für die materielle Begründung der Einsprachen zu erteilen. Da wir noch nicht alle Unterlagen bekommen haben, müssen wir diese noch abwarten. Die heutige Einsprache erfolgt deshalb formell, damit die Frist gewahrt bleibt."

Es ist also offensichtlich, dass die Einsprache weder Begehren noch Begründung im Sinne des BdBSt enthielt. Völlig offen blieb denn auch "wo der Beschwerdeführer hinauswill" (ASA 18, S. 137). Das Schreiben diente vielmehr einzig dem Zweck, eine Fristerstreckung zu erlangen. Für eine solche Fristerstreckung fehlt aber im Bereich des BdBSt jegliche Rechtsgrundlage; einen ungeschriebenen bundesrechtlichen Grundsatz, wonach der Rechtssuchende Anspruch auf Nachfristansetzung für die Verbesserung einer mangelhaften Eingabe hätte, besteht nicht. Einem solchen Anspruch stünde auch die Regel entgegen, dass eine gesetzliche Frist nur

dann verlängert werden darf, wenn das Gesetz der Behörde die Kompetenz zur Fristerstreckung ausdrücklich einräumt. Die Bestimmungen des VwVG, die eine solche Verbesserungsmöglichkeit grundsätzlich enthalten, können ebenfalls nicht herangezogen werden, da sie nur auf Verfahren angewendet werden, die vor jenen letzten kantonalen Instanzen stattfinden, "die gestützt auf öffentliches Recht des Bundes nicht endgültig verfügen" (Art. 1 Abs. 3 VwVG; vgl. ASA 48, S. 197, E. 3c mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung).

c) Es erweist sich nach dem Vorgesagten, dass die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache des Beschwerdeführers nicht eintrat, soweit sie die Veranlagung zur direkten Bundessteuer zum Gegenstand hatte. Diesbezüglich ist die Beschwerde unbegründet und muss folglich abgewiesen werden.

3. a) Es fragt sich aber, ob die Rechtslage im Bereich der kantonalen Steuer nicht von der bundesrechtlichen Regelung abweicht. Im Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (StG, nGS I 105) findet sich in § 74 zwar eine analoge Vorschrift zu Art. 101 BdBSt; im übrigen wird aber auf § 39 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS II 225) verwiesen: darin ist bestimmt, dass der Partei bei ungenügender Eingabe Frist anzusetzen ist zur Verbesserung oder Ergänzung unter Androhung der Rechtsfolgen im Säumnisfall. Kommt die Partei der Aufforderung nicht nach, so wird auf das Rechtsmittel nicht eingetreten (§ 39 Abs. 2 VRP; vgl. A. Kölz, Kommentar zur VRG, Zürich 1978, § 56 Rz. 2).

b) Die Vorinstanz setzte dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16.5.1988 zwar eine Frist bis zum 25.5.1988 zur Beibringung einer detailliert begründeten Einsprache mit entsprechenden Beweismitteln und einer unterzeichneten Vollmachtserklärung. Ein Hinweis auf mögliche Rechtsnach-

teile, wie sie sich aus StG und VRP ergeben, fehlt indessen dem Schreiben völlig. Es konnte der Beschwerdeführer dem Schreiben der Vorinstanz also in keiner Weise entnehmen, dass auf seine Einsprache nicht eingetreten werde, falls er innert der gesetzten Frist die geforderten Unterlagen nicht einreichen würde. Damit verletzte die Vorinstanz klarerweise § 39 VRP, der die Fristansetzung "unter Androhung der Rechtsfolgen" verlangt.

Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung darf der betroffenen Partei aus Formfehlern der Behörden kein Schaden erwachsen (vgl. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1979, S. 42; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976, Nr. 86 B II mit zahlreichen Hinweisen auf die Gerichtspraxis; Kölz, a.a.O., § 10 Rz. 17; VGE 321/86 vom 6.3.1987, Prot. 153, E. 2c). Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdeführer dadurch einen Nachteil erleiden würde, dass in der Folge des Nichteintretens der Vorinstanz ihm das materielle Argument in der Sache selbst (steuerliche Behandlung von Spesenpauschale) verunmöglicht würde und die Veranlagungsverfügung deshalb unverändert in Rechtskraft erwüchse. Zugunsten des Beschwerdeführers ist demnach davon auszugehen, dass er in voller Kenntnis der Rechtsfolgen, d.h. bei ordentlicher Androhung der Rechtsnachteile durch die Vorinstanz, die behördlich gesetzte Frist zur Verbesserung seiner Einsprache wahrgenommen hätte.

c) Da die Vorinstanz es unterliess, dem Beschwerdeführer die rechtlichen Folgen eines Fristversäumnisses anzudrohen, wie es in der VRP und dem StG vorgesehen ist, erfolgte ihr Nichteintretensentscheid vom 4.7.1988 insoweit zu Unrecht, als er das kantonale Steuerrecht betraf. In diesem Punkt ist die Beschwerde deshalb begründet und muss gutgeheissen werden. Die Sache geht darum an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurück.

Insoweit der Beschwerdeführer im jetzigen Verfahren neue Unterlagen eingab, wird die Vorinstanz zu prüfen haben, ob der Aktenstand inzwischen eine materielle Beurteilung der Einsprache im Bereich des kantonalen StG zulässt oder ob dem Beschwerdeführer zur Ergänzung, Vervollständigung oder Begründung seiner Einsprache unter Beibringung der wesentlichen Beweismittel erneut Frist angesetzt werden muss, diesmal unter Androhung allfälliger Rechtsnachteile im Säumnisfall. Wird diese neuerliche Frist eingehalten bzw. erlaubt der Aktenstand bereits eine materielle Beurteilung, so wird die Einsprache nunmehr materiell zu behandeln sein (vgl. Kölz, a.a.O., § 10 Rz. 17 in fine), soweit sie sich gegen die Veranlagung zur kantonalen Steuer richtete.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz aufgehoben, soweit er auf kantonalem Recht beruht. Die Sache wird an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese einen Sachentscheid betreffend Veranlagung zur kantonalen Steuer trifft.

2. Soweit sich der angefochtene Entscheid auf das Bundesrecht stützte, wird die Beschwerde abgewiesen und der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz bestätigt.

3. (Verfahrenskosten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 1. März 1988 i.S. A. (VGE 386/87)

Verfahrensrecht: Revision (§ 61 ff. VRP)

Sachverhalt:

A. Im Entscheid VGE 305/87 vom 17.9.1987 (betreffend Veranlagungsverfügung 1985/86: Pauschalspesen / Geschäftsverluste) erkannte das Gericht in Dispositiv-Ziffer 1 was folgt:

> "Die Beschwerde wird insoweit teilweise gutgeheissen, als für die Veranlagung 1985/86 einerseits ein zusätzlicher, jährlicher Gewinnungskostenabzug von Fr. 4 140.-- (Arbeitszimmer: Fr. 2 840.-- und höhere Autokosten: Fr. 1 300.--) gewährt wird. Anderseits wird die Sache hinsichtlich der Anrechnung von Geschäftsverlusten im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die geltend gemachten Geschäftsverluste auf ihre Begründetheit überprüfen kann; von diesen so ermittelten Geschäftsverlusten ist anschliessend in der Steuerveranlagung 1985/86 lediglich derjenige Anteil in Abzug zu bringen, welcher auf die Bemessungsperiode 1983/84 fällt. Ausserdem ist der vorinstanzliche Kostenspruch (Disp. Ziff. 2 des angefochtenen Entscheids) auf Fr. 74.50 zu reduzieren. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen."

B. Am 6.11.1987 erhob A. hinsichtlich der kantonalen Einkommenssteuern 1985/86 staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht in Lausanne.

Am 30.12.1987 liess A. beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz ein Revisionsbegehren mit den folgenden Anträgen einreichen:

"1. Der Entscheid sei teilweise in Revision zu ziehen und in folgendem Punkt neu zu entscheiden:

Berücksichtigung der geltend gemachten Geschäftsverluste aus der Zeit vom 10.9.1984 bis 31.12.1985 resp. 30.9.1985 (Beendigung der Steuerpflicht im Kanton Schwyz) in den Veranlagungsperioden 1983/84 (ab 10.9. 1984) resp. 1985/86 (Gegenwartsbemessung) und Durchführung einer Zwischenveranlagung per 10.9.1984 resp. 1.1.1985

Grund: Verletzung von klarem Recht und versehentliche Nichtberücksichtigung von erheblichen Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben.

2. Der Entscheid sei teilweise in Revision zu ziehen und es sei in folgemdem Punkt neu zu entscheiden:

Berücksichtigung der geltend gemachten Geschäftsverluste aus der Zeit vom 10.9.1984 bis 31.12.1985 resp. 30.9.1985 (Beendigung der Steuerpflicht im Kanton Schwyz) in den Veranlagungsperioden 1983/84 (ab 10.9. 1984) resp. 1985/86 (Gegenwartsbemessung) und Durchführung einer Zwischenveranlagung per 10.9.1984

Grund: Verstoss gegen Art. 46 Abs. 2 BV wegen interkantonaler Doppelbesteuerung insbesondere Verstoss gegen das Verbot der Schlechterstellung

3. Der Entscheid sei teilweise in Revision zu ziehen und in folgendem Punkt aufzuheben:

Auflage von 2/3 der Verfahrenskosten

4. Dem Beschwerdeführer sei eine Parteientschädigung von Fr. 3 936.-- zuzusprechen."

C. Am 14.1.1988 verfügte das Bundesgericht, dass das staatsrechtliche Beschwerdeverfahren bis zum Vorliegen des Entscheids des Verwaltungsgerichts über das Revisionsbegeh-

ren sistiert werde.*

Vernehmlassend beantragte die Kantonale Steuerkommission am 27.1.1988, auf das Revisionsbegehren sei nicht einzutreten.

D. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Das Verwaltungsgericht ist grundsätzlich an seine Entscheide gebunden, d.h. es kann dem Grundsatze nach nicht auf seine Entscheide zurückkommen (vgl. A. Kölz, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kt. ZH, Zürich 1978, N. 1 zu § 67; Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 43 B. I; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N. 590 lit. d).

Ausnahmsweise ist es im Rahmen einer Revision zulässig, die (formelle) Rechtskraft einer Verfügung (bzw. eines Entscheides) zu beseitigen, um die betreffende Verfügung aufzuheben oder in bestimmtem Sinne abzuändern. Dabei bedeutet Revision das Recht auf Neuüberprüfung einer formell rechtskräftigen Verfügung oder Entscheidung aufgrund eines geschlossenen, im Vergleich zur Wiedererwägung eingeschränkten Kataloges von Gründen.

*** Die staatsrechtliche Beschwerde wurde am 7.9.1988 durch Nichteintretensentscheid des Bundesgerichts erledigt (Anm. der Red.).**

Mithin kann mit der Revision nicht verlangt werden, dass die Behörde jede beliebige, im rechtskräftigen Entscheid behandelte Fragen nochmals überprüfe; vielmehr sind im Revisionsverfahren nur die geltend gemachten Revisionsgründe zu überprüfen (vgl. A. Kölz, a.a.O. N. 59 zu § 20; EGV-SZ 1986 Nr. 35, S. 126; hinsichtlich des abschliessenden Charakters der Revisionsvorschriften, vgl. Imboden/Rhinow, a.a.O. Nr. 43 B II.a; vgl. ferner auch den Entscheid der Kant. Rekurskommission Solothurn vom 24.6.1985, publ. in StE 1986, Nr. A 21.11 Nr. 8, Erw. II.1.a).

Die Revision unterscheidet sich somit vom blossen Wiedererwägungsgesuch, welches an die verfügende oder urteilende Instanz gerichtet ist und innerhalb der noch laufenden Rechtsmittelfrist das Begehren enthält, auf den Entscheid zurückzukommen bzw. bereits behandelte Tat- und Rechtsfragen nochmals zu überprüfen. Dabei besteht keine Pflicht, auf ein solches Wiedererwägungsgesuch einzutreten (vgl. A. Kölz, a.a.O., N. 44 f. zu § 20; StE 1986, A. 21.11 Nr. 8 S. c).

Geregelt ist die Revision in den §§ 61 bis 63 VRP (= Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege, nGS 225; vgl. auch § 7 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz, wonach die Bestimmungen der VRP auf das Steuerverfahren anwendbar sind, soweit das Steuergesetz oder gestützt darauf erlassene Ausführungsbestimmungen keine abweichende Regelung vorsehen).

Gemäss § 61 VRP zieht die Behörde ihre rechtskräftige Verfügung oder ihren rechtskräftigen Entscheid auf Begehren einer Partei in Revision wenn:

a) die Verfügung oder der Entscheid durch eine strafbare Handlung beeinflusst wurde;

b) die Partei nachträglich neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, die sie früher trotz zumutbarer Sorgfalt nicht vorbringen konnte;

c) die Behörde wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hat, welche die dadurch benachteiligte Partei nicht rechtzeitig geltend machen konnte;

d) die Behörde erhebliche Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben, versehentlich nicht berücksichtigt hat.

Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel, bei dem wiederum abzuwägen ist zwischen dem Wert der Rechtssicherheit und dem Postulat der richtigen Durchführung objektiven Rechts. Die Revision darf nur bei schwerwiegenden Mängeln zugelassen werden. Das Gebot der Rechtssicherheit hat vor dem Legalitätsgrundsatz dann zurückzutreten, wenn nachträglich klar wird, dass der einer Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt in entscheidenden Punkten mangelhaft war. Mit der Revision soll das ordnungsgemässe Zustandekommen einer Verfügung gewährleistet werden, wenn die ordentliche Anfechtung nicht möglich oder zumutbar war. Behoben werden können grundsätzlich keine materiellrechtlichen Fehler, sondern nur verfahrensmässige. Es müssen Gründe geltend gemacht werden, die im vorangegangenen Verfahren nicht haben vorgebracht werden können (vgl. EGV-SZ 1986, S. 126 mit Hinweis auf Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtmmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, 1985, S. 35 ff.; vgl. ferner EGV-SZ 1977, S. 47).

Nach Auffassung des Bundesgerichtes (hinsichtlich der Revision rechtskräftiger Veranlagungen im BdBSt) ist eine Revision ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige das, was er im Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Insbesondere kann die Revision nicht mit Ein-

wendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können; eine andere Auffassung liesse sich mit den Erfordernissen der Rechtssicherheit kaum vereinbaren. Schliesslich ist eine Revision ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige bloss seine mangelnde Rechtskenntnis im ordentlichen Veranlagungsverfahren oder eine nach seiner Auffassung falsche rechtliche Betrachtungsweise der entscheidenden oder veranlagenden Behörden geltend macht (vgl. BGE 111 Ib 210 f. mit zahlreichen Hinweisen).

2. Der Gesuchsteller begründet das Revisionsbegehren im wesentlichen:

- einerseits mit einer Verletzung von klarem Recht durch Nichtanwendung der folgenden Gesetzesbestimmungen von Amtes wegen:

  1. § 70 Abs. 1 lit. d StG in Verbindung mit § 70 Abs. 4 StG und Ziff. 255 DA StG

  2. § 70 Abs. 1 lit. b StG in Verbindung mit § 70 Abs. 3 StG

- und anderseits mit der Nichberücksichtigung von erheblichen Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben, da der Veranlagungsbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen sei, dass der Beschwerdeführer im Kanton X. vom 10.9.1984 bis 31.3.1986 eine Einzelfirma führte und somit die massgebenden interkantonalen Verhältnisse per 10.9.1984 geändert hatten. Diese Tatsache sei im Entscheid nicht berücksichtigt worden (vgl. Revisionsbegehren, S. 7).

3. a) Gegen den Verwaltungsgerichtsentscheid vom 17.9.1987, welcher die kantonalen Einkommenssteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Veranlagungsperiode 1985/86 behandelte, erhob der Beschwerdeführer am 6.11.1987 hinsichtlich der kantonalen Steuern eine staatsrechtliche Beschwerde; in bezug auf die direkte Bundessteuer wurde keine Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Mithin ist der betreffende Entscheid vom 17.9.1987 formell rechtskräftig, da hinsichtlich der kantonalen Steuern kein ordentliches Rechtsmittel gegeben ist und hinsichtlich der direkten Bundessteuer von einer an sich gegebenen Rechtsmittelmöglichkeit kein Gebrauch gemacht worden ist (vgl. Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 128; vgl. auch Kölz, a.a.O. N. 52 zu § 20; betr. staatsrechtliche Beschwerde als ausserordentliches Rechtsmittel vgl. Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Bern 1984, S. 33 f. mit Hinweis auf BGE 107 Ia 271).

In der Folge ist zu prüfen, ob ein Revisionsgrund vorliegt, welcher eine Beseitigung der formellen Rechtskraft bzw. eine Abänderung des betreffenden Entscheides erlaubt.

b) Soweit der Beschwerdeführer sich auf eine Verletzung von klarem Recht beruft, wendet die Vorinstanz zutreffend ein, dass ein solcher Revisionsgrund dem kantonalen Recht fremd ist, weshalb auf dieses Begehren nicht einzutreten ist (vgl. Vernehmlassung S. 2 Ziff. 1; vgl. auch vorne, Erw. 1, wonach im Revisionsverfahren grundsätzlich keine materiellrechtlichen Fehler gerügt werden können, vgl. EGV-SZ 1986, S. 126).

c) Der Gesuchsteller machte nicht geltend, der betreffende Entscheid sei durch eine strafbare Handlung beeinflusst worden oder das Gericht habe wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt, welche er nicht rechtzeitig geltend machen konnte. Mithin fällt ein Revisionsgrund nach § 61

lit. a bzw. nach lit. c VRP offensichtlich ausser Betracht.

d) Der Gesuchsteller bringt jedoch im vorliegenden Revisionsverfahren nachträglich eine neue Tatsache und neue Beweismittel vor. Als neue Tatsache macht er nachträglich geltend, die selbständige Nebenerwerbstätigkeit habe bereits am 10.9.1984 (und nicht erst am 1.11.1984) begonnen; als neue Beweismittel reicht er in diesem Verfahren folgende Akten ein:

- eine Kopie einer interkantonalen Steuerausscheidungsmeldung vom 25.4.1986 mit einer handschriftlichen Telefonnotiz vom 12.6.1986;

- eine Kopie vom Untermietsvertrag, von der Y. AG als Untervermieter am 1.11.1984 und vom Gesuchsteller als Untermieter am 3.10.1983 unterzeichnet;

- sowie eine Orientierungskopie des Schreibens vom 1.4.1986 ("Rücktritt vom Mietvertrag").

Diese Akten lagen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren noch nicht vor (vgl. Aktenzusammenstellung für das Bundesgericht Nr. 003, S. 3 unten i.V.m. Nr. 019).

Der Gesuchsteller legte jedoch mit keinem Wort - geschweige denn substantiiert - dar, dass er diese neue Tatsache bzw. diese neuen Beweismittel früher trotz zumutbarer Sorgfalt nicht vorbringen konnte. Aus diesem Grunde kann in diesem Verfahren offen bleiben, ob diese neue Tatsache oder diese neuen Beweismittel erheblich sind bzw. das Ergebnis des Entscheides vom 17.9.1987 in massgeblicher Weise beeinflussen würden.

e) Somit ist noch zu prüfen, ob ein Revisionsgrund nach § 61 lit. d VRP vorliegt [versehentliche Nichtberücksichtigung von erheblichen Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben].

Der Gesuchsteller wirft dem Verwaltungsgericht zunächst vor, es habe versehentlich Ziffer 255 der Dienstanleitung zum kant. Steuergesetz übersehen (vgl. Revisionsbegehren, S. 4). Einmal abgesehen davon, dass das Verwaltungsgericht an die Dienstanleitung grundsätzlich nicht gebunden ist (vgl. § 26 Abs. 4 VRP; vgl. Ziff. 1 f. der Dienstanleitung), verwechselt der Gesuchsteller Tatfrage (quaestio facti) und Rechtsfrage (quaestio iuris): im Rahmen der Tatfrage ist zu prüfen, welche Tatsachen bzw. welcher Sachverhalt bzw. welche konkreten Lebensvorgänge vorliegen. Die Rechtsanwendung hingegen ist darauf angelegt, die richtige Rechtsfolge anzuordnen; dabei gilt es die Frage zu beantworten, ob die tatsächlichen Gegebenheiten (Tatsachen) den Tatbestandsmerkmalen des zur Anwendung stehenden Rechtssatzes entsprechen. Mithin geht es bei der Rechtsfrage um die rechtliche Würdigung (bzw. Beurteilung) von (festgestellten) Tatsachen (vgl. Gygi, a.a.O., S. 161; H.R. Schwarzenbach, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 8. A., S. 76 f.; O.A. Germann, Grundlagen der Rechtswissenschaft, 3. A., 1. Kap. II.).

§ 61 lit. d VRP bezieht sich eindeutig nur auf Tatsachen bzw. auf die Tatfrage. Wie auch der Gesuchsteller zutreffend betonte, ging das Gericht sachverhaltsmässig davon aus, dass der Veranlagungsbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung (3.7.1986) die betreffende selbständige Nebenerwerbstätigkeit bekannt war (vgl. Revisionsbegehren S. 4; zit. VGE 305/87, E. 1 b); klarzustellen ist jedoch, dass das Gericht im Entscheid vom 17.9.1987 keinesweg annahm, der Veranlagungsbehörde sei im Zeitpunkt der Veranlagung der Umfang der Verluste bekannt gewesen; die entsprechenden aktenkun-

digen Meldungen enthalten keine konkreten Zahlenangaben; konkrete Verlustangaben wurden erst in der nachträglichen Eingabe an das Verwaltungsgericht vom 9.7.1987 erwähnt; vgl. Akten StV, 10 + 12: "Gemäss Auskunft Gemeindeverw. Z. hat A. den Betrieb wieder aufgegeben. Es sei kaum anzunehmen, dass daraus ein Gewinn entstanden sei. Demzufolge auch keine Steuerausscheidung."; BGer.-Akten Nr. 019 und 003; in diesem Sinne löst sich auch der im Revisionsbegehren auf S. 9 gerügte (angebliche) Widerspruch auf, indem das Gericht bei der Verteilung der Verfahrenskosten in Erw. 7 dem Beschwerdeführer anrechnete, dass dieser einerseits erst am 9.7.1987 den Schwyzer Behörden gegenüber diese selbständige Nebenerwerbstätigkeit sowie damit zusammenhängende (konkrete) Verluste meldete; anderseits war es nach Auffassung des Gerichtes nicht Sache der Vorinstanz, nach Verlusten zu forschen, welche ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit einer nicht deklarierten selbständigen Nebenerwerbstätigkeit in einem andern Kanton erzielte, aber der Veranlagungsbehörde des Wohnsitzkantons (noch) nicht meldete (vgl. dazu auch Imboden/Rhinow, a.a.O. Nr. 88 B. II. c); in diesem Sinne hatte die Vorinstanz noch keinen Anlass, umfangmässig "nicht bekannte Verluste zu behandeln" bzw. darnach zu forschen, zumal die betreffenden X.-Behörden ausdrücklich auf eine Steuerausscheidung verzichteten (vgl. Steuerakten 10 + 12 sowie Akte Nr. 019).

Bei dieser Sachlage ist völlig unerfindlich, weshalb das Gericht erhebliche Tatsachen, die sich aus den (im Entscheidzeitpunkt vorhandenen) Akten ergeben, versehentlich nicht berücksichtigt haben soll. Soweit der Gesuchsteller aus dieser Tatsache (Kenntnis einer ausserkantonal ausgeübten, selbständigen Nebenerwerbstätigkeit ohne konkrete Verlust-Angaben) sinngemäss ableitet, dass einerseits die Veranlagungsbehörde von Amtes wegen eine Zwischenveranlagung nach § 70 lit. d (oder § 70 lit. b) StG oder anderseits im Rechtsmittelverfahren das Gericht eine solche Zwischenver-

anlagung hätte anordnen müssen, handelt es sich offensichtlich um eine Rechtsfrage bzw. um die rechtliche Würdigung eines bestimmten Sachverhaltes. Somit beschränkt sich die Kritik im Revisionsbegehren grundsätzlich auf eine (angeblich) falsche (Rechts)Anwendung der kantonalen Normen, welche die Zwischenveranlagung regeln. Solche (materiellrechtliche) Rügen werden jedoch von § 61 lit. d VRP nicht erfasst, sondern sind im Revisionsverfahren vielmehr generell unzulässig, ansonst dem Gebot der Rechtssicherheit nicht hinreichende Nachachtung verschafft werden könnte (vgl. vorne Erw. 1; EGV-SZ 1986, S. 126 f.; BGE 111 Ib 211 mit Hinweisen).

4. Schliesslich sind auch keine Revisionsgründe hinsichtlich der Anträge Ziff. 3 und 4 erstellt.

a) Wie bereits im zit. Entscheid VGE 305/87 (S. 17 unten mit Hinweis) ausgeführt wurde, wird die Frage der Ausrichtung einer Parteientschädigung nach kantonaler Praxis nur geprüft, wenn eine solche vom Beschwerdeführer verlangt wird. Der Gesuchsteller bringt nicht vor, er habe im betreffenden Verfahren einen solchen Antrag gestellt, was jedoch übersehen worden sei; ebenso legt er nicht substantiiert dar, aus welchen Gründen ihm ein solcher Antrag nicht möglich gewesen sei. Soweit der Steuerpflichtige einen solchen Antrag aus mangelnder Rechtskenntnis unterliess, ist insofern eine Revision ausgeschlossen (vgl. vorne Erw. 1 und BGE 111 Ib 211 oben mit Hinweisen).

b) Die Ausführungen des Gesuchstellers zum Antrag Ziff. 3 (Verteilung der Verfahrenskosten) erschöpfen sich grundsätzlich in der Kritik an der Rechtsanwendung, was jedoch im Revisionsverfahren nicht gehört werden kann (vgl. vorne Erw. 1 und 3 e). Ob und in welchem Umfange diese Kritik (welche sich auf Art. 4 BV abstützt) im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren berücksichtigt werden kann, ist

nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Schliesslich wurde der geltend gemachte, scheinbare Widerspruch bereits in Erwägung 3 e aufgeklärt. Im übrigen ignoriert der Gesuchsteller völlig zu Unrecht seine Mitwirkungspflichten, welche im vorliegenden Fall offensichtlich schleppend wahrgenommen wurden (vgl. u.a. die ursprünglich nicht deklarierte und erst im Verwaltungsgerichtsverfahren nachträglich vorgebrachte, selbständige Nebenerwerbstätigkeit im Nachbarkanton; vgl. die zusätzlichen Abklärungen des Gerichtes hinsichtlich der Gewinnungskosten, weil die ursprünglichen Angaben unzureichend waren). In diesem Zusammenhang weist die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht auf den massgebenden § 72 Abs. 3 VRP, wonach selbst eine obsiegende Partei für die Kosten aufzukommen hat, die sie durch ein pflichtwidriges Verhalten im Verfahren verursacht hat (vgl. Vernehmlassung S. 3 unten).

5. Zusammenfassend ist das vorliegende Revisionsbegehren abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Diesem Ergebnis entsprechend werden die Kosten des Revisionsverfahrens dem Gesuchsteller auferlegt und es kann keine Parteientschädigung zugesprochen werden.

StPS 1/89 Seite 3

Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel (Art. 21 Abs. 1 Buchstabe a BdBSt)

In casu bejaht das Gericht die Frage, ob die von einem Kadermitarbeiter einer Bank erzielten Kapitalgewinne aus Wertpapierhandel steuerbares Einkommen darstellten, anhand folgender Merkmale:

- Zusammenhang zwischen hauptberuflicher Tätigkeit und Wertpapierhandel
- Inanspruchnahme bedeutender Fremdmittel
- planmässiges, auf Erfolg gerichtetes Vorgehen und Häufung von Geschäften.

Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel setzt weder eine besondere Organisation noch eine nach aussen sichtbare Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr voraus.

VGE 324-87 vom 28. August 1987 i.S. Z. (Abweisung) = 02.87.041

StPS 1/89 Seite 13

Gewinnungskostenpauschale für nebenamtliche Tätigkeit in Behörden, sog. Behördenabzug, bei der direkten Bundessteuer

Auch bei der direkten Bundessteuer sind Vergütungen für die nebenamtliche Tätigkeit in Kantons-, Bezirks- und Gemeindebehörden bis zu einem Betrag von Fr. 3 000.-- analog zum kantonalen Steuerrecht (vgl. DA Ziffer 86 in der Fassung vom 10. Oktober 1980) als Entschädigung für mit der Ausübung des Amtes verbundene Aufwendungen zu betrachten.

VGE 335-87 vom 25. August 1988 i.S. P. (Gutheissung) = 02.88.042

StPS 1/89 Seite 23

Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre und Pauschalspesen des geschäftsführenden Hauptaktionärs beim steuerbaren Reinertrag der AG (Par. 38 Abs. 1 Buchstabe b StG; Art. 49 Abs. 1 Buchstabe b BdBSt)

Uebersetzte Lohnzahlungen der AG an ihren Hauptaktionär sind als verdeckte Gewinnausschüttungen/geldwerte Leistungen dem Reinertrag der Gesellschaft hinzuzurechnen. Für die Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. des geschäftsmässig begründeten Werts der Arbeitsleistung ist derjenige Betrag massgebend, den die Unternehmung für die gleiche Leistung unter den gleichen Verhältnissen einem Unbeteiligten vergüten müsste. Zu berücksichtigende objektive und subjektive Faktoren sind unter anderem die allgemeine Lohn- und Salärpolitik der Unternehmung, die Salarierung von rang- und funktionsmässig gleich oder ähnlich Gestellten, die Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung, seine Spezialkenntnisse, Grösse, Umsatz sowie Kapital- und Gewinnverhältnisse der Unternehmung inkl. Dividendenpolitik. Mitentscheidend können unter Umständen auch die Vergleichszahlen der Gehaltsumfrage ATAG/SHZ/INVESTDATA sein.

Aufrechnung übersetzter Pauschalspesen des Hauptaktionärs beim Reinertrag der AG: Bestätigung der bisherigen Praxis.

VGE 311-88 vom 11. Juli 1988 i.S. X. AG (Teilgutheissung) = 02.88.038

StPS 1/89 Seite 38

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös (Par. 51 StG)

Steuerobjekt der schwyzerischen Grundstückgewinnsteuer ist der realisierte Gewinn, nicht der Wertzuwachs. Nach Ansicht des Bundesgerichts kann deshalb entgegen der Formulierung in Par. 51 Abs. 3 StG nur dort auf den Verkehrswert als Bestimmungsgrösse des Veräusserungserlöses abgestellt werden, wo der realisierte Gewinn weder genau ermittelt noch näherungsweise festgelegt werden kann. In allen anderen Fällen erfolge sonst faktisch eine Besteuerung des Mehrwertes. Wo ein älteres Ehepaar eine Liegenschaft gegen Entrichtung eines bescheidenen Verkaufspreises und Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts veräussert, widerspricht deshalb nach Ansicht des Bundesgerichts die Bemessung nach dem Verkehrswert Art. 4 BV. Der Veräusserungserlös sei in solchen Fällen aufgrund des Verkaufspreises unter Aufrechnung des kapitalisierten Wertes des Wohnrechts zu bestimmen.

BGE P 1693-1987 vom 24. Juni 1988 i.S. X. (Gutheissung) = 01.88.007

StPS 1/89 Seite 44

Grundstückgewinnsteuer; zivilrechtliche Handänderung; Veräusserungserlös (Par. 47 und Par. 51 StG)

Zivilrechtliche Grundstückveräusserungen sind nach ständiger Praxis auch dann grundstückgewinnsteuerpflichtig, wenn - wirtschaftlich betrachtet - keine Aenderung hinsichtlich der Verfügungsgewalt eintritt.

Verkauf eines Grundstücks von der AG an ihre beiden einzigen Aktionäre: Als massgebender Veräusserungserlös gilt der verurkundete, durch den Parteiwillen festgelegte Preis, selbst wenn dieser wesentlich unter dem Verkehrswert liegt. Das geltende Recht lässt eine Aufrechnung allfälliger Zuwendungen, welche dadurch entstehen, dass der Verkäufer dem Käufer das Grundstück unter dem Verkehrswert verkauft, im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung nicht zu. In casu nicht zur Beurteilung stand die Frage, ob und inwiefern durch den konkrekten Grundstückverkauf von der AG an die beiden Aktionäre geldwerte Leistungen übertragen wurden, welche im Rahmen der Ertrags- und Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen wären.

VGE 321-88 vom 25. August 1988 i.S. Z. AG (Gutheissung) = 02.88.043

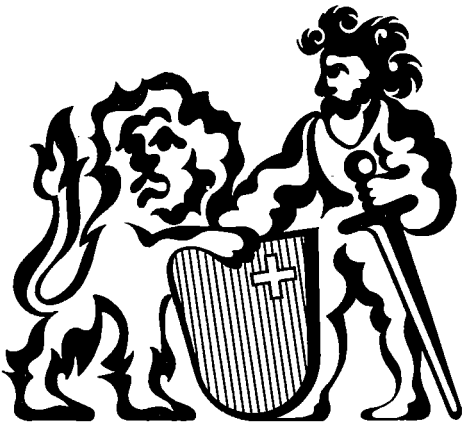
StPS 1/89 Seite 60

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung (§ 61 Abs. 1 und § 86 StG, § 12 ff. VVo)

Als behördliche Frist kann die Frist zur Einreichung der Steuererklärung und der Beilagen aus zureichenden Gründen erstreckt werden. Einem Fristerstreckungsgesuch kann jedoch nur entsprochen werden, wenn es vor Ablauf der Frist mit schriftlicher Begründung der zuständigen Amtsstelle unterbreitet wird.

VGE 369-87 vom 26. Januar 1988 i.S. Q. (Abweisung) = 02.88.004

Januar 1989 7. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel 3
- Gewinnungskostenpauschale für nebenamtliche Tätigkeit in Behörden, sog. Behördenabzug bei der direkten Bundessteuer 13
- Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre und Pauschalspesen des geschäftsführenden Hauptaktionärs 23
- Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös 38
- Grundstückgewinnsteuer; zivilrechtliche Handänderung; Veräusserungserlös 44
- Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten 60

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Zum Jahreswechsel entbieten wir unseren Lesern die besten Glückwünsche.

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang (1989) der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten Sie darum, den (gleichbleibenden) Betrag von Fr. 48.-- mit beiliegendem Einzahlungsschein bis Ende Februar zu überweisen.

Schwyz, im Januar 1989

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. August 1987 i.S. Z. (VGE 324/87)

Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel (Art. 21 Abs. 1 Buchstabe a BdBSt)

Sachverhalt:

A. Z. war in den Jahren 1983/84, dem Bemessungszeitraum für die Veranlagung 1985/86, im Kanton Schwyz wohnhaft und bei der Firma ... in Zürich, im Range eines Vizedirektors, angestellt. Er war gemäss seinen Selbstangaben in diesem Unternehmen vollzeitbeschäftigt und hatte namentlich das Emissionsgeschäft (Plazierung von Emissionen im Klientenkreis der Bank) sowie den Handel mit Wertschriften und Devisen zu betreuen (Beschwerde S. 3 B 1).

In seiner Steuererklärung 1985/86 deklarierte er bei der direkten Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 82 436.--. In der Veranlagungsverfügung vom 16.9.1986 (Versand 30.9.1986) wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 944 700.-- festgesetzt. Diese massive Abweichung gegenüber den Selbstangaben beruhte im wesentlichen darauf, dass die Veranlagungsbehörde einen Gewinn aus Wertschriftenhandel von Fr. 1 733 240.-- (im Durchschnitt der beiden Veranlagungsjahre Fr. 866 620.--) als steuerbares Einkommen aufrechnete.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung liess der Steuerpflichtige Einsprache erheben, mit welcher er u.a. beantragte, die aufgerechneten Kursgewinne seien neu zu bemessen und sie seien als private Kapitalgewinne von der Einkommensbesteuerung auszunehmen.

Mit Einspracheentscheid vom 9. März 1987 hat die VdBSt die Einsprache abgewiesen.

C. Mit Beschwerde vom 6. April 1987 stellt der Steuerpflichtige fristgerecht die Anträge:

"1. Es sei gerichtlich festzustellen, dass die von der Veranlagungsbehörde im Bemessungszeitraum zum massgebenden Einkommen für die direkte Bundessteuer aufgerechneten Kursgewinne von Fr. 866 620.-- als private Kapitalgewinne von der Besteuerung auszunehmen seien.

2. Es sei demzufolge die angefochtene Veranlagung 1985/86 für die direkte Bundessteuer entsprechend abzuändern.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

D. Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 6. April 1987, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften der Parteien wird, soweit für die Beurteilung erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Wie der Beschwerdeführer ausdrücklich festhält, ist im Beschwerdeverfahren die Höhe der erzielten Kursgewinne nicht mehr streitig. Das Gericht kann sich deshalb auf die Prüfung der Frage beschränken, ob die Kapitalgewinne steuerbares Einkommen darstellen.

2. Das Bundesgericht führte in einem die direkte Bundessteuer betreffenden Entscheid vom 17. Februar 1986 zur Frage der Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus Wertpapier-

handel aus:

"Art. 21 Abs. 1 Bst. a BdBSt umfasst alle Einkünfte, die sich aus irgendeiner auf Erwerb gerichteten Tätigkeit ergeben, gleichgültig ob diese im Hauptberuf oder nebenberuflich und ob sie regelmässig oder wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird (BGE 108 Ib 230 E.2c, ASA 51, 638; 104 Ib 166 E.1a, ASA 49, 124; ASA 49, 561; 48, 420 ...). Keine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit stellt die blosse Verwaltung des privaten Vermögens dar (BGE 104 Ib 167 ...). Dementsprechend unterliegt ein im Rahmen dieser Vermögensverwaltung erzielter Gewinn nicht der direkten Bundessteuer. Uebersteigt dagegen eine Tätigkeit den Bereich schlichter Vermögensverwaltung, so ist sie als auf Erwerb gerichtet zu betrachten, und die dergestalt erzielten Einkünfte sind der Steuer unterworfen.

Die Abgrenzung zwischen blosser privater Vermögensverwaltung und auf Erwerb gerichteter Tätigkeit ist nicht immer einfach. Dies trifft besonders dann zu, wenn es sich nicht um eine hauptberufliche oder mit dem Hauptberuf ihrer Art nach zusammenhängende nebenberufliche, sondern um eine bloss gelegentliche Tätigkeit handelt und der erstrebte Erwerb in einem Veräusserungsgewinn besteht, welcher mangels Buchführungspflicht als Kapitalgewinn nach Art. 21 Abs. 1 Bst. d BdBSt steuerfrei bleiben würde (ASA 52, 368 E.5). Das Bundesgericht hat sich in einer langjährigen Praxis in zahlreichen Entscheiden mit dieser Abgrenzung befasst, wo es um die Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen ging (vgl. z.B. BGE 104 Ib 164 ff. ...).

Die Abgrenzung zwischen der einfachen Vermögensverwaltung und der auf Erwerb gerichteten Tätigkeit ist anhand verschiedener Indizien vorzunehmen, von denen jedes für sich allein oder alle zusammen auf eine Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Bst. a BdBSt hindeuten können. In Frage kommen etwa eine Häufung von Grundstückkäufen und -verkäufen (ASA 48, 420), ein planmässiges und auf Erfolg gerichtetes, von Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko geprägtes Vorgehen oder der Einsatz von Spezialkenntnissen. Die einzelnen Kriterien haben allerdings unterschiedliches Gewicht. So ergibt sich in der Regel schon aus der mehrfachen Wiederholung und der Planmässigkeit der Geschäfte deren Gewerbsmässigkeit. Umgekehrt darf nicht geschlossen

werden, bei bloss gelegentlichen Geschäften sei Gewerbsmässigkeit zum vorneherein ausgeschlossen; vielmehr bleibt in solchen Fällen anhand der gesamten Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob Gewerbsmässigkeit nicht doch zu bejahen ist.

c) Die für den Liegenschaftshandel entwickelten Kriterien können nach einem unveröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts vom 19. Dezember 1984 i.S. B., von dem abzuweichen kein Anlass besteht, auch auf andere Tätigkeiten übertragen werden, so etwa auf den Wertpapier- oder Goldhandel (in casu ging es um Komptant- und Termingeschäfte mit Gold). Entgegen einer in der Literatur zum Teil vertretenen Meinung könne daher auch ein Gewinn, den ein privater Wertpapierbesitzer durch Vermittlung einer Bank erziele, unter Umständen als Einkommen aus einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit betrachtet werden (vgl. auch schon BGE 110 Ia 6). Insbesondere spiele es keine Rolle, dass der Wertpapier- und Goldkäufer oder -verkäufer dabei nicht nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme." (BGE vom 17.2.1986 publiziert in nStP 1987, 92 ff.; Sammlung der BGE betr. die direkte Bundessteuer Nr. 642; vgl. auch StE 1986 B 23.1 Nr. 9).

Im oberwähnten Fall hatte der Steuerpflichtige im Jahre 1978 mit zwei Devisentermingeschäften Gewinne im Umfange von zusammen Fr. 324 662.-- erzielt. Die Bundessteuer-Rekurskommission Zürich hatte in diesem Fall die Gewerbsmässigkeit der Devisentermingeschäfte verneint mit dem Argument, der Pflichige habe "nicht anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar als Devisenhändler am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen". Sie betrachte aber die im Zusammenhang mit den beiden Devisentermingeschäften angefallenen Gewinne als "andere Einnahmequellen", jedoch nicht als private Kapitalgewinne. Demgegenüber erklärte das Bundesgericht solche Gewinne aus Termingeschäften analog den Komptantgeschäften nicht als lotterieähnliche Veranstaltungen, sondern als Kapitalgewinne, welche, sofern sie auf einer Erwerbstätigkeit beruhen (gewerbsmässig sind), zu besteuern seien. Das Bundesgericht hielt fest, die Frage

der Gewerbsmässigkeit sei eine Rechtsfrage. Weil der vorinstanzliche Entscheid in tatbeständlicher Hinsicht dem Bundesgericht nicht erlaubte zu überprüfen, ob Gewerbsmässigkeit im oben umschriebenen Sinne vorliege, wurde die Sache zur Vervollständigung der Sachverhaltsabklärung und neuer rechtlicher Beurteilung zurückgewiesen. Die Bundessteuer-Rekurskommission Zürich verneinte alsdann mit Entscheid vom 4. Juni 1986 die Gewerbsmässigkeit, indem sie festhielt, der Steuerpflichtige sei im Rahmen seiner Devisentermingeschäfte "nicht anhaltend und planmässig aktiv geworden; somit fehle es an einem auf Erfolg (Erzielung eines Erwerbseinkommens) gerichteten, von Unternehmerinitiative und -risiko geprägten Vorgehen" (nStP a.a.O. S. 96; B 29/1986 vom 4.6.1986 i.S. B. Erw. 3).

Der Beschwerdegegner behauptet, es sei unzutreffend, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung für die Beurteilung ob ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vorliegt, die im Liegenschaftshandel entwickelten Grundsätze analog anzuwenden seien. Ob sich ein solcher Schluss bereits aus BGE 110 Ia 6 entnehmen lässt, kann offen bleiben. Im zitierten BGE vom 17.2.1986 hat das Bundesgericht jedenfalls eine Aussage gemacht, die über eine analoge Anwendung noch hinausgeht, wenn es ausführt, die für den Liegenschaftshandel entwickelten Kriterien könnten auf den Wertpapierhandel (unabhängig darum ob es um Komptant- oder Termingeschäfte geht) übertragen werden. Was die Gewichtung einzelner Kriterien anbetrifft, so bestehen nach Auffassung des Verwaltungsgerichts - worauf noch zurückzukommen ist - gewisse Unterschiede zwischen der gewerbsmässigen Liegenschaftshandelstätigkeit und dem gewerbsmässigen Wertpapierhandel.

3. Die Vorinstanz führte folgende Kriterien, die im Falle des Beschwerdeführers für die Gewerbsmässigkeit der Wertpapierhandelstätigkeit sprechen sollen, an:

a) Der Beschwerdeführer war in den fraglichen Jahren Vizedirektor einer Bank, wo er sich mit dem Emissionsgeschäft, dem Wertschriften- und Devisenhandel zu befassen hatte. Die Vorinstanz sieht zu Recht zwischen der hauptberuflichen Tätigkeit und dem Wertpapierhandel einen beruflichen Zusammenhang, was ein Indiz für Gewerbsmässigkeit darstellt. Der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, dies treffe nicht zu. Während es beispielsweise der Beruf eines Architekten oder Baumeisters mit sich bringe, dass Grundstücke gekauft, überbaut und weiterveräussert würden, sei dies bei einem Bankangestellten nicht der Fall. In Börsengeschäften könnten - anders als im Liegenschaftshandel - beliebige Dritte aktiv sein. Gewisse Unterschiede zwischen den beiden Tätigkeitsbereichen sind unverkennbar. So ist die Zahl derjenigen Personen, die sich in irgendeiner Form im Wertpapierhandel betätigen, um ein Vielfaches grösser als die Zahl jener, die über den Eigenbedarf hinaus Liegenschaften kaufen und verkaufen. Liegenschaftskaufsgeschäfte sind viel komplizierter und aufwendiger in der Abwicklung als Börsengeschäfte (individuelle Preisfixierung, öffentliche Beurkundung, Grundbuchübertragung usw.) und der Kapitalbedarf, um im Liegenschaftshandel tätig zu sein, ist wesentlich höher als beim Börsengeschäft. Das berufliche Wissen und Können eines Steuerpflichtigen, der hauptberuflich im Wertschriften- und Devisenhandelsgeschäft oder in der Anlageberatung tätig ist, ist indessen erheblich grösser als bei einem Dritten. In diesem Sinne ist die hauptberufliche Stellung des Beschwerdeführers ein Indiz für die Gewerbsmässigkeit (vgl. StE B 23.1 Nr. 9), wobei dieses für sich allein weniger stark zu gewichten ist als beim Liegenschaftshandel.

b) Die Vorinstanz erachtet die Inanspruchnahme bedeutender Fremdmittel als weiteres Indiz für die Gewerbsmässigkeit. So betrugen die Fremdmittel (Lombardkredite) per

1.1.1985 rund Fr. 3,5 Mio. bei einem gesamten Wertschriftenvermögen von Fr. 4,8 Mio. Das steuerbare Vermögen lag zwischen Fr. 1,3 und 1,4 Mio. Der Beschwerdeführer trägt vor, es liege auf der Hand, dass keine Verwaltung privaten Vermögens vorliegen könne, wenn die Kursgewinne auf Fremdkapitaleinsatz beruhten, weshalb dem Kriterium des Fremdkapitaleinsatzes wesentliche Bedeutung zukomme. Der Beschwerdeführer anerkennt die Inanspruchnahme von Lombard- bzw. Depotkrediten in besagter Höhe bei verschiedenen Banken. Er macht weiter geltend - was durchaus zutreffend sein wird - dass diese Kredite im wesentlichen auf einer Belehnung seiner Wertschriften beruhten. Unverständlich aber ist, wenn er aus dem Umstand, dass er mit seinen Wertschriften Sicherheit für seine Kredite leistete bzw. leisten musste, den Schluss zieht, die Lombard-/Depotkredite seien kein Fremdkapital. Wollte man dieser Argumentation folgen, so wären nur Blankokredite Fremdkapital und der Liegenschaftshändler, welcher für seine Liegenschafshandelstätigkeit Hypothekarkredite beansprucht, würde kein Fremdkapital beanspruchen. Der Beschwerdeführer bezahlte für seine Depot-/Lombardkredite im Jahre 1984 auch Bankzinsen von rund Fr. 80 000.--, welche er in seiner Steuererklärung in Abzug brachte. Auf Eigenkapital sind aber keine Passivzinsen zu leisten!

Die Behauptung, die besagten Kredite seien kein Fremdkapital, steht in völligem Widerspruch zu jeglicher finanzwirtschaftlichen und buchhalterischen Lehre. Soweit der Beschwerdeführer nicht in der Lage war/ist, Wertschriften aus dem eigenen Vermögen zu finanzieren, liegt eine Inanspruchnahme fremder Mittel vor. Während die Anlage von Teilen des eigenen Vermögens in Wertschriften und die Realisierung von Wertschriftengewinnen sowie die Reinvestition heutzutage durchaus zu einer üblichen und häufigen Verwaltung privaten Vermögens gehört, kann von einer einfachen Verwaltung privaten Vermögens nicht mehr die Rede sein, wenn -

wie dies hier der Fall war - in umfangreichem Masse Fremdmittel beansprucht wurden, was es erlaubte, den Umfang der Wertpapierhandelstätigkeit zu steigern. Zudem ist das Risiko (Unternehmerrisiko) bedeutend grösser, weil die Spekulation nicht bloss zu einer Minderung oder einem Verlust des eigenen Vermögens führen kann, sondern auch eine Verschuldung möglich ist.

c) Planmässiges, auf Erfolg gerichtetes Vorgehen und Häufung von Geschäften:

Der Beschwerdeführer tätigte in den Jahren 1983/84 Käufe und Verkäufe in über 200 Titeln (Aktien, Warrants bzw. Optionen). Häufig wurden im gleichen Titel mehrere Käufe und Verkäufe getätigt. Aus insgesamt 330 Verkaufsgeschäften resultierte 1983/84 ein Wertschriftenumsatz von über Fr. 16 Mio. In ähnlicher Zahl wurden Kaufgeschäfte getätigt. Der Beschwerdeführer führte Listen, in denen für sämtliche Titel Kaufs-, Verkaufsdaten, Preise, Kursgewinne und -verluste aufgezeichnet wurden (vgl. Steueract. 30). In einer weiteren Liste sind die über die verschiedenen Banken getätigten Kaufs- und Verkaufsgeschäfte in chronologischer Reihenfolge aufgeführt (Steueract. 31). Der Reingewinn war das Resultat gegenläufiger Bewegungen. Einem Gesamtgewinn von Fr. 2 239 272.-- stand ein Gesamtverlust von Fr. 506 033.-- gegenüber. Der Beschwerdeführer hielt bei den Banken, über welche er seine Geschäfte abwickelte neben Konten in SFr. auch solche in Yen und US $. Diese Vielzahl von Geschäften und die bedeutenden Umsätze setzten unzweifelhaft voraus, dass der Beschwerdeführer einen erheblichen Zeitaufwand für die Beobachtung der Kursentwicklung und die Erteilung von Kaufs- und Verkaufsorders einsetzte. Die Bewältigung dieser Arbeit neben der vollberuflichen Tätigkeit wurde durch seine beruflichen Spezialkenntnisse mindestens stark erleichtert, wenn nicht gar erst ermöglicht.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Häufung von Geschäften und die systematische Vorgehensweise seien ein untaugliches Kriterium. Es würden damit nur willkürliche Unterscheidungsmerkmale geschaffen. Jedermann, der an der Börse Geschäfte tätigen wolle, müsse sich einer gewissen Systematik bedienen, d.h. er müsse das Wirtschaftsleben und die Kursentwicklungen verfolgen und jeweils rechtzeitig disponieren. Diese Ausführungen sind grundsätzlich richtig. Bei der Abgrenzung, ob Börsengeschäfte im Rahmen der schlichten oder einfachen privaten Vermögensverwaltung oder aber gewerbsmässig betrieben werden, spielt bei diesem Kriterium die Frage des Masses eine grosse Rolle. Was die Zahl der Geschäfte anbelangt, so führt im Liegenschaftshandel schon eine geringe Anzahl von Geschäften, u.U. gar ein einziges Geschäft zur Bejahung von Gewerbsmässigkeit. Demgegenüber wird man bei einem Steuerpflichtigen, der nur gelegentlich und vereinzelt Börsengeschäfte tätigt, kaum von einer anhaltenden und planmässigen Aktivität sprechen können. Hier liegt aber eine Häufung von Kaufs- und Verkaufsgeschäften mit einem Umsatz, welcher das steuerbare Vermögen um ein Vielfaches übersteigt, vor, so dass auch in Berücksichtigung der Besonderheiten des Börsengeschäftes nicht mehr von einer einfachen oder gewöhnlichen Vermögensverwaltung gesprochen werden kann (vgl. den nicht publizierten, in StE 1986 B 23.1 Nr. 9 S. b bb zitierten BGE vom 19.12.1984, wo bei einem Gartenbauunternehmer, der in einem Zeitraum von drei Jahren 1/12/14 Goldkäufe und 1/8/15 -verkäufe sowie 10/13/1 Termingeschäfte tätigte, das Bundesgericht annahm, es liege angesichts des Umfanges der getätigten Geschäfte keine einfache Verwaltung privaten Vermögens vor). Hinzu kommt, dass vorliegend das per 1. Januar 1985 vorhandene Vermögen fast ausschliesslich auf die 1983/84 erzielten Erfolge im Wertschriftenhandel zurückzuführen ist. Noch am 1. Januar 1983 hatte der Beschwerdeführer erst ein Reinvermögen von rund Fr. 76 000.--.

d) Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, eine gewerbsmässige Tätigkeit im Sinne einer steuerpflichtigen selbständigen Erwerbstätigkeit setze voraus, dass eine fortdauernde, planmässige, nach aussen sichtbar in Erscheinung tretende, auf einer Organisation beruhende und auf die Erzielung eines Gewinnes abzielende, wirtschaftlich erhebliche Leistung erbracht werde. Entgegen der früheren Auffassung der Steuerrekurskommission Zürich (StE 1986 B 23.1 Nr. 8) hat das Bundesgericht in den beiden mehrfach erwähnten Urteilen vom 19.12.1984 und 17.2.1986 betont, es spiele für die Gewerbsmässigkeit keine Rolle, dass der Wertpapierkäufer und -verkäufer nicht nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme. Auch bedarf es bei dieser Form der Erwerbserzielung keiner Organisation, da die Gewerbsmässigkeit nicht deswegen auszuschliessen ist, weil die Geschäfte mittels der Vermittlung einer Bank (welche die Organisation für die Geschäftsabwicklung zur Verfügung stellt und besorgt) zustandekommen.

e) Anhand der gesamten Umstände ist - unter Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung - vorliegend Gewerbsmässigkeit klar zu bejahen, weshalb die Beschwerde kostenfällig abzuweisen ist.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. August 1988 i.S. P. (VGE 335/87)

Gewinnungskostenpauschale für nebenamtliche Tätigkeit in Behörden, sog. Behördenabzug, bei der direkten Bundessteuer

Aus den Erwägungen:

I.-III. ...

IV. Schliesslich ist die vorinstanzliche Erfassung der Behördenentschädigung zu überprüfen. Der Pflichtige deklarierte für seine nebenamtliche Tätigkeit bei der Kantonalen Jagdprüfungskommission bzw. beim Verwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 2 915.-- [1981] bzw. von Fr. 2 445.-- [1982], welche er jeweils bei den Gewinnungskosten wieder in Abzug brachte (vgl. Rückseite von act. 6). Die Veranlagungsbehörde hingegen akzeptierte lediglich einen Abzug von 20 % resp. von Fr. 540.-- (vgl. Rückseite von act. 6 i.V.m. act. 14) und rechnete mithin im Ergebnis ein Einkommen von durchschnittlich Fr. 2 140.-- auf, was schliesslich von der Vorinstanz bestätigt wurde (vgl. Dispositiv des angefocht. Entscheids).

1. Der Beschwerdeführer liess sich bei der Steuerdeklaration nach den Umständen von Randziffer 86 der Dienstanleitung (vom 10.10.1980) zum kantonalen Steuergesetz leiten. Darnach werden Vergütungen für die nebenamtliche Tätigkeit in Behörden bis zum Betrag von Fr. 3 000.-- im Jahr als Entschädigung für mit der Ausübung des Amtes verbundene Aufwendungen betrachtet und nicht als Einkommen erfasst (vgl. Schwyzer Steuerbuch, Ziff. 89, Randziff. 86).

In der Eingabe vom 29.6.1987 begründete der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers die Anwendung der vorerwähnten Randziffer 86 der Dienstanleitung u.a. mit der in § 2 der kant. Vollziehungsverordnung zum Bundesbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer enthaltenen Verweisung auf das kant. Recht sowie mit der Genehmigung dieser Vollziehungsverordnung durch das Eidg. Finanzdepartement (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 f.). Nach Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung (nachfolgend EStV) kann der Beschwerdeführer aus der Genehmigung dieser Vollziehungsverordnung nichts zu seinen Gunsten ableiten (vgl. Stellungnahme vom 11.8.1987, S. 3). Welche Tragweite der Verweisung in § 2 der erwähnten Vollziehungsverordnung zukommt, kann im vorliegenden Fall offen bleiben, da die umstrittene Aufrechnung ohnehin aus den nachfolgenden Gründen zu korrigieren ist.

2. Das aus Art. 4 Abs. 1 BV abgeleitete Gebot der rechtsgleichen Behandlung und das Willkürverbot stehen in Zusammenhang miteinander. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen (vgl. BGE 110 Ia Erw. 2b mit zahlreichen Hinweisen zu den einzelnen zitierten Sätzen; A. Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, S. 57 ff.; vgl. auch Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 69; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N. 282 ff.).

3. Im Verfahren 347/86 i.S. X. (welches am 6.3.1987 entschieden wurde)*, erkundigte sich das Verwaltungsgericht bei der EStV einerseits, "ob und allenfalls in welchem Umfange eine besondere Gewinnungskostenpauschale bei Einkommen aus einer Tätigkeit als nebenberufliches Behördenmitglied zulässig ist"; anderseits stellte das Gericht die Frage, "wieweit Bezüge der Mitglieder der eidgenössischen Räte (SR 171.21) als pauschale Gewinnungskosten gelten bzw. als Einkommen aufzurechnen sind" (vgl. die Anfrage vom 6.2.1987 im Dossier 347/86 vom 6.3.1987, Archiv-Nr. 85/87). Im Antwortschreiben vom 24.2.1987 nahm die EStV dazu hinsichtlich der direkten Bundessteuer wie folgt Stellung:

"1. Der Beschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) kennt keine besondere Gewinnungskostenpauschale als Abzug für Steuerpflichtige, die nebenberuflich als Behördenmitglieder Einkünfte erzielen. Zum Abzug zugelassen werden die effektiven Gewinnungskosten nach den Richtlinien, wie sie die Eidgenössische Steuerverwaltung im Kreisschreiben vom 30. Mai 1986 betr. Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit und Gewinnungskosten bei Nebenerwerbstätigkeit aufgestellt hat. Das erwähnte Kreisschreiben macht keinen Unterschied, ob das Einkommen aus Behördentätigkeit oder aus anderweitigem Nebenerwerb stammt.

2. Für die steuerliche Behandlung der Bezüge eidgenössischer Parlamentarier verweisen wir auf die beigelegte Bescheinigung des Eidg. Kassen- und Rechnungswesens. Daraus ersieht man, dass die Entschädigungen für Mahlzeiten und Uebernachtungen (von je Fr. 70.-- pro Tag bzw. Uebernachtung) als Ersatz des tatsächlichen Aufwandes betrachtet und deshalb nicht besteuert werden.

   Von der Jahresentschädigung wird ein Anteil von 85 % als Ersatz für administrativen Aufwand ebenfalls nicht besteuert.

*** publiziert in StPS 4/1987 S. 162 ff. (Anm. der Redaktion)**

> Nachdem die Reisekosten ebenfalls direkt entschädigt werden (GA 1. Klasse oder Vergütung der tatsächlichen Fahrten nach SBB-Tarif 1. Klasse), erübrigt sich ein weiterer Gewinnungskostenabzug vom bescheinigten steuerbaren Betrag."
>
> (vgl. Antwortschreiben vom 24.2.1987, Ref.Nr. W-611 Sy/knl/Fu)

Der erwähnten Bescheinigung über Vergütungen des Eidg. Kassen- und Rechnungswesens, welche dem Antwortschreiben vom 24.2.1987 in Kopie beigelegt wurde, ist zu entnehmen, dass von der Jahresentschädigung an eidg. Parlamentarier, welche gemäss Art. 6 TGG (Taggeldgesetz, SR 171.21) Fr. 16 500.-- beträgt, nur 15 % bzw. Fr. 2 475.-- steuerpflichtig sind. Mit andern Worten werden nach der Praxis der EStV 85 % der Jahresentschädigung an Mitglieder der eidg. Räte bzw. jährlich Fr. 14 025.-- generell als Gewinnungskosten (eidg. Parlamentarier) betrachtet, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass diesen Ratsmitgliedern zusätzlich die Mahlzeiten und Uebernachtungen (Art. 3 TGG) sowie die Reisekosten (Art. 4 und 4a TGG) entschädigt werden. Eine gesetzliche Grundlage für diese Praxis hinsichtlich der eidg. Parlamentarier ist nicht ersichtlich. Steht aber fest, dass die EStV - auch ohne besondere gesetzliche Grundlage - den eidg. Parlamentariern nebst den Reise-, Mahlzeiten- und Uebernachtungskosten - noch zusätzlich einen generellen, schematischen Gewinnungskostenabzug in der Höhe von jährlich Fr. 14 025.-- zugesteht, ist nicht einzusehen, weshalb ein analoger Pauschalbetrag den nebenamtlichen Mitgliedern einer schwyzerischen Behörde grundsätzlich zu verweigern wäre. Kommt aber den eidg. Milizparlamentariern ein jährlicher Freibetrag von Fr. 14 025.-- zu, ist jedenfalls der Grundsatz der Verhältnismässigkeit nicht tangiert, wenn nebenamtlichen Behördenmitgliedern auf kantonaler (bzw. kommunaler) Ebene ein entsprechender Pauschalbetrag von jährlich höchstens Fr. 3 000.-- zuerkannt wird.

Ausserdem ist zu bemängeln, dass die Vorinstanz hinsichtlich der deklarierten Entschädigung aus Behördentätigkeit von Fr. 2 680.-- im Durchschnitt beider Jahre lediglich Fr. 180.-- (Fr. 187.-- und Fr. 173.--) als Spesen (Fahrtkosten und Porti) betrachtete, im übrigen jedoch grundsätzlich - ungeachtet der gewährten Unkosten von Fr. 540.-- [20 % von Fr. 2 680.--] - insgesamt Fr. 2 680.--, d.h. die ganze Entschädigung aus Behördentätigkeit als Einkommen aufrechnen wollte. Die Vorinstanz übersah dabei, dass die Bezüge des Pflichtigen als Behördenmitglied sich aus Taggeldern, Spesenersatz und Aktenstudiumsentschädigungen zusammensetzte (vgl. die Abrechnungen in act. 13; vgl. auch die kant. Besoldungsverordnung [BesV, nGS 51], wonach gemäss § 30 BesV die Behördenmitglieder eine Ausserwohnortsentschädigung von Fr. 24.-- sowie gemäss § 31 BesV eine Reiseentschädigung in der Höhe der wirklichen Auslagen für die Fahrt mit öffentl. Verkehrsmitteln beziehen). Gestützt auf die oben zitierte Auskunft der EStV, wonach bei eidg. Parlamentariern Entschädigungen für Mahlzeiten usw. als Ersatz des tatsächlichen Aufwandes betrachtet und deshalb zum vorneherein nicht besteuert werden, wäre unerfindlich, inwiefern Mahlzeiten- [Ausserwohnortsentschädigung] und Reisekostenvergütungen für kantonale Behördenmitglieder aufzurechnen wären.

Bei dieser Sachlage kann das urteilende Gericht der vorinstanzlichen Aufrechnung von Fr. 2 140.-- nicht beipflichten, zumal unerfindlich ist, inwiefern sachliche Gründe vorliegen, welche in bezug auf die Gewährung eines pauschalen Gewinnungskostenabzuges eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen, je nachdem ob ein Pflichtiger Mitglied des eidgenössischen oder (beispielsweise) eines kantonalen Parlamentes ist. Anders zu entscheiden wäre nach Auffassung des urteilenden Gerichtes grundsätzlich erst dann, wenn die dargelegte (noch im Jahre 1987 geltende,

vgl. zit. Schreiben vom 24.2.1987) Praxis der EStV hinsichtlich der eidg. Parlamentarier geändert würde.

4. Was in bezug auf Bundesbehördenmitglieder billig ist, soll kantonalen Behördenmitglieder recht sein.

Dieses auf Analogieschluss basierende Ergebnis rechtfertigt sich insbesondere auch aus staatspolitischen Gründen. Wie das Verwaltungsgericht im Entscheid VGE 347/86 vom 6.3.1987 (Erw. 3d, Prot. K II 1987, S. 203 f.) hinsichtlich der kant. Steuern betonte, hat im Kanton Schwyz bei nebenamtlicher Behördentätigkeit die Ehrenamtlichkeit einen grossen Stellenwert. Die in der Besoldungsverordnung vorgesehenen Entschädigungen sind - im Vergleich zum zeitlichen Aufwand und insbesondere im Vergleich zu anderen Kantonen - sehr bescheiden. Werden diese bescheidenen Entschädigungen fiskalisch (zu) kleinlich behandelt, so ist dieses Vorgehen durchaus geeignet, bei den Betroffenen Amtsverdrossenheit hervorzurufen. Die Schwierigkeiten, die ohnehin schon bestehen, alle diesen nebenamtlichen Behördenposten qualifiziert zu besetzen, würden dadurch noch vermehrt. Ausserdem ist regelmässig davon auszugehen, dass je kleiner eine Entschädigung ausfällt, desto grösser der prozentuale Anteil des betragsmässig nicht zu beziffernden Aufwandes ist. Unter diesen Gesichtspunkten lässt es sich schwer nachvollziehen, die (nebenamtlichen) Mitglieder einer Behörde in der Frage der Gewinnungskosten des Nebenamtes kleinlich zu behandeln (vgl. zit. VGE, Prot. K II 1987, S. 204). An diesen Ausführungen ist weiterhin festzuhalten; jedenfalls ist nicht ersichtlich, inwiefern die zitierten Feststellungen heute bzw. hinsichtlich der direkten Bundessteuer nicht zutreffen sollten.

5. Für das vorliegende Ergebnis spricht auch der Grundsatz, wonach in der gleichen Frage [Behördenpauschale] eine unterschiedliche Veranlagungspraxis bei der direkten

Bundessteuer einerseits und der kantonalen Steuer anderseits verpönt ist. Dass auch im Rahmen der direkten Bundessteuer Behördenpauschalen (für eidg. Parlamentarier) bekannt sind, wurde bereits ausgeführt (vgl. vorne, Erw. IV.3). Ausserdem ist zu vermuten, dass auch andere Kantone hinsichtlich der kantonalen Behördentätigkeit eine ähnliche Praxis auch bei der direkten Bundessteuer kennen (vgl. die bei Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher StG, Bd. II auf S. 362 angeführte Verfügung der Finanzdirektion über die Besteuerung von Entschädigungen an nebenamtliche Mitglieder von Verwaltungsbehörden usw.; vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 31 unten).

Wenn schliesslich der Regierungsrat auf Antrag der Kantonalen Steuerverwaltung zum Ergebnis gelangte, dass es sich rechtfertige, Vergütungen für die nebenamtliche Tätigkeit in Behörden bis zum Betrag von Fr. 3 000.-- als Entschädigung für mit der Ausübung des Amtes verbundenen Aufwendungen zu betrachten, ist nicht einzusehen, weshalb die gleichen Ueberlegungen bei der direkten Bundessteuer nicht zutreffen sollten (vgl. Dienstanleitung vom 10.10.1980, Rz. 86). Im übrigen enthalten Pauschalierungen wesensgemäss gewisse schematische Unzulänglichkeiten, doch werden diese grundsätzlich durch die mit der Pauschalierung erzielten Vereinfachungen/Erleichterungen aufgewogen.

6. Selbst wenn man - entgegen den vorstehenden Erwägungen - davon ausgehen wollte, dass es angebracht und zulässig wäre, einzig den eidg. Parlamentariern, nicht aber den nebenamtlichen Mitgliedern einer kant. Behörde einen schematischen Gewinnungskostenabzug zu gewähren, wäre auf die konkrete Aufrechnung in der Veranlagungsperiode 1983/84 auch aus andern Gründen zu verzichten.

Zur Beurteilung der Frage der rechtsgleichen Behandlung von allen nebenamtlichen Behördemitgliedern bzw. um einen Ueberblick zu erhalten über die in der Veranlagungsperiode 1983/84 herrschende Veranlagungspraxis forderte der Gerichtspräsident die Vorinstanz mit Schreiben vom 23.10.1987 auf, anhand von 12 stichprobenweise herausgegriffenen Behördenmitgliedern darzulegen, bei welchen in der Veranlagungsperiode 1983/84 (Bemessungsjahre 1981/82) im Hinblick auf die direkte Bundessteuer der Pauschalabzug bis max. Fr. 3 000.-- gewährt wurde bzw. bei welchen ein Erwerbseinkommen aus Behördentätigkeit angerechnet wurde. Bei der Auswahl wurde darauf geachtet, dass alle Stufen (Kanton, Bezirk, Gemeinde) und fast alle Parteien vertreten waren (vgl. zit. Schreiben vom 23.10.1987). Aus der vorinstanzlichen Antwort vom 30.11.1987 sowie aus den eingereichten Akten ist folgendes Ergebnis zu entnehmen (wobei 2 Dossiers nicht verwertet werden konnten, da die Vorinstanz die falschen Akten zustellte).

- Bei den Kantonsräten wurde lediglich bei KR A. ein entsprechendes Einkommen von durchschnittlich Fr. 1 992.-- berücksichtigt; anderseits war dieser Kantonsrat gleichzeitig Verwaltungsangestellter und Gemeindepräsident seiner Wohngemeinde; hinsichtlich der kommunalen Behördentätigkeit wurde keine Entschädigung berücksichtigt, hingegen wurden folgende Gewinnungskosten gewährt: Fahrten als Gemeindepräsident: Fr. 1 000.--; privates Arbeitszimmer: Fr. 2 000.--; Berufsauslagen bei Nebenerwerbstätigkeit: Fr. 1 400.--. Zu beachten ist insbesondere, dass KR B. in der Steuererklärung unter Ziff. 6 "Nebenerwerb" folgenden Satz anfügte: "Einkommen aus behördlicher Tätigkeit unter Fr. 3 000.-- p.a."; auf eine entsprechende Aufrechnung wurde verzichtet.

- Der ausgewählte Kantonsrichter deklarierte lediglich einen Nebenerwerb als Sektionschef; Abklärungen bzw. eine Aufrechnung hinsichtlich der Entschädigung als Kantonsrichter fehlen.

- Der ausgewählte (kantonale) Erziehungsrat, welcher damals gleichzeitig noch Bezirksrat war, deklarierte keine Einkünfte aus Nebenerwerb; es erfolgte keine Aufrechnung.

- Bezirksammann C. deklarierte einen Lohn von Fr. 15 772.-- [1981] bzw. Fr. 6 554.-- [1982], wobei die Veranlagungsbehörde lediglich einen Abzug von Fr. 1 400.-- gewährte (der Pflichtige machte Fr. 3 000.-- geltend).

- Gemeinderat D. erwähnte in der Steuererklärung unter Ziff. 6 "Nebenerwerb" ausdrücklich: "Behörde-U.Kommiss-Tätigkeit (Gde.rat etc.) nicht über Fr. 3 000.--/Jahr"; die Veranlagungsbehörde verzichtete auf eine Aufrechnung.

- Der Lohnausweis 1983/84 von Säckelmeister E. enthielt folgende Angaben:

	1981	1982
Nettobezug	8 047	8 386
./. vom Regierungsrat am 19.2.1979 bewilligter Spesenanteil als Behördenmitglied (Repräsentationsspesen)	3 000	3 000
In Steuererklärung zu übertragen	5 047	5 386
Auto-/Tel.spesenvergütung	2 289	2 434

Diese Abrechnung für die Veranlagungsperiode 1983/84 wurde von der Veranlagungsbehörde vollumfänglich akzeptiert. Erst in der Veranlagungsperiode 1985/86 erfolgte hinsichtlich der Fr. 3 000.-- eine Aufrechnung.

Dazu drängen sich folgende Ausführungen auf. Zunächst ist davon auszugehen, dass die Behördentätigkeit der Veranlagungsbehörde bekannt ist; jedenfalls kann die Besetzung der einzelnen Behörden ohne weiteres dem jeweiligen Staatskalender entnommen werden. Aus den oben zitierten Angaben ist zu entnehmen, dass die Veranlagungsbehörde in der Veranlagungsperiode 1983/84 grundsätzlich einen Behördenabzug gewährte und - sofern der Betrag von Fr. 3 000.-- nicht überschritten wurde - selbst dann auf Abklärungen bzw. auf Aufrechnungen verzichtete, wenn auf die Behördenentschädigung ausdrücklich hingewiesen wurde. Bei dieser Sachlage geht es nach Auffassung des urteilenden Gerichtes nicht an, in einer bestimmten Veranlagungsperiode einen Pflichtigen herauszunehmen und diesen - quasi als Testfall - anders bzw. strenger zu veranlagen. Eine solche Praxisverschärfung in einem Einzelfall ist jedenfalls dann abzulehnen, wenn es - wie im Steuerrecht - ohne weiteres möglich ist, eine Praxisänderung zeitlich einheitlich einzuführen, d.h. ab einer bestimmten Veranlagungsperiode alle Pflichtigen hinsichtlich Behördenpauschale gleich behandelt werden (vgl. Imboden/Rhinow, a.a.O. Nr. 72 B.IV; vgl. auch das Protokoll der 36. Teamchefsitzung der Veranlagungsbehörde vom 21.2.1986 hinsichtlich der Besteuerung des Gehalts von nebenamtlichen Richtern, im Anhang zum Schreiben vom 30.11.1987).

7. Diesem Ergebnis entsprechend ist anstelle des vorinstanzlichen Abzuges von Fr. 540.-- der vom Pflichtigen geltend gemachte Abzug von Fr. 2 680.-- [im Durchschnitt der Periode] zu gewähren, was im Ergebnis einen höheren Abzug von Fr. 2 140.-- bedeutet.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. Juli 1988 i.S. X. AG (VGE 311/88)

Verdeckte Gewinnausschüttung: Aufrechnung übersetzter Saläre und Pauschalspesen des geschäftsführenden Hauptaktionärs beim steuerbaren Reinertrag der AG (§ 38 Abs. 1 Buchstabe b StG; Art. 49 Abs. 1 Buchstabe b BdBSt)

Sachverhalt:

A. Die X. AG deklarierte für die Veranlagungsperiode 1985/86 kantonal und bundessteuerlich je Fr. 136 592.-- steuerbaren Reinertrag. Der Veranlagungsbeamte rechnete einen Teil des Gehalts des Hauptaktionärs (Fr. 106 332.--) und einen Teil der Spesen (Fr. 33 450.--) sowie den Privatanteil Auto (Fr. 4 000.--), insgesamt also Fr. 143 782.--, auf, so dass sich der mit Verfügung vom 18. Dezember 1986 veranlagte steuerbare Ertrag kantonal auf Fr. 272 500.-- (nach Steuerausscheidung mit den Kantonen ... und ...) und bundessteuerlich auf Fr. 280 300.-- belief.

B. Dagegen (mit Ausnahme des Privatanteils Auto) erhob die X. AG Einsprache, welche die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Entscheid vom 23. Dezember 1987 (Versand: 14.1.1988) unter Auflage der Kosten des kantonalen Verfahrens (Fr. 211.70) abwies.

C. Mit Eingabe vom 17. Februar 1988 reichte die X. AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit folgenden Anträgen ein:

"1. Der Einspracheentscheid der Vorinstanzen vom 23. Dezember 1987 (vgl. Akt. 1) sei aufzuheben und auf die Aufrechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen in Form von Lohn im Betrage von Fr. 106 332.-- sowie unter dem Titel von Pauschalspesen von Fr. 33 450.-- sei vollumfänglich zu verzichten. Der steuerbare Ertrag der Beschwerdeführerin betr. die Veranlagungsperiode 1985/86 sei für die Staatssteuer auf Fr. 132 700.-- und für die direkten Bundessteuern auf Fr. 140 500.-- festzulegen.

2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates."

D. Die Vorinstanzen tragen vernehmlassend auf Abweisung der Beschwerde an.

E. Soweit erforderlich, wird auf die Parteivorbringen in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

A. <u>Lohn Hauptaktionär</u>

1. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt fallen bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages alle vor der Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden. Namentlich werden u.a. freiwillige Zuwendungen an Dritte erwähnt. Im kantonalen Steuerrecht findet sich die entsprechende Bestimmung in § 38 Abs. 1 lit. b StG, wobei dort in der namentlichen Aufzählung auch ausdrücklich verdeckte Gewinnausschüttungen erwähnt werden, ein Begriff, den das Bundesgericht zwischenzeitlich aufgegeben hat (BGE 107 Ib 325 ff.; ASA 53, 57). Steuerbar ist nach Bundesgericht der objektive Wert jeder unentgeltlichen Zuwendung,

die der Aktionär kraft seiner Beteiligung empfängt (ASA 53, 57 f.). Da in der ausgiebigen Praxis und Literatur der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung fest verankert ist und der Begriffsänderung mehr eine akademische Bedeutung zukommt, wird in den nachfolgenden Erwägungen die bisherige Terminologie beibehalten.

Verdeckten Gewinnausschüttungen ist eigen, dass ihnen keine oder keine angemessene Gegenleistung der Gesellschafter gegenüberstehen und sie einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder nur in einem wesentlich geringeren Umfange erbracht worden wären (Känzig, Wehrsteuer, Art. 49 N 53 mit weiteren Zitaten). Das Bundesgericht verlangt als drittes Kriterium die Begünstigungsabsicht (BGE vom 13.7.1956 / ASA 25, 433 ff., publ. in Masshardt, 2. A. 1985, S. 290). Nicht erforderlich ist, dass die Merkmale der Steuerumgehung oder gar einer fahrlässigen oder absichtlichen Steuerhinterziehung gegeben sein müssen (E. Ruefli, Die verdeckten Gewinnausschüttungen, Referat anlässlich Wehrsteuer-Konferenz 1971, S. 81). Zu den verdeckten Gewinnausschüttungen, die sich beidseitig steuerlich auswirken ("wirtschaftliche Doppelbesteuerung") und die zulasten der Ertragsrechnung gehen, sind in erster Linie übersetzte Gehälter der Gesellschaft an den Aktionärsdirektor zu zählen (Känzig a.a.O. Art. 49 N 55). Ruefli bezeichnet in seinem zit. Referat die Abgrenzung der Saläre geschäftsführender Aktionäre als wohl schwierigstes Problem bei der Bemessung von verdeckten Gewinnausschüttungen, zumal das behördliche Ermessen stark die Persönlichkeitssphäre tangiere und der Entscheid leicht als anmassend empfunden werde. Der psychologische Rahmen, innerhalb dessen sich die Beurteilung dieses Problems abspielt, wird damit zutreffend dargestellt. Der geschäftsmässig begründete Wert der Arbeitsleistung entspricht dem Betrag, den die Unternehmung für die gleiche Leistung unter den gleichen Verhältnissen einem Unbeteiligten vergüten müsste, gleich-

gültig unter welcher Form und unter welcher Bezeichnung diese Vergütung erfolgt. Bei der Schätzung dieses Betrages sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die von der Unternehmung bei der Arbeitsleistungsvergütung beachtet werden, insbesondere ihre allgemeine Lohn- und Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig Gleich- oder Aehnlichgestellten und ihrer Stellvertreter. Zu beachten sind die Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung, wie er seine Aufgabe erfüllt, seine Spezialkenntnisse, seine Berufs- und Lebenserfahrung, sein persönliches Format und seine Beziehungen zur Geschäftskundschaft. Mitbestimmend sind auch Grösse, Umsatz sowie Kapital- und Gewinnverhältnisse der Unternehmung (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 45 N 90 mit zahlreichen Hinweisen; VGE 65/83 vom 23.5.1985, E. 2a mit weiteren Hinweisen). Auch die AHV-Abrechnung kann als Beurteilungshilfsmittel herangezogen werden (StR 1979, S. 307 ff.).

2. Der geschäftsführende Hauptaktionär, welcher zusammen mit seiner Ehefrau im Besitze aller Aktien ist (vgl. Beschwerdeschrift S. 6), bezog unbestrittenermassen in den beiden Bemessungsjahren 1983 und 1984 einen Bruttolohn von Fr. 256 896.-- bzw. Fr. 315 768.--, was einen Durchschnittsbruttolohn von Fr. 286 332.-- ergibt. Die Steuerverwaltung akzeptierte einen Bruttolohn von Fr. 180 000.--.

a) Zunächst fällt auf, dass die Besoldung des Hauptaktionärs in den letzten Jahren rapide angestiegen ist:

1975:	Fr. 50 400.--	
1976:	Fr. 50 640.--	
1977:	Fr. 50 640.--	
1978:	Fr. 54 120.--	
1979:	Fr. 100 000.--	(inkl. Fr. 33 880.-- Spesenaufrech.)
1980:	Fr. 172 197.--	(inkl. Fr. 33 965.-- ")

1981: Fr. 224 735.-- (inkl. Fr. 33 485.-- Spesenaufrech.)
1982: Fr. 224 735.-- (inkl. Fr. 33 485.-- ")
1983: Fr. 256 896.-- (exkl. Fr. 33 450.-- ")
1984: Fr. 315 768.-- (exkl. Fr. 33 450.-- ")

Vergleichsweise hat sich auf seiten der Beschwerdeführerin die Ertragslage kontinuierlich positiv entwickelt: vom Verlust von Fr. 26 657.-- im Jahre 1977 zum Gewinn von Fr. 147 553.85 im Jahre 1984. In der Einspracheschrift vom 13. Februar 1987 wird auf den Zusammenhang zwischen Salärhöhe und Rechnungsgewinnen hingewiesen sowie ausgeführt, dass in den Jahren, in denen das Unternehmen rote Zahlen schrieb, der Lohn des Hauptaktionärs notgedrungen sehr bescheiden gewesen sei. Auch in den nachfolgenden Jahren liessen die Ergebnisse zu wünschen übrig (Entwicklungsphase des neuen ... [Produkt]). Bis 1979 sei der Hauptaktionär als Folge der kleinen Saläre gezwungen gewesen, zur Bestreitung der privaten Bedürfnisse weitere Gelder aus dem Betrieb zu beziehen (Konto-Korrent-Konto). Am 31. Dezember 1979 sei die Schuld auf über Fr. 384 000.-- angewachsen. Seit 1980 sei es trotz enormer Zinsbelastung möglich, diese Schuld durch höhere Salärbezüge zu amortisieren. Per 31.12.1984 hätte die Schuld auf Fr. 25 000.-- verringert werden können. In den Buchhaltungsabschlüssen ist das Aktivkonto "Darlehen Y." mit folgenden Beständen jeweils per Jahresende ausgewiesen:

1976: Fr. 236 541.70
1977: Fr. 315 288.10
1978: Fr. 369 147.70
1979: Fr. 384 551.65
1980: Fr. 370 267.65
1981: Fr. 310 888.10
1982: Fr. 212 725.20
1983: Fr. 128 332.50
1984: Fr. 25 632.50

Die Sachverhaltsdarstellung in der Einspracheschrift trifft somit zu. In den Bemessungsjahren 1983/84 hat der Hauptaktionär Fr. 187 092.50 der Darlehensschuld amortisiert. Hinzu kam noch ein Zinsaufwand von ca. Fr. 16 000.--, so dass davon auszugehen ist, dass der geschäftsführende Hauptaktionär in den beiden Bemessungsjahren je etwas über Fr. 100 000.-- seines Einkommens für die Darlehensverzinsung und -amortisation aufgewendet hat. Diese Darlehensschuld bzw. mindestens die Darlehensaufstockung in den Jahren 1976 - 1979 hängt nun glaubhaft mit der zurückhaltenden Lohnpolitik in Zeiten ungünstiger Geschäftsabschlüsse zusammen. Es ist denn auch nicht ungewöhnlich für einen geschäftsführenden Hauptaktionär, dass er seine Gesellschaft bei schlechterem Geschäftsgang etwas schont, dafür bei besseren Abschlüssen dieses Manko durch ein höheres Salär kompensiert, um vor allem die für die privaten Bedürfnisse eingegangenen Schulden wiederum zu tilgen. In diesem Verhalten ist keine Verletzung des Periodizitätsprinzips zu sehen, denn rechtlich ist der "Kompensationslohn" erst im Auszahlungsjahr geschuldet, oder mit anderen Worten ausgedrückt, wurde dem geschäftsführenden Hauptaktionär nicht bereits im Zeitpunkt der geringeren Lohnzahlungen ein späterer Kompensationsanspruch eingeräumt. Diese Rechtslage widerspiegelt sich auch in der buchhalterischen Behandlung der Besoldungsansprüche. Bei der Bemessung des Hauptaktionärslohns darf das bei Familienaktiengesellschaften übliche (je nach Rechnungsabschluss) lohnmässige Vor- und Nachgeben angemessen mitberücksichtigt werden, ohne dass darin gleich eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermuten ist. Nachdem in der fraglichen Bemessungsperiode die Darlehensschuld bis auf ca. Fr. 25 000.-- amortisiert wurde, wird in der Nachfolgeperiode konsequenterweise dieses Argument für ein etwas höheres Salär wiederum entfallen.

b) Innerhalb der Gesellschaft ist der Hauptaktionärslohn von durchschnittlich Fr. 286 000.-- im Vergleich zum nächsthöheren Lohn des Prokuristen von durchschnittlich Fr. 58 440.-- fast 5 x höher. Dieses Verhältnis ist einerseits ein Indiz für verdeckte Gewinnausschüttungen. Anderseits belegt es aber auch, dass dem nächsthöheren Angestellten offensichtlich keine geschäftsführende Funktion zukommt, würde dieser doch bei einer solchen Aufgabenstellung in einer Unternehmung wie vorliegend sich kaum mit der gewährten Besoldung zufrieden geben. Daraus erhellt im weiteren, dass dem Hauptaktionär eine alleinige, umfassende und dementsprechend verantwortungs- und anspruchsvolle Geschäftsführungspflicht zuzuordnen ist, eine Verantwortung, die sich bedingt durch die Kapitalbeteiligung und durch das Mandat des Verwaltungsratspräsidenten im Vergleich zum reinen Manager einer mittleren Unternehmung noch massgeblich erhöht.

c) Der Umstand, dass die übrigen Angestellten im Vergleich zum Hauptaktionär nicht in den Genuss einer derart steilen Reallohnentwicklung kamen, indiziert zum einen wiederum verdeckte Gewinnausschüttungen, zum anderen stützt es aber auch den unter lit. a dargelegten und als erwiesen angenommenen Sachverhalt der Verknüpfung zwischen Aktionärsgehalt und Gewinnpolitik.

d) Wichtige Kriterien für die Bemessung des Hauptaktionärsgehalts sind Umsatz, Grösse und Reingewinn der Unternehmung. Nach den unbestrittenen Ausführungen in der Beschwerdeschrift beschäftigt die Beschwerdeführerin "über 45 Mitarbeiter". Aus den Steuerakten ergeben sich folgende Umsatz- und Gewinnzahlen:

	Umsatz	Gesamtgewinn	Betriebsgewinn
1976	Fr. 4,25 Mio.	Fr. - 8 678.--	Fr. - 21 565.--
1977	Fr. 3,9 Mio.	Fr. - 26 657.--	Fr. - 38 094.--
1978	Fr. 3,7 Mio.	Fr. 9 632.--	Fr. - 7 376.--
1979	Fr. 5,2 Mio.	Fr. 19 463.68	Fr. 38 885.93
1980	Fr. 5,1 Mio.	Fr. 11 664.57	Fr. 56 596.67
1981	Fr. 5,75 Mio.	Fr. 44 872.42	Fr. 32 236.75
1982	Fr. 6,5 Mio.	Fr. 76 505.14	Fr. 117 815.34
1983	Fr. 6,65 Mio.	Fr. 125 631.92	Fr. 161 642.07
1984	Fr. 7,0 Mio.	Fr. 147 553.85	Fr. 207 856.25

Von der Steuerverwaltung nicht in Abrede gestellt wird die Expansion der Unternehmung. So bestehen in ... und ... Filialbetriebe. Für das von ihr entwickelte Produkt "..." sind im Inland 8 und im Ausland 4 Lizenzunternehmen vorhanden, die ebenfalls vom Hauptaktionär betreut werden. Die Beschwerdeführerin hat sich somit zu einem mittelgrossen, erfolgreichen Familienunternehmen entwickelt, das in allen geschäftsführenden und firmenpolitischen Belangen kompetent, zielstrebig, verantwortungsbewusst, praktisch allein und mit aussergewöhnlichem persönlichem Einsatz vom Hauptaktionär geleitet wird. Diese Leistung wird einem Top-Salär zweifelsohne gerecht, zumal in Zeiten erfolgreicher Geschäftsabschlüsse (betr. Berücksichtigung des Reingewinnes siehe Entscheid Zürcher Verwaltungsgericht vom 30.8.1978, zit. in StR 1979, S. 305).

e) Allerdings ist im Zusammenhang mit erfolgreichen Geschäftsabschlüssen darauf zu achten, ob nebst höherem Gehalt dem Hauptaktionär auch Dividenden ausgeschüttet wurden (die der "wirtschaftlichen Doppelbesteuerung" unterliegen). Dies ist hier nicht der Fall (vgl. Einspracheentscheid S. 6; keine Bestreitung dieses Sachverhaltes in der Beschwerdeschrift; aus den Buchhaltungsabschlüssen ist zu entnehmen, dass in den Jahren 1981 - 1984 der Gewinn teilweise zur Aufstockung der gesetzlichen Reserven verwendet,

zum grössten Teil aber vorgetragen wurde). Die fehlende Dividendenausschüttung bei positivem Geschäftsverlauf weist klar daraufhin, dass im unstrittenen hohen Salär von über Fr. 280 000.-- gewisse verdeckte Gewinnausschüttungen vorhanden sind. Denn es ist schwer vorstellbar, dass ein in die Geschäftsführung nicht miteinbezogener Aktieneigner (Aktienkapital Fr. 500 000.--) dem Geschäftsführer ein Topsalär zugestehen, selbst aber auf eine Dividende verzichten würde (5 % Dividende wären Fr. 25 000.--).

f) Im Kanton Schwyz gibt es kein vergleichbares Konkurrenzunternehmen. Andere Vergleichszahlen sind nur zurückhaltend zu verwenden. Für die Veranlagung und den Einspracheentscheid hat der aufgrund einer von der ATAG, der Schweizerischen Handelszeitung und der Investdata durchgeführten Gehaltsumfrage für schweizerische Führungskräfte ermittelte "Medianwert Unternehmensleiter" eine wesentliche Rolle gespielt. Dieser Wert geht aber beispielsweise nicht auf die dargelegten Besonderheiten eines Aktionärsdirektos ein, so dass ihm in casu keine alleinige entscheidende Bedeutung zukommen kann. Mit Vorsicht zu geniessen sind auch die Vergleiche mit den Besoldungen hochrangiger Politiker. Das Zürcher Verwaltungsgericht hat im bereits erwähnten Entscheid vom 30. August 1978 zutreffend festgehalten, dass die Besoldung des Bundespräsidenten mit dem Salär eines erfolgreichen Managers nichts Gemeinsames habe, sie bezeichne in Industrie, Gewerbe oder Handel nicht das Maximum des steuerlich zulässigen Salärs, ebensowenig sei erwiesen, dass ein nach dem derart bestimmten Maximum ausgerichtetes Salär steuerlich anzuerkennen wäre (StR 1979, S. 305).

g) Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Aktionärsgehalt sei mit der AHV ordnungsgemäss abgerechnet worden. Sollte dies zutreffen, bindet dies die Steuerbehörde nicht. Im vorliegenden Fall gibt es klare Anhaltspunkte, die auf eine verdeckte Gewinnausschüttung hinweisen. Sie

sind steuerrechtlich unabhängig von der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung relevant.

h) Zusammenfassend sprechen insbesondere die fehlende Dividendenausschüttung, aber auch die massive Lohnsteigerung und die erhebliche Differenz zwischen Aktionärsgehalt und dem nächsthöheren Angestelltenlohn für verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Begünstigungsabsicht ist hier offenkundig. Dass ein Topsalär gerechtfertigt ist, ergibt sich aus der besonderen Stellung als Aktionärsdirektor ("Kompensation", Schuldentilgung, Honorar als Verwaltungsratspräsident) sowie der umfassenden Gechäftsführungspflicht für eine mittelgrosse, erfolgreiche Familien AG. Insgesamt erweist sich die Reduzierung des Aktionärslohnes grundsätzlich als richtig, die Limitierung auf Fr. 180 000.-- ist aber zu schematisch bzw. zu wenig fallgerecht und vor allem zu einschränkend ausgefallen, zumal gemäss Bundesgerichtspraxis ein Unternehmen bei der Festsetzung der Vergütung für Arbeitsleistungen grundsätzlich frei ist und ihm bei der Beurteilung dessen, was angemessene Arbeitsvergütung ist, ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, in den der Richter nur mit Zurückhhaltung eingreifen darf (ASA 49 S. 143). Die Veranlagung bzw. der Einspracheentscheid ist deshalb in diesem Punkte aufzuheben. Da dem Verwaltungsgericht volle Kognition zukommt und es reformatorisch handeln kann, setzt es nach seinem pflichtgemässen Ermessen für die fragliche Bemessungsperiode 1983/84 das zulässige Mass des Hauptaktionärslohnes auf Fr. 240 000.-- (brutto) fest. Dies lässt sich auch deshalb rechtfertigen, weil die Steuerverwaltung in der Vorperiode nach Aufrechnung gewisser Spesen einen durchschnittlichen Bruttolohn von Fr. 224 700.-- akzeptierte. Es versteht sich, dass damit eine allfällige Nichtakzeptierung der nachfolgend zu beurteilenden Spesenbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung (Aufrechnung bei AG und Aktionär) und nicht nur als zusätzlicher Lohn (keine Aufrechnung bei AG) zu qualifizieren ist, ansonsten im End-

ergebnis ein geschäftsmässig nicht begründeter Lohnaufwand geduldet wäre.

B. Spesen Hauptaktionär

3. Einkommensmindernde Tatsachen hat der Steuerpflichtige nachzuweisen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 75 N 34 mit Hinweisen; VGE 312/87 vom 17.9.1987 E. 1b). Die Ausgestaltung der Nachweispflicht betreffend den geltend gemachten Berufsauslagen liegt im Ermessensbereich der Veranlagungsbehörden und es ist ihnen kein Ermessensmissbrauch oder unrichtige Handhabung des Ermessens vorzuwerfen, wenn sie, um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis hohe Anforderungen stellen. Doch sind dabei, je nach Beweisthema, an die Beweisführung Grenzen gesetzt. Misslingt dem Steuerpflichtigen dieser Nachweis, kann eine Schätzung Platz greifen, sofern hinreichende Schätzungsgrundlagen vorhanden sind (VGE 350/85 vom 28.1.1986, E. 3 u.a. Entscheide). Es gibt indes Situationen, bei denen einem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten ist, dass er Belege beibringt bzw. bei denen mögliche Belege keinen oder nur einen geringen Beweiswert haben. Zu denken ist hier etwa an Park- und Telefongebühren, offerierte Getränke und andere kleine Gefälligkeiten (Kleinauslagen bis ca. Fr. 20.--). Ergibt sich aus den Umständen des konkreten Falles, inbesondere aus der beruflichen Stellung, dass der Steuerpflichtige für solche Gewinnungskosten selbst aufzukommen hat, sind diese Auslagen aber nicht oder nur lückenhaft belegt, so liegt es noch im Rahmen des erforderlichen Nachweises, wenn ein minimaler geschätzter Abzug anerkannt wird. Damit die Nachweispflicht indessen nicht unterlaufen wird, ist nur und in zurückhaltender Weise eine Schätzung vorzunehmen, wenn das Beibringen von Belegen nicht zumutbar oder beweismässig wenig aussagekräftig ist, die konkreten Umstände aber auf bestimmte Gewinnungskosten (Kleinauslagen) schliessen lassen (vgl. VGE 350/85, Erw. 3; 327/87 vom

11.12.1985, E. 1c; 355/83 vom 27.4.1984; 312/87 vom 17.9.1987 E. 1 b/c).

Diese im Zusammenhang mit der Besteuerung von natürlichen Personen herausgearbeiteten Grundsätze gelten sinngemäss auch bei der Besteuerung von juristischen Personen (geschäftsmässig begründeter Aufwand), zumal dann, wenn diese durch den die Gewinnungskosten verursachenden Geschäftsführer wirtschaftlich beherrscht wird.

4. Die Steuerbehörden haben von den durchschnittlich Fr. 55 450.-- an den geschäftsführenden Hauptaktionär ausbezahlten Pauschalspesen Fr. 22 000.-- als geschäftsmässig begründet anerkannt, die restlichen Fr. 33 450.-- indes als geldwerte Leistungen aufgerechnet. Im Einspracheentscheid akzeptierten sie den verbuchen Spesenaufwand aus folgenden Gründen nur teilweise:

- die VR-Bescheinigung wurde zuerst falsch ausgefüllt (Fr. 7 000.-- zu niedrig);
- die meisten eingereichten Belege sind beweisuntauglich (Name des Leistenden, des Zahlungsempfängers, Zweckangabe der Ausgabe fehlen);
- einigermassen ausgewiesen sind für 1983 Fr. 6 693.-- und für 1984 Fr. 527.10;
- bei den meisten eingereichten Belegen handelt es sich um Lebenshaltungskosten (viele Barbesuche, Kassabons, Bussen und Kosten für das Uebertreten der Polizeistunde usw.)
- gemäss der bereits zitierten Gehaltsumfrage ergibt sich, dass "bei über der Hälfte der Unternehmen die Gehälter der Führungskräfte zum Teil als Pauschalspesen deklariert werden";
- der Prokurist bezog Fr. 9 600.-- Pauschalspesen, von denen die Veranlagungsbehörde unpräjudizierlich nur Fr. 1 800.-- anerkennen konnte;
- die Auszahlung der hohen Pauschalspesen ist mit der wirt-

schaftlichen Identität zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu erklären.

Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass der geschäftsführende Hauptaktionär "einen ausserordentlich hohen Spesenaufwand aufzuweisen hat" (Beschwerdeschrift S. 11 unten). Dies sei durch seine vielfältige Reisetätigkeit (Leitung Filialbetriebe, Betreuung Lizenzbetriebe, Ausstellungsbesuche im In- und Ausland etc.) und seine bekannt grosszügigen und erfolgreichen Akquisitionsbemühungen bedingt. Die Beschwerdeführerin gibt des weiteren zu bedenken, dass in der Vorperiode Fr. 24 270.-- Pauschalspesen anerkannt wurden, zwischenzeitlich habe der Spesenaufwand massiv zugenommen, für die fragliche Bemessungsperiode seien erstmals umfangreiche Belegsammlungen inkl. Auflistungen vorhanden (1983: Fr. 24 284.61; 1984: Fr. 45 270.01), an die Belege dürften keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden, der Spesenvergleich mit dem Prokuristen sei unbehelflich (keine geschäftsleitende Tätigkeit), und der gewährte Spesenanteil sei im Verhältnis zum ausbezahlten Salär zu tief (7,6 %).

5. Die Beschwerdeführerin hat von den durchschnittlich ausbezahlten Fr. 55 450.-- Pauschalspesen für durchschnittlich Fr. 34 777.-- Belege eingereicht. Ca. Fr. 20 000.-- sind, geht man von den Durchschnittswerten aus, somit zum vorneherein nicht bewiesen. Bei der anerkanntermassen ausserordentlichen Höhe des Spesenaufwandes muss dies zur Folge haben, dass dieser unbelegte Betrag zum vorneherein nicht akzeptiert werden darf. Bleibt die Frage, ob und inwieweit die ins Recht gelegten Belege beweistauglich sind. Der Veranlagungsbeamte legte bei der Ueberprüfung einen in formeller Hinsicht strengen Massstab an. Mit Besprechungshinweisen versehene Belege wurden akzeptiert, die anderen grundsätzlich nicht. Aufgrund dieser Ueberprüfung hätten durchschnittlich etwa nur Fr. 3 600.-- anerkannt

werden können. Mit Recht ist indes der Veranlagungsbeamte mittels Schätzung grosszügiger verfahren und hat Fr. 22 000.-- als geschäftsmässig begründet akzeptiert. Denn es ist einigermassen glaubwürdig, dass beispielsweise die diversen Flugtickets nach Deutschland und die dort ausgestellten Konsumations- und Logiskosten grösstenteils geschäftsbedingt sind und dass der geschäftsführende Hauptaktionär in der Region ... und ... geschäftsbedingten Konsumationsaufwand hatte. Bei vielen Positionen hat man indes, wie die Vorinstanz, den Verdacht oder gar die Gewissheit, dass der Hauptaktionär Lebenshaltungskosten über den Spesenaufwand verbuchen wollte (beispielsweise: 21.3.1983: Grammo-Studio Fr. 78.--; 29.3.1983: Terrasse Zürich Fr. 135.-- (Dézaley, Moet); 7. Januar 1984 (Samstag): Rest. Rössli Davos-Dorf Fr. 354.10; 19.2.1984 (Sonntag): Aelpli-Stube, Davos Fr. 90.30; 18.4.1984: Rest. Astoria Fr. 268.50; 3.11.1984 (Samstag): Pizzeria Padrino, Davos-Platz Fr. 76.50; 1.12.1984 (Samstag): Aelpli-Stube, Davos-Dorf; 23.12.1984 (Sonntag): Aelpli-Stube, Davos-Dorf Fr. 115.--; Konsumationen in Davos 1983: 4 x, 1984: 10 x; 4 x Bussen wegen Uebertretung der Polizeistunde: Fr. 40.--). Im weiteren besagen natürlich die vielen Geldwechselbelege nichts über den geschäftsbedingten Aufwand aus. Die Beweistauglichkeit der eingereichten Belegsammlung ist insgesamt sehr fragwürdig. Den Steuerbehörden kann deshalb kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie schätzungsweise "nur" Fr. 22 000.-- Spesenaufwand als geschäftsbedingt akzeptierte.

Damit inskünftig eine genaue Abgrenzung des Spesenaufwandes zu den Lebenshaltungskosten möglich wird, ist die Beschwerdeführerin gut beraten, wenn sie beispielsweise Auslandaufenthalte nur gegen Belege effektiv abrechnen wird (Flug-, Logis-, Verpflegungs-, Benzin- und andere Kosten). Für die Ueberprüfung inländischer Konsumationen sind zumindest Besprechungshinweise vorteilhaft, dies insbesondere

dann, wenn das betreffende Lokal häufiger und an Wochenenden frequentiert wird. Es empfiehlt sich auch, den Spesenaufwand vorweg und nicht erst im Veranlagungsfalle zusammenzustellen. Nur so kann der Spesenbezüger selbst zuverlässig Geschäfts- von Lebenshaltungskosten unterscheiden; im Nachhinein versagt das Erinnerungsvermögen, so dass die Glaubwürdigkeit solcher Auflistungen zum vorneherein gering ist.

6. ...

Entscheid des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988 i.S. X. (BGE P 1693/1987)

Grundstückgewinnsteuer: Veräusserungserlös (§ 51 StG)

Sachverhalt:

A. Der Kanton Schwyz erhebt gemäss §§ 47 ff. des Steuergesetzes vom 28. Oktober 1958 eine Grundstückgewinnsteuer auf dem realisierten Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken. § 51 Steuergesetz hat, soweit hier von Interesse, folgenden Wortlaut:

> 1 Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen.
>
> 2 ...
>
> 3 Wird kein Verkaufspreis festgelegt, oder wird der Käufer nebst dem Verkaufspreis zu einer jährlich wiederkehrenden Leistung von mehr als 3 000 Franken verpflichtet, so gilt die im Zeitpunkt der Veräusserung massgebende Verkehrswertschatzung als Veräusserungserlös.

B. A.X. verkaufte am 5. Mai 1986 die in der Gemeinde F. befindliche Liegenschaft GB Nr. ... (630 m2, Wohnhaus, Hühnerhaus, Hofraum, Garten). Als Kaufpreis wurden Fr. 80 000.-- verurkundet. Zudem wurde zugunsten des Verkäufers A.X., geb. 1905, und seiner Ehefrau B.X., geb. 1907, ein lebenslanges und unentgeltliches Wohnrecht an der Dreizimmerwohnung im ersten Obergeschoss des Verkaufsobjektes (drei Zimmer, eine Küche und ein WC) sowie an zwei Kellerräumen und einem Estrich begründet; sämtliche Nebenkosten hat die Käuferschaft zu tragen.

Die Kantonale Steuerverwaltung veranlagte den Grundstückgewinn gestützt auf § 51 Abs. 3 Steuergesetz nach dem massgebenden Verkehrswert der Liegenschaft, der vom Schatzungsamt auf Fr. 203 000.-- festgesetzt wurde. Zu diesem Betrag hinzugerechnet wurden die von der Käuferin vertraglich übernommenen Grundstückgewinnsteuern (§ 51 Abs. 1 Steuergesetz). Nach Abzug der Anlagekosten und des Abzuges nach § 49 Abs. 1 Steuergesetz resultierte ein Grundstückgewinn von Fr. 135 664.--. Der Steuerbetrag wurde unter Berücksichtigung einer Besitzesdauer von mehr als 25 Jahren (§ 53 Abs. 2 Steuergesetz) auf Fr. 10 922.75 festgesetzt.

C. Eine Einsprache gegen diese Grundstückgewinnsteuerveranlagung blieb erfolglos. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz insofern teilweise gut, als die Aufrechnung des von der Käuferin übernommenen Grundstückgewinnsteuerbetrags rückgängig gemacht wurde, weil in den Fällen der Bemessung nach dem Verkehrswert dieser vollumfänglich anstelle des Verkaufspreises und der weiteren Leistungen des Erwerbers nach § 51 Abs. 1 Steuergesetz trete. Der massgebende Steuerbetrag wurde daher vom Verwaltungsgericht auf Fr. 9 939.80 festgesetzt.

D. Gegen diesen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 23. Oktober 1987 erhebt A.X. staatsrechtliche Beschwerde. Er macht - wie schon vor Verwaltungsgericht - geltend, die Bemessung nach dem Verkehrswert gemäss § 51 Abs. 3 Steuergesetz sei mit Art. 4 BV nicht vereinbar. Der Veräusserungserlös wäre aufgrund des Verkaufspreises unter Aufrechnung des kapitalisierten Wertes des Wohnrechts zu bestimmen gewesen.

E. Die Kantonale Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragen Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne.

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer erachtet § 51 Abs. 3 Steuergesetz als mit Art. 4 BV unvereinbar.

Die Rüge, eine kantonale Norm sei verfassungwidrig, kann auch noch bei Anfechtung eines gestützt darauf ergangenen Anwendungsaktes erhoben werden; sie führt zu einer inzidenten Normenkontrolle (BGE 112 Ia 112 mit Hinweis). Das Bundesgericht prüft im Rahmen der inzidenten Normenkontrolle allerdings nur, ob die Vorschrift, so wie sie von den kantonalen Behörden ausgelegt und im konkreten Fall angewendet worden ist, die Bundesverfassung verletze (BGE 104 Ia 475). Bejaht das Bundesgericht die Frage, ist der angefochtene Entscheid, nicht aber die Norm selber aufzuheben (BGE 111 Ia 186; 107 Ia 54 E. a, 128/9). Wie es sich mit der Verfassungsmässigkeit der Norm unter anderen als den Verhältnissen des streitigen Anwendungsaktes verhält, bleibt offen (BGE 103 Ia 560 E. 3a).

2. a) Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Innerhalb dieses Rahmens bleibt dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum der Gestaltung, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert (BGE 110 Ia

13/14; 106 Ib 188).

b) Nach § 47 Abs. 1 Steuergesetz wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um Fr. 2 000.-- verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 Steuergesetz). Aus dieser gesetzlichen Regelung ergibt sich, dass das Steuerobjekt der schwyzerischen Grundstückgewinnsteuer nicht der Wertzuwachs, sondern der realisierte Gewinn darstellt.

Folgerichtig gelten als Anlagekosten in erster Linie der Erwerbspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen (§ 50 Abs. 2 Steuergesetz) und als Veräusserungserlös der Verkaufspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen (§ 51 Abs. 1 Steuergesetz). Wird nun allerdings der Käufer nebst dem Verkaufspreis zu einer jährlich wiederkehrenden Leistung von mehr als 3 000 Franken verpflichtet, so gilt nach dem schwyzerischen Steuergesetz die Verkehrswertschatzung als Veräusserungserlös (§ 51 Abs. 3 Steuergesetz).

c) An sich widerspricht die Besteuerung eines Wohnrechts dem Realisationsprinzip, denn der Vermögenswert fliesst dem Veräusserer nicht in Form von Geld oder einem andern Vermögensobjekt zu. Realisiert wird der Vermögenswert vielmehr periodisch durch Inanspruchnahme des Wohnrechts. Veranlagungstechnisch ist aber eine periodische Besteuerung - jeweils bei Realisierung - unmöglich (Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1953, S. 175/6). Der genaue Wert lässt sich zudem erst in der Zukunft feststellen. Naheliegend scheint unter diesen Umständen, wie auch das Verwaltungsgericht einräumt, auf den kapitalisierten Wert des Wohnrechts abzustellen. Dabei handelt es sich zwar um einen hypothetischen Mittelwert, der den tatsächlichen Verhältnis-

sen nur entspricht, wenn die Lebensdauer der wohnberechtigten Person der durchschnittlichen Lebenserwartung entspricht (Guhl, a.a.O., S. 176). Der Wert der Leistung kann aber im Zeitpunkt des Verkaufs durch keine andere Methode bestimmt werden.

d) Im angefochtenen Entscheid wird nun allerdings der Wert des dem Veräusserer und seiner Ehefrau eingeräumten lebenslangen Wohnrechts gar nicht festgelegt. Vielmehr bestimmte das Verwaltungsgericht gestützt auf § 51 Abs. 3 Steuergesetz die Verkehrswertschatzung als Veräusserungserlös.

Wird zur Bestimmung des Veräusserungserlöses auf den Verkehrswert abgestellt, so erfolgt faktisch eine Besteuerung des Mehrwertes. Steuerobjekt der schwyzerischen Grundstückgewinnsteuer ist aber - wie dargelegt (E. 2b) - der realisierte Gewinn und nicht der Mehrwert. Wohl kann unter Umständen der realisierte Gewinn nicht genau ermittelt und auch nicht näherungsweise festgelegt werden. Dann mag behelfsweise der Verkehrswert als Bestimmungsgrösse des Veräusserungserlöses dienen, und es muss in Kauf genommen werden, dass in diesen Fällen faktisch der Mehrwert besteuert wird. Bei der Bestimmung des Wertes eines lebenslangen Wohnrechts ergibt sich eine solche veranlagungstechnische Notwendigkeit indessen nicht, da mit der Barwertberechnung die tatsächlich vereinbarte Leistung näherungsweise bestimmt werden kann.

Damit ist allerdings noch nicht gesagt, dass die Pauschalierung des Veräusserungserlöses nach dem Verkehrswert als solche verfassungswidrig ist oder stets zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen muss. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Anwendung dieser Methode aber eine krasse Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers gegenüber dem Grossteil der Grundstückgewinnsteuerpflichtigen. Der

Verkehrswert beträgt Fr. 203 000.--, während die Vertragsparteien einen Verkaufspreis von Fr. 80 000.-- nebst Wohnrecht vereinbarten. Angesichts des im Zeitpunkt des Verkaufs fortgeschrittenen Alters des Beschwerdeführers von 81 Jahren und seiner Ehefrau von 79 Jahren bleibt der realisierte Gewinn auch bei Aufrechnung des Barwertes des eingeräumten Wohnrechts an der Dreizimmerwohnung massiv unter dem Verkehrswert (nach der Berechnung des Beschwerdeführers, die hier nicht zu überprüfen ist, beträgt der Barwert des Wohnrechts Fr. 39 102.--). Daraus folgt, dass der Beschwerdeführer im Widerspruch zu dem, was der Gesetzgeber mit der Besteuerung des Grundstückgewinns erfassen wollte, nämlich den realisierten Gewinn, im Verhältnis zu jenen Steuerpflichtigen, die ein Grundstück zu einem in Geld fixierten Verkaufspreis unter dem Verkehrswert veräussern, massiv schlechter gestellt wird. Diese krasse Benachteiligung ohne veranlagungstechnische Notwendigkeit hält vor Art. 4 BV nicht stand.

3. Damit ist die staatsrechtliche Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben.

Die bundesgerichtlichen Kosten sind dem Kanton Schwyz aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 2 OG). Ausserdem hat der Kanton Schwyz dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. August 1988 i.S. Z. AG (VGE 321/88)

Grundstückgewinnsteuer; zivilrechtliche Handänderung; Veräusserungserlös (§§ 47 und 51 StG)

Sachverhalt:

A. Die Z. AG in ... bezweckt den Erwerb und die Verwaltung, Verwertung und Veräusserung von Liegenschaften und Stockwerkeigentum. A. S.-T. und B. S.-V. sind die einzigen Aktionäre (zu je 50 %) sowie Verwaltungsräte der Z. AG.

Mit Vertrag per 1. Januar 1985 (Grundbucheintrag: 6. Februar 1985) verkaufte die Z. AG ihr Grundstück KTN ... in der Gemeinde ... an die beiden Aktionäre A. und B. S. (zu je hälftigem Miteigentum) für insgesamt Fr. 305 000.--. Das verkaufte Grundstück KTN ... umfasst 14 595 m2 (2 595 m2 Gebäudegrundfläche, Gebäudeumschwung, Verkehrswege etc. sowie 12 000 m2 Wald, Bach usw.) und ein Fabrikgebäude, welches teilweise als Winterlager für Boote, teilweise der Bootsfabrikation und teilweise einer Schreinerei/mech. Werkstätte dient.

B. In der Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 1985 stellte die Kantonale Steuerverwaltung fest, dass gestützt auf § 49 Abs. 1 StG kein steuerpflichtiger Grundstückgewinn vorliege; diese Veranlagungsverfügung wurde mit Schreiben vom 26. Februar 1985 widerrufen.

In der rektifizierten Veranlagungsverfügung vom 7. Oktober 1987 wurde der Grundstückgewinn auf Fr. 533 029.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 121 382.60 festge-

setzt; die Kantonale Steuerverwaltung gelangte zu diesem Ergebnis, indem sie anstelle des Kaufpreises von Fr. 305 000.-- den von der Kantonalen Güterschatzung ermittelten Verkehrswert von Fr. 888 000.-- berücksichtigte.

C. Die Z. AG liess dagegen am 5. November 1987 Einsprache erheben, welche von der Kantonalen Steuerkommission mit Entscheid vom 1. April 1988 abgewiesen wurde.

Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 26. April 1988 stellt die Z. AG folgende Anträge:

"1. In Aufhebung bzw. Abänderung des angefochtenen Entscheids sei von der Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer abzusehen.

Eventuell sei der grundstückpflichtige Gewinn auf Fr. 0 zu reduzieren.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Kantons bzw. der Staatskasse."

D. und E. ...

Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um 2 000 Franken verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis, die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen (§ 50 Abs. 1 StG). Hinsichtlich Veräusserungserlös wird in § 51 StG was folgt bestimmt:

"1 Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen.

2 Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen.

3 Wird kein Verkaufspreis festgelegt, oder wird der Käufer nebst dem Verkaufspreis zu einer jährlich wiederkehrenden Leistung von mehr als Fr. 3 000.-- verpflichtet, so gilt die im Zeitpunkt der Veräusserung massgebende Verkehrswertschatzung als Veräusserungserlös."

2. a) Die Beschwerdeführerin beruft sich auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts VGE 311/363/86 vom 9.12.1986, wonach die Erhebung der Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer u.a. voraussetze, dass bei einer formellen Handänderung an einem Grundstück auch tatsächlich eine Aenderung der Verfügungsgewalt vorliege. Dabei zitiert sie den folgenden Satz aus den Erwägungen des erwähnten Entscheids:

"Wenn keine Veränderung der Verfügungsgewalt vorliegt, so ist eben im Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuerrecht (...) kein Steuertatbestand gegeben."

(vgl. Beschwerde, S. 3, Ziff. 2)

b) Die Beschwerdeführerin verkennt jedoch die Tragweite des zit. Entscheids VGE 311/363/86 vom 9.12.86.

Zunächst hatte sich das Gericht im Entscheid VGE 311/363/86 nur mit der Handänderungssteuer zu befassen (vgl. Prot. bd. K II 1986, S. 623 ff.); die Frage der Grundstückgewinnsteuer war im Parallelfall VGE 326/86 vom 9.12.1986 (Prot. K II 1986, S. 580 ff.) zu überprüfen. In diesem zuletzt erwähnten VGE 326/86 betonte das Verwaltungs-

gericht vorab in Erwägung 2 ausdrücklich, dass bei zivilrechtlichen Handänderungen die Steuerpflicht [scl. Grundstückgewinnsteuerpflicht] unabhängig davon eintritt, ob durch diese Handänderung wirtschaftlich eine Uebertragung der tatsächlichen Verfügungsgewalt bewirkt wird (vgl. Prot. K II 1986, S. 582 unten mit Hinweis auf O. Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, S. 21; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, § 161 N 17).

Aber auch im von der Beschwerdeführerin angeführten VGE 311/363/86 (betr. Handänderungssteuer) ging das Gericht eindeutig davon aus, dass zivilrechtliche Handänderungen grundsätzlich steuerpflichtig [scl. handänderungssteuerpflichtig] sind (vgl. die Formulierung im ersten Satz von Erwägung 3: "Eine steuerpflichtige Handänderung ist nebst dem zivilrechtlichen Erwerb von Grundstücken auch der Erwerb von Anteilsrechten einer Immobiliengesellschaft" usw.).

Somit erübrigten sich in der Folge sowohl im Entscheid VGE 326/86 wie auch im Entscheid 311/363/86 weitere Ausführungen zur zivilrechtlichen Handänderung bzw. Grundstückveräusserung, da eine solche gar nicht vorlag, sondern vielmehr eine wirtschaftliche Handänderung (Uebertragung eines Immobilien-AG-Aktienpaketes) zu beurteilen war (ohne dass sich am betreffenden Grundbucheintrag irgend etwas änderte und mithin weiterhin die Immobilien-AG als Eigentümerin der betreffenden Grundstücke im Grundbuch eingetragen war).

Bei dieser Sachlage hatte sich das Verwaltungsgericht in den beiden VGE 326/86 sowie 311/363/86 vom 9.12.1986 mit der zivilrechtlichen (grundbuchlichen) Handänderung gar nicht näher auseinanderzusetzen. In diesem Sinne bezieht sich der von der Beschwerdeführerin (in der Beschwerdeschrift S. 3 unten) aus Erwägung 6 von VGE 311/363/86 zi-

tierte Satz lediglich auf wirtschaftliche Handänderungen. Bei dieser Sachlage ist der sinngemässen Schlussfolgerung der Beschwerdeführerin, wonach gestützt auf VGE 311/363/86 die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer generell "bei einer formellen Handänderung an einem Grundstück auch tatsächlich eine Aenderung der Verfügungsgewalt" voraussetze (vgl. Beschwerdeschrift S. 3 unten), der Boden entzogen. Ueberdies ist dem Wortlaut von § 47 StG keine derartige Voraussetzung zu entnehmen, dass bei einer Grundstückveräusserung die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer davon abhänge, ob sich die Verfügungsgewalt über das Grundstück tatsächlich ändert.

c) Im übrigen ist noch auf eine falsche Rechtsauffassung hinzuweisen, welche in der Beschwerdeschrift geäussert wurde. Nach der sinngemässen Auffassung der Beschwerdeführerin macht das Grundstückgewinnsteuerrecht keinen Unterschied zwischen Grundstücken im zivilrechtlichen Sinne und Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4 unten). Die Beschwerdeführerin übersieht jedoch, dass - wie bereits in den zit. VGE erläutert wurde - bei einer wirtschaftlichen Handänderung nicht jede Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft steuerauslösend wirkt, sondern nur jene Veräusserungen (einer Mehrheitsbeteiligung), welche die Aenderung der Verfügungsgewalt über die betreffenden Grundstücke bewirken und mithin "tatsächlich und wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken" (§ 47 Abs. 3 StG; vgl. zit. VGE 326/86, Erw. 2 b, Prot. K II 1986, S. 585; hinsichtlich VGE 311/363/86 übertrug das Gericht in Erwägung 3 [Prot. K II 1986, S. 627 f.] die im Grundstückgewinnsteuerrecht geltende [oben angeführte] Präzisierung von § 47 Abs. 3 StG auch auf das Handänderungssteuerrecht; vgl. auch BGE vom 22.3.1985, publ. in StE 1985, B 42.22 Nr. 1, S. c, rechte Spalte, wonach nicht jede vertragliche Einräumung faktischer Verfügungsmacht wirtschaftlich wie eine Veräusserung

wirken muss.). Mithin sind wirtschaftliche Handänderungen den zivilrechtlichen Handänderungen (Veräusserungen) lediglich insoweit grundstückgewinnsteuerlich gleichgestellt bzw. steuerpflichtig, als sie "mit der Veränderung der Verfügungsgewalt, die tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirkt" (vgl. Prot. K II, S. 628), einhergeht.

Nach dem Gesagten war in den zit. VGE im Vergleich zum vorliegenden Fall insofern ein anderer Sachverhalt zu beurteilen, als damals eine Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-AG X. zunächst 1978 auf Y-AG (1. wirtschaftliche Handänderung) und anschliessend 1982 auf die Alleinaktionärin der Y-AG übertragen wurde (2. wirtschaftliche Handänderung). Dabei erkannte das Verwaltungsgericht im wesentlichen, dass bei einer solchen Ueberführung eines Aktienpaketes zunächst auf eine AG und anschliessend auf die Alleinaktionärin die 2. wirtschaftliche Handänderung nicht steuerpflichtig ist, weil die Alleinaktionärin bereits vor der Ueberführung des Aktienpaketes in ihr Privatvermögen über die Liegenschaften der Immobilien-AG X. uneingeschränkt verfügen konnte (vgl. zit. Prot. K II, S. 585). Im zu beurteilenden Fall liegen hingegen nicht zwei wirtschaftliche Handänderungen (ohne Grundbucheintrag), sondern vielmehr zwei zivilrechtliche Handänderungen bzw. Grundstückveräusserungen (vgl. die in den Akten enthaltenen Grundbucheintragungen vom 8.9.1975 und vom 6.2.1985) vor. Solche zivilrechtlichen Grundstückveräusserungen sind nach ständiger Praxis auch dann grundstückgewinnsteuerpflichtig, wenn - wirtschaftlich betrachtet - keine Aenderung hinsichtlich der Verfügungsgewalt eintritt (vgl. zit. VGE 326/86, E.2). Wäre dem nicht so, so müsste jeder zivilrechtliche Eigentumswechsel auf seinen wirtschaftlichen Gehalt geprüft werden, was abgesehen von den veranlagungstechnischen Schwierigkeiten zu grosser Rechtsunsicherheit führen müsste (vgl. H. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 99).

Zusammenfassend kann die Beschwerdeführerin aus den Erwägungen der erwähnten VGE grundsätzlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im übrigen legte die Beschwerdeführerin nicht substantiiert dar, inwiefern - ungeachtet der vorerwähnten VGE - das Gleichbehandlungsgebot (Art. 4 BV) verletzt sein sollte (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 oben).

3. In der Folge ist der massgebende Veräusserungserlös zu prüfen.

a) Die Vorinstanz stellte in ihrem Entscheid vom 1.4.1988 fest, dass der verurkundete Verkaufspreis von Fr. 305 000.-- den vom kantonalen Schätzungsamt ermittelten Verkehrswert von Fr. 888 000.-- wesentlich unterschreite. In Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Begriff der geldwerten Leistung kam die Vorinstanz zum sinngemässen Schluss, dass der verurkundete Verkaufspreis eine verdeckte Gewinnausschüttung von der AG (Grundstückverkäuferin) an die beiden Aktionäre (Grundstückkäufer) darstelle, weshalb nicht der Verkaufspreis, sondern die Verkehrswertschatzung als massgebender Veräusserungserlös gelte (vgl. angefocht. Entscheid, Erw. 2.1).

b) Die Beschwerdeführerin geht hingegen vom Wortlaut von § 51 StG aus; darnach ist für die Grundstückgewinnsteuerbemessung grundsätzlich der vereinbarte Verkaufspreis massgebend (vgl. § 51 Abs. 1 StG) und gibt es nur zwei Ausnahmen, die im Gesetz abschliessend erwähnt sind: Einerseits der Fall, wo kein Verkaufspreis festgelegt wird und anderseits der Fall, wo der Käufer nebst dem Verkaufspreis zu einer jährlich wiederkehrenden Leistung von mehr als Fr. 3 000.-- verpflichtet wird (§ 51 Abs. 3 StG; vgl. Beschwerdeschrift, S. 6).

4. a) Stellt man allein auf den Wortlaut von § 51 StG (vgl. vorne, Erw. 1) ab, ist der Argumentation der Beschwerdeführerin beizupflichten, da nach dem klaren Wortlaut von § 51 StG in der Frage des Veräusserungserlöses nur dann vom vereinbarten Verkaufspreis abgewichen werden darf, wenn kein Verkaufspreis oder eine jährlich wiederkehrende Leistung von mehr als Fr. 3 000.-- festgelegt wurde (vgl. auch Camenzind, a.a.O. S. 59).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann die rechtsanwendende Behörde ohne Willkür vom Gesetzeswortlaut abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Grund und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE vom 13.12.1984, E. 4a, publ. in StE 1986, A 21.12 Nr. 6 mit Hinweis auf BGE 108 Ia 297). Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt, wie aus den nachfolgenden Ausführungen hervorgeht.

b) Vorab ist festzuhalten, dass die Vorinstanz weder im angefochtenen Entscheid noch in ihren Eingaben ans Verwaltungsgericht substantiiert darlegte, weshalb es im konkreten Fall zulässig sei, vom Wortlaut von § 51 StG abzuweichen und ungeachtet des verurkundeten Verkaufpreises die Verkehrswertschatzung als massgeblichen Veräusserungserlös anzunehmen.

c) aa) Der Mehrwert eines Grundstücks ist die unerlässliche materielle Voraussetzung eines Grundstückgewinns; dabei ist zwischen objektivem und subjektivem Mehrwert zu unterscheiden. Der objektive Mehrwert ist die absolute Zunahme des inneren Wertes eines Grundstücks, die durch eine neutrale Schätzung ermittelt werden kann. Der subjektive Mehrwert kann nur im Hinblick auf eine konkrete Handände-

rung ermittelt werden. Er ergibt sich aus dem Wert, den die Verhandlungsparteien nach beidseitiger subjektiver Abwägung ihrer Ziele und Interessen einem Grundstück beimessen; er ist deshalb je nach den beteiligten Parteien verschieden und kann sowohl über als auch unter dem objektiven Mehrwert liegen (vgl. Peter Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. 1976, N. 147-149).

Die Realisation ist das formelle Element eines Grundstückgewinns; ohne sie bildet der Mehrwert eine reine Wertsteigerung, gewissermassen einen potentiellen Gewinn, der jedoch durch eine Preisrückbildung wieder aufgehoben werden kann. Durch die Realisation wird eine solche Wertsteigerung umgewandelt in einen tatsächlichen, endgültigen Vermögenszugang in der Form von Geld oder vermögenswerten Sachen oder Rechten. Erst dadurch erwächst dem Berechtigten zusätzlich wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, was letztlich für die Besteuerung ausschlaggebend ist (vgl. Ochsner, a.a.O. N. 159).

Für die Grundstückgewinnsteuer ist grundsätzlich der subjektive Mehrwert massgebend, weil dieser (und nicht der objektive Mehrwert) in der Form des Veräusserungserlöses tatsächlich realisiert wird; der objektive Mehrwert bildet hingegen nur in Ausnahmefällen die Bemessungsgrundlage eines Grundstückgewinns, wenn in besonderen Fällen ein subjektiver Mehrwert nicht bestimmt werden kann (vgl. Ochsner, a.a.O. N. 150 und Fussnote 92, wo überzeugend dargelegt wird, dass es aus Praktikabilitäts- und Rechtssicherheitsgründen abzulehnen ist, generell auf den objektiven Mehrwert eines Grundstückes abzustellen).

bb) Auch die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer knüpft die Steuerpflicht an den Tatbestand des realisierten Grundstückgewinns; mithin wird die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Schwyz grundsätzlich auf dem realisierten Gewinn

erhoben (vgl. Camenzind, a.a.O. S. 15; § 47 Abs. 1 StG; vgl. auch § 49 Abs. 1 StG, wonach als Steuerobjekt grundsätzlich der Differenzbetrag zwischen Anlagekosten und dem um Fr. 2 000.-- verminderten Veräusserungserlös gilt; vgl. ferner zit. BGE vom 13.12.1984, E. 4). Dabei ist die Frage, ob und inwiefern ein Gewinn realisiert wurde, aus der Sicht des Veräusserers zu beurteilen, weil dieser von Gesetzes wegen als Steuersubjekt gilt (vgl. § 48 StG).

Im konkreten Fall beträgt der verurkundete Verkaufspreis des betreffenden Grundstücks Fr. 305 000.--. Anhaltspunkte, wonach die Vertragsparteien noch weitere Leistungen der Käufer an die Verkäuferin vereinbarten, liegen keine vor. Zwar ist es der Steuerbehörde unbenommmen, den Nachweis zu erbringen, dass der verurkundete Verkaufspreis vom tatsächlich vereinbarten Preis abweiche; doch sind an diesen Nachweis strenge Anforderungen zu stellen, da öffentlichen Urkunden nach Art. 9 ZGB erhöhte Beweiskraft zukommt (vgl. Guhl, a.a.O. S. 166 i.V.m. S. 170 unten). Im vorliegenden Fall fehlt ein solcher Nachweis.

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin aus dem betreffenden Grundstückverkauf höchstens einen Grundstückgewinn im Umfange des verurkundeten Verkaufspreises realisiert, wobei die Anlagekosten sowie der Abzug von Fr. 2 000.-- (§ 49 Abs. 1 StG) noch nicht berücksichtigt wurden. Dabei bleibt unerfindlich, inwiefern die Beschwerdeführerin (als Steuersubjekt) einen Gewinn erzielt haben sollte, welcher den verurkundeten Preis wesentlich übersteigt.

cc) Nach bundesgerichtlicher Praxis ist es gestattet, in gewissen Ausnahmefällen einen Teil des Mehrwertzuwachses abzuschöpfen, obschon der Veräusserer durch das betreffende Rechtsgeschäft den Wertzuwachs nicht im eigentlichen Sinn als Gewinn realisiert. Wie das Bundesgericht im zit. Ent-

scheid vom 13.12.1984 ausführt, handelt es sich dabei um gewisse Realteilungen bzw. um den Sonderfall des Tausches:

> "So wurde die grundsteuerliche Mehrwertabschöpfung bei steuerrechtlich nicht privilegierten Handänderungen als zulässig erachtet und die Ungleichbehandlung mit den privilegierten Fällen von Realteilung ohne Gewinnrealisierung (bspw. Erbteilung) als nicht willkürliche Anwendung von § 161 Abs. 1 und 3 StG [ZH] bezeichnet (BGE 97 I 22 f.). Beim reinen Tausch von Grundstücken - wo der Mehrwert nicht in Geldform realisiert werden kann - wird die Umwandlung in eine andere Wertform (Gewinn in Form eines anderen Grundstücks) der geldmässigen Realisierung gleichgestellt (BGE 81 I 336). Das Abgehen vom Prinzip der Besteuerung des (in Geldform) realisierten Mehrwertes beruht in diesen Fällen indessen auf sachlichen, wenn auch unterschiedlichen Gründen: Bei der nicht privilegierten Realteilung auf dem numerus clausus der Privilegierungstatbestände gemäss § 161 Abs. 3 StG [ZH] (BGE 97 I 23), beim Tausch aus den erwähnten Gründen."
>
> (vgl. StE 1986, A 21.12 Nr. 6, S. a)

Im vorliegenden Fall führt die Vorinstanz keine ähnlich gewichtigen Gründe für ein Abweichen vom Prinzip der Besteuerung des (in Geldform) realisierten Mehrwertes an. Es ist indessen nicht ersichtlich, weshalb es zulässig sein sollte, in Analogie zur Einkommens- und Ertragssteuer den nicht realisierten Wertzuwachs als Zuwendung an den Grundstückerwerber mit der Grundstückgewinnsteuer zu belegen (vgl. zit. BGE vom 13.12.1984, Erw. 4a).

Im zit. BGE vom 13.12.1984 betonte das Bundesgericht im weitern, es müsse einem Eigentümer nach zürch. Grundsteuerrecht ohne Nachteile gestattet sein, eine Liegenschaft zum Nominalwert, d.h. ohne Realisierung des Mehrwertes, zu veräussern, sofern das Rechtsgeschäft einen erkennbaren realen Hintergrund habe und nicht dazu diene, den Vertragsparteien unrechtmässige oder zumindest illegitime Vorteile zu verschaffen; ausserdem müsse eine Veräusserung

keineswegs "betrieblich" begründet sein und entspreche die Veräusserung der Liegenschaft einem der möglichen statutarischen Zwecke der damals beschwerdeführenden Genossenschaft (vgl. StE 1986, A. 21.12 Nr. 6 S. a rechts unten und S. b links oben). Hat aber im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin das betreffende Grundstück 1975 für Fr. 40 000.-- (von ihren Aktionären) gekauft und 1985 zu einem Preise von Fr. 305 000.-- (bzw. zum Buchwert im Verkaufszeitpunkt vgl. act. 7, S. 2) an die Aktionäre (bzw. ursprünglichen Eigentümer) zurückverkauft, ist nicht einzusehen, weshalb dieses letztgenannte Rechtsgeschäft unrechtmässige oder zumindest illegitime Vorteile für die Vertragsparteien bewirkt, zumal auch im konkreten Fall die Veräusserung von Liegenschaften einem der möglichen statutarischen Zwecke der Beschwerdeführerin entspricht (vgl. act. 5).

d) Soweit der vereinbarte Verkaufspreis den Verkehrswert übersteigt und die Veräusserin (AG) die beiden Erwerber (Aktionäre) begünstigen wollte, ist zu beachten, dass der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Grundstückgewinnbesteuerung keinen Platz hat. Bei der Ertragsbesteuerung fallen gemäss § 38 Abs. 1 lit. b StG für die Gewinnberechnung ausdrücklich offene oder verdeckte Gewinn-Ausschüttungen, freiwillige Zuwendungen an Dritte usw. in Betracht. Im Gegensatz dazu enthalten die Bestimmungen über die Grundstückgewinnbesteuerung keinen Hinweis darauf, wonach allfällige Zuwendungen, welche dadurch entstehen, indem der Verkäufer dem Käufer das Grundstück unter dem Verkehrswert verkauft, im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung aufzurechnen wären. Da aber - wie erwähnt - der Gesetzgeber den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung kannte, diesen jedoch nur bei der Ertragsbesteuerung, nicht aber bei der Grundstückgewinnbesteuerung verwendete, ist daraus auf ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers zu schliessen (vgl. auch VGE 313/88 vom 25.8.1988, Erw. 3d; F. Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 83). Ob und inwie-

weit der vorliegende Verkaufsvorgang bei der entsprechenden Ertragsbesteuerung der AG Konsequenzen hat, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. auch hinten, Erw. 5b).

Für das Ergebnis, wonach kein hinreichender Grund vorliegt, um vom Wortlaut von § 51 StG abzuweichen, spricht schliesslich der Grundsatz der gesetzmässigen bzw. rechtssatzmässigen Verwaltung (Legalitätsgrundsatz), welcher im Abgaberecht durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung besonders scharf gefasst wurde (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 113 A.a, S. 796 unten; vgl. hinsichtlich des Legalitätsprinzipes auch Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, S. 75 ff.). Darnach erlaubt das Prinzip der Gesetzmässigkeit von Abgaben eine extensive Auslegung eines Steuergesetzes grundsätzlich nur, soweit diese ausdehnende Auslegung mit dem Wortlaut vereinbar ist und vom Sinne der gesetzlichen Ordnung verlangt wird (vgl. Imboden/Rhinow, a.a.O. Nr. 133, B IV; vgl. B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N. 245, wonach Analogieschluss und extensive Auslegung im Steuerrecht zulässig sind, wenn das öffentliche Interesse es erfordert und der Text es nicht verbietet; vgl. auch BGE 102 Ia 347 unten). Eine extensive Auslegung scheitert im konkreten Fall jedoch am Wortlaut von § 51 StG.

Sofern prinzipiell die Verkehrswertschatzung als massgebender Veräusserungserlös gelten sollte, wenn ein vereinbarter Verkaufspreis den Verkehrswert wesentlich unterschreitet, wäre es Sache des Gesetzgebers, § 51 StG abzuändern und eine entsprechende Regelung vorzusehen; jedenfalls ist es nach dem Gesagten sowohl der Verwaltung wie auch dem Gericht grundsätzlich verwehrt, die Besteuerung von nicht realisierten Gewinnen durch extensive Auslegung bzw. durch Analogieschluss einzuführen.

e) Auch wenn der vereinbarte Verkaufspreis tatsächlich wesentlich unter dem Verkehrswert liegt und die Steuerpflicht mangels Realisierung eines Mehrwertes entfällt, ist überdies die Belastung der Erwerber mit der latenten, durch den Mehrwert begründeten Steuerlast zu beachten (vgl. StE 1986, A 21.12 Nr. 6, S. b rechts oben; vgl. auch Beschwerdeschrift, S. 9, Ziff. 3.3, wonach sich die jetzigen Eigentümer bei einem späteren Verkauf den Betrag von Fr. 305 000.-- anrechnen lassen müssten). In diesem Sinne wird der beim vorliegenden Grundstückverkauf noch nicht realisierte Gewinn bei einer allfälligen Weiterveräusserung in dem Umfange erfasst, als dannzumal ein Mehrwert realisiert wird.

f) Das vorliegende Ergebnis wird im übrigen auch durch einen Vergleich mit anderen kantonalen Gesetzen bestätigt. So gilt nach Art. 54 Abs. 1 StG-SG generell der Kaufpreis (mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers) als Veräusserungserlös (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 168). Nach Berner Recht zählt zum Veräusserungserlös grundsätzlich nur, was der Veräusserer tatsächlich realisiert, und nicht, was er realisieren könnte; wird im Kaufvertrag ein Teil des Preises schenkungsweise oder auf Rechnung künftiger Erbschaft abquittiert, so gehört dieser Teil nicht zum Erlös (vgl. Hans Gruber, Handkommentar zum bern. Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, S. 199 mit Hinweisen). Schliesslich betont Guhl in seinem vergleichenden Ueberblick über die Grundstückgewinnbesteuerung in der Schweiz, dass die Tatsache, wonach ein zu tiefer Preis vereinbart worden ist, für sich allein noch nicht genügt, um in der Gewinnberechnung auf den Verkehrswert abzustellen; denn nur der wirklich realisierte, nicht ein eventuell erzielbarer Gewinn soll besteuert werden (vgl. Guhl, a.a.O., S. 183 f. mit Hinweisen auf das Zürcher, Berner und Bündner Recht). Allerdings geht die aktuelle

Zürcher Praxis davon aus, dass bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Verkehrswert und "Verkaufspreis" für die Ermittlung des Erlöses auf den Verkehrswert abzustellen sei; ein solches Missverhältnis wird offenbar dann angenommen, wenn die Differenz mindestens 25 % beträgt (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Komm. zum ZH StG, Ergänzungsband 2. A., N. 1c zu § 167). Nach all den bisherigen Ausführungen hat das urteilende Gericht keinen Anlass, die zuletzt erwähnte Zürcher Praxis zu übernehmen, zumal diese Abweichung vom Grundsatz, wonach nur realisierte Grundstückgewinne zu besteuern sind, im Gesetz nicht enthalten ist (vgl. insbes. Erw. 4d), zudem eine hinreichende, rechtsgleiche Ueberprüfung der vereinbarten Kaufpreise im Hinblick auf die entsprechenden Verkehrswerte aufwendig wäre und überdies eine Schranke von 25 % recht willkürlich erscheint.

5. a) Nach all diesen Ausführungen gilt als massgebender Veräusserungserlös der verurkundete Verkaufspreis von Fr. 305 000.--. Nachdem die Vorinstanz Anlagekosten von insgesamt Fr. 349 300.-- anerkannte (vgl. act. 7, S. 2), liegt kein realisierter bzw. kein steuerpflichtiger Grundstückgewinn vor; demzufolge ist die angefochtene Grundstückgewinnsteuerveranlagung ersatzlos aufzuheben. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die Ausführungen der Parteien hinsichtlich der Verkehrswertberechnung einzugehen.

b) Abschliessend ist noch die ständige Praxis zu betonen, wonach der Umfang der Tätigkeit des Verwaltungsgerichts als Beschwerdeinstanz durch den Anfechtungsgegenstand abgegrenzt wird. Darnach kann nur das Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sein, was auch Gegenstand der erstinstanzlichen Verfügung war bzw. nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein müssen (vgl. A. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, S. 131 f., 222 f.; EGV-SZ 1979, S. 122; VGE 68/87 vom 30.12.1986 E. 2; 572/87 vom 5.11.1987 E. 5a,

Prot. 855; VGE 617/87 vom 19.7.1988, Erw. 1b; BGE 110 V 51; 105 V 276 E. 1; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. A., S. 44 unten). In diesem Sinne hat das Verwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen, ob und inwiefern durch den konkreten Grundstückverkauf von der AG an die beiden Aktionäre geldwerte Leistungen übertragen wurden, welche im Rahmen der Ertrags- und Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen sind.

c) Diesem Ausgang entsprechend fallen die Verfahrenskosten zulasten des Staates; ausserdem ist der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 700.-- zuzusprechen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Januar 1988 i.S. Q. (VGE 369/87)

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung (§§ 61 Abs. 1 und 86 StG, § 12 ff. VVo)

Sachverhalt:

A. Mit Verfügung vom 2. November 1987 hat die Kantonale Steuerverwaltung Q. mit 50 Franken gebüsst, weil er es trotz Mahnung vom 23. September 1987 unterlassen hatte, die Steuererklärung 1987/88 einzureichen.

B. Gegen diese Verfügung reichte die Ehefrau des Gebüssten am 6. November 1987 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit dem Begehren, die Bussenverfügung sei rückgängig zu machen.

C. Mit Vernehmlassung vom 16. November 1987 beantragte die Vorinstanz, die Beschwerde sei abzuweisen.

D. Auf die Ausführungen in den Parteieingaben wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder einer Vollzugsverordnung oder einer aufgrund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt,

trotz schriftlicher persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung nicht einreicht, wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu 500 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 5 000 Franken (§ 86 Abs. 1 und Abs. 2 StG, nGS 105).

Wie das Verwaltungsgericht wiederholt festgestellt hat, ist die Ausfällung einer Ordnungsbusse demnach an folgende Voraussetzungen geknüpft:

a) Der Steuerpflichtige muss eine gesetzeskonforme Verfügung der Steuerbehörde verletzt haben.

b) Die von der Steuerbehörde getroffene Anordnung muss für das Verfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet sein, d.h. die vom Pflichtigen zu beschaffenden Unterlagen müssen für die Veranlagung von Bedeutung sein.

c) Die Verfügung der Steuerbehörde muss angemessen sein. Die Veranlagungsbehörde soll vom Pflichtigen nichts verlangen, was ihm - gemessen am zu erwartenden Ergebnis - unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist.

d) Die Ausfällung einer Ordnungsbusse setzt eine vorgängige schriftliche Mahnung voraus.

e) Die Bestrafung setzt schliesslich voraus, dass der Steuerpflichtige schuldhaft, sei dies vorsätzlich oder fahrlässig, einer amtlichen Verfügung zuwidergehandelt hat (vgl. EGV-SZ 1980, S. 42 mit Hinweisen; VGE 308/83 vom 10.6.1983, E. 1 mit Verweisen).

2. Jeder Steuerpflichtige hat innerhalb der vom Regierungsrat festgesetzten Frist alle zwei Jahre eine Steuererklärung abzugeben (vgl. § 61 Abs. 1 Steuergesetz, StG nGS 105). Diese Frist zur Einreichung der Steuererklärung wird neben dem Amtsblatt in den Publikationsorganen der Bezirke und Gemeinden und im Formular für die Steuererklärung bekanntgegeben (§ 12 Vollzugsverordnung zum Steuergesetz; StGV, nGS 105a). Für die Steuerperiode 1987/88 hatte der Regierungsrat diese Frist auf den 31. März 1987 angesetzt (ABl. 1987, Nr. 9, 254). Auf der Frontseite der Steuerdeklarationsformulare, welche den Steuerpflichtigen bis spätestens am 28. Februar 1987 zuzustellen waren, ist die Einreichungsfrist vorgedruckt und die Einreichungsstelle aufgestempelt.

Als behördliche Frist kann die Frist zur Einreichung der Steuererklärung und der Beilagen aus zureichenden Gründen erstreckt werden. Analog wie im Prozessrecht (§ 125 Abs. 2 Gerichtsordnung) kann aber einem Fristerstreckungsgesuch nur entsprochen werden, wenn es vor Ablauf der Frist mit schriftlicher Begründung der Amtsstelle unterbreitet wird, der die Steuererklärung einzureichen ist. Die Fristerstreckung ist von der Amtsstelle schriftlich zu verfügen (§ 13 Abs. 1 StGV). Auf die Möglichkeit zur Einreichung eines Fristerstreckungsgesuches und darauf, dass ein verspätet eingereichtes Fristerstreckungsgesuch nicht mehr berücksichtigt werden kann, wurde auch im Amtsblatt (1987, S. 254) hingewiesen.

3. In der Beschwerde wird ausgeführt, mit Schreiben vom 21. September 1987 sei bei der Steuervorbereitungsstelle in ... ein Fristerstreckungsgesuch gestellt worden. Am 20. Oktober 1987 sei der Beschwerdeführer dann notfallmässig mit einem Kreislaufkollaps ins Spital eingeliefert worden, weshalb die Frist nicht habe eingehalten werden können.

Es trifft zu, dass der Beschwerdeführer am 21. September 1987 ein Fristerstreckungsgesuch eingereicht hatte, worin er das Begehren stellte, es sei ihm Fristerstreckung bis am 31. Oktober 1987 zu gewähren. Dieses Fristerstreckungsgesuch war aber - wie sich aus Erwägung 2 vorstehend ergibt - um annähernd 6 Monate zu spät eingereicht worden und blieb deshalb unbeachtlich. Mit diesem Fristerstreckungsgesuch kreuzte sich offenbar die eingeschriebene Mahnung vom 22. September 1987. Mit dieser Mahnung wurde der Beschwerdeführer in Beachtung von § 14 Abs. 1 StGV darauf aufmerksam gemacht, dass er die Steuererklärung 1987/88 binnen 8 Tagen einzureichen habe und dass diese Frist nicht erstreckbar sei. Für den Fall der Nichtbefolgung wurde eine Busse gemäss § 86 Abs. 2 StG angedroht. Der Beschwerdeführer wusste somit, dass er mit einer Busse zu rechnen hatte, wenn er nicht bis Ende September 1987 die Steuererklärung einreichte, und er wurde nochmals darauf aufmerksam gemacht (was er angesichts seiner beruflichen Stellung ohnehin wissen musste), dass einem Fristerstreckungsgesuch nur dann stattgegeben werden kann, wenn es vor Ablauf der Frist eingereicht wird.

Die Erkrankung vom 20. Oktober 1987 ereignete sich deutlich nach Ablauf der Mahnfrist und war somit für das Nichteinhalten der Frist nicht kausal. Hat aber der Beschwerdeführer schuldhaft der Mahnung vom 22. September 1987 keine Folge geleistet, so wurde die angefochtene Verfügung zu Recht erlassen.

4. Gegen die Bussenhöhe erhebt der Beschwerdeführer keine Einwendungen. Diese bewegt sich denn auch im unteren Bereich des gesetzlichen Rahmens und ist angemessen.

Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

StPS 4/88 Seite 230

Liquidationsgewinnbesteuerung, Voraussetzungen und Berechnung (Par. 19 Abs. 1 lit. e und Par. 26 Abs. 3 StG; Art. 21 Abs. 1 lit. d und Art. 43 Abs. 1 BdBSt)

Die teilweise Aufgabe eines Unternehmens durch den bisher buchführungspflichtigen Inhaber unter Beibehaltung eines reduzierten Betriebes, welcher der Buchführungspflicht nicht mehr unterliegt, löst die Liquidationsgewinnbesteuerung aus.

Für die steuerliche Erfassung der Kapitalgewinne massgebend ist die Verpflichtung zur Buchführung, nicht jedoch die Frage, ob der Unternehmer dieser Pflicht auch tatsächlich nachgekommen ist. Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinnes bei fehlender Buchhaltung.

Wohnungen im Geschäftshaus, die durch den Betriebsinhaber benutzt werden, stellen Geschäftsvermögen dar, wenn dies im Interesse des Betriebes liegt. Aus diesem Grund kann in casu auf eine Wertzerlegung (Abgrenzung Geschäfts- und Privatvermögen) verzichtet werden.

VGE 358-87 vom 1. März 1988 i.S. X. (teilweise Gutheissung) = 02.88.015

StPS 4/88 Seite 244

Verrechnung von Verlusten aus Veräusserung von Geschäftsliegenschaften bei der kantonalen Einkommens- und Ertragssteuer; Zulässigkeit (nachträglicher) Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften (Par. 19 Abs. 1 lit. e, Par. 22 Abs. 1 lit. b, Par. 38 und Par. 49 Abs. 3 StG)

Bei der Grundstückgewinnsteuer nicht verrechenbare Verluste aus dem Verkauf von Liegenschaften des Geschäftsvermögens schmälern als Geschäftsverluste den steuerbaren Reingewinn, d.h. Grundstückverluste, die nicht bereits durch periodisch getätigte Abschreibungen aufgefangen werden, sondern auch buchmässig erst bei der Veräusserung zutage treten, sind bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer verrechenbar.

Zulässigkeit periodischer Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften; Voraussetzungen der Nachholung unterlassener Abschreibungen.

VGE 346-87 vom 18. Dezember 1987 i.S. A. AG (Gutheissung) = 02.87.067

StPS 4/88 Seite 252

Geschäftsunkosten und Privataufwand (Provisionszahlungen; Pauschalspesen; Versicherungs-, Telefon- und Autokosten; Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt); Zwischenveranlagung; Besteuerung von Taggeldern aus Unfallversicherung (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt); Bindungswirkung eines verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheides (reformatio in peius, Art. 105 Abs. 1 BdBSt)

1. Das Verwaltungsgericht beurteilt in casu diverse in der Geschäftsbuchhaltung geltend gemachte Aufwandposten auf ihre geschäftsmässige Begründetheit bzw. ihren Nachweis.

2. Taggelder aus privater Unfallversicherung stellen Erwerbsersatzeinkünfte und somit bei Vornahme einer ZV keinen ausserordentlichen, einmaligen Zufluss dar.

3. Auch im Einspracheverfahren, das auf einen verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheid folgt, ist die Vornahme einer reformatio in peius durch die Einspracheinstanz grundsätzlich zulässig.

VGE 303-87 vom 28. August 1987 i.S. J. (Teilgutheissung) = 02.87.044

StPS 4/88 Seite 276

Zwischenveranlagung infolge (gemischter) Schenkung (Par. 70 Abs. 1 lit. a StG)

Für die Beurteilung der Frage, ob in einem Rechtsgeschäft eine gemischte Schenkung zu erblicken sei, die zu einer Zwischenveranlagung führen müsste, ist nicht auf den Steuerwert von Leistung und Gegenleistung, sondern den Verkehrswert abzustellen.

Das Verwaltungsgericht verneint aufgrund detaillierter Erwägungen zum Verkehrswert einer Liegenschaft in casu Vorliegen einer gemischten Schenkung bei der Uebertragung von Aktiven und Passiven vom Vater an den Sohn, weil der geltend gemachte Passivenüberschuss zulasten des Sohnes bei Bewertung zum Verkehrswert hinfällig wird.

VGE 307-87 vom 28. August 1987 i.S. J. (Abweisung) = 02.87.043

StPS 4/88 Seite 285

Zwischenveranlagung zufolge Heirat; Zusammenhang zwischen ZV-Grund und den von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteilen
(Par. 70 StG)

Erwirbt ein Steuerpflichtiger auf den Zeitpunkt der Heirat hin Grundeigentum, so steht dieser Eigentumserwerb steuerrechtlich nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Heirat. Die mit dem Grundstückkauf verbundenen Aenderungen der Einschätzungsfaktoren (z.B. einerseits Wegfall von Einkommen aus Wertschriften, andererseits Anfall von Eigenmietwert und Schuldzinsen) finden deshalb nicht bereits bei der ZV infolge Heirat, sondern erst bei der nachfolgenden ordentlichen Veranlagung Berücksichtigung.

VGE 356-87 vom 26. Januar 1988 i.S. A. (Teilgutheissung) = 02.88.001

StPS 4/88 Seite 292

Steuerhinterziehung, vollendete (Par. 87 StG; Art. 129 BdBSt); geldwerte Leistungen (Par. 19 Abs. 1 lit. c StG; Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Ein Steuerpflichtiger, welcher gleichzeitig Hauptaktionär (de facto Alleinaktionär) und Geschäftsführer einer ausserkantonalen AG ist, hat den Kantonalen Steuerbehörden editionsweise anbegehrte Akten der AG herauszugeben (vgl. Par. 67 StG, Par. 24 VRP und Par. 157 f. ZPO).

Handlungen des vertraglichen Vertreters gelten grundsätzlich auch im Steuerstrafrecht als Handlungen des von ihm vertretenen Steuerpflichtigen. Davon macht Art. 130 Abs. 3 BdBSt nur dann eine Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er nicht imstande

gewesen wäre, die Handlungen seines Vertreters zu verhindern oder deren Auswirkung rückgängig zu machen. Hat ein Steuerpflichtiger die vom vertraglichen Vertreter ausgefüllte Steuererklärung selber unterzeichnet, kann er den Entlastungsbeweis kaum mehr erbringen.

VGE 304-87 vom 26. Januar 1988 i.S. F. (Teilgutheissung) = 02.88.003

September 1988 6. Jahrgang Heft 4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Liquidationsgewinnbesteuerung 230
- Verrechnung von Verlusten aus Veräusserung von Geschäftsliegenschaften bei der kantonalen Einkommens- und Ertragssteuer 244
- Geschäftsunkosten und Privataufwand 252
- Zwischenveranlagung infolge (gemischter) Schenkung 276
- Zwischenveranlagung zufolge Heirat 285
- Steuerhinterziehung, vollendete; geldwerte Leistungen 292

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 1. März 1988 i.S. X. (VGE 358/87)

Liquidationsgewinnbesteuerung, Voraussetzungen und Berechnung (§§ 19 Abs. 1 lit. e und 26 Abs. 3 StG; Art. 21 Abs. 1 lit. d und 43 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt:

A. X. hat am 30.4.1984 altershalber sein Milchgeschäft, seinen Laden für Molkereiprodukte sowie seine Schweinemästerei aufgegeben; das bis zu diesem Zeitpunkt geführte Restaurant betreibt er weiterhin. Mit Verfügung vom 27.5.1986 wurde für den Zeitraum vom 1.5.1984 bis zum 31.12.1984 eine Zwischenveranlagung infolge Berufswechsels vorgenommen.

Mit Verfügung vom 16.6.1986 veranlagten die Kantonale Steuerverwaltung sowie die Kantonale VdBSt die Jahressteuer 1984 auf Liquidations- und Aufwertungsgewinnen wie folgt:

	kantonale Steuern:	direkte Bundessteuer:
Reingewinn	32 100.--	445 000.--
Allgemeiner Abzug	2 000.--	4 300.--
Steuerbarer Gewinn	30 100.--	440 700.--
Steuerbetrag	838.50 (pro Einheit)	50 529.60 (per annum)

B. Eine dagegen am 15.7.1986 erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 10.8.1987 (Versand: 14.8.1987) abgewiesen.

In der Folge liess X. fristgerecht am 11.9.1987 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben mit den folgenden Anträgen:

> "Die Liquidationsgewinnsteuer kantonal vom von der Steuerverwaltung errechneten Betrage von Fr. 32 100.00 sei durch Abzug der Investitionen auf den Betrage von Fr. 0.00 zu reduzieren. Die Liquidationsgewinnsteuer bundesrechtlich sei nur vom Betrage von Fr. 64 472.00 zu erheben, eventuell gar nur vom Betrage von Fr. 0.00, je nach Annahme des Ausgangswertes, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

C. Mit Vernehmlassung vom 28.9.1987 stellten die Vorinstanzen folgende Rechtsbegehren:

> "1. Staatssteuerlich sei die Beschwerde abzuweisen.
>
> 2. Bundessteuerlich sei der steuerpflichtige Betrag auf Fr. 285 700.-- (Steuerbetrag Fr. 30 893.20) zu reduzieren."

D. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird - soweit erforderlich - in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. a) Art. 43 Abs. 1 BdBSt [= Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer] lautet folgendermassen:

> Bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung ist neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermeh-

rungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt zu dem Steuersatze geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt.

Nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt fällt in die Steuerberechnung u.a.

- Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw.;

Nach der Rechtsprechung fallen unter Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB/BdBSt auch Kapitalgewinne, die im Betriebe des buchführungspflichtigen Unternehmens dadurch erzielt werden, dass der Inhaber bei der Aufgabe des Unternehmens Geschäftsvermögen, z.B. eine Liegenschaft, in sein Privatvermögen überführt und damit verwertet. Gleich zu behandeln ist der Fall, wo der Inhaber das Unternehmen, für das er bisher zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet war, teilweise aufgibt, nur einen beschränkten Betrieb, welcher der Buchführungspflicht nicht mehr unterliegt, aufrecht erhält, die bisher im Geschäft investierte Liegenschaft behält und sie weiterhin für den verkleinerten Betrieb verwendet. Auch bei solcher Umwandlung, welche eine Liquidation darstellt, wird im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens Geschäftsvermögen verwertet (vgl. ASA 28, S. 505 f. mit Hinweisen).

b) Für die kantonalen Steuern enthält § 26 Abs. 3 StG [= Steuergesetz des Kt. SZ] eine ähnliche Regelung wie Art. 43 BdBSt; dabei verweist § 26 Abs. 3 StG u.a. auf § 19 Abs. 1 lit. e StG, welcher folgendes bestimmt:

Als Einkommen gelten insbesondere Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens oder bei andern Buchführenden bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken (wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw.) oder bei Uebernahme in das Privatvermögen oder bei Ausscheiden eines Kollektiv- oder Kommanditgesellschafters erzielt werden; hierbei sind Gewinne auf Grundstücken nur in dem Umfang als Einkommen versteuerbar, indem Abschreibungen zugelassen worden sind.

2. a) Der Beschwerdeführer war als Inhaber eines Ladens, Milchgeschäftes und eines Restaurantbetriebes unbestrittenermassen bis zum 30.4.1984 zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet (hinsichtlich der Buchführungspflicht vgl. Art. 957 OR, Art. 934 Abs. 1 OR, Art. 52 ff. HRegV; E. Känzig, Wehrsteuer, 2. A., S. 376 ff., insbes. S. 379 für Handelsgewerbe, wozu v.a. Ladengeschäfte gehören; vgl. ASA 24, 484, wonach der Betrieb eines Milchgeschäftes zu den Handelsgewerben gehört und zum Eintrag ins Handelsregister [HR] verpflichtet ist, wenn der Jahresumsatz die Grenzschwelle erreicht; dass der Jahresumsatz des Ladens [nur Milchprodukte] Fr. 100 000.-- überstieg, ergibt sich u.a. aus act. 21 der Steuerakten 1981/82; vgl. Steuerakten 1985/86, act. 18, wonach die Eintragung ins HR im Jahre 1971 erfolgte).

b) Ebenso sind sich die Parteien einig, dass der Beschwerdeführer nach der Aufgabe des Milchgeschäftes nicht mehr buchführungspflichtig ist, weil er wesentliche Teile seines Betriebes aufgab und mit dem weiterhin betriebenen Restaurant einen Umsatz erzielt, welcher wesentlich unter Fr. 100 000.-- liegt (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 2.1).

c) Für die Durchführung der Liquidationsgewinnbesteuerung ist jedoch unerheblich, ob tatsächlich eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt wurde. Denn die massgebenden, in Erwägung 1 zitierten Gesetzesbestimmungen setzen - nach dem Wortlaut - eindeutig nicht die tatsächliche Buchführung, sondern die Verpflichtung zur Buchführung voraus.

Ebenso wird in der Lehre dazu unmissverständlich festgehalten, dass die steuerliche Erfassung der Kapitalgewinne (sei dies mit der ordentlichen Einkommenssteuer oder mit der Liquidationsgewinnsteuer, welche nichts anderes ist als eine besonders ausgestaltete Einkommenssteuer, welche Steuertatbestände erfasst, die in der Bemessungslücke anfallen) im Bund und verschiedenen Kantonen an zwei Voraussetzungen geknüpft ist:

- einerseits muss der Vermögenswert den Charakter von Geschäftsvermögen haben;

- anderseits muss der Kapitalgewinn in einem Unternehmen erzielt werden, das nach den Vorschriften des OR zur Buchführung verpflichtet ist;
  (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 131 Ziff. 13; Känzig, a.a.O. 2. A., S. 376 ff.).

Falls bei zwei völlig vergleichbaren Geschäftsbetrieben der eine Inhaber ordnungsgemäss Buch führt, der andere aber (aus welchen Gründen auch immer) der Buchführungspflicht nicht nachkommt, wäre es schliesslich stossend, wenn der erste, der seinen handels- und steuerrechtlichen Pflichten nachgekommen ist, mit Kapitalgewinnbesteuerung erfasst, der zweite aber noch für sein objektiv gesetzwidriges Verhalten mit Kapitalgewinnsteuerbefreiung honoriert würde.

3. Was die Frage des Geschäftsvermögens betrifft, drängen sich folgende Bemerkungen auf:

Die Veranlagungsbehörden zählten die Liegenschaft (GB Nr. ...) des Beschwerdeführers vollumfänglich zum Geschäftsvermögen, weil "die Liegenschaft vorwiegend geschäftlich (Schweinestall, Molkerei, Laden, Restaurant) genutzt wurde"; aus diesem Grunde verzichteten sie auf eine Wertzerlegung (Abgrenzung zwischen Geschäftsvermögen und Privatvermögen; vgl. Steuerakten 1985/86, act. 17, Absatz 4).

Dieses Vorgehen wird vom Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren zu Recht nicht kritisiert, weil nach Praxis und Lehre Wohnungen im Geschäftshaus, die durch den Betriebsinhaber benützt werden, Geschäftsvermögen darstellen, wenn dies im Interesse des Betriebes liegt. Dies trifft dann zu, wenn das Wohnen im Geschäftsgebäude eine rationelle Geschäftsführung erst ermöglicht oder doch wesentlich fördert (vgl. Känzig, a.a.O. S. 372 mit Hinweisen und Beispielen, z.B. Tea-Room, Bäcker/Konditor; vgl. BGE vom 7.11.1986, in BGE-Sammlung Nr. 654, S. 4 mit Hinweis auf ASA 28, 508). Aus den vorliegenden Akten ist nicht ersichtlich, dass ein Teil des Hauses an Dritte vermietet wurde; vielmehr ist nach den Umständen anzunehmen, dass der Beschwerdeführer den ganzen, Wohnzwecken dienenden Teil selber bewohnt (vgl. die in act. 29 [Steuerakten 1985/86] enthaltenen Unterlagen des Schätzungsamtes, wobei anscheinend eine Wohnung als Restaurant betrachtet wird; vgl. die Schätzungsverfügung vom 1.12.1986 [= act. 10, Steuerakten 1985/86], welche von einem 8-Zimmer-Einfamilienhaus mit Restaurant und Lager spricht). Schliesslich besteht aufgrund der zu beurteilenden Geschäftstätigkeit (Restaurant, Laden, Milchhandel und zeitweise offenbar noch Schweinemast) kein Zweifel, dass der Betriebsinhaber aus geschäftlichen Gründen in besonderem Masse daran interessiert war, im betreffenden (Geschäfts)Haus zu wohnen.

Zusammenfassend sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Vornahme einer Liquidationsgewinnbesteuerung erfüllt; im übrigen erhebt der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers in dieser Hinsicht keine substantiierten Einwände.

Streitig ist hingegen die Berechnung der Liquidationsgewinnsteuer, was nachfolgend geprüft wird.

4. a) Bei der direkten Bundessteuer berechnete die Vorinstanz den Liquidationsgewinn wie folgt:

Verkehrswert 1984	Fr. 600 000.--
vermindert durch den Kaufpreis 1956	Fr. 155 000.--
Liquidationsgewinn	Fr. 445 000.--

Dabei wurde der erwähnte Verkehrswert einer Gebäudeversicherungspolice mit Wirkung ab 4.7.1984 entnommen (vgl. angefochtener Entscheid, Ziff. 2.2 i.V.m. act. 18, Anhang 3).

In der Vernehmlassung vom 28.9.1987 beantragte die Vorinstanz, es sei vom steueramtlich geschätzten Verkehrswert von Fr. 445 000.-- (vgl. Schätzungsverfügung vom 30.10.1987) auszugehen.

b) In der Eingabe vom 11.9.1987 rügte der Beschwerdeführer, im Frühjahr 1987 sei die Liegenschaft auf Fr. 352 000.-- geschätzt worden; im weiteren will er alle von ihm getätigten Investitionen in Abzug bringen. Zusammenfassend ist der Liquidationsgewinn nach Auffassung des Beschwerdeführers wie folgt zu berechnen:

Amtliche Schatzung 1987	Fr. 352 000.--
abzüglich Kaufpreis	Fr. 155 000.--
abzüglich Investitionen	Fr. 130 528.90
Liquidationsgewinn demgemäss	Fr. 66 471.10

c) Wird ein Vermögensgegenstand nicht veräussert, sondern vom Geschäfts- ins Privatvermögen des Geschäftsinhabers überführt, so ist für die Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinnes der Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme massgebend (vgl. E. Känzig, a.a.O., 2. A., N. 213 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt, mit zahlreichen Hinweisen). Verkehrswert ist der Erlös, der im Zeitpunkt der Privatentnahme durch einen Verkauf des zu bewertenden Vermögensgegenstandes hätte erzielt werden können. Dies ist zum Teil Ermessensfrage (vgl. Känzig, a.a.O. mit Hinweis auf BGer vom 12.11.1976, A 46, 116).

Bei der Schätzung einer Liegenschaft ist auf die tatsächlichen Verhältnisse des konkreten Falles abzustellen. Der gesuchte Wert kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Um dieses Ziel zu erreichen, kann sich der Schätzer verschiedener Methoden bedienen, ist aber im allgemeinen darauf angewiesen, Vergleiche anzustellen und allgemeine Erfahrungen heranzuziehen. Die durch Schätzungen vorgenommenen Sachverhaltsfeststellungen werden daher oft als eine Art Ermessungsbetätigung aufgefasst. Die Verwaltungsgerichte überprüfen sie, auch bei voller Kognition, in der Regel nur mit Zurückhaltung, wie einen Ermessensentscheid, selbst wenn das Gesetz dies nicht verlangt (vgl. Archiv 50, S. 305; VGE 348/349/86 vom 27.3.1987, Erw. III.3).

d) Im Lichte dieser Erwägungen ist auf den von der Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 28.9.1987 vorgebrachten Verkehrswert von Fr. 445 000.-- abzustellen. Die Schätzungsverfügung vom 30.10.1987 unterscheidet sich von der Schätzungsverfügung vom 1.12.1986, welche vom Beschwerdeführer anerkannt wurde, einzig darin, dass in der 1. Verfügung (vom 1.12.1986) lediglich von einem Restaurantumsatz von Fr. 35 000.--, bei der 2. Verfügung (vom 30.10.1987) hingegen von einem Umsatz von Fr. 325 000.-- ausgegangen wurde.

Diese Korrektur ist nicht zu beanstanden, da nicht derjenige Umsatz massgebend sein kann, welcher mit dem Restaurant bei reduzierter Oeffnungszeit (Altersbetrieb) tatsächlich erzielt wird; vielmehr rechtfertigt es sich, als Ausgangspunkt für die Ermittlung des fraglichen Verkehrswertes den nach den Umständen erzielbaren Umsatz heranzuziehen. Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer nach der Zustellung der Vernehmlassung keine Einwendungen gegen den neuen Verkehrswert von Fr. 445 000.-- erhob; ebenso wurde keine Beschwerde gegen die Schätzungsverfügung vom 30.10.1987 (Versand: 31.10.1987) erhoben. Mithin anerkannte der Beschwerdeführer konkludent den neuen Verkehrswert von Fr. 445 000.--.

e) Da keine ordnungsgemässe Buchhaltung vorhanden ist, fehlt auch ein entsprechender Buchwert für die fragliche Liegenschaft. Demzufolge rechtfertigt es sich, für die Berechnung des Kapitalgewinnes vom oben ermittelten Verkehrswert folgende Abzüge vorzunehmen:

- den ursprünglichen Kaufpreis (1956);

- die mit dem Erwerb unmittelbar zusammenhängenden Kosten (Notariatsgebühren, Handänderungssteuer);

- die wertvermehrenden Aufwendungen

(vgl. Känzig, a.a.O., N. 218 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

aa) In der vorinstanzlichen Berechnung wurde lediglich der Kaufpreis 1956 von Fr. 155 000.-- in Abzug gebracht.

Zwar wird im Einspracheentscheid dazu folgendes ausgeführt:

> "Mangels zuverlässiger und nachgewiesener Auslagen des Pflichtigen schätzte die Veranlagungsbehörde allfällige wertvermehrende Investitionen bundessteuerlich auf die Höhe der vorgenommenen Abschreibungen. Dies erweist sich als angemessen..."
>
> (vgl. angefochtener Entscheid, Ziff. 2.2)

Den vorliegenden Akten ist ausserdem zu entnehmen, dass der Sachbearbeiter im Einspracheverfahren den Antrag stellte, es seien wertvermehrende Aufwendungen im Rahmen der Abschreibungen von Fr. 32 186.-- zuzulassen. Dies hätte nach den oben zitierten Ausführungen im Einspracheentscheid übernommen werden müssen, was jedoch unterblieb. Folgt man dieser Auffassung, sind somit rund Fr. 32 000.-- als zusätzliche Anlagekosten abzuziehen, wobei der Sachzusammenhang (Abschreibungen - wertvermehrende Aufwendungen) nicht einleuchtet. Sachgerechter wäre vielmehr, die Zusammenstellung des Beschwerdeführers vom 15.7.1986 (= Steuerakten 1985/86, act. 31) mit den entsprechenden Beilagen durchzuarbeiten und dabei eine Ausscheidung zwischen Unterhalt und wertvermehrenden Aufwendungen vorzunehmen.

Die Aufwendungen gemäss der zitierten Zusammenstellung betragen insgesamt Fr. 130 528.--. Davon kommen jedenfalls jene Aufwendungen in Abzug, die nach der Privatentnahme (30.4.1984) getätigt wurden (insgesamt: Fr. 47 597.05). Was die übrigen Aufwendungen betrifft, hat der Sachbearbeiter gemäss Steueract. 31 (Steuerakten 1985/86) eine Ueberprüfung anhand der eingereichten Rechnungen vorgenommen; im Ergebnis gelangte er zu einem Investitionsanteil von Fr. 30 181.25. Neben Aufwendungen mit Unterhaltscharakter hat er dabei insbesondere auch jene Aufwendungen herausgestrichen, welche Inventar betrafen.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Liegenschaft 1956 mit Inventar, Katz und Maus gekauft zu haben, weshalb es auch richtig sei, wenn alle getätigten Investitionen mitgerechnet und in Abzug gebracht würden (vgl. Beschwerdeeingabe, S. 2). Dieser Einwand geht jedoch fehl. Der richtige Ansatz besteht vielmehr darin zu ermitteln, was im Verkehrswert der Liegenschaft mitgeschätzt wurde. Soweit Vermögenswerte in der Schätzung mitberücksichtigt wurden, sind auch entsprechende Anschaffungen in Abzug zu bringen. Im Rahmen der Liegenschaftsschätzung sind jedoch nur Bestandteil und Zugehör nach den ZGB-Bestimmungen zu taxieren, wobei aus dem Schätzungsprotokoll hervorzugehen hat, was als Bestandteil oder Zugehör berücksichtigt wurde (vgl. Kap. Ziff. 3 des Schätzungsreglementes). Im Schatzungsprotokoll wurde jedoch kein Zugehör erfasst, schon gar nicht gewöhnliches Inventar.

Es kann mithin für wertvermehrende Investitionen ein Betrag von Fr. 30 161.-- anerkannt werden, wie dies im Einspracheentscheid in der Begründung erwähnt, im Dispositiv hingegen aber nicht vollzogen wurde.

bb) Ueber die beim Kauf im Jahre 1956 zulasten des Beschwerdeführers angefallenen Handänderungssteuern und Notariatsgebühren fehlen Angaben. Nach damals geltendem wie auch nach dem heutigen Handänderungssteuergesetz trägt der Erwerber die Handänderungssteuer. Eine davon abweichende Regelung können die Parteien im internen Verhältnis treffen. Geht man davon aus, dass vorliegend die häufig anzutreffende, je hälftige Uebernahme durch Verkäufer und Käufer vereinbart worden war, so kann unter diesem Titel ein Abzug von Fr. 1 000.-- gewährt werden.

cc) Zusammenfassend berechnet sich der steuerbare Liquidationsgewinn bei der direkten Bundessteuer wie folgt:

Verkehrswert GB Nr. ...		Fr. 445 000.--
./. Erwerbspreis	Fr. 155 000.--	
./. wertvermehrende Aufwend.	Fr. 30 181.25	
./. HSt, Notariatsgebühren	Fr. 1 000.--	
./. allg. Abzug	Fr. 4 300.--	Fr. 190 481.25
steuerbarer Liquidationsgewinn		Fr. 254 500.--
Liquidationsgewinnsteuer		Fr. 26 774.--

5. Bei den kantonalen Steuern sind gemäss § 19 Abs. 1 lit. e (letzter Satz) StG Kapitalgewinne auf Grundstücken nur in dem Umfang als Einkommen versteuerbar, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.

Der Veranlagungsbeamte hat in act. 23 (Steuerakten 1985/86) eine Zusammenstellung der Liegenschaftsabschreibungen vorgenommen; im Ergebnis ermittelte er für den Zeitraum 1963 bis 1980 einen Betrag von Fr. 32 186.--. Der Beschwerdeführer hat, soweit den vorliegenden Akten zu entnehmen ist, jeweils auf dem Formular "Einkommensermittlung der Milchverwertungsbetriebe" Abschreibungen auf der Liegenschaft vorgenommen. So war die Liegenschaft per 1.1.1979 mit Fr. 133 389.-- erfasst, also rund Fr. 22 000.-- unter dem seinerzeitigen Kaufpreis. Die Differenz (zur oben erwähnten Berechnung) beruht im wesentlichen wohl darauf, dass der Beschwerdeführer mitunter auch wieder Aktivierungen auf der Liegenschaft vorgenommen hat (wertvermehrende Aufwendungen, so z.B. 1977: Fr. 1 200.--).

Eine Korrektur drängt sich jedoch insofern auf, als der Veranlagungsbeamte für 1979 eine Abschreibung von Fr. 3 334.-- und für 1980 eine solche von Fr. 3 438.-- be-

rücksichtigte. Diese Abschreibungen wurden jedoch in der Veranlagungsverfügung 1981/82 gar nicht berücksichtigt (vgl. die Steuerakten 1981/82: Auf dem am 4.4.1981 unterzeichneten Formular "Einkommensermittlung der Milchverwertungsbetriebe" wurden die erwähnten Abschreibungen noch aufgeführt; für die Veranlagung wurde jedoch nur der später [am 29.4.1982] unterzeichnete "Fragebogen für Selbständigerwerbende ohne kaufm. Buchhaltung" berücksichtigt, welcher keine Abschreibung für die Liegenschaft enthielt; vgl. Schreiben vom 19.5.1982).

Zusammenfassend berechnet sich der kantonal steuerbare Kapitalgewinn folgendermassen:

veranlagter Kapitalgewinn		Fr. 32 186.--
./. bei Veranlagung nicht berücksichtigte Abschreibungen 79/80	Fr. 6 772.--	
./. allg. Abzug	Fr. 2 000.--	Fr. 8 772.--
steuerbarer Kapitalgewinn		Fr. 23 400.--

Unerfindlich ist schliesslich, inwiefern die Investitionen mit den wiedereingebrachten Abschreibungen in Verrechnung gebracht werden können. Zum einen vermag der Beschwerdeführer für diese (sinngemässe) Forderung keine gesetzliche Grundlage zu nennen (vgl. § 19 Abs. 1 lit. e StG, wonach Kapitalgewinne, die bei einem Buchführungspflichtigen bei der Uebernahme von Vermögensstücken in das Privatvermögen erzielt werden, grundsätzlich in dem Umfang als Einkommen versteuerbar sind, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind; eine Berücksichtigung/Verrechnung von Investitionen wird in diesem Zusammenhang [Liquidationsgewinnbesteuerung] weder sinngemäss noch ausdrücklich erwähnt). Zum andern ist zu beachten, dass der Gesetzgeber die Frage der Investitionen (wertvermehrende Aufwendungen) nicht übersehen hat, sondern diese wertvermehrenden Investitionen erst

im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung berücksichtigt haben will (vgl. § 50 Abs. 1 StG, wonach die wertvermehrenden Aufwendungen zu den Anlagekosten gehören; vgl. auch § 49 Abs. 1 StG, wonach zur Ermittlung des Grundstückgewinnes die Anlagekosten sowie Fr. 2 000.-- vom Veräusserungserlös in Abzug zu bringen sind). Mithin werden die Investitionen dann berücksichtigt, wenn es zu einer Veräusserung des Grundstückes kommt (bzw. ein der Veräusserung gleichgestelltes Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, vgl. § 47 Abs. 3 StG).

6. Diesem Ergebnis entsprechend werden die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer zu 1/2 und dem Staat zu 1/2 auferlegt.

Was die Frage einer Parteientschädigung anbelangt, ist zu berücksichtigen, dass es im kantonalen Beschwerdeverfahren hinsichtlich der direkten Bundessteuer keine Parteientschädigung gibt, ungeachtet dessen, ob und in welchem Masse der Beschwerdeführer (Pflichtige) obsiegt (vgl. Art. 111 Abs. 3 BdBSt). Bei den kantonalen Steuern macht das Obsiegen des Beschwerdeführers, bezogen auf den steuerbaren Kapitalgewinn rund 20 %, bezogen auf die Steuereinsparung rund 28 % aus; bei einem Obsiegen in diesem Ausmass wird praxisgemäss keine Parteientschädigung zugesprochen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. Dezember 1987 i.S. A. AG (VGE 346/87)

Verrechnung von Verlusten aus Veräusserung von Geschäftsliegenschaften bei der kantonalen Einkommens- und Ertragssteuer; Zulässigkeit (nachträglicher) Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften (§§ 19 Abs. 1 lit. e, 22 Abs. 1 lit. b, 38 und 49 Abs. 3 StG)

Sachverhalt:

A. Im Zusammenhang mit der Aquirierung von Werkverträgen erwarb die A. AG im Jahre 1975 in der Ueberbauung "B." in C. eine 2 1/2-Zimmerwohnung. Diese Wohnung wurde in der Bilanz als Anlagevermögen mit Fr. 240 195.-- geführt. Abschreibungen wurden darauf keine vorgenommen. Im Jahre 1983 veräusserte die A. AG diese Wohnung zu einem Anrechnungspreis von Fr. 189 000.-- an D. In der Erfolgsrechnung 1983 verbuchte die A. AG aus diesem Liegenschaftsverkauf einen Verlust von Fr. 51 195.--.

In der Veranlagungsverfügung 1985/86 wurde dieser Verlust bei den kantonalen Steuern aufgerechnet und die A. AG mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 44 900.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 423 000.-- veranlagt. Demgegenüber wurde der Liegenschaftsverlust bei der direkten Bundessteuer anerkannt.

B.-F. ...

Erwägungen:

1. Unbestritten ist, dass die fragliche Eigentumswohnung zum Geschäftsvermögen der Beschwerdeführerin gehört. Es ist gerichtsnotorisch, dass die Bauherrschaft der Ueberbauung "B." mit den bei der Ueberbauung mit grösseren Aufträgen bedachten Unternehmern und Handwerkern Verträge einging, welche anstelle einer Geldzahlung die Abtretung von Stockwerkeigentumswohnungen als Werklohn vorsahen. Mithin ist es auch folgerichtig, wenn eine solcherart erworbene, die Liquidität des Erwerbers einengende, Wohnung zum Geschäftsvermögen der Unternehmung geschlagen wird. Ueberdies fällt bei den juristischen Personen die Unterscheidung zwischen Privatvermögen einerseits und Geschäftsvermögen anderseits ohnehin weg. Die juristischen Personen haben nur Geschäftsvermögen (F. Zuppinger, Der Begriff der "capital gains" im schweizerischen Steuerrecht, StR 1976, 61 mit Hinweisen).

Ebenfalls unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin bei der Veräusserung der fraglichen Wohnung gegenüber dem bilanzierten Wert der Wohnung einen Verlust in der Höhe von Fr. 51 195.-- erlitt (vgl. Steueract. 20, 21). Strittig und in der Folge zu beurteilen ist, ob dieser Verlust bei der Ertragsveranlagung der Steuerperiode 1985/86, in deren Berechnungsperiode er entstanden ist, in Abzug gebracht werden kann oder nicht.

2. a) Nach § 19 Abs. 1 lit. e Steuergesetz (StG, nGS 105) sind Gewinne auf Grundstücken, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung entstanden sind als Einkommen versteuerbar, allerdings nur in dem Umfang, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. Die Grundstückgewinnsteuer anderseits wird grundsätzlich auf sämtlichen Gewin-

nen erhoben, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Ertrags- und Grundstückgewinnsteuern hält § 47 Abs. 2 StG fest, dass die als Kapital- oder Liquidationsgewinne gemäss § 19 Abs. 1 lit. e zu besteuernden Gewinne der Grundstückgewinnsteuer nicht unterliegen.

Hinsichtlich der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes hält § 49 Abs. 3 StG fest, dass dann, wenn im Verlauf von zwölf Monaten mehrere Grundstückgewinne erzielt werden, sich der Steuersatz nach dem Gesamtgewinn richtet, wobei allfällige Verluste verrechnet werden können. Eine weitere Verlustverrechnung kennt die Grundstückgewinnsteuergesetzgebung nicht, weshalb Verluste bei Liegenschaftsveräusserungen, welche nicht zum Geschäftsvermögen gehört haben, jedenfalls nicht vom übrigen Einkommen eines Steuerpflichtigen in Abzug gebracht werden können.

b) Es stellt sich die Frage, ob § 22 Abs. 1 lit. b StG, wonach die der Entwertung entsprechenden geschäftsmässig begründeten Abschreibungen geschäftlicher Betriebe vom rohen Einkommen abgezogen werden können, auch für Geschäftsgrundstücke gilt. Abschreibungen sind einkommenssteuerrechtlich nur zulässig an Wirtschaftsgütern, die dem Steuerpflichtigen nach den steuerrechtlichen Zuteilungsregeln als Geschäftsvermögen dienen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. II, S. 100 N 183; I. Blumenstein, Komm. zum bern. Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, S. 225). Ist ein Grundstück, das einer juristischen Person gehört, zwangsläufig Geschäftsvermögen (vgl. Erw. 1) und liegt ein Wertverzehr vor, was bei einer Baute im allgemeinen und bei Stockwerkeigentumswohnungen der Ueberbauung "B." im besonderen der Fall ist (vgl. VGE 368/78 vom 11. April 1979, teilweise publiziert in EGV 1979, 28 ff.), so sind Abschreibungen geschäftsmässig begründet und mithin

zulässig (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. StG-Zürich, Bd. II, S. 99 ff.). Der Hinweis in der Vernehmlassung auf das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 18.1.1980 lässt entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht den Schluss zu, dass Abschreibungen auf Wohnungen nur zulässig sind, wenn es sich entweder um Personal-Wohnhäuser oder Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften handelt. Die Enumeration im Merkblatt über Abschreibungen (ASA 48, 473) hat lediglich den Sinn, die Normalansätze in Prozenten des Buchwertes festzulegen, hingegen handelt es sich nicht um eine abschliessende Aufzählung von Vermögensgegenständen, auf denen Abschreibungen zulässig sind (vgl. § 2 Regierungsratsbeschluss über konjunkturpolitische Steuererleichterungen vom 19.2.1979, Steuerbuch Nr. 14). Es wäre auch sachlich nicht einzusehen, weshalb auf der Eigentumswohnung einer juristischen Person nur dann Abschreibungen zulässig sein sollen, wenn Personal der Eigentümerin darin wohnt, nicht aber wenn die Wohnung an Dritte vermietet ist oder weshalb ein Wohnhaus einer Immobiliengesellschaft gegenüber einem Wohnhaus einer andern juristischen Person abschreibungsmässig privilegiert behandelt werden soll. Massgeblich für die Zulässigkeit von Abschreibungen im Sinne von § 22 Abs. 1 lit. b bzw. § 38 StG ist, dass es sich beim Abschreibungsobjekt um aktivierungsfähiges Geschäftsvermögen handelt und dass auf dem Abschreibungsobjekt tatsächlich ein Wertverzehr stattgefunden hat. Dies war vorliegend der Fall, weshalb Abschreibungen auf der Eigentumswohnung grundsätzlich zulässig gewesen wären.

c) Die Vorinstanz verweigerte die Verlustverrechnung vor allem mit dem Argument der objektmässigen Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer. Knapp die Hälfte der Kantone, worunter neben Schwyz auch Zürich (§ 161 StG), Bern (Art. 77 StG), Uri (Art. 1 StG) usw. erfassen die Grundstückgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit einer Spezialsteuer. Ueberwiegend handelt es sich dabei um

direkte Objektssteuern, die weitgehend aus dem Einkommenssteuerrecht herausgelöst und verselbständigt worden sind (B. Grossmann, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, S. 11; Zuppinger, a.a.O. S. 59 mit Hinweisen). Dem System des Grundstückgewinnsteuerrechts entsprechend ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen für die Berechnung der Grundstückgewinne nicht oder doch nur beschränkt heranzuziehen, weshalb (nach Grossmann) konsequenterweise auch eine Verlustverrechnung nur in engen Grenzen möglich sein kann (Grossmann, a.a.O. S. 328). Nach der Auffassung von Grossmann ist u.a. im Kanton Zürich nur die Möglichkeit gegeben, Verluste aus Teilveräusserungen mit Gewinnen auf Restparzellen auszugleichen, während es eine weitergehende Verrechnung von Verlusten, insbesondere mit übrigen Grundstück- oder Geschäftsgewinnen in diesen Gemeinwesen nicht geben soll. Diese Aussage Grossmanns ist jedoch, zumindest was das umfassend kommentierte Zürcher Steuerrecht anbetrifft, unzutreffend. Vielmehr verhält es sich so, dass Verluste beim Verkauf von Liegenschaften des Geschäftsvermögens als Geschäftsverluste uneingeschränkt den steuerbaren Reingewinn des Geschäftsjahres schmälern (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. Bd. II, S. 256 N 9; Zuppinger, a.a.O. S. 61; R. Borkowsky, Einkünfte und Vermögensänderungen bei der Besteuerung, ASA 51, S. 592 Ziff. 322).

d) Im angefochtenen Entscheid wird unter Hinweis auf § 49 Abs. 3 StG argumentiert, dass Verluste auf Veräusserungen von Grundstücken mit Gewinnen nur verrechenbar seien, wenn die Grundstückgewinne bzw. Verluste innerhalb von 12 Monaten anfielen. Diesbezüglich unterscheide sich das Steuerrecht des Kantons Schwyz wesentlich von § 164 StG-Zürich, auf welche Bestimmung sich die Steuerpflichtige berufe.

Zu vergleichen sind indessen nicht die von der Vorinstanz angeführten Bestimmungen, sondern § 22 des StG-Zürich mit § 19 Abs. 1 lit. e StG-Schwyz. Diese beiden Bestimmungen besagen mit verschiedener Formulierung aber materiell übereinstimmend, dass Grundstückgewinne nur in dem Umfang als Einkommen steuerbar sind, in dem Abschreibungen zugelassen wurden. Darüber wie Grundstückverluste, die nicht bereits durch periodisch getätigte Abschreibungen aufgefangen wurden, sondern auch buchmässig erst bei der Veräusserung zutage treten, bei der Unternehmensbesteuerung zu behandeln sind, enthält weder das Zürcher, noch das Schwyzer-Steuerrecht eine Spezialbestimmung. Besteht aber keine Sonderregelung, so gilt der aus der Einheit des Unternehmereinkommens zu folgernde Schluss, dass es sich um Geschäftsverluste handelt, welche nach der Reinvermögenszugangstheorie (vgl. Grossmann, a.a.O. S. 53 ff.) den übrigen Unternehmensgewinn schmälern. Die sachliche Richtigkeit dieser Lösung anerkennt auch Grossmann, wenn er ausführt, eine Objektsteuer (Grundstückgewinnsteuer), die konsequent dem Objektsteuerprinzip verpflichtet sei, ermögliche in bezug auf Geschäftsgrundstücke keine sachgemässe Verlustverrechnung (Grossmann, a.a.O., S. 330). Dieser Autor hat übersehen, dass namentlich die Zürcher-Regelung und mithin die mit dieser identische Schwyzer-Regelung bei Geschäftsgrundstückveräusserungen nur in bezug auf die Wertzuwachsquoten (Differenzbetrag zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten) eine Sondergewinnsteuer vorsehen.

e) Für die Möglichkeit, Veräusserungsverluste von Geschäftsliegenschaften verrechnen zu können, spricht auch der Umstand, dass periodische Abschreibungen auf Geschäftsgrundstücken zulässig sind. Es besteht aber kein sachlicher Grund, Abschreibungen, welche periodisch vorgenommen wurden, zuzulassen, nicht aber solche, welche erst bei der Veräusserung entstehen bzw. realisiert werden.

f) Im angefochtenen Entscheid wird geltend gemacht, bei Anerkennung der Verlustverrechnungsmöglichkeit entstehe eine verschiedene Behandlung, je nachdem es sich um eine Geschäfts- oder Privatliegenschaft gehandelt habe. Hiefür fehle in der schwyzerischen Steuergesetzgebung jeder sachliche Grund. Die Vorinstanz übersieht, dass der Begriff des Geschäftseinkommens von Buchführungspflichtigen vom übrigen Einkommensbegriff deutlich zu unterscheiden ist. So bilden blosse Vermögensveränderungen bei Unselbständigerwerbenden oder Vermögensvermehrungen im Privatvermögen von Buchführungspflichtigen grundsätzlich kein Einkommen. Der Einkommensbegriff ist im Bereiche des Arbeitseinkommens enger als im Bereiche des Geschäftseinkommens (BGE 108 Ib 230 E. 2 c). Dieser unterschiedliche Einkommensbegriff führt denn auch dazu, dass grundsätzlich nur auf Geschäftsvermögen Abschreibungen zulässig sind. Eine rechtsungleiche Behandlung ist deshalb in der Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeit auf Geschäftsgrundstücke nicht zu sehen.

g) Weiter bringt die Vorinstanz vor, nachdem der Preiszerfall auf der Eigentumswohnung schon 1976 eingetreten sei, verstosse es gegen das Periodizitätsprinzip, wenn die Beschwerdeführerin die Abschreibung erst 1983 bei der Veräusserung vornehme. Auch die Voraussetzungen für die Nachholung unterlassener Abschreibungen seien nicht gegeben.

Das Verbot der Nachholung unterlassener Abschreibungen gilt nicht, wenn ein Geschäftsaktivum einen erhöhten, handelsrechtswidrigen Buchwert aufweist. In solchen Fällen ist die Nachholung unterlassener Abschreibungen nicht nur zulässig, sondern sogar geboten (vgl. T. Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, 100 f.; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 426 oben; E. Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 111 ff. zu Art. 22). Vorliegend hat die fragliche Eigentumswohnung in einem Zeitraum von

rund 8 Jahren eine Werteinbusse von über 20 % erlitten. Diese Werteinbusse bei einer Liegenschaft ist in der schweizerischen Wirtschaftsgeschichte der letzten Jahrzehnte eher aussergewöhnlich und war daher nicht ohne weiteres voraussehbar. Anderseits können Werteinbrüche im Liegenschaftssektor konjunkturell bedingt und vorübergehender Natur sein. Sind Wertverminderungen bloss vorübergehender Natur, so ist gegenüber der Zulassung von ausserordentlichen Abschreibungen Zurückhaltung geboten (vgl. Känzig, a.a.O. S. 608 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Um so mehr ist aber in solchen Fällen die Abschreibung zuzulassen, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes aus dem Geschäftsvermögen die Wertverminderung definitiv ist und realisiert wird.

3. Ist somit die Beschwerde begründet, so ist der steuerbare Ertrag von Fr. 44 982.-- um die Hälfte der Liegenschaftsabschreibung (Fr. 25 598.--) herabzusetzen. Es resultiert ein steuerbarer Ertrag von Fr. 19 384.-- bzw. gerundet von Fr. 19 300.--. Die Festlegung des Steuersatzes pro Einheit ist Sache der Verwaltung.

4. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. August 1987 i.S. J. (VGE 303/87)

Geschäftsunkosten und Privataufwand (Provisionszahlungen; Pauschalspesen; Versicherungs-, Telefon- und Autokosten; Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt); Zwischenveranlagung: Besteuerung von Taggeldern aus Unfallversicherung (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt); Bindungswirkung eines verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheides (reformatio in peius, Art. 105 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt:

A. J. nahm per 1.1.1980 eine selbständige Erwerbstätigkeit auf. In der Zwischenveranlagung für die Zeit vom 1.1.1980 bis zum 31.12.1980 wurde das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 94 300.-- festgesetzt. Im anschliessenden Einspracheverfahren reduzierte die VdBSt - soweit sie auf die Einsprache eintrat - in teilweiser Gutheissung der Einsprache das Steuerbare Einkommen auf Fr. 93 700.--. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 31.1.1985 verlangte J. hinsichtlich der "Zwischenveranlagung direkte Bundessteuer p. 1.1.1980", das steuerbare Einkommen sei um Fr. 2 000.-- auf Fr. 91 700.-- zu reduzieren. Das Verwaltungsgericht hiess diese Beschwerde im Entscheid 318/85 vom 11.12.1985 insoweit gut, als es den vorinstanzlichen "Nichteintretensentscheid betr. die Zwischenveranlagung direkte Bundessteuer per 1.1.1980 ('Abzug Mitarbeit der Ehefrau')" aufhob und die Sache zur materiellen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückwies (vgl. Dispositivziffer 1 des zit. VGE 318/85). In diesem Entscheid waren noch andere Fragen (Zwischenveranlagung infolge Schenkung nach § 70 Abs. 1 lit. a StG) zu behandeln,

welche ebenfalls zu einer Rückweisung an die entsprechende Vorinstanz führten (vgl. zit. VGE und die parallele Beschwerdesache 307/87).

B. In der Folge wurde eine Revision der Buchhaltung des Beschwerdeführers durchgeführt. Im anschliessenden Verfahren stellte die Veranlagungsbehörde zusammengefasst Aufrechnungen für das Jahr 1980 im Gesamtbetrage von Fr. 65 638.90 zur Diskussion. Mit Schreiben vom 11.7.1986 nahm J. (bzw. dessen Vertreter) Stellung gegen eine reformatio in peius.

Im Entscheid vom 1.10.1986 (Versand: 12.12.1986) erkannte die VdBSt:

> "Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1979/80 (Zwischenveranlagung per 1.1.1980 infolge Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit) wird abgewiesen und das steuerbare Einkommen auf Fr. 129 500.-- (Steuerbetrag p.a. Fr. 10 344.80) festgesetzt."

C. Mit rechtzeitiger Beschwerde vom 12.1.1987 an das Verwaltungsgericht stellte J. folgendes Rechtsbegehren:

> "Das steuerpflichtige Einkommens sei von Fr. 129 500.-- auf Fr. 91 700.-- zu reduzieren."

D.-F. ...

Erwägungen:

1. a) Der Beschwerdeführer geht zunächst davon aus, das Verwaltungsgericht habe den Anspruch auf den "Frauenabzug" bereits im zit. Entscheid 318/85 vom 11.12.1985 materiell beurteilt; nach seiner Auffassung hat das Gericht die

angefochtene Veranlagung an die Vorinstanz zurückgewiesen mit der verbindlichen Weisung, den "Frauenabzug" zu gewähren.

b) Im zit. Entscheid hatte das Verwaltungsgericht hinsichtlich des umstrittenen Abzuges für die geltend gemachte Mitarbeit der Ehefrau nur zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf einen entsprechenden Einsprachepunkt (mangels zureichender Begründung) nicht eingetreten war. Ob aber dieser Abzug tatsächlich gewährt werden musste, war grundsätzlich nicht Gegenstand des zit. Entscheides; denn nach der (im zit. Entscheid ausdrücklich erläuterten) ständigen Rechtsprechung hebt das Verwaltungsgericht - wenn es zum Schluss kommt, dass ein Nichteintretensentscheid zu Unrecht erfolgte - diesen Entscheid jeweils auf und weist die Akten an die Vorinstanz zurück, damit diese hinsichtlich der Einsprache einen Sachentscheid trifft (vgl. zit. Entscheid, E. 1 c, S. 4; vgl. auch VGE 610/85 vom 17.7.1986, E. 1; 514/86 vom 9.7.1986, E. 1; 525/84 vom 25.4.1984, E. 2 mit weiteren Hinweisen; 350/84 vom 6.11.84, E. 2).

Zwar warf im zit. Entscheid das Verwaltungsgericht in der Tat die Frage auf, ob sich (aus verfahrensökonomischen Gründen) eine Ausnahme von der dargelegten Praxis rechtfertige. Dies deshalb, weil das Gericht bei der Durchsicht der Akten feststellte, dass der Abzug (für die Mitarbeit der Ehefrau) der Einspracheinstanz zunächst glaubwürdig und akzeptabel erschien (vgl. Zwischenbescheid vom 12.9.1983, Dossier: Einspracheakten 81/82 + 79/80, Nr. 2 Rückseite). Im weiteren fiel dem Gericht auf, dass die Veranlagungsbehörde den strittigen Abzug ohne weiteres in der gleichzeitig mit der Zwischenveranlagung 1980 versandten Hauptveranlagung 1981/82 (sowohl bei der kant. Steuer wie auch bei der direkten Bundessteuer) genehmigte und dass letzlich auch die Einspracheinstanz den umstrittenen Abzug in der Zwischenveranlagung 1980 bei der kantonalen Steuer akzep-

tierte. Aus diesen Umständen folgerte das Verwaltungsgericht damals, die Vorinstanz habe einerseits die materielle Begründetheit des Abzuges grundsätzlich geprüft sowie im Ergebnis für den relevanten Zeitraum bejaht. Anderseits trat die Vorinstanz im Einspracheverfahren betreffend bundessteuerrechtl. Zwischenveranlagung aus formellen Gründen (unzureichende Begründung des entsprechenden Einsprachepunktes) auf den geltend gemachten Abzug nicht ein. Dieser formellen Argumentation konnte das Gericht jedoch nicht zustimmen, da jene Einsprache in der Frage der Zwischenveranlagung 1980 einen Antrag (auf Reduktion) und eine - zwar sehr knappe - Begründung ("Abzug Mitarbeit Ehefrau") enthielt und lediglich eigentliche Beweise für die tatsächliche Mitarbeit fehlten, was indessen keinen von der Praxis anerkannten Grund darstellt, auf die Behandlung eines Einsprachepunktes nicht einzutreten (vgl. zit. VGE, E. 1 c, S. 5 mit Hinweisen). In Anbetracht dieser Diskrepanz (einerseits war nach dem oben Gesagten anzunehmen, dass die Vorinstanz die materielle Begründetheit des Abzuges im Zusammenhang mit anderen Veranlagungsverfügungen bereits geprüft und anerkannt hatte; anderseits verweigerte die Vorinstanz gleichzeitig den umstrittenen Abzug nach den konkreten Umständen lediglich wegen angeblich unzureichender Begründung) erwägte das Gericht, ausnahmsweise von einer Rückweisung an die Vorinstanz abzusehen (vgl. auch die handschriftlichen Bemerkungen im Entscheidentwurf 318/85, Archiv-Nr. 275/85). Aus der Zusammenfassung am Schluss der Erwägung 1 c des zit. VGE 318/85 (S. 6 unten) ist hingegen eindeutig zu entnehmen, dass das Gericht auf eine solche Ausnahme verzichtete, da sich im Fall 318/85 gleichzeitig aus anderen Gründen eine Rückweisung an die Vorinstanz (mit entsprechenden neuen Abklärungen) aufdrängte.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ordnete das Verwaltungsgericht im zitierten Entscheid nicht mit einer verbindlichen Weisung an, den "Frauenabzug" zu gewäh-

ren; vielmehr verpflichtete es die Vorinstanz, eine materielle Beurteilung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen (vgl. zit. VGE 318/85, Dispositivziffer 1). Es wäre denn auch nicht einzusehen, welche Bedeutung die im zit. VGE 318/85 angeordnete Aufhebung des Nichteintretensentscheides in Verbindung mit der Rückweisung der Sache zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz haben sollte, wenn das Gericht die Frage der Gewährung des umstrittenen Abzuges bereits im Entscheid VGE 318/85 verbindlich entschieden hätte. Soweit sich der Beschwerdeführer auf die Formulierung "im Sinne der Erwägungen" in Dispositivziffer 1 (vgl. zit. VGE 318/87) abstützt, übersieht er, dass in den entsprechenden Erwägungen im Ergebnis die Frage offen gelassen wurde, ob dieser Abzug materiell tatsächlich zu gewähren ist (vgl. den letzten Satz der Zusammenfassung von Erwägung 1 c S. 6 unten und S. 7 oben: "Somit ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen und kann diese den umstrittenen Abzug bei der bundessteuerrechtlichen Zwischenveranlagung nicht aus formellen Gründen verweigern." Damit wird aber gleichzeitig ausgedrückt, dass eine Verweigerung des Abzuges aus materiellen Gründen im damaligen Zeitpunkt nicht auszuschliessen bzw. noch offen war.).

Zusammenfassend war die Vorinstanz aufgrund des zit. VGE 318/87 sowohl berechtigt wie auch verpflichtet, die Frage des Anspruchs auf den Frauenabzug materiell zu beurteilen.

2. a) Der Beschwerdeführer rügt im weiteren, die Vorinstanz sei im Rahmen der vorliegenden Rückweisung nicht berechtigt gewesen, eine reformatio in peius durchzuführen. Nach seiner Auffassung ist Art. 105 Abs. 1 Satz 2 (recte: Satz 3) BdBSt (wonach die Einsprachebehörde eine Veranlagung zum Nachteil des Einsprechers abändern kann) nicht anwendbar, da die Vorinstanz nach der Rückweisung "nicht als weisungsungebundene Einsprachebehörde im Rahmen eines

gewöhnlichen Einspracheverfahrens", sondern "aufgrund eines verbindlichen Rückweisungs-Entscheides der ihr übergeordneten Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz" amtete. Schliesslich betont der Beschwerdeführer u.a., das Verwaltungsgericht habe im Beschwerdeverfahren VGE 318/85 keinen Gebrauch von seinem Berichtigungsrecht gemäss Art. 110 Satz 2 BdBSt gemacht und in seinem Rückweisungsentscheid auch der Vorinstanz nicht das Recht eingeräumt, von diesem Recht Gebrauch zu machen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3).

b) Dieser Auffassung kann nicht beigepflichtet werden. Der Beschwerdeführer verkennt zunächst die Tragweite des zit. Entscheids VGE 318/85 für das vorliegende Verfahren. Darnach wurde der "Nichteintretensentscheid betreffend die Zwischenveranlagung direkte Bundessteuer per 1.1.1980" aufgehoben und eine Rückweisung der Akten angeordnet; eine verbindliche, materielle Beurteilung der umstrittenen Veranlagung war jedoch prinzipiell nicht Gegenstand jenes Verfahrens (vgl. auch vorne, Erw. 1 b). In diesem Sinne wurde mit dem zit. VGE 318/85 weder das Einsprache- noch das Beschwerdeverfahren rechtskräftig beendet. Zu beachten ist, dass sowohl das Einsprache- wie auch das Beschwerdeverfahren von der Offizialmaxime beherrscht wird, dergestalt, dass - unbekümmert um die Begehren des Einsprechers (bzw. Beschwerdeführers) - alle Untersuchungsmassnahmen von Amtes wegen angeordnet werden dürfen, die für eine gesetzeskonforme und sachgemässe Festsetzung der Steuerfaktoren notwendig sind (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer, N. 1 zu Art. 105 BdBSt und N. 3 zu Art. 109 BdBSt; vgl. auch H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N. 1 zu Art. 105 und N. 1 zu Art. 109 BdBSt). Ausserdem hatte das Verwaltungsgericht - ungeachtet des erwähnten "Frauenabzuges" - gestützt auf die Vorbringen und die vorgelegten Akten im damaligen Zeitpunkt keinerlei Anlass, Berichtigungen im Sinne von Art. 110 BdBSt bereits im zit. Entscheid VGE 318/85 vorzunehmen. Schliesslich wäre nicht einzusehen, weshalb die Einsprache- (bzw. Beschwerde-

instanz) nicht berechtigt sein sollte, die nach der Rückweisung (gemäss VGE 318/85) zu Tage getretenen Erkenntnisse gleichzeitig im noch hängigen Verfahren zu behandeln, da das (in diesem Falle mit grosser Wahrscheinlichkeit angerufene) Bundesgericht den ganzen Sachverhalt erneut frei überprüfen kann und weder an die Beweisanträge noch an die Beschwerdebegehren der Parteien gebunden ist (vgl. Känzig, a.a.O., N. 1 zu Art. 112 BdBSt). Im übrigen betont die Vorinstanz zu Recht, dass es für den Steuerpflichtigen wesentlich nachteiliger gewesen wäre, wenn sie die nachträglich zum Vorschein gekommenen Ungereimtheiten lediglich im Nach- und Strafsteuerverfahren erfasst hätte (vgl. Vernehmlassung vom 8.4.1987, S. 2).

Nach dem Gesagten und in Anbetracht der konkreten Umstände ist völlig unerfindlich, weshalb das vorinstanzliche Vorgehen nach der Rückweisung (gemäss VGE 318/85) wider Treu und Glauben bzw. rechtsmissbräuchlich sein sollte.

3. In der Folge sind zunächst die im angefochtenen Entscheid vom 1.10.1986 aufgeworfenen Provisionen von insgesamt Fr. 38 015.-- zu behandeln, welche der Beschwerdeführer in seiner Geschäftsbuchhaltung als geschäftsmässigen Aufwand geltend machte.

a) Die Vorinstanz billigte (unpräjudiziell) in ihrem Entscheid vom 1.10.1986 zwei Provisionen (von Fr. 8 953.54 und Fr. 2 737.32) an einen Spanier sowie eine Provision von Fr. 15 000.-- an einen Geschäftspartner in Bombay, da immerhin Aufstellungen bzw. Verträge vorlagen. Einer Zahlung von Fr. 5 000.-- an einen Spanier in Barcelona und einer weiteren Provision von Fr. 6 315.-- versagte sie die Anerkennung, weil im ersten Fall keinerlei Belege vorhanden waren und der zweite Fall sich gemäss einer beigelegten sog. internen Gutschrift auf das Jahr 1979 bezog (vgl. angefochtener Entscheid, S. 6 unten und S. 7 oben).

Das Inspektorat der Eidg. Steuerverwaltung machte danach die Kantonale Steuerverwaltung anlässlich einer Besprechung darauf aufmerksam, dass sämtliche Provisionen nach Spanien vollumfänglich aufzurechnen sind. Es vertrat (mit Hinweis auf BGE 107 Ib 213 sowie BGE Wehrsteuersammlung Nr. 621 vom 21.3.1985) die Auffassung, wonach interne Provisionsabrechnungen den Nachweis dieser Zahlungen nach Spanien wie auch deren geschäftsmässige Begründetheit nicht zu beweisen vermögen. In der Folge übernahm die Vorinstanz diese Aufassung in ihrer Vernehmlassung vom 8.4.87 und führte dazu im weiteren aus:

> "Solche internen Belege, wie sie der Beschwerdeführer für seine angeblichen Zahlungen nach Spanien vorweist, kann im Prinzip jeder Pflichtige selber erstellen. Die Folgen des ungenügenden Beweises der Zahlungen nach Spanien hat Herr [...] nach der allgemeinen Beweislastverteilung im Steuerrecht selbst zu tragen. Der Eindruck der fehlenden Glaubwürdigkeit wird im übrigen durch das sonstige Verhalten des Beschwerdeführers verstärkt. Es sei darauf hingewiesen, dass er umfangreiche Lebenshaltungskosten über die Erfolgsrechnung laufen liess..."

b) In der Beschwerdeschrift vom 12.1.1987 erhob der Beschwerdeführer in materieller Hinsicht keine Rügen gegen die im angefochtenen Entscheid vom 1.10.1986 nicht akzeptierten Provisionen (von insgesamt Fr. 11 315.--).

Im Schreiben vom 11.6.1986 an die Vorinstanz hatte der Beschwerdeführer folgende Stellungnahme zu den Provisionen abgegeben:

> "Drei Provisionsabrechnungen über
> Fr. 6 315.--
> Fr. 8 953.54
> Fr. 2 737.33
> für Provisionszahlungen von 2 % des Umsatzes an den Spanier A.P., Barcelona, liegen bei.

Bezgl. Provision von Fr. 15 000.-- an die M.H., Bombay/Indien, wird auf den beiliegenden Vertrag vom 8. Januar 1980 verwiesen.

Die Provision von Fr. 5 000.-- an den Spanier S.V., in Barcelona, war einmalig und umsatzunabhängig."
(vgl. Dossier: Beklagt. Belege 3, S. 6)

In der Replik vom 5.5.1987 betonte der Beschwerdeführer hinsichtlich der geltend gemachten Provisionen lediglich, diese Provisionen tatsächlich bezahlt zu haben; gleichzeitig verwies er auf die Akten 2, 3, 4 und 5 im Dossier "Beweismittel Einsprecher, Beweisauflagen" (vgl. zit. Replik, S. 3 oben).

c) Bei den zuletzt genannten Beweismitteln handelt es sich einerseits um interne Zusammenstellungen (vom 16.4.1980 bzw. 31.1.1981), welche folgende Angaben enthalten: "Fa-Datum, E-Nummer, Fa-Betrag, bezahlt am" (bzw. fällig am; vgl. Dossier: Beweismittel Bf 2, 4, 5). Anderseits liegt ein Vertrag vom 8.1.1980 vor, worin die Stellung von M. (Director of the M.H., Bombay) als (Kaufs)Agent der Firma des Beschwerdeführers vereinbart wurde; für diese Tätigkeit wurde im gleichen Vertrag eine jährliche Pauschalsumme von insgesamt Fr. 15 000.-- festgesetzt (vgl. Dossier: Beweismittel Bf 3 "annual lump-sum of sFr. 15.000 in total"). Ausserdem befindet sich ein Schreiben vom 3.6.1980 in den Akten, in welchem der genannte Agent um eine geschäftliche Zusammenkunft in Zürich am 3.7.1980 und um gleichzeitige Bereitstellung der Jahresentschädigung 1980 ersuchte (vgl. Anhang zum Vertrag vom 8.1.1980).

Diese Zahlung von Fr. 15 000.-- an den indischen Agenten sowie die geschäftsmässige Begründetheit dieser Ausgabe wird vor Verwaltungsgericht nicht in Frage gestellt. Die Vorinstanz bezweifelt jedoch die erwähnten Provisionen an Spanier.

Aus den eingereichten Buchhaltungsunterlagen (1980, 5 Ordner mit unzähligen, losen Blättern) lassen sich u.a. folgende Geschäftsabläufe rekonstruieren:

Der Beschwerdeführer kaufte regelmässig von der X. Trading Corporation of India Ltd. Handelswaren (sog. X. Splittings), welche von Indien (Kalkutta, Haldia) nach Barcelona verschifft wurden (vgl. beispielsweise "Invoice vom 20.1.80", Fakturabetrag: 66 452.40 IRS = ind. Rupien, bzw. Fr. 14 001.45 [inkl. Bankkosten]; "Invoice vom 12.4.80", Fakturabetrag: 111 812.40 IRS bzw. Fr. 24 102.10; "Invoice vom 12.12.80", Fakturabetrag: 68 266.80 IRS bzw. Fr. 15 872.-- usw.).

Diese Handelswaren wurden ab Barcelona durch Speditionsfirmen an Kunden in Europa weitertransportiert (vgl. beispielsweise die Rechnung der Y. Transporte AG [Basel] vom 28.4.80 für einen Transport von 2 Kisten ... von Barcelona nach Basel bzw. Lupfig) bzw. mit Hilfe der Banca de S. Barcelona] weiterveräussert (vgl. die Gutschriftsanzeige der KBS [...] vom 13.6.80 für einen Check [der Banco de S.] im Betrage von Fr. 28 477.60, dieser Betrag ist identisch mit dem "Fa.-Betrag" in der internen Zusammenstellung [Dossier: Beweismittel Bf, 2], Zeile: 22.2.80 [Fa.-Datum; E-2472a; bezahlt am 13.6.80]; vgl. auch die Gutschriftsanzeige der SKA [...] vom 1.9.1980 für einen Check der Banco de S. im Betrage von Fr. 39 519.90, als Zahlungsgrund erwähnt diese span. Bank "Payment of your invoice no E-2471/a" und als Auftraggeber "..." [vgl. das Formular "Zahlungs-Auftrag"], diese Zahlen bzw. Daten stimmen mit den Angaben in der internen Zusammenstellung überein; vgl. auch die Gutschriftsanzeige der SKA [...] vom 15.7.1980 für einen Check

der Banco de S. im Betrage von Fr. 27 315.25 [= E-2484/a]).

Auch wenn (insbes. aus Zeitgründen) nicht geprüft wurde, ob sich sämtliche in den internen Zusammenstellungen (zit. act. 2, 4, 5) aufgeführten Geschäftsvorfälle auf Belege in den eingereichten Ordnern abstützen können, lassen dennoch die oben ausgeführten Darlegungen und Vergleiche den Schluss zu, dass die Angaben in diesen internen Zusammenstellungen auf realen Geschäftsvorfällen beruhen. Mithin können die vom Beschwerdeführer angegebenen, in Zusammenhang mit Barcelona erzielten Umsatzzahlen als Ausgangspunkt angenommen werden (für 1980: Fr. 447 677.05 am 31.1.81 abgerechnet und Fr. 136 866.70 erst später; vgl. zit. act. 2).

Nach dem Gesagten erzielt der Beschwerdeführer, welcher im massgebenden Zeitraum unbestrittenermassen seinen Wohnsitz im Kt. SZ hatte, beträchtliche Umsatzzahlen mit Geschäftsaktivitäten im Raum Barcelona (Eingang von bestellten Handelswaren aus Indien/Umlad/Weitertransport bzw. Weiterveräusserung). Bei dieser Sachlage erweist es sich als glaubwürdig, dass der Beschwerdeführer für seine Geschäfte in Barcelona einen dort ansässigen Gewährsmann einsetzte. Dass dieser spanische Gewährsmann seine Dienste nicht gratis leistete, bedarf keiner weiteren Begründung. Im übrigen sprengt die vorgebrachte Provisionshöhe (2 % vom Umsatz) keineswegs den geschäftsmässig üblichen Rahmen.

Ausserdem ist aus den Belegen in den eingereichten Ordnern u.a. folgende Reise nach Barcelona zu entnehmen:

Am 19.5.1980 wurde dem Konto des Beschwerdeführers [bei der SKA ...] Fr. 6 315.-- bezogen. Dieser Betrag entspricht genau der Provision, welche in der Abrechnung vom 16.4.1980 für die Geschäftsfälle vom 28.3.79 bis 24.12.79 ermittelt wurde (vgl. zit. act. 5: 2 %

vom Umsatz). Am 20.5.1980 reist der Beschwerdeführer von Zürich nach Barcelona (vgl. Flugticket). Aus einer handschriftlichen Zusammenstellung vom 23.5.1980 sind die in Spanien absolvierten Besuche ersichtlich, wobei u.a. folgender (Spesen)Vermerk enthalten ist: "Meeting P. 31.--". Diese Indizien untermauern zusammenfassend den Standpunkt des Beschwerdeführers.

d) In Anbetracht all dieser konkreten Umstände kann sich das Verwaltungsgericht der Argumentation des Beschwerdeführers nicht verschliessen, wonach die Provisionszahlungen von Fr. 8 953.54 und Fr. 2 737.33 an den Spanier A.P. geschäftsmässig begründet sind und auch tatsächlich erfolgten. Aus diesen Gründen kann das Gericht einer Aufrechnung dieser Provisionszahlungen nicht zustimmen.

Was die Provision von Fr. 6 315.-- anbelangt, beziehen sich die zugrundeliegenden Leistungen eindeutig auf das Jahr 1979, weshalb diese Provision keinen geschäftsmässigen Aufwand für das Bemessungsjahr 1980 darstellt, wie auch die Vorinstanz zutreffend erkannte (vgl. angefochtener Entscheid, S. 7 oben; vgl. auch das zit. act. 2 bzw. das Original im Ordnerteil "April 80" in Verbindung mit den Akten in Zusammenhang mit beispielsweise E-2469, E-2470 im Ordnerteil "Januar 80", wonach die Rechnungstellung jeweils noch im Jahre 1979 und lediglich die Gutschrift z.T. erst im Jahre 1980 erfolgte). Im übrigen zählte der Beschwerdeführer selbst die Provision für Geschäftsvorfälle, welche er noch 1980 in Rechnung stellte, aber deren Bezahlung erst im folgenden Jahr fällig wurde, zum Aufwand für das Jahr 1980 (vgl. zit. act. 4).

Soweit sich der Beschwerdeführer auf eine Leistung von Fr. 5 000.-- an den Spanier "S.V. in Barcelona" beruft, konnte das Gericht - trotz zeitraubender Durchsicht der zahllosen Belege in den eingereichten Ordnern - grundsätz-

lich keine Anhaltspunkte für die geschäftsmässige Begründetheit und die tatsächliche Auszahlung dieser geltend gemachten Provision finden. Deshalb und weil der Beschwerdeführer diese Provision von Fr. 5 000.-- nicht substantiiert dargelegt hat, ist die entsprechende Aufrechnung der Vorinstanz nicht zu beanstanden.

Somit sind hinsichtlich der "spanischen Provisionen" - im Einklang mit dem angefochtenen Entscheid - insgesamt Fr. 11 315.-- aufzurechnen.

4. Anschliessend sind die umstrittenen Pauschalspesen zu behandeln.

a) Im Jahresabschluss per 31.12.1980 führte der Beschwerdeführer u.a. folgende Aufwandpositionen auf:

Beiträge und Geschenke	Fr. 254.--
Werbung	Fr. 2 721.55
Reise- und Repräsentationsspesen	Fr. 12 826.87

Aus den eingereichten Kontenblättern sind folgende Angaben zu entnehmen:

Konto-Nr. 6-41	Werbung (Saldo G+V)	Fr. 2 721.55
Konto-Nr. 6-51	Reisespesen (")	Fr. 2 789.87
Konto-Nr. 6-52	Kundenspesen (")	Fr. 37.--
Konto-Nr. 6-53	Repräsentations- und Werbespesen (Saldo G+V)	Fr. 10 000.--

Diese zuletzt genannte Position (Fr. 10 000.--) enthält den Vermerk "13.11.80 SKA 405". Bei den eingereichten Belegen (vgl. Ordnerteil Nov. 80) sind auf dem Konto [SKA] ... .. in bezug auf den 13.11.80 folgende Transaktionen festgehalten:

Bezug	Fr. 1 000.--
Bezug	Fr. 9 000.--
Akkreditiv	Fr. 9 169.15

Die Vorinstanz sprach diesen Bezügen von zusammen Fr. 10 000.-- grundsätzlich die geschäftsmässige Begründetheit ab, da der Beschwerdeführer - trotz entsprechenden Aufforderungen (vgl. Dossier: Beweismittel Bf act. 11) - keinerlei Belege vorbrachte. Dennoch anerkannte sie im angefochtenen Entscheid unpräjudiziell eine sogenannte Kleinspesenpauschale von Fr. 2 000.--, weshalb sie in diesem Punkt lediglich Fr. 8 000.-- als Einkommen aufrechnete.

b) Der Beschwerdeführer betont dagegen die Art der Geschäftstätigkeit (internationaler ...handel) und den Geschäftsumfang (rund Fr. 1.5 Mio Umsatz) sowie die im Vergleich dazu geringen Lohnkosten (rund Fr. 44 000.--) und sonstigen Unkosten (Fr. 2 826.87 als effektiv bezahlte Reise- und Repräsentationskosten). Nach seiner Auffassung ersetzt die umstrittene Pauschale seine Auslagen im Zusammenhang mit seiner Akquisitions- und Handelstätigkeit im Aussendienst (Trinkgelder, Kleinauslagen, Parkgebühren, Kosten für Einladungen von Geschäftspartnern, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Mehrkosten für repräsentative Berufskleidung, Kosten für Geschenke, Mitbringsel u. dgl.; vgl. Beschwerdeschrift S. 5 i.V.m. Eingabe vom 11.7.1986, S. 5).

c) Das Verwaltungsgericht geht in konstanter Praxis davon aus, dass der Pauschalabzug von Fr. 1 200.-- gemäss Art. 22bis Abs. 2 BdBSt, der zusätzlich zu geschäftsbezogenen, vom Arbeitgeber vergüteten Auslagen geltend gemacht wird, als Spesen und nicht als Lohnbestandteil zu qualifizieren ist (vgl. VGE 357/86 vom 19.6.1987 mit zahlreichen Hinweisen). Ob zusätzlich geschäftsbezogene Auslagen als Gewinnungskosten anzuerkennen sind, hängt davon ab, ob der

Steuerpflichtige in der Lage ist, solche einkommensmindernde Tatsachen rechtsgenüglich nachzuweisen (betr. Beweislastverteilung vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, § 75 N 34 mit weiteren Zitaten).

Die Ausgestaltung der Nachweispflicht der geltend gemachten Berufsauslagen liegt im Ermessensbereich der Veranlagungsbehörden, und es ist ihnen kein Ermessensmissbrauch oder keine unrichtige Handhabung des Ermessens vorzuwerfen, wenn sie, um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis grundsätzlich hohe Anforderungen stellen. Anderseits kann dem Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen nicht zugemutet werden, Belege beizubringen oder können mögliche Belege keinen oder nur einen geringen Beweiswert haben. Zu denken ist hier etwa an Park- und Telefongebühren, offerierte Getränke und andere kleine Gefälligkeiten (Kleinauslagen bis ca. Fr. 20.--). In solchen Fällen kann eine Schätzung Platz greifen, sofern hinreichende Schätzungsgrundlagen vorhanden sind und sich aus den Umständen des konkreten Falles (insbes. aus der beruflichen Stellung) ergibt, dass der Steuerpflichtige für derartige Gewinnungskosten selber aufzukommen hat (vgl. zit. VGE 357 mit Hinweisen).

d) Im Lichte dieser Rechtsprechung ist die vorinstanzliche Aufrechnung von Fr. 8 000.-- nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer hat - ungeachtet der vorinstanzlichen Aufforderungen vom 6.6.1986 und vom 11.7.1986 (vgl. Dossier: Beweismittel Bf, 11 und 17) - keine Belege für diese Pauschalspesen nachgereicht bzw. kein einziges, konkretes Beispiel von tatsächlich aufgetretenen "Repräsentations- und Werbespesen" dargelegt. Ebenso hat er nicht substantiiert vorgebracht, weshalb ihm die Beschaffung bzw. Aufzeichnung von solchen Belegen nicht zuzumuten wäre. Im Gegenteil ist aus den in den Ordnern enthaltenen Belegen zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer regelmässig bei seinen

Reisen sehr detaillierte Spesenaufzeichnungen erstellte (vgl. beispielsweise die bereits erwähnte Reise vom 20.5.1980 nach Spanien: Flugticket, Hotelabrechnung, Konsumationen, sogar 2 Zug-Billete [Hin- und Rückfahrt zum Flughafen] und weitere, handschriftlich vermerkte Unkosten wie z.B. "Parkhaus Kloten 23.--"; vgl. auch die Deutschlandreise im Sept. 80, welche zu einer Vergütung von insgesamt Fr. 750.-- am 5.12.1980 führte [vgl. Kontoblatt 6-51 und Ordnerteil Dez. 80]: Von dieser Reise sammelte der Beschwerdeführer folgende Belege: 5 x Tanken, diverse Uebernachtungen und Konsumationen, z.T. in sehr kleinen Beträgen [DM 4.50; 4.20, u.a.m.] und bei einem Uhrmacher- und Augenoptikermeister nebst einer Platte à 28.50 DM noch eine Zange à 9.90 DM.). Somit war dem Beschwerdeführer das Sammeln von Belegen bzw. die Aufzeichnung von Spesen hinlänglich bekannt und kann keine Rede davon sein, dass ihm die oben dargelegte Nachweispflicht nicht zuzumuten ist. Schliesslich ist völlig unerfindlich, weshalb der Beschwerdeführer für seine Reisen ausreichende Belege sammeln sowie umfassende Aufzeichnungen über die Spesen erstellen sollte (was er grundsätzlich auch im Einklang mit der massgebenden Praxis tut) und im Gegensatz dazu für die Anerkennung von Repräsentations- und Werbespesen (im Betrage von Fr. 10 000.--) keinerlei konkrete Aufzeichnungen - geschweige denn irgendwelche Belege - einreichen müsste. In diesem Sinne kann der Beschwerdeführer grundsätzlich auch nichts aus dem geltend gemachten Umstand ableiten, wonach die vom Beschwerdeführer übernommene L. AG ebenfalls eine jährliche Spesenpauschale von Fr. 10 000.-- p.a. ausbezahlte. Soweit er sich dabei sinngemäss auf den Grundsatz von Treu und Glauben beruft, ist zudem auf die Ausführungen im Entscheid VGE 357/86 vom 19.6.1987 zu verweisen; darnach ist eine Vertrauensgrundlage zwischen Bürger und Staat grundsätzlich dann gegeben, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde fast eine Art stillschweigender Abmachung über Art und Ausmass der Erwerbsunkosten bestehe, man also durchaus von

einer individuell geprägten Beziehung sprechen kann, auch wenn das Veranlagungsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde mit Beginn jeder neuen Veranlagungsperiode neu begründet wird (vgl. zit. VGE 357/86, E. 1 d mit Hinweis auf VGE 360, 373/84 vom 30.7.1985 und auf die Praxis der solothurnischen Rekurskommission). Im vorliegenden Fall fällt in der Frage der umstrittenen Pauschalspesen eine solche individuell geprägte Beziehung schon deshalb ausser Betracht, weil der Beschwerdeführer in diese Beziehung erst per 1.1.1980 eingetreten ist.

Der Beschwerdeführer bemängelt ausserdem, die Veranlagungsbehörde habe die umstrittene Spesenpauschale bereits eingehend geprüft und schliesslich bewilligt. Er übersieht jedoch die massgebende Offizialmaxime, welche den rechtsanwendenden Behörden die Pflicht auferlegt, eine angefochtene Veranlagung von Amtes wegen grundsätzlich nach allen Richtungen hin zu prüfen (vgl. Masshardt, a.a.O. N. 1 zu Art. 109 i.V.m. N. 1 zu Art. 104 + 105 BdBSt).

Abschliessend hat die Vorinstanz im vorliegenden Fall zu Recht auf Belegen für den einmaligen pauschalen Spesenbezug von Fr. 10 000.-- beharrt; nachdem der Beschwerdeführer keinerlei Belege für die pauschalen Spesen von Fr. 10 000.-- vorbrachte, kann das Gericht dem vorinstanzlichen Vorgehen (lediglich Fr. 2 000.-- als Kleinspesenpauschale) zustimmen, zumal es sich bei den geltend gemachten "Repräsentationsspesen" (zumindest teilweise) um a priori nicht unter den Gewinnungskostenbegriff fallende Standesauslagen bzw. private Lebenshaltungskosten handelt (vgl. VGE 327/85 vom 11.12.1985, E. 2 c in fine mit Hinweisen).

5. In der Folge sind die umstrittenen Versicherungskosten zu untersuchen.

a) Die Vorinstanz rechnete im angefochtenen Entscheid Versicherungsprämien im Umfange von Fr. 12 207.-- als Einkommen auf. Sie begründete ihren Standpunkt u.a. folgendermassen:

> "Vielmehr handelt es sich um Lebenshaltungskosten, und zwar um Prämien für die ..-Versicherung, Kollektivunfall lautend auf H. von Fr. 4 199.20, ...-Versicherung, allgemeine Haftpflichtversicherung lautend auf H. von Fr. 346.10, Beiträge an die Krankenkasse ... (ohne Belege) von insgesamt Fr. 1 108.-- (4 Zahlungen), die ...-Lebensversicherung lautend auf H. von Fr. 715.40 (3 Zahlungen), die ...-Lebensversicherung lautend auf den Pflichtigen im Betrage von Fr. 4 720.-- sowie die ...-Lebensversicherung lautend auf den Pflichtigen im Betrage von Fr. 67.90.
>
> In der Erfolgsrechnung figurieren unter der Position Versicherungen lediglich Beträge im Umfange von Fr. 717.90. Die übrigen Aufwendungen für Versicherungen im Gesamtbetrag von Fr. 12 207.40 führt er in der Erfolgsrechnung im wesentlichen unter der Position Sozialleistungen auf. Damit verstösst der Pflichtige auch gegen anerkannte Grundsätze des Buchführungsrechts. Die Aufwendungen für Versicherungen im Gesamtbetrag von Fr. 12 207.40 erweisen sich daher bundessteuerlich als geschäftsmässig nicht begründet und sind aufzurechnen."
> (vgl. angefochtener Entscheid, S. 4 f.)

b) Der Beschwerdeführer verweist in dieser Frage in seiner Beschwerdeschrift lediglich auf seine Eingabe vom 11.7.1986. Dort nahm der Beschwerdeführer lediglich zu drei bestimmten Prämienzahlungen Stellung (Fr. 4 199.20 und Fr. 1 050.80: ...-Kollektiv-Unfallv. als Personenversicherung der L. AG; Fr. 2 420.--: ...-V. als Sicherheit für einen Geschäftskredit). Von diesen drei Beträgen wurden im angefochtenen Entscheid nur mehr einer (Fr. 4 199.20) aufgerechnet.

c) In der Vernehmlassung vom 8.4.1987 beantragte die Vorinstanz hinsichtlich der Versicherungskosten folgende Aufrechnungen:

- Krankenkassenbeiträge	Fr. 1 108.--
- Lebensversicherungsprämien	Fr. 5 503.30
- Krankenkassenzahlungen gemäss Schreiben des Bf vom 6.3.1987	Fr. 2 695.30

d) Daraufhin konnte der Beschwerdeführer in einem zweiten Schriftenwechsel erneut Stellung nehmen; er legte jedoch in der Replik mit keinem Wort dar, weshalb die erwähnten (Prämien)Zahlungen abzugsfähige Geschäftsunkosten darstellen sollen. Somit hat der Beschwerdeführer im Hinblick auf umstrittene Versicherungsprämien einzig im Schreiben vom 6.6.1986 lediglich gegen die Aufrechnung von drei bestimmten Beträgen substantiiert Stellung bezogen, wobei die Vorinstanz diese Aufrechnung im heutigen Zeitpunkt fallengelassen hat. Bei dieser Sachlage sind die von der Vorinstanz in der Vernehmlassung beantragten Aufrechnungen zu schützen.

6. Ausserdem wurde im Rahmen des Verfahrens vor Verwaltungsgericht festgestellt, dass der Beschwerdeführer Taggeldzahlungen für einen Schadenfall vom 14.2.1980 (Unfall) nirgends deklariert hatte. Der Beschwerdeführer anerkannte ausdrücklich, dass diese Zahlungen von Fr. 40 061.40 als Einkommen zu besteuern sind (vgl. Replik, S. 3, zu Ziff. 5). Umstritten ist jedoch, ob dieses Einkommen "einmal" oder "zweimal" (Zwischenveranlagung und/oder Hauptveranlagung) der Besteuerung unterliegt.

b) Nach Auffassung des Beschwerdeführers treten die fraglichen Taggelder neben das Erwerbseinkommen, sie ersetzen jedoch nicht Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Im weiteren betont er:

"Die Höhe des Taggeldes hängt nicht von der Höhe des infolge des Schadenereignisses wegfallenden Erwerbseinkommens ab (wie z.B. die Entschädigung bei der Betriebsunterbruch-Versicherung), sondern einzig von der in der Police vereinbarten Versicherungsleistung bzw. von der Prämienhöhe. Auch wenn kein Erwerbseinkommensausfall eintritt, erhält der Versicherte das volle Taggeld. Das dem Beschwerdeführer zugeflossene Taggeld ist also kein Erwerbsersatzeinkommen. Ein Beinbruch ist ein ausserordentliches Ereignis. Das erhaltene Taggeld stellt einen ausserordentlichen einmaligen Einkommenszufluss dar. Dessen zweimalige Besteuerung (ZV und HV) ist unzulässig."
(vgl. Replik, S. 3)

c) Diesen Ausführungen kann nicht gefolgt werden. Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt bestimmt u.a. unmissverständlich:

In die Steuerberechnung fällt (vorbehältlich Art. 21bis) das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere jedes Einkommen aus einer Tätigkeit mit Einschluss der Nebenbezüge und der Ersatzeinkommen (wie Lohn- und Verdienstersatz, Bezüge aus Arbeitslosenversicherung, Taggelder aus Kranken- und Unfallversicherung usw.,vgl. Art. 31 Abs. 1 lit. a BdBSt).

Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich eindeutig, dass der Gesetzgeber Taggelder aus privater Unfallversicherung als Ersatzeinkünfte behandelt. Diese Leistungen stellen im übrigen auch keine Einkünfte im Sinne von Art. 21bis Abs. 1 BdBSt dar (vgl. E. Känzig, a.a.O. N. 67 zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt). Vorliegend handelt es sich unbestrittenermassen um Taggelder der ...-Versicherung (Kollektivunfallversicherung; vgl. Dossier Akten Bf 1 und 2). Dass solche Ersatzeinkünfte anders als sonstiges Einkommen (aus selbständiger Erwerbstätigkeit) zu behandeln sind, findet keine Stütze in den massgebenden Gesetzesbestimmungen (vgl. ferner ASA 31, 374). Somit geht die Vorinstanz zu

Recht davon aus, dass Ersatzeinkünfte bzw. Taggelder infolge Arbeitsunfähigkeit wie das übrige Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit per 1.1.1980 der Gegenwartsbemessung und in der Periode 1981/82 der ordentlichen Vergangenheitsbesteuerung unterliegen (vgl. Vernehmlassung, S. 5).

7. Ueberdies belastete die Vorinstanz den Beschwerdeführer im angefochtenen Entscheid für das Telefon und die Autobetriebskosten mit einem Privatanteil von Fr. 698.-- bzw. Fr. 3 600.--. Dies wurde in der Vernehmlassung nochmals bekräftigt. Die Vorinstanz stützte dieses Ergebnis auf den Revisionsbericht, welcher dem Beschwerdeführer am 6.6.1986 zugestellt wurde (vgl. Dossier Beweismittel Bf, act. 11, Anhang). Darin wurde hinsichtlich der Telefonspesen festgestellt, dass der Beschwerdeführer über drei Telefonanschlüsse in der ...strasse 10 und über einen Anschluss in der ...strasse 3 (wo er auch wohnt) verfügt. Gleichzeitig wurde anhand der entsprechenden Telefonrechnungen ermittelt, welcher Anteil dem privaten Anschluss zuzurechnen ist (Fr. 698.60). Dieser Anteil ist in Anbetracht der gesamten reinen Telefonspesen (vgl. Kontoblatt 6-31: über Fr. 2 600.--) grundsätzlich nicht zu beanstanden, zumal der Beschwerdeführer keine substantiierten Einwände gegen diese Zusammenstellung erhebt.

Die gesamten Autobetriebskosten betrugen im Jahre 1980 unbestrittenermassen Fr. 9 167.45. Nach Auffassung des Beschwerdeführers beträgt der Privatanteil an diesen Kosten höchstens 1/3, was effektiv rund Fr. 3 055.-- ausmacht. Bei einer - in Anbetracht der im vorliegenden Fall sonst noch behandelten Streitbeträge - derart geringen Differenz zwischen den Parteistandpunkten (rund Fr. 545.--) ist auf das den Steuerbehörden bei einer allfälligen Schätzung der abzugsfähigen Gewinnungskosten zustehende, erhebliche Ermessen hinzuweisen (vgl. VGE 357/86 vom 19.6.1987, in finem), welches keine Korrektur durch das Verwaltungsgericht recht-

fertigt. Im übrigen hat der Beschwerdeführer den Privat- bzw. den Geschäftsanteil bei den beiden Fahrzeugen nicht substantiiert abgegrenzt (kein Fahrtenbuch usw.).

8. Abschliessend ist noch abzuklären, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid vom 1.10.1986 den Betrag von Fr. 2 000.-- als Sonderabzug für die Mitarbeit der Ehefrau zu Recht verweigerte.

a) Die Vorinstanz betont im angefochtenen Entscheid zunächst die Praxis, wonach steuermindernde Momente - wie beispielsweise der Sonderabzug für die Miterwerbstätigkeit der Ehefrau - vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Im weiteren begründet sie die Ablehnung dieses Sonderabzuges wie folgt:

> "In letzter Zeit mussten betreffend Sonderabzug bei Selbständigerwerbenden gravierende Missbräuche festgestellt werden. An den Nachweis dieses Abzuges sind daher berechtigterweise nicht allzu large Anforderungen zu stellen, um den Selbständigerwerbenden gegenüber den Unselbständigerwerbenden nicht sachwidrig und rechtsungleich zu privilegieren.
>
> In casu ist festzuhalten, dass im Veranlagungsverfahren die Frage der Mitarbeit der Ehefrau nie geprüft oder abgeklärt wurde; vielmehr wurde auf die blosse Behauptung hin dem Pflichtigen dieser Abzug zugestanden. Nähere Abklärungen ergaben in casu (vgl. oben), dass der Pflichtige in mehreren Bereichen (namentlich in Versicherungen usw.) die Steuerbehörde täuschte, indem er die Kosten der privaten Lebenshaltung seinem Geschäft belastete, und zwar dergestalt, dass man dies der Erfolgsrechnung nicht ohne weiteres entnehmen konnte. Das Verhalten in diesem Verfahren (vgl. auch die Angelegenheit betr. Zwischenveranlagung per 1.1.1980 im separaten Entscheid), lässt den Einsprecher wenig glaubwürdig erscheinen. Er hat es auch abgelehnt, anlässlich der Vorladung sich separat zu Protokoll befragen zu lassen. Nachträgliche Beweisofferten (Zeugenbefragung der Frau usw.) vermögen nicht zu überzeugen, da auf diese Art und Weise kaum neue, d.h. wahre Erkenntnisse ans Tageslicht zu fördern

sind, nachdem die Beteiligten genügend Zeit hatten, sich miteinander abzusprechen. Nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung kommt die Einspracheinstanz daher zum Schluss, dass bei Würdigung aller Umstände des vorliegenden Falles die wesentliche und regelmässige Mitarbeit der Ehefrau im Geschäft des Pflichtigen nicht nachgewiesen ist".
(vgl. angefochtener Entscheid vom 1.10.1986, S. 7 f.).

b) Das Gericht kann sich dieser zuletzt erwähnten Schlussfolgerung anschliessen. Ausschlaggebend für dieses Ergebnis ist vor allem der Umstand, dass der Beschwerdeführer eine regelmässige Mitarbeit seiner Gattin in beträchtlichem Masse (vgl. H. Masshardt, a.a.O. S. 166) - trotz den Beweisauflagen vom 9.6.1986 und vom 11.7.1986 - nicht substantiiert darlegte (vgl. Beschwerdeschrift, Replik und Schreiben vom 11.7.1986 = beklagt. Belege, act. 3). Insbesondere fehlen konkrete Ausführungen zur Frage, welche Arbeiten von der Ehefrau erledigt wurden. Aus diesen Gründen und in Anbetracht der oben behandelten Umstände, welche im Verfahren 318/85 (vom 11.12.85) noch nicht zum Vorschein gekommen waren (sondern erst im Verfahren 303/87 aufgedeckt wurden), ist zusammenfassend nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz diesen umstrittenen Sonderabzug nach einer materiellen Prüfung verweigerte.

9. Somit sind nach all diesen Ausführungen folgende Aufrechnungen vorzunehmen:

steuerbares Einkommen gemäss (Einspracheentscheid vom 22.12.84)	Fr.	93 732.--
Krankenkasse	Fr.	1 108.--
Lebensversicherungen	Fr.	5 503.30
Krankenkasse (gem. Schreiben Bf 6.3.87)	Fr.	2 695.30
Telefon privat	Fr.	698.--
Privatanteil Autos	Fr.	3 600.--
Pauschalspesen	Fr.	8 000.--
Provisionen Spanien	Fr.	11 315.--
Taggelder	Fr.	40 061.40
Total steuerbares Einkommen	Fr.	166 713.--

Der Beschwerdeführer unterliegt im wesentlichen mit seinen Anträgen; einzig hinsichtlich der Aufrechnung der "spanischen Provisionen" konnte er eine Reduktion zu seinen Gunsten erzielen, wobei diese Reduktion grundsätzlich nicht gestützt auf die wenig substantiierten Darlegungen des Beschwerdeführers erfolgte, sondern nach einer (zeitraubenden) Durchsicht der eingereichten Ordner mit zahllosen Belegen (vgl. vorne Erw. 3 c). Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten zu 6/7 dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und von einer Parteientschädigung abzusehen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. August 1987 i.S. J. (VGE 307/87)

Zwischenveranlagung infolge (gemischter) Schenkung (§ 70 Abs. 1 lit. a StG)

Sachverhalt:

A. Streitgegenstand des Verfahrens 318/85 vom 11.12.1985 war hinsichtlich der kantonalen Steuern im wesentlichen die Frage, ob die Steuerbehörden zu Recht eine Zwischenveranlagung per 1.1.1980 gemäss § 70 Abs. 1 lit. a aStG (Schenkung) abgelehnt hatten. Im zit. Entscheid VGE 318/85 hob das Verwaltungsgericht den vorinstanzlichen Entscheid auf und wies es die Sache zur materiellen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

Mit Entscheid vom 2.12.1986 (Versand: 12.12.1986) wies die Kantonale Steuerkommission die zugrundeliegende Einsprache erneut ab und bestätigte sie die angefochtene Veranlagungsverfügung. Gleichzeitig wies sie daraufhin, dass die Zwischenveranlagung infolge Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit bereits rechtskräftig ist, weshalb nachträglich festgestellte Aufrechnungen im Nach- und Strafsteuerverfahren zu erfolgen haben (vgl. die Beschwerdesache 303/87 betr. direkte Bundessteuer).

B. In der Folge liess J. rechtzeitig am 14.1.1987 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben mit den folgenden Anträgen:

"1. ZV per 1.1.1980

Das steuerpflichtige Einkommen sei infolge ZV per 1.1.1980 für die Periode vom 1.1.1980 - 31.12.1980 von Fr. 88 600.-- auf Fr. 5 900.-- zu reduzieren.

2. HV 1981/82

Das steuerpflichtige Einkommen sei von Fr. 62 100.-- auf Fr. 36 000.-- zu reduzieren bzw. die Veranlagung sei gemäss Selbstdeklaration in der Steuererklärung 1981/82 vorzunehmen.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Staatskasse."

C.-E. ...

Erwägungen:

1. Gegenstand dieses Verfahrens ist, ob eine (gemischte) Schenkung vorliegt, welche eine Zwischenveranlagung nach § 70 Abs. 1 lit. a aStG auslöst. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers übernahm er per 1.1.1980 von seinem Vater insgesamt Passiven im Umfange von Fr. 2 139 144.-- und Aktiven im Betrage von Fr. 1 558 865.--, was einen Passivenüberschuss (bzw. eine Schenkung des Beschwerdeführers an seinen Vater) von Fr. 580 279.-- ergibt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4). Vor Verwaltungsgericht noch umstritten ist im wesentlichen, welchen Verkehrswert das in den Aktiven der L. AG enthaltene "L.-Haus" per 31.12.1979 aufwies. Hinsichtlich des Grundstückes Nr. 1481 (Einfamilienhaus) gehen die Parteien übereinstimmend von einem massgebenden Wert von Fr. 1 000 000.-- aus.

2. a) Die Vorinstanz berechnete für das "L.-Hausgrundstück" einen Verkehrswert von rund 3 Mio. Fr., da beim Verkauf von 556/1000 dieses Grundstückes ein Betrag von Fr. 1 549 000.-- erzielt wurde.

b) Der Beschwerdeführer bestreitet zu Recht nicht, in den Jahren 1983/84 insgesamt 556/1000 Stockwerkanteile für einen Gesamtpreis von Fr. 1 549 000.-- verkauft zu haben (vgl. beklagt. Belege, act. 5, Anhang 2 + 5). Diese Anteile (556/1000) bezeichnen grundsätzlich den Wert der verkauften Stockwerke (bzw. Wohnungen) im Verhältnis zur gesamten (ursprünglichen) Liegenschaft (vgl. Art. 712 lit. e ZGB). Nachdem der Beschwerdeführer keine Aenderung der Wertquoten geltend macht, hat die Vorinstanz zutreffend aus den verkauften Wertquoten auf den gesamten Wert geschlossen. Mithin trifft es grundsätzlich zu, dass das gesamte fragliche Grundstück in den Jahren 1983/84 einen Marktwert von rund 2.79 Mio. Fr. aufwies (1 549 000 : 556 x 1000). Im übrigen legte der Beschwerdeführer nicht substantiiert dar, weshalb das entsprechende Grundstück in den Jahren 1983/84 nicht insgesamt einen massgebenden Wert von rund Fr. 2.79 Mio. darstellte.

Der Beschwerdeführer macht hingegen geltend, die Liegenschaft habe sich damals (per 1.1.80) in sehr schlechtem (renovationsbedürftigem) Zustand befunden. Nach seiner Auffassung hat erst die spätere Renovation und die Begründung von Stockwerkeigentum eine Wertsteigerung der Liegenschaft zur Folge gehabt. Im weiteren geht er - unter Hinweis auf drei Expertisen - von einem Verkehrswert von maximal Fr. 1 250 000.-- aus (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6 oben).

c) Die Differenz zwischen dem oben dargestellten Marktwert für 1983/84 (Fr. 2.79 Mio.) und dem vom Beschwerdeführer akzeptierten Verkehrswert per 1.1.1980 (Fr. 1.25 Mio.) beträgt 1.54 Mio. Franken.

Der Beschwerdeführer führt als Gründe für diese Differenz sinngemäss Investitionen für eine Renovation und die Begründung von Stockwerkeigentum an. Er unterlässt es jedoch darzulegen, wann er im Zeitraum zwischen 1980 und 1983/84 in welchem Umfange Renovationsarbeiten am fraglichen Grundstück ausführen liess. Selbst wenn man zugunsten des Beschwerdeführers anninmmt, im fraglichen Zeitraum seien tatsächlich Renovationsarbeiten durchgeführt worden, können diese Investitionen keineswegs die oben ermittelte Differenz von 1.5 Mio. Fr. begründen. Denn die Auffassung, wonach sich die fragliche Liegenschaft in einem schlechten Zustand befand, wird durch die vorliegenden Akten (vgl. insbes. die eingereichten Expertisen) grundsätzlich nicht bestätigt. Aus dem von S., Liegenschaftenschätzer, am 23. Januar 1978 erstellten Schatzungsbericht sind beispielsweise u.a. folgende Angaben zu entnehmen:

> Mehrfamilienhaus mit ca. 1 210 m2 Gebäudegrundfläche und Umschwung;
>
> Lage: Am Ende der "...strasse" (...) nächst dem See beim Bootshafen und unweit des Zentrums.
>
> Objekt: Rund 20 Jahre altes, freistehendes, viergeschossiges Mehrfamilienhaus mit Walmdach und Balkone. Das Haus enthält:
>
> - Keller: 5 Garagen, Schutzraum, Lagerfläche, Waschküche, Heizung.
> - Erdgeschoss: Bürofläche auf der ganzen Geschossebene sowie Sanitäranlagen.
> - 1.-3. OG: Pro Geschoss je zwei 4-Zimmerwohnungen.
> - Dachgeschoss: Dachwohnung mit vier Zimmern.
>
> Bauweise: Massivbau in Beton und Backstein mit Geschossdecken in Beton und Ziegeldach. Die Spenglerarbeiten in Kupfer, die Fenster mit Doppelverglasung.
>
> Ausbau: Oel-Zentralheizung mit Kombiboiler und Oeltank 15 000 lt. erdverlegt. Die Waschküche mit Automat, Tumbler und Trog. Die Wohnungen in zeitgemässer Ausstattung. Die Zimmer mit Parkett, die

Küchen und Sanitäranlagen mit PVC-Belägen und Wandplatten. Die Küche mit Einbaukombination, das Bad mit Einbauwanne und Lavabo sowie sep.-WC und Lavabo. Die Bürofläche ebenfalls in ansprechender Ausstattung. Lift über alle Geschosse. Im Dach nebst der Wohnung zusätzliche Windenräume."

(vgl. Akten Bf, Nr. 7, Anhang 2)

Zwar bedarf ein rund 20-jähriges Mehrfamilienhaus nach allgemeiner Erfahrung gewisser Renovationsarbeiten. Dennoch finden sich in den oben dargestellten Ausführungen keine Anhaltspunkte, dass nach 20 Jahren Renovationsarbeiten in Millionenhöhe erforderlich waren (vgl. oben: "Massivbau", "Wohnungen in zeitgemässer Ausstattung" usw.); zudem wäre es Sache des Beschwerdeführers gewesen, die Renovationsarbeiten zu belegen (Bauabrechnung; Handwerkerrechnungen usw.). Schliesslich ermittelte der Architekt W. in seiner Verkehrswertschätzung vom 2.6.1978 für das viergeschossige Mehrfamilienhaus einen Realwert von Fr. 1 610 400.-- (ohne Boden), was gegen einen schlechten Zustand des Gebäudes spricht (vgl. Akten Bf, Nr. 7, Anhang 3). Zusammenfassend vermögen die vom Beschwerdeführer nicht substantiiert vorgebrachten Renovationsarbeiten nur einen geringen Teil des oben ermittelten Differenzbetrages von 1.5 Mio. Fr. überzeugend zu erklären.

Was die Begründung von Stockwerkeigentum anbelangt, erweist sich eine gewisse Wertsteigerung im Zeitraum vom 1.1.1980 bis 1983/84 insofern als plausibel, als nach dem 1.1.1980 tatsächlich Ausgaben in dieser Hinsicht getätigt wurden (allfällige Renovations- bzw. Umbauarbeiten, Rechtskosten für die Begründung von Stockwerkeigentum). Diese unmittelbar im Zusammenhang mit der Begründung von Stockwerkeigentum stehenden Kosten können jedoch lediglich einen Bruchteil des oben ermittelten Differenzbetrages von 1.5 Mio. Fr. in einleuchtender Weise begründen, da im übrigen der Beschwerdeführer diese unmittelbaren Kosten nicht

substantiiert darlegte. Soweit der Beschwerdeführer sich jedoch sinngemäss auf eine Wertsteigerung beruft, welche - ungeachtet der erwähnten unmittelbaren Kosten - auf der Umwandlung in Stockwerkeigentum beruht, ist zu beachten, dass dieser (Umwandlungs)Wert bereits per 1.1.1980 latent vorhanden war. Wie den Akten zu entnehmen ist, wurde die Umwandlung in Eigentumswohnungen bereits vor dem 1.1.1980 ins Auge gefasst (vgl. den 2. Titel der Verkehrswertschätzung vom 2.6.1978: "Vorschlag über den Verkauf von Eigentumswohnungen", Akten Bf, Nr. 7, Anhang 3). Mithin ist nicht einzusehen, weshalb diese Umwandlungsmöglichkeit nicht schon per 1.1.1980 in Anschlag gebracht werden darf, zumal bei einem freihändigen Verkauf per 1.1.1980 ein Käufer diese Möglichkeit in Anbetracht der konkreten Umstände (mehrere Wohnungen, Standort beim Bootshafen, unweit des Zentrums eines Dorfes mit erheblichem Fremdenverkehr, Seenähe mit entsprechender Aussicht usw. vgl. oben) zweifellos berücksichtigt hätte.

Schliesslich kommt im Hinblick auf die allgemeine, stetige Verteuerung von Bauland und Baukosten grundsätzlich noch eine Wertsteigerung des Bodens bzw. der Baute in Betracht; doch in Anbetracht der kurzen Zeitspanne von rund drei Jahren (1980 - 1983/84) ist diese Wertsteigerung in verhältnismässig bescheidenem Umfange zu veranschlagen.

Nach all diesen Ausführungen ist eine Wertsteigerung im Umfange des ermittelten Differenzbetrages von rund 1.5 Mio. Fr. im Zeitraum vom 1.1.1980 bis 1983/84 keinesfalls hinreichend nachgewiesen. Vielmehr ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Verkehrswert des fraglichen Grundstückes per 1.1.1980 bedeutend höher anzusetzen ist, als dies der Beschwerdeführer annimmt. Diese Schlussfolgerung wird grundsätzlich auch nicht durch die drei vom Beschwerdeführer eingereichten Expertisen in Frage gestellt. Denn es fällt auf, dass diese Schätzungen zum glei-

chen Ergebnis führten, obwohl unterschiedliche Grundannahmen getroffen wurden: So wurde beispielsweise im Schatzungsbericht "S." vom 23.1.1978 von einem Landwert von Fr. 100.-- pro m2 [was in Anbetracht der konkreten Lage offensichtlich zu tief bewertet wurde] und von einem Bauwert von Fr. 260.-- pro m3 ausgegangen; in der Verkehrswertschätzung "W." vom 2.6.1978 hingegen wurde ein Landwert von Fr. 300.-- pro m2 angenommen, während die Zeitwertschätzung "O." vom 5.12.1977 auf Fr. 300.-- pro m3 abstellte (vgl. Akten Bf, Nr. 7, Anhang 2, 3, 4).

Zusammenfassend beinhaltet der ermittelte Gesamtwert des "L.-Hauses" von 2.79 Mio. Fr. in den Jahren 1983/84 einerseits eine gewisse Wertsteigerung seit dem 1.1.1980 (vgl. oben) und anderseits dementsprechend einen massgeblichen Wert per 1.1.1980, welcher die vom Beschwerdeführer vorgebrachten 1.25 Mio. Fr. erheblich übersteigt. Wie hoch der massgebende Wert des "L.-Hauses" per 1.1.1980 tatsächlich anzusetzen ist, kann offen bleiben. Denn selbst wenn zugunsten des Beschwerdeführers angenommen würde, dass sämtliche Investitionen und Wertsteigerungen in der fraglichen Zeitspanne (1.1.1980 - 1983/84) einen Betrag von schätzungsweise 0,5 Mio. bis 0.9 Mio. Fr. ausmachen (ein Betrag nota bene, welcher mitnichten substantiiert nachgewiesen ist), wäre der Wert des "L.-Hauses" per 1.1.1980 immer noch auf 1.89 Mio. Fr. bzw. auf noch mehr zu veranschlagen (2.79 Mio. minus [maximal] 0.9 Mio.). Beträgt aber somit der Wert des "L.-Hauses" per 1.1.1980 mindestens 1.89 Mio. Fr., erhöhen sich dementsprechend die Aktiven der L. AG und analog auch der innere Wert der Aktien um mindestens 0.64 Mio. Fr. (1.89 Mio. Fr. [tatsächlicher Minimalwert] minus 1.25 Mio. Fr. [Buchwert]), da das betreffende Grundstück (mindestens) um diesen Betrag bei der Berechnung der Aktiven der L. AG zu tief bewertet wurde. Berücksichtigt man in der Folge die Differenz zwischen dem ermittelten (Minimal)Wert des "L.-Hauses" per 1.1.1980

(Fr. 1.89 Mio.) und dem Buchwert im gleichen Zeitpunkt (Fr. 1.25 Mio.), wird dadurch der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Passivenüberschuss von rund 0.58 Mio. Fr. offenkundig hinfällig.

Aus diesen Gründen ist bei den vorliegend übertragenen Aktiven und Passiven grundsätzlich keine Schenkung des Beschwerdeführers an seinen Vater ersichtlich. Ist jedoch die behauptete Schenkung nicht aktenmässig erstellt, fällt eine Zwischenveranlagung nach § 70 Abs. 1 lit. a aStG eindeutig ausser Betracht. Schliesslich macht der Beschwerdeführer keine anderen Zwischenveranlagungsgründe geltend (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 oben). Bei dieser Sachlage ist der Antrag Ziff. 1 des Beschwerdeführers auf Durchführung einer Zwischenveranlagung (per 1.1.1980 zufolge Schenkung) abzuweisen und können die im Zusammenhang mit diesem Antrag geltend gemachten Einkommenskorrekturen (vgl. Dossier Akten Bf, act. 7, Anhang 8: "Einkommensveränderung wegen Uebernahme des Grundstückes bzw. gemischter Schenkung") nicht berücksichtigt werden.

Hat aber die Vorinstanz eine Zwischenveranlagung per 1.1.1980 gemäss § 70 Abs. 1 lit. a aStG zu Recht verweigert, sind in der Folgeperiode, d.h. in den Jahren 1981/82 die entsprechenden Abzüge, der Mietwert der eigenen Wohnung sowie das Wertschrifteneinkommen nicht auf ein Jahr umzurechnen, sondern auf die beiden der Veranlagungsperiode vorangehenden Bemessungsjahre zu verteilen (§ 8 Abs. 1 aStG anstelle von § 71 Abs. 3 i.V.m. § 8 Abs. 4 aStG; vgl. auch Einspracheentscheid vom 22.12.1984, Ziff. 2 in finem). Abgesehen davon werden in der kant. Veranlagungsverfügung 1981/82 grundsätzlich die Angaben des Beschwerdeführers aus der Steuererklärung 1981/82 vom 4.6.1982 übernommen. Somit ist auch der Antrag Ziff. 2 des Beschwerdeführers abzuweisen.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Januar 1988 i.S. A (VGE 356/87)

Zwischenveranlagung zufolge Heirat; Zusammenhang zwischen ZV-Grund und den von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteilen (§ 70 StG)

Sachverhalt:

A. Josef A. heiratete am 12.4.1985 Maria B. In der Folge nahm die Kantonale Steuerverwaltung mit Verfügung vom 17.7.1986 eine Zwischenveranlagung (zufolge Heirat) für die Zeit vom 12.4.1985 bis zum 31.12.1986 vor; dabei setzte sie das steuerbare Einkommen des Josef A.-B. auf Fr. ... sowie das steuerbare Vermögen auf Fr. ... fest.

Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission mit Entscheid vom 6.8.1987 (Versand: 11.8.87) ab.

B. Mit rechtzeitiger Beschwerde vom 10.9.1987 (Postaufgabe) an das Verwaltungsgericht verlangt Josef A., der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Veranlagungsverfügung vom 17.7.1986 sei wie folgt abzuändern:

" Kennziffer

9e	Fr. 3 000.--	Mietwert der eigenen Wohnung
10	Fr. -.--	Einkommen aus Wertschriften
15	Fr. 12 000.--	Schuldzinsen
23a	Fr. 7 000.--	Kosten des Privatfahrzeuges
25	Fr. 58 500.--	Reines Durchschnittseinkommen
32	Fr. 47 500.--	Steuerbares Einkommen"

C. Vernehmlassend stellte die Kantonale Steuerkommission den Antrag, "die Beschwerde sei teilweise gutzuheissen und das steuerbare Einkommen für die Zwischenveranlagung auf Fr. ... festzusetzen".

D. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Nach dem kantonalen Steuergesetz (StG, nGS 105) bemisst sich die geschuldete Steuer grundsätzlich nach dem durchschnittlichen Einkommen während der der Steuerperiode vorangehenden zwei Jahre (sog. Bemessungsperiode bzw. Berechnungsperiode, vgl. § 8 Abs. 1 StG). Dieses System kann in einzelnen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen zu Härten führen. Um diese etwas zu mildern, sieht § 70 StG eine Zwischenveranlagung vor, wonach unter bestimmten, abschliessend (vgl. VGE 358/85 vom 24.4.1986 E.3 a; 356/86 vom 31.10.1986, E.1; 355/82 vom 10.6.1983 E.3; EGV 1977, S. 35) aufgezählten Voraussetzungen die Steuer sich nicht nach dem vergangenen, sondern nach dem gegenwärtigen Einkommen richtet. Dabei wird der Zwischenveranlagung die bisherige Veranlagung, vermehrt oder vermindert um die durch die Aenderung hinzukommenden oder wegfallenden Teile des Einkommens oder Vermögens oder der Sozialabzüge zugrunde gelegt (vgl. § 71 StG). Haben sich die Einkommensgrundlagen während der Veranlagungs- oder Berechnungsperiode infolge eines Zwischenveranlagungsgrundes gemäss § 70 geändert, so werden die von dieser Aenderung betroffenen Einkommensbestandteile nach den seither erzielten, auf ein Jahr berechneten Einkünfte bemessen (§ 8 Abs. 4 StG).

Es ist nicht zu verkennen, dass mit der in § 70 StG geregelten Zwischenveranlagung nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, aus der Welt geschafft sind. Es ist jedoch - wie das Bundesgericht festgestellt hat - Aufgabe des Gesetzgebers und nicht des Gerichts, die gesetzlichen Regelungen derart zu verfeinern, dass Härtefälle möglichst vermieden werden können. Als Ausnahmebestimmungen sind die Vorschriften über die Zwischenveranlagung einschränkend auszulegen, zumal Zwischenveranlagungen Ausnahmen bleiben sollen (VGE 356/86 vom 31.10.1986, E.1 mit Hinweis auf ASA 53, 190 E.2 mit Hinweisen).

2. Unbestritten ist, dass eine Zwischenveranlagung zufolge Heirat vorzunehmen ist.

a) Die Vorinstanz stellte in der Vernehmlassung vom 12.10.1987 zutreffend fest, dass die Zwischenveranlagung vom 17.7.1986 auf einem zu tiefen Einkommen der Ehefrau basiert (Fr. 40 341.-- statt Fr. 45 139.--, da das im Rahmen der Gegenwartsbemessung bzw. im Jahr nach der Heirat erzielte Einkommen sich wie folgt zusammensetzt: 8 Monate 1985 = Fr. 29 545.--; 4 Monate 1986 [in der Vernehmlassung irrtümlich 1984] = Fr. 15 593.--; Total: Fr. 45 139.--; vgl. Steuerakten 1987/88). Im weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Vorinstanz dem vom Beschwerdeführer geltend gemachten Abzug von Fr. 7 000.-- für die Kosten eines Privatfahrzeuges in ihrer Vernehmlassung nachträglich zustimmte und sinngemäss beantragte, dem Beschwerdeführer für den Arbeitsweg der Ehefrau den Autoabzug zu gewähren. Dieser Korrektur (einerseits höheres Einkommen der Ehefrau, anderseits Gewährung des Abzuges von Fr. 7 000.--) ist aus nachfolgenden Gründen beizupflichten.

Zunächst entspricht das korrigierte Einkommen der Ehefrau der vom Gesetz (§ 8 Abs. 4 StG) geforderten Berechnungsweise. Im weiteren geht es nicht an, hinsichtlich des Einkommens der Ehefrau auf die Gegenwartsbemessung abzustellen, die mit dem Erwerb der Ehefrau zusammenhängenden Unkosten hingegen nach den vergangenen Verhältnissen zu bemessen, da dies einem unzulässigen Methodendualismus gleichkäme (vgl. auch die Vernehmlassung, S. 2). Schliesslich handelt es sich um eine geringfügige Korrektur und fällt diese für die Ehefrau letztlich günstiger aus, als dies bei der Vergangenheitsbemessung unter Gewährung der Fahrtkosten des öffentl. Verkehrsmittels der Fall war (vgl. Vernehmlassung, S. 2, Ziff. 1 in finem). Im übrigen wurde dem Beschwerdeführer die Vernehmlassung (inkl. die entsprechende Korrektur) mit Schreiben vom 12.10.1987 zur Kenntnis gebracht, ohne dass dieser anschliessend irgendwelche Einwände erhob (vgl. Gerichtsakten).

b) Streitig ist somit noch, ob die Auswirkungen des Grundstückkaufes vom 1.4.1985 bei der Zwischenveranlagung zufolge Heirat per 12.4.1985 zu berücksichtigen sind.

aa) Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend ausführte, dauert bei einer Zwischenveranlagung zufolge Heirat die bisherige Einschätzung des Ehemannes praxisgemäss grundsätzlich fort, doch wird sie durch Einkommen und Vermögen der Ehefrau ergänzt. Für dieses Einkommen gilt Gegenwartsbemessung (vgl. Vernehmlassung, S. 2 unten; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, N. 23 zu § 61). Nicht zu berücksichtigen sind Aenderungen, die mit dem Zwischeneinschätzungsgrund in keinem kausalen Zusammenhang stehen (vgl. zit. Zürcher Kommentar, Ergänzungsband, 2. A., N. 4-5 zu § 61).

bb) Im vorliegenden Fall erwarb der Beschwerdeführer das betreffende Grundstück am 1.4.1985; die Heirat erfolgte am 12.4.1985. Mithin liegen diese beiden Vorfälle in zeitlicher Hinsicht lediglich 11 Tage auseinander. Dennoch besteht steuerrechtlich kein unmittelbarer, relevanter Zusammenhang zwischen diesen beiden Ereignissen, wie in den nachfolgenden Erwägungen noch erläutert wird.

Nach Darstellung des Beschwerdeführers wurde "das Grundstück für den infolge Heirat nötigen Wohnsitzwechsel gekauft" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 1). Zunächst ist klarzustellen, dass bei einer Heirat ein Wohnungswechsel auftreten kann, in dem Sinne, dass ein Gatte in die Wohnung des angetrauten Partners zieht, bzw. beide Gatten ihre bisherige Unterkunft aufgeben und gemeinsam eine neue (eventuell grössere) Wohnung beziehen. Falls die Gatten bei einem solchen Wohnungswechsel gleichzeitig aus einer Gemeinde wegziehen und in eine andere Gemeinde einziehen, liegt ein Wohnsitzwechsel vor und muss die Steuer entsprechend der Zeit des Aufenthalts bezahlt werden (vgl. § 10 Abs. 3 StG). Der dargelegte, mit einer Heirat (gegebenenfalls) zusammenhängende Wohnungswechsel hat jedoch grundsätzlich keine unmittelbaren Auswirkungen auf das Ergebnis einer Zwischenveranlagung infolge Heirat, weil die Wohnungsmiete (bzw. generell die Kosten des Unterhalts des Steuerpflichtigen) vom Einkommen nicht in Abzug gebracht werden dürfen (vgl. § 23 StG). Wenn nun auf den Zeitpunkt der Heirat hin Grundeigentum erworben wird, steht dieser Eigentumserwerb zwar in einem gewissen (tatsächlichen) Zusammenhang mit der Heirat; es handelt sich jedoch um keinen unmittelbaren, steuerrechtlich relevanten Zusammenhang, zumal der Beschwerdeführer (zu Recht) selbst ausdrücklich anerkennt, "dass die Heirat keinen Erwerb eines Grundstückes bedingt" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 1). Soweit nun der Beschwerdeführer den Ertrag und den Aufwand für die erworbene Liegenschaft im Rahmen der Zwischenveranlagung zufolge der Heirat berücksichtigt

haben will, übersieht er, dass diese Positionen einerseits nur mittelbar mit der Heirat, anderseits jedoch unmittelbar mit dem Grundstückerwerb zusammenhängen. Zu beachten ist, dass das Steuergesetz in der Fassung bis zum 31.12.1982 einen Zwischenveranlagungsgrund zufolge Grundstückkauf/-verkauf kannte (wie auch die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid auf Seite 3 zutreffend erläuterte, vgl. auch ABl 1982, S. 589). Indem der Gesetzgeber mit der Revision vom 27.5.1982 diesen Zwischenveranlagungsgrund (Grundstückkauf/-verkauf) aufhob, wollte er offenkundig Aenderungen, welche in unmittelbarem (direktem) Zusammenhang mit einem Grundstückkauf stehen, grundsätzlich von einer Zwischenveranlagung ausschliessen. Bei dieser Sachlage geht es klarerweise nicht an, solche mit einem Grundstückerwerb unmittelbar zusammenhängende Aenderungen im Rahmen einer Zwischenveranlagung zufolge Heirat zu berücksichtigen. Diesfalls wären heiratende Steuerpflichtige, welche Grundeigentum erwerben, gegenüber un- bzw. bereits verheirateten Steuerpflichtigen, welche ebenfalls Grundeigentum erwerben, eindeutig bevorteilt und wäre unerfindlich, inwiefern eine solche, ungleiche Behandlung eine sachliche Rechtfertigung findet (hinsichtlich der Verletzung der Rechtsgleichheit vgl. auch Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 69; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N. 282 ff.). Zusammenfassend rechtfertigt es sich nicht, den geltend gemachten Aufwand und Ertrag (einerseits Schuldzinsen/Wegfall von Einkommen aus Wertschriften, anderseits Mietwert der eigenen Wohnung), welcher im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Grundstückerwerb steht, im Rahmen der Zwischenveranlagung zu berücksichtigen.

Für dieses Ergebnis spricht auch die ständige Praxis, wonach die Vorschriften über die Zwischenveranlagung restriktiv auszulegen sind (vgl. vorne, Erw. 1 in finem mit Hinweisen). Im übrigen sind die unmittelbaren Auswirkungen des Grundstückkaufes im Rahmen der ordentlichen Veranlagung

1987/88 zu berücksichtigen.

3. ... (Kosten)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Januar 1988 i.S. F. (VGE 304/87)

Steuerhinterziehung, vollendete (§ 87 StG; Art. 129 BdBSt); geldwerte Leistungen (§ 19 Abs. 1 lit. c StG; Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt:

A. F., Malermeister, ist Angestellter und Alleinaktionär der ... in Zürich domizilierten F. AG (Malergeschäft). Am 1.5.1978 zog er von A. (ZH) nach B. (SZ). Mit Veranlagungsverfügung 1979/80 vom 2.6.1981 wurde das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) und bei der Wehrsteuer auf Fr. ... festgesetzt. Für die Periode 1981/82 wurde das steuerbare Einkommen mit Verfügung vom 29.10.1982 kantonal mit Fr. ... und bei der direkten Bundessteuer mit Fr. ... veranlagt.

B. Am 7.2.1984 meldeten die Zürcher Steuerbehörden der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz das Ergebnis einer Bücherrevision der F. AG für die Jahre 1979/80, wonach der F. AG geldwerte Leistungen an den Alleinaktionär als Ertrag aufzurechnen sind (vgl. act. 4; vgl. auch act. 3: Meldung für die Jahre 1981 und 1982).

Mit Zwischenbescheid vom 10.4.1984 eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung/VdBSt ein Verfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung hinsichtlich der Periode 1981/82; mit Zwischenbescheid vom 17.1.1986 wurde das Hinterziehungsverfahren kantonal auf die Periode 1979/80 ausgedehnt.

C. Am 3. Dezember 1986 verfügten die Kantonale Steuerkommission und die VdBSt was folgt:

"1. Der Angeschuldigte wird der wiederholten, vollendeten Steuerhinterziehung (Veranlagungsperioden 1979/80 und 1981/82) schuldig befunden.

2. a) In Anwendung von § 87 StG und Art. 129 Abs. 1 lit. b BdBSt wird der Angeschuldigte kantonal mit einer Busse von Fr. ... und bei der direkten Bundessteuer mit einer solchen von Fr. ... bestraft.

b) In Ergänzung der Veranlagungsverfügung 1979/80 und 1981/82 wird das steuerbare Einkommen von Amtes wegen kantonal auf Fr. ... (1979/80) bzw. Fr. ... (1981/82) und bei der direkten Bundessteuer 1981/82 auf Fr. ... erhöht und Nachsteuern von Fr. ... (kantonal) und Fr. ... (direkte Bundessteuer) erhoben.

3. und 4. ... ."

D.-F. ...

Aus den Erwägungen:

1. (Eintretensfrage)

2. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, welche der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Steuereinschätzung unvollständig ist, so wird die zu wenig veranlagte Steuer samt Zins als Nachsteuer erhoben (§ 83 Abs. 1 StG). Der Grundsatz, dass der entzogene Steuerbetrag als Nachsteuer nachzuentrichten ist, wird für die direkte Bundessteuer in Art. 129 Abs. 1 BdBSt statuiert.

Wer als Steuerpflichtiger schuldhaft bewirkt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird, wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (§ 87 Abs. 1 und 2 StG). Wer dem Bund einen Steuerbetrag dadurch vorenthält, dass er Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige Angaben macht, unterliegt einer Busse bis zum Vierfachen des entzogenen Steuerbetrages (Art. 129 Abs. 1 BdBSt). Die vollendete Steuerhinterziehung setzt in objektiver Hinsicht eine rechtskräftige Veranlagung aufgrund unwahrer oder unvollständiger Angaben sowie einen Steuerausfall voraus, wobei die ungenügende Veranlagung auf einer Verletzung gesetzlicher Pflichten beruhen muss (H. Masshardt, a.a.O., N. 12 zu Art. 129; E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1962, S. 613 ff.; vgl. auch die in der angefochtenen Verfügung unter Ziffer 1 aufgeführten Autoren).

3. a) Nach Darstellung der Vorinstanzen konnten in den rechtskräftigen Veranlagungen 1981/82 (Bemessungsjahre 1979/80) und 1979/80 (Bemessungsjahr ab 1.5.1978, auf 1 Jahr umgerechnet) folgende Faktoren nicht berücksichtigt werden, weil sie erst nachträglich entdeckt wurden:

	Veranlagungsperiode	
	1981/82	1979/80
- nicht deklarierte Pauschalspesen	7 200.--	7 200.--
- Kinderzulagen	1 680.--	1 680.--
- "P." Lebensversicherung	7 168.--	7 168.--
- zu Unrecht als Berufsauslagen abgezogene Fahrtkosten	6 480.--	1 728.--
- geldwerte Leistungen für Autobenützung	5 000.--	5 000.--
- Erlös aus Autoeintausch 1978 dem Aktionärskonto gutgeschrieben		4 350.--
nicht versteuertes Einkommen	27 528.--	27 126.--
nicht versteuertes Vermögen	88 938.--	41 906.--

(vgl. angefochtene Verfügung, S. 7)

b) Soweit in der Beschwerdeschrift (S. 5, Ziff. 1.3) fehlende Akteneinsicht bemängelt wird, ist diese Rüge inzwischen gegenstandslos, weil die Rechtsvertreterin die Akten mit dem Zwischenbescheid vom 23.2.1987 zur Einsichtnahme zugestellt erhielt (vgl. zit. Zwischenbescheid, Disp. Ziff. 2).

c) Der Beschwerdeführer bestreitet u.a. die Zulässigkeit des Nachsteuerverfahrens, weil sinngemäss dem betreffenden Beamten bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte auffallen müssen, dass die Lohnausweise 1979/80 und 1981/82 hinsichtlich Kinderzulagen und Sozialversicherungsabzügen fehlerhaft waren (vgl. Beschwerdeschrift, S. 3 f., Ziff. 1.1 mit Hinweis auf runde, identische Zahlen in der Spalte "Bruttolohn" sowie "Nettolohn"). Weil damals keine näheren Abklärungen getroffen wurden, dürfe das Versäumte nicht in einem Nachsteuerverfahren nachgeholt werden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4 oben mit Hinweis auf

Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, N. 33 zu § 102 StG ZH).

Diese Einwände sind grundsätzlich unbehelflich. Der Beschwerdeführer übersieht die massgebende Praxis des Bundesgerichts, wonach Grundlage der Besteuerung in erster Linie die Angaben in der Steuererklärung sind. Angesichts der grossen Zahl der zu bearbeitenden Steuerfälle ist es den Steuerbehörden nicht zumutbar, in jedem Fall eine ins Detail gehende Untersuchung vorzunehmen. Nach dem Vertrauensprinzip darf die Steuerbehörde vielmehr davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige seine Pflicht zur wahrheitsgetreuen und vollständigen Deklaration erfüllt. Sie darf sich daher grundsätzlich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen und muss eine weitergehende Untersuchung erst im Zweifelsfall anstellen, ohne dass der Pflichtige die Verwirkung der Nachsteuer geltend machen könnte (vgl. BGE vom 3.9.1981 in ASA 51, 430; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gall. Steuerrecht, 1987, S. 260; vgl. auch E. Känzig, Wehrsteuer, N. 13 zu Art. 129 BdBSt [mit zahlreichen Hinweisen], wonach sich der Pflichtige, der in seiner Steuererklärung schuldhaft unrichtige Angaben gemacht und dadurch eine Steuerverkürzung verursacht hat, der Durchführung des Steuerhinterziehungsverfahrens nicht mit dem Hinweis darauf widersetzen kann, dass die Veranlagungsbehörden bei Ausschöpfung der ihnen nach WStB zustehenden Untersuchungsmöglichkeiten seine mangelhaften Angaben zweifelsohne entdeckt hätten; zur Frage des schuldhaften Verhaltens vgl. hinten, Erw. 11). Auch wenn in den entsprechenden Steuererklärungen 1979/80 und 1981/82 beim Einkommen aus unselbständiger Berufsausübung (jeweils Ziffer 5) runde Beträge aufgeführt wurden, liegt dennoch kein solcher Zweifelsfall vor, bei welchem sich im Sinne der erwähnten Praxis weitere Abklärungen geradezu aufgedrängt hätten (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O. S. 260). Schliesslich sprach gegen weitere Abklärungen im Rahmen der ordent-

lichen Haupteinschätzung das Prinzip der Verfahrensökonomie, da es sich dabei höchstens um geringfügige Beträge gehandelt hätte. Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass die in Ziff. 1.1 der Beschwerdeschrift erhobenen Einwände lediglich einen geringfügigen Teil der von den Zürcher Steuerbehörden nachträglich festgestellten und am 7.2.1984 den Vorinstanzen mitgeteilten, geldwerten Leistungen der AG an den Beschwerdeführer betreffen. Im übrigen würde selbst die Tatsache, dass es der Veranlagungsbehörde leicht möglich gewesen wäre, die ungenügende Selbstdeklaration im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu entdecken (was im vorliegenden Fall gar nicht erstellt ist) nicht zu einer Straffreiheit führen, sondern wäre dies bei der Festsetzung des Strafmasses zu berücksichtigen (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichtes Aargau vom 25.2.1987 hinsichtlich der direkten Bundessteuer, publ. in StE 1987, B 101.9 Nr. 5; VGE 345/85 vom 24.4.1986, Erw. 4 f).

Zusammenfassend fällt eine Verwirkung des vorliegenden Nachsteuerverfahrens ausser Betracht.

d) Soweit der Beschwerdeführer kritisiert, die Vorinstanzen hätten die entsprechende Buchhaltung der AG zu Unrecht direkt vom Alleinaktionär statt "via Kantonales Steueramt Zürich" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4) beschafft, verkennt er die Tragweite des für die kantonalen Steuern geltenden Verfahrensrechtes, wonach der Pflichtige, welcher gleichzeitig Hauptaktionär (de-facto Alleinaktionär) und Geschäftsführer der AG ist, editionsweise anbegehrte Akten der AG den Behörden herauszugeben hat; es versteht sich dabei ohne weiteres, dass die Erkenntnisse des staatssteuerlichen Einschätzungsverfahrens für die bundessteuerliche Veranlagung verwendbar sind (vgl. VGE 358/86 vom 19.6.1987 i.S. D., Erw. 2 mit Hinweisen u.a. auf § 67 StG, § 24 VRP und §§ 157 f. ZPO). Selbst wenn das kantonale Verfahrensrecht diese Möglichkeit nicht vorsehen würde, könnte offen

bleiben, ob tatsächlich Beweismittel in rechtswidriger Weise erlangt wurden; denn nach ständiger Praxis darf auf rechtswidrig erlangte Beweismittel, welche auch rechtmässig hätten beschafft werden können, grundsätzlich abgestellt werden (vgl. A. Kölz, Kommentar zum VRG-ZH, N 46 zu § 7; BGE 96 I 441; VGE 385/85 vom 31.10.1986, Erw. 3 c). Dass aber die Buchhaltung der AG mit Hilfe der Zürcher Behörden beschaffbar gewesen wäre, wird vom Beschwerdeführer nicht substantiiert bestritten.

Fehl geht auch die Annahme des Beschwerdeführers, wonach sinngemäss auf ein Nachsteuerverfahren im Kanton Schwyz verzichtet werden müsse, weil die Zürcher Steuerbehörden hinsichtlich der AG auf ein Nachsteuerverfahren verzichtet hätten und zwei sich widersprechende Urteile um der Rechtssicherheit willen nicht zulässig seien (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 oben). Denn die Kompetenz, den Beschwerdeführer für die Perioden 1979/80 und 1981/82 bundessteuerrechtlich (sowie kantonalsteuerrechtlich) zu veranlagen, liegt unbestrittenermassen bei den Schwyzer Behörden. Diese haben der Einschätzung ihre eigenen Erkenntnisse zugrunde zu legen. An die Auffassung der Zürcher Behörden (wie auch der Eidg. Steuerverwaltung) hinsichtlich der Veranlagung einer vom Beschwerdeführer rechtlich unabhängigen Gesellschaft sind die Schwyzer Behörden ausdrücklich nicht gebunden (vgl. BGE A 335/86 vom 7.10.1987 i.S. T. Erw. 3 b).

f) Schliesslich rügt der Beschwerdeführer die fehlende persönliche Befragung.

Den vorliegenden Akten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 7.7.1986 zu einer persönlichen Befragung auf den 21.7.1986 vorgeladen wurde. Mit Schreiben vom 16.7.1986 ersuchte die damalige Vertreterin um die Anordnung eines neuen Termins (nach dem 11.8.1986),

weil sowohl sie wie auch der Steuerpflichtige in den Ferien weilten (vgl. KB 6). Den vorliegenden Akten ist nicht zu entnehmen, weshalb kein neuer Termin angesetzt wurde. Aktenkundig ist anschliessend eine von den Vorinstanzen erstellte Aufstellung der umstrittenen Faktoren, welche dem Beschwerdeführer am 14.10.1986 zur Stellungnahme unterbreitet wurde (vgl. act. 25). Daraufhin verzichtete die damalige Vertreterin mit Schreiben vom 27.10.1986 auf eine eigentliche Stellungnahme und verlangte stattdessen eine anfechtungsfähige Verfügung (vgl. act. 26).

Hinsichtlich der vorgebrachten persönlichen Befragung drängen sich folgende Bemerkungen auf. Nachdem das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 31.5.1985 (publ. in StPS 85, S. 193) durchblicken liess, dass es im Hinterziehungsverfahren auf die persönliche Befragung einigen Wert lege, hat das Verwaltungsgericht zu dieser Frage in VGE 345/85 vom 24.4.1986 (Erw. 4 d) sowie bestätigend in VGE 354/86 vom 27.5.1987 (publ. in StPS 1988, S. 58 f.) folgendes ausgeführt:

Nach Art. 89 Abs. 1 BdBSt i.V.m. Art. 132 Abs. 2 BdBSt ist die Steuerbehörde befugt, einen Steuerpflichtigen zur mündlichen Einvernahme vor sich zu laden. Die gleiche Befugnis steht ihr auch aufgrund des kantonalen Rechts zu (§ 59bis StG i.V.m. § 92 StG und § 24 VRP). Aus den zitierten Vorschriften ist zu folgern, dass jedenfalls eine generelle Pflicht zur persönlichen Einvernahme im Hinterziehungsversuchsverfahren nicht besteht. Auch hier gilt, dass der untersuchende Beamte bzw. die untersuchende Steuerbehörde nach pflichtgemässem Ermessen diejenigen Untersuchungshandlungen treffen soll, von denen er sich ein Ergebnis für das Strafverfahren verspricht (E. Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 37). Ob er den Pflichtigen mündlich einvernehmen oder ihn schriftlich befragen soll, liegt im Ermessen des Steuerbeamten (Schärrer, a.a.O. S. 40).

Allerdings erscheint die persönliche Befragung gerade im Hinterziehungsversuchsverfahren, wo Vorsatz und damit ein inneres Geschehen Tatbestandsvoraussetzung für die Bestrafung, besonders angezeigt, lassen sich doch im Gespräch die Feinabklärung und Nuancen eher erfassen und können Missverständnisse leichter erkannt werden als im schriftlichen Verkehr. Die Effizienz einer mündlichen Einvernahme hängt aber im erheblichen Ausmass von der fachlichen Sicherheit, der Fähigkeit sich in die Verhältnisse des andern hineinzufühlen, der Objektivität und dem Takt ab, mit denen der Untersuchende das Gespräch führt (Schärrer, a.a.O. S. 41). Soll aber eine solche Einvernahme für die Wahrheitsfindung etwas bringen, so muss sie in einem frühzeitigen Verfahrensstadium erfolgen. Eine Einvernahme erst im Beschwerdeverfahren ist problematisch, weiss doch der Angeschuldigte zu diesem Zeitpunkt genau, worauf es ankommt. Er wird in der Regel nicht von seinen schriftlich fixierten Aussagen abweichen. Auch aus Art. 4 BV lässt sich kein zwingender Anspruch auf mündliche Aeusserung herleiten (A. Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, S. 136). Abgesehen davon gilt es zu bedenken, dass es sich beim vorliegenden Fiskalstrafverfahren nicht um einen ordentlichen Strafprozess, wie zum Beispiel bei einem Steuerbetrugsverfahren, handelt. Das Verschuldensprinzip ist nicht uneingeschränkt durchgesetzt und auch die den Untersuchungsbehörden zustehenden Beweismassnahmen beschränken sich auf diejenigen der Verwaltungsrechtspflege; es stehen im Hinterziehungsverfahren auch keine Freiheitsstrafen auf dem Spiel (vgl. VGE 355/86 vom 27.3.1987, Erw. 4 b). Wenn A. Haefliger meint, man könne sich kaum denken, dass es einem Angeklagten in einem bedeutenden Straffall versagt bliebe, sich mündlich zu verteidigen (a.a.O. S. 136), so sind mit dieser Bemerkung wohl kaum Steuerhinterziehungsverfahren wie vorliegend gemeint.

Zu beachten ist, dass sich diese Ausführungen auf das Hinterziehungsversuchsverfahren beziehen, welches hinsichtlich des Verschuldens Vorsatz voraussetzt (vgl. hinten, Erw. 11). Wenn es nun nach der dargelegten Praxis zulässig ist, auf eine persönliche Befragung in einem späten Verfahrensstadium einer versuchten Steuerhinterziehung zu verzichten, rechtfertigt sich ein solcher Verzicht erst recht, wenn es sich um eine vollendete Steuerhinterziehung handelt, welche verschuldensmässig lediglich Fahrlässigkeit voraussetzt (vgl. hinten, Erw. 11). Schliesslich ist nicht ersichtlich, weshalb die Vorbringen des Beschwerdeführers eine Abkehr von der dargelegten Praxis gebieten würden. Soweit der Beschwerdeführer glaubt, eine Bussenerhebung könne nur bei einem vorsätzlichen Versuch erfolgen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6 oben), übersieht er, dass für die Ahndung der vollendeten Hinterziehung Fahrlässigkeit genügt (vgl. hinten, Erw. 11). Im übrigen hatte der Beschwerdeführer hinreichend Gelegenheit, seinen Standpunkt zu erläutern (vgl. Schreiben vom 27.10.1986 [act. 26]: Verzicht des Beschwerdeführers auf eine Stellungnahme zu einer Aufstellung der Aufrechnungen; Beschwerdeschrift; Replik vom 13.3.1987). Im Sinne der oben dargelegten Praxis und - was noch zu zeigen sein wird - weil hier genügend Indizien und objektive Umstände für ein zumindest fahrlässiges Verhalten vorhanden sind, rechtfertigt es sich zusammenfassend, von einer Einvernahme des Beschwerdeführers im Beschwerdeverfahren abzusehen. Schliesslich ist eine Befragung im heutigen Zeitpunkt auch deshalb fragwürdig, weil die massgebenden Geschäftsjahre (1978 - 1980) mindestens 8 Jahre zurückliegen! Anderseits ist nicht zu verhehlen, dass es wünschenswert wäre, die mündliche Einvernahme in einem frühen Verfahrenszeitpunkt durchzuführen!

4. (Pauschalspesen)

5. (Kinderzulagen)

6. Was die Aufrechnung der umstrittenen Lebensversicherung anbelangt, machte der Beschwerdeführer geltend, zur Abdeckung eines Bankkredites für die Einzelfirma habe er mangels Aktiven eine Lebensversicherungspolice abschliessen und seine Ansprüche daraus an die Bank abtreten müssen. Ausserdem führte er u.a. aus:

> "Es handelt sich dabei um einen klassischen Fall der Geldmittelbeschaffung durch sichergestellte Aussenfinanzierung, wie er insbesondere Einzelunternehmungen ohne grosse eigene Barmittel zur Verfügung steht [...]. Die Korrespondenz mit der Kreditgeberin zur Zeit der Einzelfirma kann nicht mehr beigebracht werden. Die Belege wurden nach Ablauf der zehnjährigen Aufbewahrungspflicht gemäss Art. 962 OR vernichtet."
> (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 2.3)

Die Eröffnungsbilanz der AG enthält keine Bankschulden (vgl. KB 11); mithin steht fest, dass die AG gar keinen (angeblich der Einzelfirma eingeräumten) Bankkredit übernahm. Folglich erweist sich die auf die Einzelfirma bezogene Argumentation "Lebensversicherung als Bankkreditabdeckung" als blosse Schutzbehauptung. Im weiteren legte der Beschwerdeführer nicht substantiiert dar, inwiefern nach der AG-Gründung (1.7.1976) ein konkreter Bankkredit mit der Lebensversicherung bei der "P." (vgl. act. 60) gekoppelt wurde. Schliesslich stellte die Steuerkommission in der Vernehmlassung vom 12.2.1987 fest, dass diese Lebensversicherung ganz klar in der Bilanz und Erfolgsrechnung der AG nicht enthalten war und dass der Rückkaufswert bzw. die Auszahlungsbeträge auch nicht unter den Aktiven der AG verbucht wurden (vgl. zit. Vernehmlassung, Ziff. 5). Dies wurde vom Beschwerdeführer in der Replik vom 13.3.1987 mit keinem Wort (und erst recht nicht substantiiert) bestritten (vgl. zit. Replik, Ziff. 5, welche nur auf die Beschwerdeschrift verweist). Zu berücksichtigen ist auch, dass die vom Be-

schwerdeführer vorgebrachte, zehnjährige Aufbewahrungspflicht nach Art. 962 OR für die in diesem Verfahren massgebenden Geschäftsjahre 1978 - 1980 noch gar nicht abgelaufen ist; somit hatte der Beschwerdeführer auch noch im Zeitpunkt der Replik (13.3.1987) ohne weiteres die Möglichkeit, die Umstände der Kreditversicherung mit Aufzeichnungen aus den Geschäftsjahren 1978 (ff.) zu belegen.

Zusammenfassend hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen, dass in den Geschäftsjahren 1978 (und folgende) die vorgebrachte Lebensversicherung (des Pflichtigen bzw. Aktionärs) der Sicherung eines bestimmten Kredites zugunsten der AG diente und die Ansprüche daraus dem Kreditgläubiger verpfändet oder abgetreten waren (vgl. auch VGE 351/87 vom 18.12.1987, Erw. 2 b).

7. a) Der Beschwerdeführer benützte nach eigener Darstellung im fraglichen Zeitraum zwei Fahrzeuge mit einer Wechselnummer, wobei der Jaguar Privatfahrzeug, der Range Rover hingegen Geschäftswagen gewesen sei. Für diese beiden Fahrzeuge sind in der Buchhaltung der AG einerseits rund Fr. 20 000.-- (1979) und anderseits über Fr. 25 000.-- (1980) an Aufwendungen enthalten (vgl. act. 9, S. 4, wobei in der Aufstellung die Benzin-, Reparatur- und Versicherungskosten sowie Leasingraten und Steuern separat aufgelistet werden). Der Beschwerdeführer anerkannte ausdrücklich, dass in den massgebenden Jahren kein Privatanteil aufgerechnet wurde (vgl. act. 9, S. 5).

Im angefochtenen Entscheid setzten die Vorinstanzen die geldwerte Leistung für die Autobenützung zu Privatzwecken auf durchschnittlich Fr. 5 000.-- fest. Diese Aufrechnung ist nicht zu beanstanden, da der Beschwerdeführer für den privat benützten Jaguar ausdrücklich folgende Unkosten (welche über die AG bezahlt wurden) anerkannte: Fr. 2 971.55 für 1979 und Fr. 7 300.20 für 1980, was durch-

schnittlich Fr. 5 136.-- ergibt (vgl. act. 10, S. 2 i.V.m. act. 9, S. 4). Im übrigen sind bei den ermittelten Fr. 5 000.-- allfällige Fahrten mit dem Range Rover zu Privatzwecken noch nicht berücksichtigt.

b) Was die Frage der als Berufsauslagen abgezogenen Fahrtkosten betrifft, macht der Beschwerdeführer nicht substantiiert geltend, er habe für den Arbeitsweg jeweils zunächst den Jaguar und anschliessend den Range Rover benützt. Nach den konkreten Umständen ist vielmehr davon auszugehen, dass der Pflichtige für die Berufsarbeit (inkl. Arbeitsweg) nicht den Jaguar, sondern den Range Rover bzw. einen anderen Geschäftswagen (vgl. angefochtene Verfügung, S. 3 oben) beanspruchte. Da die Kosten dieser Geschäftswagen von der AG bezahlt und verbucht wurden, geht es nicht an, diese (bereits von der AG bezahlten) Kosten der Fahrten (des Pflichtigen) zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zusätzlich noch beim Pflichtigen zum Abzug zuzulassen. Die Vorinstanzen rechneten deshalb für die Periode 1979/80 zutreffend die bei den ordentlichen Haupteinschätzungen (ex post zu Unrecht) akzeptierten Arbeitswegkosten des Pflichtigen auf (die Arbeitswegkosten der Gattin wurden zu Recht nicht aufgerechnet); eine Korrektur drängt sich lediglich insoweit auf, als in bezug auf die kantonalen Steuern 1981/82 die Arbeitswegkosten des Pflichtigen lediglich im (damals maximal zulässigen) Umfange von Fr. 6 000.-- (statt Fr. 6 480.--) akzeptiert wurden.

c) Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, er habe sehr wohl Autokosten aus eigenen Mitteln bezahlt, ohne sie dem Geschäftsaufwand seiner AG zu belasten, legte er dies nicht substantiiert dar und differenzierte er insbesondere nicht zwischen Berufsaufwand und Privataufwand. Gegen die in diesem Zusammenhang beantragte persönliche Befragung sind die Ausführungen in Erw. 3. f. einzuwenden; zudem wäre vom Beschwerdeführer zu erwarten gewesen, hiezu entweder in

der Beschwerdeschrift oder in der Replik konkrete Angaben zu machen. Im übrigen sprechen einerseits die selbst vom Beschwerdeführer als "horrend" (vgl. act. 9, S. 4 oben) eingeschätzten (von der AG getragenen) Autokosten gegen weitere, privat bezahlte Autokosten. Anderseits ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige die Pauschalspesen u.a. auch mit Autokosten (Benzin) begründete, weshalb für geschäftsmässig begründete, aber von der AG nicht vergütete Autokosten grundsätzlich kein Raum verbleibt.

8. Umstritten ist auch die Aufrechnung von Fr. 4 350.-- (Perioden 1979/80) für den im Jahre 1978 eingetauschten Jaguar (Eintauschwert: Fr. 8 700.--).

Der fragliche Occasions-Jaguar wurde am 13.3.1974 zum Betrage von Fr. 16 500.-- gekauft (vgl. KB 10). Nach Darstellung des Beschwerdeführers wurde dieses Fahrzeug nicht in die Aktiven der AG eingebracht. Zur Begründung verweist er auf die Eingangsbilanz per 1.7.1976, woraus Fahrzeuge im Gesamtwert von Fr. 17 095.-- ersichtlich sind (vgl. KB 11) und betonte er:

> "Dieser Betrag teilte sich auf in zwei Nutzfahrzeuge, nämlich einen VW Variant Kombi und einen VW Pick-up. [...] Es ist allein schon vom Betrag her unwahrscheinlich, dass in den erwähnten Fr. 17 095.-- drei Fahrzeuge enthalten sein sollten, da doch der in Frage stehende Jaguar im Jahre 1978 immerhin noch einen Eintauschwert von Fr. 8 700.-- erzielte."
>
> (vgl. Beschwerdeschrift, S. 13 oben)

Aus den vorliegenden Akten geht nicht schlüssig hervor, weshalb diese Ausführungen in Zweifel zu ziehen wären; mithin ist die entsprechende Aufrechnung fallenzulassen, zumal es Sache der Vorinstanzen gewesen wäre, die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers zu widerlegen.

9. Was das falsch deklarierte Vermögen anbelangt, macht der Beschwerdeführer nicht geltend, der in der angefochtenen Verfügung ermittelte Betrag entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Soweit er der Veranlagungsbehörde vorwirft, sie hätte damals weitere Abklärungen treffen müssen, übersieht er, dass diese vorliegend im Sinne der in Erwägung 3 c erläuterten Praxis keineswegs zu weiteren Nachforschungen verpflichtet war. Schliesslich ist in Rechnung zu stellen, dass die Veranlagungsbehörde im damaligen Zeitpunkt keine Kenntnis von den Verhältnissen bei der AG (insbes. Aktionärskontokorrent) haben konnte, weil es sich um eine ausserkantonale AG (Domizil Zürich) handelt.

10. Zusammenfassend ergeben sich folgende, nicht versteuerte Faktoren:

...

11. a) Die Nachsteuer gemäss § 83 StG bzw. Art. 129 BdBSt umfasst die zu wenig veranlagte Steuer bzw. den entzogenen Steuerbetrag. Bei der direkten Bundessteuer darf im Hinterziehungsverfahren die Steuerberechnung nur insoweit geändert werden, als ein Hinterziehungstatbestand erfüllt ist. Immerhin sind dabei auch Tatsachen zu berücksichtigen, die mit dem Hinterziehungstatbestand untrennbar zusammenhängen (vgl. H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 6 zu Art. 132 mit Hinweisen; E. Känzig, a.a.O. N. 4 zu Art. 132 mit Hinweisen).

In der Folge ist zu prüfen, ob die subjektiven Voraussetzungen für die Annahme eines Hinterziehungstatbestandes erfüllt sind, bzw. ob dem Beschwerdeführer hinsichtlich der oben ermittelten, unbesteuerten Faktoren ein Verschulden (Vorsatz oder zumindestens Fahrlässigkeit) vorgeworfen werden kann.

Im Gegensatz zur versuchten Steuerhinterziehung setzt die Ahndung der vollendeten Hinterziehung nicht Vorsatz voraus, sondern es genügt Fahrlässigkeit (vgl. Art. 129 Abs. 1 lit. b BdBSt; E. Känzig, a.a.O. N. 12 zu Art. 129 BdBSt; vgl. auch VGE 309/86 vom 9.12.1986, Erw. 5; VGE 360/81 vom 24.11.1981). Dass im vorliegenden Fall jedenfalls nicht versuchte, sondern vielmehr nur vollendete Steuerhinterziehung in Betracht kommt, ergibt sich klarerweise aus dem Umstand, wonach die ordentlichen Haupteinschätzungen 1979/80 und 1981/82 unbestrittenermassen bereits in Rechtskraft erwachsen waren, als die unvollständigen Deklarationen entdeckt wurden (vgl. angefochtene Verfügung, S. 7 unten).

b) Der Beschwerdeführer beruft sich zu seiner Entlastung im wesentlichen auf den früheren Treuhänder; dabei macht er sinngemäss geltend, er habe die Arbeiten dieses Treuhänders (Steuererklärung, Lohnausweis, Buchhaltung usw.) nicht auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen können, weil ihm die buchhalterische und steuerliche Erfahrung abgehe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 8 f., S. 13 unten, S. 17).

Dazu ist zunächst einzuwenden, dass die Handlungen des vertraglichen Vertreters grundsätzlich als Handlungen des von ihm vertretenen Steuerpflichtigen gelten. Diese Regel gilt prinzipiell auch für die Widerhandlungen. Sie werden gemäss Art. 130 Abs. 3 BdBSt dem Pflichtigen zugerechnet (vgl. auch VGE 305/85 vom 19.9.1985, Erw. 2 b). Dabei hat der Steuerpflichtige seinen vertraglichen Vertreter gehörig zu unterrichten und zu überwachen; dies ergibt sich eindeutig daraus, dass der Pflichtige seine Steuererklärung persönlich unterzeichnen muss (Art. 86 BdBSt) und mit der Unterzeichnung die Verantwortung für deren Richtigkeit und Vollständigkeit übernimmt (vgl. E. Känzig, a.a.O., N. 6 zu Art. 130 mit Hinweisen). Deshalb macht sich der Steuer-

pflichtige, der die ihm vom BdBSt auferlegte oder nach den Umständen gebotene Sorgfalt nicht beobachtet und dadurch eine Steuerverkürzung verursacht, einer Steuerhinterziehung i.S. von Art. 129 BdBSt schuldig und hat ausser dem entzogenen Steuerbetrag eine Busse zu bezahlen. Von dieser im Regelfall massgebenden Ordnung macht Art. 130 Abs. 3 BdBSt nur dann eine Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er nicht imstande gewesen wäre, die Handlungen seines Vertreters zu verhindern oder deren Auswirkung rückgängig zu machen (E. Känzig, a.a.O., N. 6 zu Art. 130 BdBSt). Hat ein Steuerpflichtiger die vom vertraglichen Vertreter ausgefüllte Steuererklärung selber unterzeichnet, kann er den Entlastungsbeweis kaum mehr erbringen (vgl. H. Masshardt, a.a.O., N. 5 zu Art. 130 BdBSt mit Hinweisen). Die vorliegenden Steuererklärungen 1979/80 und 1981/82 wurden eindeutig vom Beschwerdeführer selbst unterzeichnet (vgl. die jeweilige Unterschrift mit der Unterschrift der Vollmacht, KB 1).

aa) Hinsichtlich der nicht deklarierten Pauschalspesen machte der Beschwerdeführer u.a. geltend, sein Salär sei jeweils am Jahresende in einer einzigen Buchung mit dem Jahresgesamtbetrag in der Buchhaltung erfasst worden (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9 oben). Er behauptete jedoch nicht, dass er - auch nach dem jeweiligen Jahresabschluss - keine Kenntnis von den Buchungen (bzw. Zu- und Abgängen) hatte, welche das auf seinem Namen lautende Konto (Konto-Nr. 2010 = Aktionärskonto) betreffen. Im übrigen ist auch von einem in buchhalterischen Fragen wenig bewanderten Steuerpflichtigen bei pflichtgemässer Sorgfalt offensichtlich zu erwarten, dass er Zugänge auf dem Aktionärskonto der von ihm beherrschten AG zur Kenntnis nimmt. Mithin musste der Beschwerdeführer im Zeitpunkt, als er die Steuererklärung 1979/80 unterzeichnete (28. Januar 1980), wissen, dass ihm auf dem Aktionärskonto nicht nur die in den Lohnausweisen aufgeführten Saläre, sondern zudem auch noch jährlich Spe-

sen von Fr. 7 200.-- gutgeschrieben wurden (vgl. act. 34 und act. 42). Bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit hätte selbst einem unbeholfenen Steuerpflichtigen jedoch auffallen müssen, dass in den entsprechenden Lohnausweisen die Rubrik "Spesenvergütungen" durchgestrichen wurde (vgl. act. 29 und 30). Analoges gilt auch für die Steuererklärung 1981/82 (i.V.m. act. 51 und den entsprechenden Lohnausweisen bzw. KB 5). Somit ist erstellt, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der nicht deklarierten Pauschalspesen die Steuerhinterziehung zumindestens fahrlässig begangen hat.

bb) Was die Kinderzulagen anbelangt, glaubt der Beschwerdeführer, er habe in guten Treuen annehmen dürfen, die ihm vergüteten Kinderzulagen seien im Bruttosalär enthalten und deklariert gewesen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 10).

Dieser Auffassung kann nicht beigepflichtet werden. Denn den oben erwähnten Aufzeichnungen in bezug auf das Aktionärskonto ist klar zu entnehmen, dass die Kinderzulagen 1979 und 1980 jeweils quartalsweise dem Pflichtigen separat (zusätzlich zum Jahressalär) gutgeschrieben wurden (vgl. act. 42 [wobei die Kinderzulage für das 4. Quartal drei Zeilen oberhalb des Eintrages für das Jahressalär verbucht wurde]; vgl. auch act. 51). Mithin hätte der Beschwerdeführer wissen müssen, dass in seinem Jahressalär die Kinderzulagen noch nicht enthalten sind, weshalb er bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit die fehlerhaften Angaben im Lohnausweis hätte bemerken müssen. Deshalb ist dem Beschwerdeführer mindestens eine fahrlässige Steuerhinterziehung auch im Hinblick auf die nicht deklarierten Kinderzulagen vorzuwerfen.

cc) Gemäss den Ausführungen in Erwägung 6 wurde ein Bankkredit und ein entsprechender Bankgläubiger auch nicht ansatzweise nachgewiesen; fehlt aber ein solcher Kredit,

kann die betreffende Lebensversicherung offenkundig nicht der Kreditsicherung dienen. Die Prämien der fraglichen Lebensversicherung wurden vollumfänglich und unbestrittenermassen bei der AG als Aufwand verbucht (vgl. act. 37). Bei dieser Sachlage erweist sich der Schluss, wonach der Beschwerdeführer für eine zu niedrige Veranlagung (hinsichtlich der Lebensversicherungsprämien) zumindestens in fahrlässiger Weise einzustehen habe, als rechtsbeständig. Im übrigen anerkannte der damalige Vertreter des Beschwerdeführers in einem Schreiben vom 13.7.1984 ausdrücklich, dass 50 % der Gesamtprämie als Privataufwand zu erfassen sind (vgl. act. 9, S. 7).

dd) Auch bei den übrigen Aufrechnungspositionen bewirkte der Beschwerdeführer eine zu niedrige Veranlagung zumindestens in fahrlässiger Weise.

So muss auch einem Laien ohne weiteres auffallen, dass es einerseits nicht angeht, die Kosten des privat benutzten Fahrzeuges von der eigenen AG tragen zu lassen und in der eigenen Steuererklärung (bzw. im Lohnausweis) dafür nichts (keinen Privatanteil) aufzuführen. Anderseits führt insbesondere der Umstand - wonach der Beschwerdeführer Fahrtkosten abziehen liess, obwohl für den Pflichtigen gar keine solchen Berufsauslagen anfielen, weil die AG auch die Kosten des zu Berufszwecken benützten Fahrzeuges bezahlte - zum Schluss, dass der Pflichtige eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (vgl. act. 70 = Erhebungsblatt für Unselbständigerwerbende, welches vom Steuerpflichtigen unterzeichnet wurde). Ein solches Verhalten rechtfertigt - im Einklang mit den Vorinstanzen - keineswegs die Annahme eines leichten Verschuldens.

12. Demnach berechnet sich die Nachsteuer wie folgt:

...

13. Abschliessend bleibt noch die Bemessung der Steuerbussen zu überprüfen.

a) Innerhalb des gesetzlichen Rahmens ist die Strafsteuer nach objektiven und subjektiven Gesichtspunkten zu bemessen. In erster Linie ist auf die Schwere der Hinterziehung in objektiver Hinsicht, d.h. auf das Verhältnis der Höhe des hinterzogenen Betrages zum geschuldeten Betrag abzustellen; die subjektiven Momente sind strafschärfend oder strafmildernd zu berücksichtigen (BGE vom 15.2.1963 in ASA 32, 194; E. Känzig, a.a.O. und Ergänzungsband, N 16 zu Art. 129; VGE 357/83 vom 7.2.1984, E. 5; VGE 309/86 vom 9.12.1986, E. 7). Zu beachten ist, dass der kantonale Gesetzgeber den Verwaltungs- und Steuerjustizbehörden die Weisung erteilt, die Busse in der Regel auf das Einfache der hinterzogenen Steuer festzulegen (vgl. § 87 Abs. 2 StG; vgl. auch zit. VGE 309/86 mit Hinweisen). Für die direkte Bundessteuer hat die Eidg. Steuerverwaltung in einem Kreisschreiben vom 28.3.1958 in Konkretisierung des gesetzlichen Strafrahmens eine Bussenskala aufgestellt, in welcher die Bussenhöhe in Beziehung gesetzt wird zu den Prozentverhältnissen des hinterzogenen Steuerbetrages zum geschuldeten Steuerbetrag. Dieses Bussenschema ist vom Bundesgericht schon wiederholt als geeignete Grundlage für die Bussenbemessung anerkannt worden, wobei dieses Schema ein Hilfsmittel bei der Bussenbemessung ist. Je nach den Umständen ist davon nach oben oder nach unten allenfalls abzuweichen (Känzig, a.a.O. N. 16 zu Art. 129; Masshardt, a.a.O. N 20 zu Art. 129; zit. VGE 309/86 mit Hinweisen).

b) Die Kantonale Steuerkommission erhöhte die Staatssteuerbusse auf das 1.2-fache der Normalsteuer, die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer begnügte sich mit dem Regelstrafrahmen.

Straferhöhend ist nach Auffassung der Vorinstanzen insbesondere das Verwenden unwahrer Lohnausweise und die mehrjährige Verletzung steuerlicher Pflichten in schwerwiegender Weise zu berücksichtigen. Im weiteren warfen sie dem Beschwerdeführer vor, dass er den Umstand, wonach seine AG in Zürich domiziliert ist, skrupellos ausgenutzt habe. Strafmindernd stellten sie die relativ lange Dauer des Verfahrens in Rechnung.

In objektiver Hinsicht handelt es sich offensichtlich um schwere Fälle von Steuerhinterziehung (vgl. die hinterzogene Steuer pro Einheit im Vergleich zur geschuldeten Steuer pro Einheit in Erw. 12). In subjektiver Hinsicht ist dem Beschwerdeführer in bezug auf die beanspruchten Fahrtkosten und auf den nicht deklarierten Privatanteil (beim Privatauto) mindestens grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen (vgl. vorne Erw. 11 b dd). Soweit sich der Beschwerdeführer strafmildernd auf ein äusserst kooperatives Verhalten beruft, ist ihm entgegenzuhalten, dass er beispielsweise auf die Aufforderung vom 14.10.1986, zu den ermittelten Faktoren Stellung zu nehmen, gar nicht eintrat, sondern direkt eine anfechtbare Verfügung verlangte (vgl. act. 26). Ausserdem kann aus den vorgebrachten Grundstückgewinnsteuerberechnungen (KB 12 - 15) nicht schlüssig auf die aktuelle finanzielle Lage bzw. auf eine finanzielle Ueberforderung des Pflichtigen (im Hinblick auf die zu beurteilenden Nach- und Strafsteuerbeträgen) geschlossen werden. Was die lange Dauer und das vorgebrachte Wohlverhalten des Beschwerdeführers betrifft, ist auf die Haltung der Zürcher-Bundessteuer-Rekurskommission hinzuweisen, wonach der Strafmilderungsgrund des anhaltenden Wohlverhaltens, der ohnehin im freien Richterermessen steht (vgl. E. Hafter, Strafrecht, Allgemeiner Teil, 2. A., S. 364), bei der direkten Bundessteuer unter anderen Voraussetzungen angewendet wird als im gemeinen Strafrecht. Denn ausschlaggebend ist das subjektive Moment,

wonach die langjährige Bewährung eines Täters nach einer bisher ungeahndet gebliebenen Tat bei der Strafzumessung nicht unberücksichtigt bleiben soll. Im Bereich der Bundessteuer (wie auch bei der kantonalen Steuer), bei der ein Steuerpflichtiger ordentlicherweise alle zwei Jahre eine Steuererklärung abgibt, dauert es selbstverständlich länger, bis von seiner Bewährung ausgegangen werden kann, als im Bereich des gemeinen Strafrechts, gegen das jeder Bürger täglich in verschiedenster Weise verstossen kann (vgl. StE 1987, B 101.9 Nr. 4). Der Pflichtige beging die vorliegenden Verfehlungen in den Perioden 1979/80 und 1981/82. Das Hinterziehungsverfahren wurde 1984 (bzw. 1986) eingeleitet. Unter diesen Umständen erscheint ein Wohlverhalten des Pflichtigen seit der Steuererklärung 1979/80 weder besonders ausgeprägt noch langandauernd, weshalb sich kein so begründeter Strafmilderungsgrund aufdrängt.

...

c) Zusammenfassend sind folgende Nach- und Strafsteuern zu erheben:

...

14. (Kostenfrage)

StPS 3/88 Seite 162

Steuersubstitution der Ehefrau, Voraussetzungen (Par. 16 StG; Art. 13 BdBSt)

Voraussetzung der Steuersubstitution der Ehefrau durch den Ehemann ist dessen eigene steuerrechtliche Zugehörigkeit zum steuerfordernden Gemeinwesen. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, so greift die Steuersubstitution nicht Platz, sondern es muss die Steuerpflichtige nach Massgabe ihrer steuerrechtlichen Zugehörigkeit selbständig veranlagt werden. Im Kanton Schwyz steuerpflichtige Ehefrauen, deren Männer nicht der schwyzerischen Steuerhoheit unterstellt sind, sind deshalb als selbständige Steuerpflichtige ins Steuerregister aufzunehmen und zu veranlagen.

VGE 376-87 vom 15. April 1988 i.S. R. (Abweisung) = 02.88.019

StPS 3/88 Seite 164

Zwischenveranlagung infolge dauernder und wesentlicher Aenderung der Erwerbsgrundlagen; zeitliche Voraussetzungen bei Unterbruch in der Erwerbstätigkeit und nachfolgendem Wegzug aus dem Kanton (Par. 70 Abs. 1 lit. d StG)

De lege lata führt ein nur kurzer Erwerbsunterbruch in Verbindung mit Beendigung der Steuerpflicht infolge Domizilwechsels nicht zu einer Zwischenveranlagung, da das StG für den Fall der Beendigung der Steuerpflicht keine erleichterten Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung vorsieht.

Fall eines Steuerpflichtigen, der seine Erwerbstätigkeit 6 Monate vor dem Wegzug aus dem Kanton Schwyz aufgegeben und anlässlich der Wohnsitznahme in einem anderen Kanton sofort wieder aufgenommen hat.

VGE 368-87 vom 15. April 1988 i.S. P. (Abweisung) = 02.88.020

StPS 3/88 Seite 169

Bindungswirkung eines bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides; Verwirkung der Veranlagungseinleitung und Verjährung der Steuerforderung (Art. 98 und Art. 128 BdBSt)

Ein rechtskräftiges Urteil des Bundesgerichts bindet nicht nur die Parteien, auch das Bundesgericht selber ist in derselben Streitsache unter denselben Parteien an seinen rechtskräftigen Entscheid gebunden.

Als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlungen gelten alle dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachten, auf Feststellung des Steueranspruches gerichteten Handlungen der Steuerbehörden. Wird die Veranlagung bzw. weitere Einforderung der Steuer von den Behörden zunächst in einem Verfahren verfolgt, das sich später als unzutreffend herausstellt, weil die zu besteuernden Einkünfte im Rahmen einer anderen Veranlagung (insbesondere der gesonderten Jahresssteuer) zu erfassen sind, so richten sich die früheren Amtshandlungen der Steuerbehörden im unzutreffenden Verfahren dennoch auf die Verfolgung des Steueranspruchs und unterbrechen somit dessen Verjährung.

BGE A 133-1987 i.S. A. vom 20. Oktober 1987 (Abweisung) = 01.87.037

StPS 3/88 Seite 179

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Voraussetzungen und Bemessung (Art. 131 Abs. 1 BdBSt; Par. 86 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StG)

Die Ausfällung einer Ordnungsbusse setzt voraus:

a) Verletzung einer gesetzeskonformen Verfügung
b) Notwendigkeit und Geeignetheit einer behördlichen Anordnung für das Verfahren
c) Angemessenheit der Verfügung
d) Vorgängige schriftliche Mahnung durch die Behörden
e) Verschulden des Pflichtigen

VGE 376-85 vom 18. Dezember 1987 i.S. X. (Abweisung) = 02.87.070

StPS 3/88 Seite 187

Steuerhinterziehung, vollendete; Mitwirkung des einen falschen Lohnausweis ausstellenden Arbeitgebers und fahrlässige Begehung durch den Ehemann, der den falschen Lohnausweis der Ehefrau einreicht (Par. 87 und Par. 89 StG; Art. 129 BdBSt)

Die Teilnahme an einer vollendeten Steuerhinterziehung setzt in subjektiver Hinsicht vorsätzliches, d.h. wissentliches und willentliches Verhalten voraus. Steht fest, dass sich der Aussteller eines falschen Lohnausweises der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit seiner Angaben bewusst war, muss angenommen werden, dass er auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde bzw. eine zu niedrige Veranlagung des Steuerpflichtigen beabsichtigt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz).

Sorgfaltspflicht des Ehemannes bei der Deklaration des Erwerbseinkommens der Ehefrau: Hat der Ehemann bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit begründeten Zweifel an der Korrektheit des Lohnausweises seiner Gattin, so hat er bei dieser die nötigen Erkundigungen einzuholen.

VGE 355-87 vom 12. Februar 1988 i.S. M. X.-Y. (Teilgutheissung) = 02.88.008
VGE 359-87 vom 26. Januar 1988 i.S. F. W. (Teilgutheissung) = 02.88.009

StPS 3/88 Seite 199

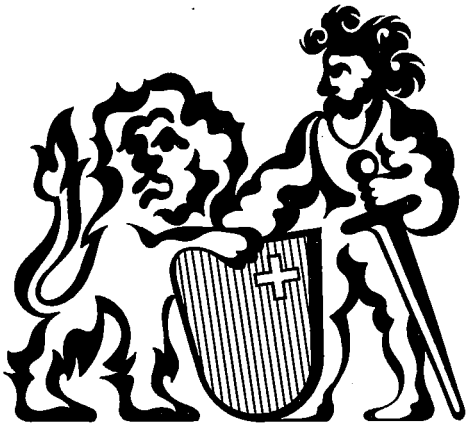
Steuerhinterziehung, vollendete (Par. 87 StG; Art. 129 BdBSt); Steuerbarkeit von Schmier- bzw. Schweigegeldern (Par. 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Zu den steuerbaren Nebenbezügen im Sinne von Par. 19 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt gehören auch Schmier- und Schweigegelder.
In casu erblickt das Verwaltungsgericht in einem Vertrag zwischen einem schweizerischen Steuerpflichtigen und verschiedenen deutschen Aktienveräusserern entgegen der Ansicht der Vorinstanz (vgl. StPS 3/86 S. 224 ff.) keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern die Begleichung einer Schweigegeldforderung.

Einkommenssteuerrechtliche Bewertung der als Schweigegeld zugeflossenen Aktien.

VGE 324-86 und 325-86 vom 23. Oktober 1987 i.S. X. AG, Z. und N. (Teilgutheissung bzw. Gutheissung) = 02.87.052

Juni 1988 6. Jahrgang Heft 3



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide
- Steuersubstitution der Ehefrau 162
- Zwischenveranlagung; Verfahrensrecht 164
- Bindungswirkung eines bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides 169
- Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten 179
- Steuerhinterziehung, vollendete; Mitwirkung des einen falschen Lohnausweis ausstellenden Arbeitgebers, Sorgfaltspflicht des Ehemannes 187
- Steuerhinterziehung, vollendete; Steuerbarkeit von Schmier- bzw. Schweigegeldern 199

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. April 1988 i.S. R. (VGE 376/87)

Steuersubstitution der Ehefrau, Voraussetzungen (§ 16 StG; Art. 13 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Frau R., wohnhaft in Deutschland, ist Eigentümerin einer Liegenschaft (selbstgenutztes Einfamilienhaus) in G. und somit im Kanton Schwyz steuerpflichtig.

Mit Verfügung vom 3. November 1987 wurde sie von der Kantonalen Steuerverwaltung/VdBSt mit je 1 000 Franken (zusammen Fr. 2 000.--) gebüsst mit der Begründung, sie habe es trotz Mahnung vom 27. Juli 1987 unterlassen, die Steuererklärung und die Beilagen für die kantonalen und die Bundessteuern 1987/88 einzureichen.

Aus den Erwägungen:

1.-2. ...

3. Im vorliegenden Fall stellt sich vorab die Rechtsfrage, ob die angefochtene Ordnungsbussenverfügung an die richtige Adresse gerichtet wurde, oder ob aufgrund der Steuersubstitution der Ehefrau durch den Ehemann nicht dieser ins Steuerregister hätte aufgenommen werden, gemahnt und gebüsst werden müssen (vgl. hiezu § 16 StG; Art. 13 BdBSt, Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 1 ff. zu Art. 13 BdBSt).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss eine Unterwerfung unter die Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens auch beim Substituten bestehen, damit ihm die Pflichten eines solchen auferlegt werden können. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, so greift die Steuersubstitution nicht Platz, sondern es muss die Steuerpflichtige nach Massgabe ihrer steuerrechtlichen Zugehörigkeit selbständig veranlagt werden (so die Ehefrau bei Wohnsitz des Ehemannes im Ausland oder in einem andern Kanton (vgl. AGVE 1969, 165 ff. mit zahlreichen Hinweisen; E. Känzig, a.a.O. N 6 zu Art. 13, S. 148 mit Hinweisen; E. Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. A., S. 65 mit Hinweisen).

Die Praxis der Kantonalen Steuerverwaltung, die im Kanton Schwyz steuerpflichtigen Ehefrauen, deren Männer nicht der schwyzerischen Steuerhoheit unterstellt sind (es betrifft dies insbesondere Frauen, welche auswärts wohnen aber im Kanton Schwyz Grundeigentum haben) als selbständige Steuerpflichtige ins Steuerregister aufzunehmen und zu veranlagen, ist somit richtig.

4.-6. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. April 1988 i.S. P. (VGE 368/87)

Zwischenveranlagung infolge dauernder und wesentlicher Aenderung der Erwerbsgrundlagen; zeitliche Voraussetzungen bei Unterbruch in der Erwerbstätigkeit und nachfolgendem Wegzug aus dem Kanton (§ 70 Abs. 1 lit. d StG)

Sachverhalt:

A. P. führte als selbständigerwerbender Gastwirt das Restaurant ... (Gemeinde X.). Auf den 30. September 1985 hin gab er diese Erwerbstätigkeit auf. Ohne eine Erwerbstätigkeit auszuüben, hielt er sich noch bis Ende März 1986 im Kanton Schwyz auf. Per 1. April 1986 verlegte er seinen Wohnsitz nach Y., Kanton Zürich, wo er seit diesem Datum wiederum als selbständigerwerbender Wirt tätig ist.

Im Steuerdeklarationsformular 1985/86 sowie in einem separaten Schreiben vom 19. Juni 1986 beantragte P., es sei per 1. Oktober 1985 eine Zwischenveranlagung wegen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vorzunehmen und das steuerbare Einkommen sei ab diesem Datum sowohl bei den kantonalen Steuern wie auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 0.-- zu veranlagen.

...

B.-E. ...

Erwägungen:

1. Streitgegenstand bildet ausschliesslich die Frage, ob in bezug auf die kantonale Veranlagung für den Zeitraum vom 1. Oktober 1985 (Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Kanton Schwyz) bis zum 31. März 1986 (Wegzug aus dem Kanton Schwyz und damit Wegfall der Schwyzer Steuerhoheit) eine Zwischenveranlagung durchzuführen ist. Nicht angefochten und rechtskräftig ist die Bundessteuerveranlagung 1985/86, bei welcher eine Zwischenveranlagung ebenfalls nicht vorgenommen wurde.

2. Nach dem kantonalen Steuergesetz (StG, nGS 105) bemisst sich, analog wie beim BdBSt, die geschuldete Steuer nach dem durchschnittlichen Einkommen während der, der Steuerperiode vorangehenden zwei Jahre (sog. Bemessungsperiode bzw. Berechnungsperiode, § 8 Abs. 1 StG, Art. 41 Abs. 1 und 2 BdBSt). Dieses System kann in einzelnen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen zu Härten führen. Um diese etwas zu mildern, sehen § 70 StG bzw. Art. 96 BdBSt vor, dass unter bestimmten, abschliessend (VGE 358/85 vom 24.4.1986 E. 3 a; 355/82 vom 10.6.1983 E. 3; EGV 1977, S. 35, ASA 53 S. 190 E. 2, BGE vom 3.9.1982 i.S. K., E. 5 a, S. 16 mit Hinweisen) aufgezählten Voraussetzungen die Steuer sich nicht nach dem vergangenen, sondern nach dem gegenwärtigen Einkommen richtet, wobei sich die damit verbundene Gegenwartsbemessung nur auf diejenigen Einkommensteile erstreckt, die von einer dauernden Veränderung betroffen sind, während das übrige Einkommen weiterhin der Vergangenheitsbemessung unterliegt (§ 8 Abs. 4 StG, § 71 StG, Art. 96 Abs. 1 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 BdBSt). Es ist nicht zu verkennen, dass mit der in § 70 StG, wie auch mit der in Art. 96 BdBSt geregelten Zwischenveranlagung nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, aus der Welt geschafft sind. Es ist

jedoch - wie das Bundesgericht festgestellt hat - Aufgabe des Gesetzgebers und nicht des Gerichts, die gesetzlichen Regelungen derart zu verfeinern, dass Härtefälle möglichst vermieden werden können. Als Ausnahmebestimmungen sind die Vorschriften über die Zwischenveranlagung einschränkend auszulegen, zumal Zwischenveranlagungen Ausnahmen bleiben sollen (ASA 53, 190 E. 2 mit Hinweisen).

3. a) Aendern sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch dauernde und wesentliche Aenderung der Erwerbsgrundlagen infolge gänzlicher oder teilweiser Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, so wird gemäss § 70 Abs. 1 lit. d StG auf den Zeitpunkt dieser Aenderung von Amtes wegen oder auf Antrag eine Zwischenveranlagung vorgenommen.

Der Beschwerdeführer hat auf den 1. Oktober 1985 seine Erwerbstätigkeit aufgegeben und er ging während den folgenden sechs Monaten, bis zum Wegzug aus dem Kanton Schwyz, keiner Erwerbstätigkeit mehr nach. Es ist unbestritten, dass sich dadurch die Erwerbsgrundlagen infolge Unterbruchs der Erwerbstätigkeit wesentlich verändert haben. Hingegen macht die Vorinstanz geltend, es fehle an der kumulativ erforderlichen Tatbestandsvoraussetzung der dauernden Aenderung der Erwerbsgrundlagen.

Der Begriff "dauernd" ist nicht absolut zu verstehen. Auch ein blosser Unterbruch der Erwerbstätigkeit gilt als Zwischenveranlagungsgrund, sofern dieser mindestens ein Jahr gedauert hat (vgl. VGE 356/86 vom 31.10.1986 S. 5; 329/81 vom 30.12.1981 E. 3, Prot. 558; EGV 1977, 35 ff.; 384/78 vom 22.12.1978 E. 4-6, Prot. 688 ff.; Dienstanleitung zum Steuergesetz, Ziff. 250; Steuerbuch Nr. 89). Die Wehrsteuerpraxis verlangt einen Unterbruch von zwei Jahren, wobei sie bei Erwerbsunterbruch infolge Arbeitslosigkeit ein Jahr genügen lässt (K.H. Beer, Die Zwischenveranlagung

bei Aufnahme resp. Aufgabe der Erwerbstätigkeit sowie Berufswechsel, S. 71). Vorliegend dauerte der Erwerbsunterbruch nur 6 Monate, weshalb sowohl von der Absicht des Steuerpflichtigen her (subjektives Kriterium) wie auch von der tatsächlichen Dauer des Unterbruchs (effektives Kriterium) betrachtet, die Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung nicht erfüllt sind.

b) Der Beschwerdeführer macht geltend, für den Kanton Schwyz sei die Aufgabe der Erwerbstätigkeit dauernd gewesen, weil er, solange er Steuerdomizil im Kanton Schwyz gehabt habe, keine Erwerbstätigkeit mehr aufgenommen habe.

Es ist zutreffend, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Einkommen sich im letzten Jahr des Steuerdomizils im Kanton Schwyz infolge Erwerbsunterbruch vermindert hat, schlechter gestellt ist, als ein Steuerpflichtiger mit gleich langem Erwerbsunterbruch, welcher sein Steuerdomizil im Kanton beibehält; denn letzterer hat die Möglichkeit, einen vorübergehenden Erwerbseinkommensausfall bei der nächsten Haupteinschätzung geltend zu machen. Da das StG für den Fall der Beendigung der Steuerpflicht keine erleichterten Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung vorsieht, kann entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers eine Zwischenveranlagung aufgrund der abschliessenden gesetzlichen Normierung der Zwischenveranlagungsgründe nicht erfolgen. Soll ein nur kurzer Erwerbsunterbruch in Verbindung mit Beendigung der Steuerpflicht infolge Domizilwechsels als Zwischenveranlagungsgrund anerkannt werden, bedarf es somit einer Gesetzesänderung. Ob eine solche erwünscht wäre, ist eine rechtspolitische Frage, die vom Verwaltungsgericht nicht zu beurteilen ist. Immerhin sei erwähnt, dass das Bundesgericht bei der Beurteilung eines analogen Falles eine rechtsungleiche Behandlung des wegziehenden Steuerpflichtigen verneint hat mit der Begründung:

"Da der Steuerpflichtige im Falle, wo seine ordentlichen Einkünfte im letzten Steuerjahr während einiger Monate höher waren als im vorausgegangenen Bemessungsjahr, keine Zwischeneinschätzung über sich ergehen lassen muss, ist es sachlich gerechtfertigt, von einer Zwischentaxation auch dann abzusehen, wenn diese Einkünfte, wie im vorliegenden Falle, während verhältnismässig kurzer Zeit kleiner waren als in der Bemessungsperiode" (BGE 90 I 153).

Der zitierte Entscheid betraf einen Sekundarlehrer, welcher aus dem Kanton Zürich in den Kanton Zug wegzog und während vier Monaten vor dem Wegzug kein Erwerbseinkommen (abgesehen von zwei unbedeutenden Aushilfen) mehr erzielte. Diese Erwägungen gelten für den Kanton Schwyz umso mehr, als in Zürich lediglich ein Jahr als Bemessungsperiode gilt (vgl. § 56 StG-Zürich). Im Kanton Schwyz profitiert ein wegziehender Steuerpflichtiger, der vor dem Wegzug ein besonders hohes Einkommen erzielte, noch stärker, indem er unter Umständen bis zu annähernd zwei Jahren ein hohes Einkommen erzielen kann, ohne dass dieses noch zur Besteuerung herangezogen wird.

c) ....

Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 29. Oktober 1987 i.S. A. (A 133/1987)

Bindungswirkung eines bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides; Verwirkung der Veranlagungseinleitung und Verjährung der Steuerforderung (Art. 98 und 128 BdBSt)

Sachverhalt:

A. A. brachte sein als Einzelfirma betriebenes Kies- und Betonwerk in eine neugegründete, 1971 im Handelsregister eingetragene Aktiengesellschaft ein. Er wurde für einen durch Unterlassung der notwendigen Rückstellungen in den Jahren 1969 und 1970 erzielten Kapitalgewinn von Fr. ... zunächst bei der Zwischentaxation ab Eintrag ins Handelsregister infolge Berufswechsels für den Rest der 16. Wehrsteuerperiode (1971/72) durch Aufrechnung einer von der neugegründeten Aktiengesellschaft erteilten und als geldwerte Leistung qualifizierten Gutschrift veranlagt (Verfügung vom 3. Dezember 1974). Der gesonderten Veranlagung mit einer Jahressteuer (Art. 43 WStB) wurden dagegen mit Verfügung vom 20. November 1974 lediglich andere in der sog. Bemessungslücke erzielte Kapitalgewinne von Fr. ... unterworfen.

Der Pflichtige focht beide Veranlagungen mit Einsprache und in der Folge mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz gesondert an. Mit Urteil vom 31. Dezember 1975, das unangefochten in Rechtskraft erwuchs, wies das Verwaltungsgericht zunächst seine Beschwerde gegen die Veranlagung der Sondersteuer auf Kapitalgewinnen der Jahre 1970 und 1971 ab. Nachdem das Verwaltungsgericht inzwischen (am 17. Februar 1976) rechtskräftig über die u.a. im glei-

chen Zusammenhang streitige Veranlagung 1971/72 der Aktiengesellschaft entschieden hatte, erliess die Veranlagungsbehörde am 12. Juli 1978 den Einspracheentscheid zur Zwischenveranlagung. Der Pflichtige erhob dagegen Beschwerde. Diese hiess das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 16. Oktober 1981 hinsichtlich der Einkommensberechnung teilweise gut, wies sie aber im übrigen und namentlich hinsichtlich der Aufrechnung von Fr. ... ab.

Dagegen führte der Pflichtige Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Diese hiess das Bundesgericht mit Urteil vom 28. September 1984 teilweise gut, hob den angefochtenen Verwaltungsgerichtsentscheid auf und wies die Sache an die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Schwyz zurück zur Festsetzung einer zusätzlichen Jahressteuer auf dem Kapitalgewinn von Fr. ... sowie der - entsprechend reduzierten - Steuern vom übrigen Einkommen in der Zwischenveranlagung. Es übernahm damit den vom Pflichtigen in seiner Verwaltungsgerichtsbeschwerde vertretenen Eventualstandpunkt, dass (höchstens) ein nach Art. 43 WStB zu besteuernder Kapitalgewinn anzunehmen sei, stellte in E. 4 a fest, dass der Pflichtige damit besser fahre und setzte sich in E. 4 b damit auseinander, dass die rechtskräftige Veranlagung anderer Kapitalgewinne mit der Jahressteuer durch den Verwaltungsgerichtsentscheid vom 31. Dezember 1975 der Veranlagung der zusätzlichen Jahressteuer nicht entgegenstehe.

B. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer erliess am 5. März 1986 mit einer Abrechnung über sämtliche Wehrsteuern 1971/72 eine rektifizierte Wehrsteuerrechnung für einen Kapitalgewinn von insgesamt Fr. ... und eine Restschuld von Fr. ..., verrechnet mit einer Gutschrift für zuviel bezahlte Wehrsteuern nach der gemäss bundesgerichtlichem Urteil abgeänderten Zwischenveranlagung. Der Pflichtige erhob dageben erfolglos Einsprache und Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Er be-

rief sich auf die rechtskräftige Veranlagung der Kapitalgewinne gemäss dem Verwaltungsgerichtsentscheid vom 31. Dezember 1975 und auf Verjährung. Er stellte zudem die Erwägungen in Ziff. 4 b des bundesgerichtlichen Urteils vom 28. September 1984 in Frage.

Das Verwaltungsgericht bezeichnete in seinem Urteil vom 30. Januar 1987 (vgl. StPS 2/1987 S. 109 ff., Anm. der Red.) die vom Bundesgericht letztinstanzlich getroffene Anordnung, wonach eine zusätzliche Jahressteuer von einem steuerbaren Kapitalgewinn von Fr. ... festzusetzen sei, als für die Veranlagungsbehörde und die kantonale Rekursinstanz bindend. Die Kritik am bundesgerichtlichen Urteil, die es übrigens als nicht berechtigt hielt, sei deshalb nicht zu hören. Die Berechnung der Jahressteuer unter Einschluss der vom Bundesgericht festgesetzten Faktoren, die vom Beschwerdeführer nicht angefochten wurden, fand das Verwaltungsgericht nicht zu beanstanden. Es verwarf unter Hinweis auf die bundesgerichtlichen Erwägungen den Einwand, die Veranlagungsbehörde habe mehrfach die formelle Rechtskraft der früheren Liquidationsgewinnsteuerveranlagung anerkannt. Auch rechtfertige sich die Annahme nicht, das Bundesgericht habe die - nicht ausdrücklich erörterte - Frage der Verjährungsfristen zu Unrecht übergangen. Wenn nach seinem Grundsatz die im Zusammenhang mit der Gründung der Aktiengesellschaft ergangenen Veranlagungen als Einheit zu betrachten seien und deshalb auf rechtskräftige Veranlagungen zurückgekommen werden könne, so könne konsequenterweise nicht die Einrede der Verjährung dagegen erhoben werden. Diese bedeute im Falle des Beschwerdeführers zudem ein venire contra factum proprium. Das Verwaltungsgericht wies deshalb die Beschwerde ab und auferlegte dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten von Fr. 388.--.

C.-D. ...

Aus den Erwägungen:

... (Eintretensfrage)

2. Das Urteil vom 28. September 1984 bindet nicht nur die kantonalen Behörden, die infolge der Rückweisung neu zu entscheiden hatten, sondern auch das Bundesgericht selber. Der Beschwerdeführer hat es innert Frist (Art. 141 Abs. 1 OG) weder mit Revision angefochten, noch hat er rechtzeitig (Art. 145 Abs. 2 OG) ein Gesuch um dessen Erläuterung gestellt.

Von diesen ausserordentlichen Rechtsmitteln abgesehen, steht die Rechtskraft des bundesgerichtlichen Urteils, die mit seiner Ausfällung eintritt (Art. 38 OG), nicht nur unter den Parteien einer neuen Entscheidung und gerichtlichen Ueberprüfung des beurteilten Rechtsanspruchs bei unveränderten tatsächlichen Verhältnissen entgegen (BGE 97 I 752 E. 4 b; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. A., S. 323 f.; Birchmeier, Bundesrechtspflege, S. 52). Auch das Bundesgericht selber ist in derselben Streitsache unter denselben Parteien an seinen rechtskräftigen Entscheid gebunden. Dies gilt selbst dann, wenn eine der Parteien geltend machen wollte, das Bundesgericht habe den ihm zum Entscheid unterbreiteten Sachverhalt in seinem Urteil rechtlich unzutreffend beurteilt. Eine neue, abweichende Beurteilung desselben Sachverhalts in für dieselben Parteien verbindlicher Weise verbietet ihm das Gebot der Rechtssicherheit.

Nachdem das Bundesgericht als ordentliche letzte Beschwerdeinstanz im Wehrsteuerveranlagungsverfahren die Veranlagung der Jahressteuer des Beschwerdeführers von Kapitalgewinnen des Jahres 1971 (und gleichzeitig seiner Veranlagung des übrigen wehrsteuerpflichtigen Einkommens von der Zwischentaxation ... an für den Rest der Veranlagungsperiode) abgeändert hatte, behandelten die Veranlagungsbehörde und das Verwaltungsgericht Ziff. 1 seines Urteils, wonach die Jahressteuer auf dem um zusätzliche Fr. ... ergänzten Kapitalgewinn festzustellen ist, zutreffend als verbindlich. Das reformatorische Urteil liess ihnen keinerlei Spielraum, die Frage der Wehrsteuerpflicht von diesem zusätzlichen Kapitalgewinn weiter zu prüfen und allenfalls aus erst noch festzustellenden tatsächlichen oder vom Bundesgericht noch nicht geprüften rechtlichen Gründen zu verneinen. Dasselbe gilt für das Bundesgericht bei der Beurteilung der neuen Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

3. ...

4. a) Ebensowenig sind die Rügen des Beschwerdeführers zu hören, wonach beim Erlass der Abrechnung und rektifizierten Wehrsteuerrechnung vom 5. März 1986 sowohl die Verwirkung der Veranlagung nach Art. 98 WStB wie auch die Verjährung der Steuerforderung nach Art. 128 (und Art. 134) WStB eingetreten gewesen sei. Was der Beschwerdeführer zur Begründung dieser Rügen vorbringt und vor dem Verwaltungsgericht schon vorbrachte, hätte genauso wie für den 5. März 1986, als die Veranlagungsbehörde ihre Verfügung erliess, auch schon für den 28. September 1984 vorgebracht werden können, als das Bundesgericht die Ergänzung der Kapitalgewinnsteuerveranlagung anordnete. Die Rügen wären nur zu hören, wenn geltend gemacht werden könnte, die (Verwirkung oder) Verjährung sei seit dem bundesgerichtlichen Urteil und vor der Verfügung vom 5. März 1986 eingetreten. Das ist nicht der Fall. Die Vorinstanz konnte zutreffend

davon ausgehen, dass das Bundesgericht eine Verwirkung oder Verjährung der ergänzenden Kapitalgewinnsteuerveranlagung in seinem Urteil stillschweigend verwarf, handelt es sich doch auch bei der Verjährung um eine im öffentlichen Recht von Amtes wegen und nicht bloss auf Einrede des Schuldners hin zu prüfende Frage (BGE 98 Ib 355 E. 2 a m. Hinw.). Die Rügen wären daher selbst dann nicht zu hören, wenn das Bundesgericht die Frage bei seinem Urteil vom 28. September 1984 übersehen hätte, obwohl sich der massgebliche Sachverhalt aus den Akten ergab. Die Rügen sind aber auch nicht begründet.

Das Recht, die Veranlagung einzuleiten, erlischt drei Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode (Art. 98 WStB). Die Frist wird grundsätzlich auch für die Veranlagung der gesonderten Jahressteuer auf Kapitalgewinnen (Art. 43 WStB) durch die Zustellung des Wehrsteuererklärungsformulars gewahrt (BGE 112 Ib 90 E. 1). Die Veranlagung der Jahressteuer von den in der 16. Wehrsteuerperiode 1971/72 erzielten Kapitalgewinnen des Beschwerdeführers wurde jedenfalls vor der Veranlagung eines Teils dieser Kapitalgewinne mit Verfügung vom 20. November 1974 und somit rechtzeitig eingeleitet.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, jede Abänderung einer rechtskräftigen Wehrsteuerveranlagung nach Ablauf der Verwirkungsfrist des Art. 98 WStB sei wegen Verletzung dieser Frist nichtig, ist abwegig; sie beruht auf einer Verdrehung des klaren Sinns der zum Beleg zitierten Aeusserung in der Literatur (Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A., zu Art. 98 N. 4). Die innert der Frist von Art. 98 WStB eingeleitete und rechtskräftig abgeschlossene Veranlagung kann jedenfalls ohne Verletzung dieser Verwirkungsvorschrift ergänzt werden - u.a. zur ergänzenden Besteuerung eines Kapitalgewinns trotz eines rechtskräftigen früheren Entscheids über einen Teil desselben (BGE 85 I

252 E. 7; 97 I 282 E. 3, 436 E. 1 und 2; 105 Ib 244 E. 5), wenn sich diese bei der Auseinandersetzung über weitere, mit der rechtskräftigen Veranlagung im Zusammenhang stehende Wehrsteuerveranlagungen als notwendig erweist.

c) Eine Verjährungsfrist, innert der die rechtzeitig eingeleitete Veranlagung der Wehrsteuer abgeschlossen sein müsste, kennt das Gesetz nicht. Es besteht auch keine Notwendigkeit, eine derartige Verjährungsfrist in der Praxis einzuführen. Da in der Wehrsteuer die Verjährung der Steuerforderung von Gesetzes wegen und ohne Rücksicht auf den Abschluss des Veranlagungsverfahrens zu laufen beginnt, (Art. 128 i.V.m. Art. 114 WStB), bietet diese den Steuerpflichtigen genügend Schutz gegen eine unerträgliche Verzögerung der Veranlagung durch die Steuerbehörden (BGE 112 Ib 92 E. 2a).

d) Die mit der Zwischentaxation auf den 21. Mai 1971 geschuldete Jahressteuer auf den erzielten Kapitalgewinnen (Art. 43 Abs. 1 WStB) wurde, wie der Beschwerdeführer richtig festhält, auf den allgemeinen Termin des 1. März 1972 fällig (Art. 114 Abs. 1 WStB i.V.m. Art. 1 der Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartements vom 22. März 1971, publiziert in ASA 39, S. 503). Ihr Lauf wurde durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (Art. 128 Satz 3 WStB).

Solche verjährungsunterbrechende Handlungen sind alle dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht, auf Feststellung des Steueranspruchs gerichteten Handlungen der Steuerbehörden (BGE 112 Ib 93), auch solche im Einsprache- und namentlich im Beschwerdeverfahren vor den verwaltungsgerichtlichen Rechtsmittelinstanzen (BGE 97 I 176 E. 5a m. Hinw.) und auch blosse Aufforderungen oder sonstige Schreiben, welche auf die Fortführung des Veranlagungsverfahrens gerichtet sind (ASA 53, S. 266 E. 2; ASA 43, S. 129 E. 1).

e) Wird vom Pflichtigen mit der von ihm verlangten ordentlichen Wehrsteuerdeklaration ein Zwischentaxationsgrund gemeldet und auf die entsprechende Frage im Deklarationsformular hin ein bei diesem Anlass erzielter Kapitalgewinn deklariert (wie es in dem in BGE 112 Ib 88 publizierten Falle geschehen war, vgl. daselbst S. 91), der nach Art. 43 WStB gesondert mit der Jahressteuer zu veranlagen ist, so können weitere Amtshandlungen der Steuerbehörden, die nicht auf die Besteuerung des deklarierten Kapitalgewinns gerichtet sind, in der Folge die Verjährung der Jahressteuer nicht mehr unterbrechen, so auch die Zwischentaxationsverfügung nicht, wie in BGE 112 Ib 93 festgehalten wurde.

Hier ist jedoch von einem anderen Sachverhalt auszugehen. Der Beschwerdeführer hat die streitigen Kapitalgewinne nicht deklariert, sondern die Veranlagungsbehörde hatte diese mit der Zwischentaxation des ordentlichen Einkommens erfassen wollen. Erst im Rechtsmittelverfahren vor dem Verwaltungsgericht hatte der Beschwerdeführer 1978 und 1981 in den in der Beschwerdeschrift erwähnten Eingaben geltend gemacht, dass sie (eventuell) als Kapitalgewinne zu qualifizieren und mit der Jahressteuer im Zeitpunkt der Zwischentaxation zu besteuern seien.

Wird aber die Veranlagung oder weitere Einforderung der Steuer von den Wehrsteuerbehörden zunächst in einem Verfahren verfolgt, das sich später als unzutreffend herausstellt, so dass die Einkünfte schliesslich nach der vorne in lit. b zitierten Rechtsprechung im Rahmen einer anderen Veranlagung (insbesondere der gesonderten Jahressteuer) zu erfassen sind, so richten sich die Amtshandlungen der Wehrsteuerbehörden im unzutreffenden Veranlagungsverfahren bis dahin noch auf die Verfolgung des Steueranspruchs und unterbrechen nach Art. 128 WStB dessen Verjährung.

f) So unterbrach hier auch die Zwischentaxationsverfügung vom 3. Dezember 1974 die Verjährung der Steuer auf den erfassten Kapitalgewinnen, ebenso wieder der Einspracheentscheid vom 12. Juli 1978 und alle weiteren Amtshandlungen, welche auf die Besteuerung der Fr. ... Kapitalgewinn in der Zwischentaxation gerichtet waren. Mit jeder dieser Handlungen begann die Verjährungsfrist von fünf Jahren von neuem zu laufen, und zwar auch für den Anspruch auf die Jahressteuer.

Die Verjährung wurde namentlich mit jeder Handlung der Steuerbehörden unterbrochen, mit der sie an der Veranlagung der Kapitalgewinne in der Zwischentaxation in den ordentlichen Rechtsmittelverfahren vor dem Verwaltungsgericht und vor Bundesgericht festhielten, ferner auch durch die auf die weitere Abklärung und Verfolgung des Steueranspruchs gerichteten und dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebrachten Amtshandlungen dieser ordentlichen Rechtsmittelinstanzen (Känzig, Wehrsteuer, 1. A., Ergänzungsband N. 8 zu Art. 128). Die Verjährung wurde daher namentlich durch die Vernehmlassung der Kantonalen Steuerkommission vom 7. November 1978 an das Verwaltungsgericht, durch das die Besteuerung der Kapitalgewinne in der Zwischenveranlagung bestätigende Urteil des Verwaltungsgerichts vom 16. Oktober 1981 und durch das Urteil des Bundesgerichts vom 28. September 1984 unterbrochen und trat nie ein.

g) Die vom Beschwerdeführer mindestens sinngemäss vertretene Auffassung, wonach die Veranlagungsbehörden während der Hängigkeit des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens die Verjährung des streitigen Steueranspruchs nach Art. 128 WStB durch besondere (vorsorgliche) Einforderungshandlungen gegenüber dem Pflichtigen jeweils rechtzeitig unterbrechen müssten, ist dagegen abzulehnen. Es gibt keine gesetzliche Grundlage dafür, dass zur Unterbrechung nur besondere Einforderungshandlungen der Veranlagungsbehörden

und nicht auch Amtshandlungen im Beschwerdeverfahren und allenfalls solche des Gerichts genügen könnten. Man kann sich vielmehr fragen, ob nicht die aufschiebende Wirkung, welche sowohl der Beschwerde an die Kantonale Rekursbehörde (Art. 117 Abs. 2 WStB, vgl. Art. 55 Abs. 1 VwVG) wie der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen eine Wehrsteuerveranlagung an das Bundesgericht (Art. 111 Abs. 1 OG) zukommt, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers die Verjährung während der Hängigkeit des Rechtsmittels beim Gericht ruhen lässt, obwohl dies in Art. 128 WStB nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Selbst wenn die Verjährung nicht ruhen sollte, müsste die Veranlagungsbehörde jedenfalls während der Hängigkeit der Sache beim Gericht eine besondere Amtshandlung zur Unterbrechung nur dann vornehmen, wenn seit der letzten Unterbrechung sonst fünf Jahre lang keine weiteren Amtshandlungen mehr stattgefunden hätten, d.h. das Beschwerdeverfahren völlig geruht hätte.

5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. Dezember 1987 i.S. X. (VGE 376/85)

Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten; Voraussetzungen und Bemessung (Art. 131 Abs. 1 BdBSt; § 86 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StG)

Sachverhalt:

A. Mit Verfügungen vom 14. Oktober 1985 wurde X. durch die Kantonale Steuerverwaltung und die VdBSt mit je ... Franken (zusammen Fr. ...) gebüsst mit der Begründung, er habe es trotz Mahnung vom 20. August 1985 unterlassen, die Steuererklärung 1985/86 einzureichen.

B. Gegen diese Verfügungen reichte X. am 18. November 1985 (Datum der Postaufgabe) fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein, mit der er sinngemäss die Aufhebung der ausgefällten Bussen beantragt.

C. Die Vorinstanzen beantragten mit Vernehmlassung vom 27. November 1985, die Beschwerde kostenfällig abzuweisen.

Mit Eingabe vom 26. März 1987 stellten die Vorinstanzen fest, es sei bei der Bussenausfällung irrtümlich davon ausgegangen worden, der Beschwerdeführer sei zuvor erst einmal mit Ordnungsbussen belegt worden. Richtig sei jedoch, dass er zuvor bereits zweimal, nämlich für die Perioden 1979/80 und 1983/84 wegen Nichteinreichens der Steuererklärung habe gebüsst werden müssen. Stehe somit vorliegend bereits die dritte Verletzung zur Beurteilung, so seien die Bussen entsprechend dem Ordnungsbussenschema zu verdoppeln.

D. Am 27. März 1987 hat das Verwaltungsgericht den Gemeindeschreiber von Y. als Zeugen einvernommen. Das Zeugeneinvernahmeprotokoll wurde den Parteien zur Stellungnahme unterbreitet. Ferner wurde dem Beschwerdeführer Gelegenheit geboten, zum Antrag der Vorinstanzen auf Verdoppelung der Ordnungsbussen Stellung zu nehmen. Die Vorinstanzen nahmen zum Augenscheinsprotokoll am 13. April 1987 Stellung. Vom Beschwerdeführer ging keine Stellungnahme ein.

E. ...

Erwägungen:

1. Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder einer Vollzugsverordnung oder einer aufgrund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht, wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu 500 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 5 000 Franken (§ 86 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StG, nGS 105). In bezug auf die direkte Bundessteuer ist in Art. 131 Abs. 1 normiert, dass der Steuerpflichtige, welcher einer kraft des BdBSt getroffenen amtlichen Verfügung, insbesondere über die Abgabe der Steuererklärung, vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt, mit Busse von 5 bis 10 000 Franken belegt wird.

Wie das Verwaltungsgericht wiederholt festgestellt hat, ist die Ausfällung einer Ordnungsbusse demnach an folgende Voraussetzungen geknüpft:

a) Der Steuerpflichtige muss eine gesetzeskonforme Verfügung der Steuerbehörde verletzt haben.

b) Die von der Steuerbehörde getroffene Anordnung muss für das Verfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet sein, d.h. die vom Pflichtigen zu beschaffenden Unterlagen müssen für die Veranlagung von Bedeutung sein.

c) Die Verfügung der Steuerbehörde muss angemessen sein. Die Veranlagungsbehörde soll vom Pflichtigen nichts verlangen, was ihm - gemessen am zu erwartenden Ergebnis - unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist.

d) Die Ausfällung einer Ordnungsbusse setzt eine vorgängige schriftliche Mahnung voraus.

e) Die Bestrafung setzt schliesslich voraus, dass der Steuerpflichtige schuldhaft, sei dies vorsätzlich oder fahrlässig, einer amtlichen Verfügung zuwidergehandelt hat (vgl. EGV-SZ 1980, S. 42 mit Hinweisen; VGE 308/83 vom 10.6.1983, E.1 mit Verweisen).

2. Jeder Steuerpflichtige hat innerhalb der vom Regierungsrat festgesetzten Frist eine Steuererklärung abzugeben (§ 61 Abs. 1 StG). Diese Frist wird im Amtsblatt, in den Publikationsorganen der Bezirke und Gemeinden und auf dem Formular für die Steuererklärung bekanntgegeben (§ 12 VV StG, nGS 105a). Für die Steuerperiode 1985/86 hatte der Regierungsrat die Frist zur Einreichung der kantonalen Steuererklärung auf den 31. März 1985 angesetzt, wobei diese Frist auch für die direkte Bundessteuer galt (Art. 85 BdBSt, ABl. 1985, 66 ff.). Auf der Frontseite der Steuerdeklarationsformulare, welche den Steuerpflichtigen bis spätestens am 28. Februar 1985 zuzustellen waren, sind

die Einreichungsfrist und die Einreichungsstelle ebenfalls vermerkt.

Als behördliche Frist kann die Frist zur Einreichung der Steuererklärung und der Beilagen aus zureichenden Gründen erstreckt werden. Analog wie im Prozessrecht kann aber einem Fristerstreckungsgesuch nur entsprochen werden, wenn es vor Ablauf der Frist mit schriftlicher Begründung der Amtsstelle unterbreitet wird, der die Steuererklärung einzureichen ist. Die Fristerstreckung ist von der Amtsstelle schriftlich zu verfügen (§ 13 Abs. 1 VV StG; vgl. auch § 125 Gerichtsordnung, nGS 220). Auf die Möglichkeit zur Einreichung eines Fristerstreckungsgesuches, die Frist und die Einreichungsstelle wurde auch im ABl. 1985, 67 hingewiesen.

3. Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer innert Frist weder die Steuererklärung noch ein Fristerstreckungsgesuch einreichte.

Die Kantonale Steuerverwaltung hat an die Steuerämter der Gemeinden eine Checkliste über die auszuführenden Arbeiten der kommunalen Steuerämter im Verlaufe der Veranlagungsperiode herausgegeben (Organisationshandbuch, OH, Nr. 219). Danach wird den Gemeindesteuerämtern aufgetragen, in bezug auf säumige Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht eingereicht haben und nicht im Besitze einer gültigen Fristerstreckung sind, anfangs Juli des 1. Veranlagungsjahres eine uneingeschriebene Mahnung zuzustellen (Ziff. 21 Checkliste). Wird dieser Mahnung nicht Folge geleistet, so erfolgt unter Ansetzung einer Frist von 8 Tagen und unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung eine weitere Mahnung, die mit eingeschriebener Sendung zuzustellen ist. Die Mahnfrist ist gemäss § 14 Abs. 1 VV StG nicht erstreckbar.

Dieses Verfahren wurde im Falle des Beschwerdeführers durchgeführt. Das eingeschriebene Mahnschreiben vom 20. August 1985 (Form. K 16.002.85) enthielt die Hinweise auf die Bussenfolgen nach kant. und eidg. Recht, Ermessensveranlagung und allenfalls später die Eröffnung eines Hinterziehungsverfahrens sowie Rechtsnachteile in bezug auf die Rückforderung der Verrechnungssteuer für den Fall der Nichtbefolgung.

Der Beschwerdeführer reichte innert der 8-Tagesfrist die Steuererklärung nicht ein, und er hatte sie auch noch nicht eingereicht, als am 14. Oktober (Verfügungsdatum) bzw. 18. Oktober 1985 (Versand) die Bussenverfügungen ergingen. Die objektiven Voraussetzungen für die Ausfällung von Bussen sind damit erfüllt.

4. Der Beschwerdeführer hält die Bussenausfällung nicht für gerechtfertigt. Er macht geltend: ...

5. ...

6. Es ergeben sich folgende Sachverhaltswürdigungen und rechtliche Folgerungen:

a) Die Behauptung des Beschwerdeführers, es sei ihm eine Fristerstreckung durch den Gemeindeschreiber gewährt worden, geht fehl. Vielmehr wurde er vom Gemeindeschreiber dahingehend ermahnt, dass er nun die ausstehende Steuererklärung rasch nachreichen müsse, andernfalls die Bussenausfällung komme. Der Beschwerdeführer konnte auch deshalb nicht missverständlich der Meinung sein, der Gemeindeschreiber habe ihm eine Fristerstreckung gewährt, als er aufgrund eines früheren Beschwerdeverfahrens betr. Ordnungsbussen wusste, dass Fristerstreckungsgesuchen nur entsprochen werden kann, wenn diese vor Ablauf der ordentlichen Einreichungsfrist gestellt werden.

b) Aufgrund der Zusicherung des Gemeindeschreibers, unmittelbar vor Bussenausfällung erfolge noch ein Telefon, mit dem dem Beschwerdeführer die Möglichkeit geboten werden solle, noch gleichentags die Steuererklärung auf der Gemeindekanzlei abzugeben, durfte sich der Beschwerdeführer keinesfalls in Sicherheit wiegen, er habe jedenfalls noch die Möglichkeit, ohne Sanktionsfolgen mit der Einreichung der überfälligen Steuererklärung zuzuwarten; denn einerseits drohte ihm die schriftlich zugestellte Mahnung (Form. K 16.002.85) eine Busse an, sofern die geforderten Unterlagen nicht binnen 8 Tagen eingingen, und andererseits musste der Beschwerdeführer mit der Möglichkeit rechnen, dass die letzte telefonische Notwarnung nicht klappen könnte, sei es, dass es nicht der Gemeindeschreiber war, welcher die Anfrage von der Steuerverwaltung nach allfällig eingegangenen Steuererklärungen entgegennahm (Fall, welcher dann auch eintrat), sei es weil der Beschwerdeführer auf die telefonische Notwarnung hin nicht erreichbar war. Es mutet auch merkwürdig an, wenn der Beschwerdeführer einerseits vorbringt, starke berufliche und behördliche Belastung habe ihn während Monaten daran gehindert, seiner Bürgerpflicht zur Steuerdeklaration nachzukommen, andererseits aber es darauf ankommen liess, auf einen Telefonanruf hin, seine Steuererklärung innert kürzester Frist mit den erforderlichen Unterlagen einreichen zu können. Wäre die Steuererklärung nicht bereits ausgefüllt und die Unterlagen bereitgestellt gewesen, so wäre es dem Beschwerdeführer jedenfalls nicht möglich gewesen, die ordnungsgemäss ausgefüllte Steuererklärung einzureichen, selbst wenn das fragliche Telefon ihn erreicht hätte. Hätte er aber die Steuererklärung zuvor gerüstet gehabt, so ist nicht einzusehen, weshalb er mit dem Einreichen hätte bis zum Eintreffen des erwähnten Telefons zuwarten sollen.

Unter diesen Umständen kann keine Rede davon sein, der Beschwerdeführer habe berechtigterweise darauf vertrauen dürfen, es sei ihm eine Fristerstreckung gewährt worden (vgl. ASA 55, 351 ff.). Die Vorinstanzen haben deshalb zu Recht Ordnungsbussen ausgesprochen.

7. Gemäss einer Weisung des Vorstehers der Kantonalen Steuerverwaltung über die Bemessung von Ordnungsbussen vom 1. Februar 1984 (Steuerbuch Nr. 254), die vom Verwaltungsgericht schon wiederholt als gesetzmässig befunden worden ist, beträgt die Bussenhöhe bei einem steuerbaren Einkommen in der Vorperiode zwischen 50 000 und 75 000 Franken 200 - 300 Franken bei einer erstmaligen, 400 - 600 Franken bei einer zweiten und 800 - 1 200 Franken bei einer dritten Verletzung von Verfahrensvorschriften. Für die Verletzung der Verfahrenspflichten gemäss Art. 131 BdBSt ist eine Busse auszusprechen, welche in der Regel gleich hoch anzusetzen ist wie die kantonale Busse (Ziff. 7 der erwähnten Weisung).

Der Beschwerdeführer wurde infolge Nichteinreichung der Steuererklärung 1979/80 mit je ... Franken durch die Kant. Steuerverwaltung und die Wehrsteuerverwaltung gebüsst (vgl. VGE 394/79 vom 11. März 1980). Mit Verfügung vom 9. November 1983 wurde er ein zweites Mal mit je ... Franken gebüsst, weil er die Steuererklärung 1983/84 trotz Mahnung wiederum nicht eingereicht hatte (Steueract. 1983/84 Nr. 13). Für diese Periode erfolgte dann auch eine Ermessensveranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bei der Staatssteuer und von Fr. ... bei der direkten Bundessteuer. Vorliegend geht es also um die dritte Missachtung der fundamentalsten Verfahrenspflichten eines Steuerpflichtigen innerhalb von vier Steuerperioden. Die Normalbussen betragen deshalb, wie die Vorinstanzen zutreffend festgestellt haben, je 800 - 1 200 Franken bei der Staatssteuer und der Bundessteuer.

Nachdem im Beschwerdeverfahren eine Tatsache aufgedeckt wurde, welche im vorinstanzlichen Verfahren übersehen wurde (dritte, nicht erst zweite schwerwiegende Verfahrensverletzung), liegt ein Fall vor, bei welchen eine Verschlechterung der angefochtenen Verfügung zulasten des Beschwerdeführers grundsätzlich vorzunehmen ist (vgl. EGV 1979, 120, Ziff. 4.1.2).

Eine gewisse Reduktion der Normalbusse ist andererseits deshalb gerechtfertigt, weil das Verschulden infolge der Zusicherung des Gemeindeschreibers, er werde entgegenkommenderweise noch eine telefonische Mitteilung machen, unmittelbar bevor die Busse effektiv ausgefällt werde, etwas herabgesetzt wird. Es rechtfertigt sich deshalb, die Bussen auf je ... Franken festzusetzen. Kein Grund für eine Bussenreduktion ist jedoch der Umstand, dass sich der Beschwerdeführer für behördliche Tätigkeiten zur Verfügung stellt. Der verfassungsrechtliche Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung verbietet die Berücksichtigung dieses Umstandes.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 12. Februar 1988 i.S. O.X.-Y. (VGE 355/87)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. Januar 1988 i.S. F.W. (VGE 359/87)

Steuerhinterziehung, vollendete; Mitwirkung des einen falschen Lohnausweis ausstellenden Arbeitgebers und fahrlässige Begehung durch Ehemann, der den falschen Lohnausweis der Ehefrau einreicht (§§ 87 und 89 StG; Art. 129 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

M. X.-Y. (verheiratet seit September 1982) arbeitete in den Jahren 1981 und 1982 als Bürochefin bei der Z. Treuhand AG. Im Lohnausweis vom 1.3.1983 bescheinigte die Arbeitgeberin die Nettolöhne für 1981 und 1982. Bei der Veranlagung der Z. Treuhand AG ergab eine Prüfung der Lohnbuchhaltung, dass die verbuchten Löhne nicht mit den im Lohnausweis für die Angestellte M. X.-Y. bescheinigten Gehaltszahlungen übereinstimmten. Diese Differenzen in der Höhe von Fr. 6 011.-- (im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1981/82) wurden in einem Zeitpunkt entdeckt, als der Ehegatte der Angestellten für die Periode 1983/84 bereits rechtskräftig veranlagt war.

In der Folge wurde mit Zwischenbescheid vom 5.12.1985 gegen O. X.-Y., den Ehegatten von Frau M. X.-Y., und gegen F. W., Geschäftsführer und Verwaltungsrat der Z. Treuhand AG, eine Untersuchung wegen vollendeter Steuerhinterziehung bzw. wegen Begünstigung, Mitwirkung und Beihilfe dazu eröffnet.

Mit Verfügung der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 2.8.1987 wurde O. X.-Y. der vollendeten Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1983/84) schuldig befunden und sowohl kantonal als auch bundessteuerlich zu Bussen und Nachsteuern verurteilt. F. W. wurde der Mitwirkung und Hilfeleistung an einer vollendeten Steuerhinterziehung schuldig befunden und sowohl kantonal als auch bundessteuerlich mit Bussen bestraft. Das Verwaltungsgericht hiess die beiden hiergegen gerichteten Beschwerden hinsichtlich der Berechnung von Nachsteuern und Bussen teilweise gut, bestätigte jedoch die Verfügungen der Vorinstanzen dem Grundsatz nach. Die nicht deklarierten bzw. nicht auf dem Lohnausweis angeführten Einkünfte von Frau M. X.-Y. betrafen einerseits Gratifikationen und andererseits nicht ausgewiesene Pauschalspesen.

Aus den Erwägungen des Verwaltungsgerichts: Zur Frage der Strafbarkeit des Ehemannes infolge Einreichens eines falschen Lohnausweises betreffend Erwerbseinkommen der Ehefrau (VGE 355/87):

1.-2. ...

3. In subjektiver Hinsicht werfen die Vorinstanzen dem Beschwerdeführer ein fahrlässiges Verhalten vor.

Das Gericht kann sich dieser Einschätzung aus den nachfolgenden Gründen anschliessen:

a) Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine Steuerverkürzung dadurch verursacht, dass er "die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen oder nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet

ist" (vgl. E. Känzig, a.a.O., N. 12 zu Art. 129 BdBSt mit Hinweisen);

b) Der Beschwerdeführer führt zu seiner Entlastung u.a. folgendes aus:

> "An die Sorgfalt des Ehemannes in seiner Deklarationspflicht dürfen keine überspitzten Anforderungen gestellt werden: Jedenfalls kann von ihm nicht mehr als eine Erkundigung bei seiner Frau mit Uebergabe der Lohnausweise verlangt werden, vorab dann, wenn er keinen Anlass hat, eine Unkorrektheit zu vermuten." (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4)

Mithin anerkennt der Beschwerdeführer sinngemäss zutreffend, dass der Ehemann, welcher seine Ehefrau in Steuerangelegenheiten vertritt (vgl. Känzig, a.a.O., 2. A., N. 1 ff. zu Art. 13 BdBSt), bei der Deklaration des Erwerbseinkommens der Gattin gewisse Erkundigungen bei seiner Gattin einzuholen hat. Im vorliegenden Fall hatte der Beschwerdeführer - bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit - aus zwei Gründen Anlass, bei der Ehegattin Fragen in bezug auf den Lohnausweis zu stellen.

aa) Zum einen ist völlig unglaubwürdig, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Deklaration (Steuererklärung vom 10.3.1983) keine Kenntnisse von einer an die Ehefrau ausgerichteten Gratifikation hatte. Denn es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass eine frisch verheiratete Ehefrau (Heirat: 23. September 1982) ihrem Angetrauten eine am Ende des gleichen Jahres zugeflossene Gratifikation (ihrer Arbeitgeberin) von immerhin Fr. 2 500.-- verschweigt. Auch wenn die Ehegattin offenbar persönlich über ihre Einkünfte verfügte (vgl. den Standpunkt des Bf. in act. 12), bleibt unerfindlich, weshalb diese Geldsumme beispielsweise nicht Eingang in die Budgetgespräche/Pläne des Paares (z.B. Haushaltinvestitionen, Ferienpläne usw.) hätte

finden sollen. Ist nach den konkreten Umständen davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer die Auszahlung einer Gratifikation grundsätzlich bekannt war, musste ihm in der Folge auch - bei der zu beobachtenden Sorgfalt - auffallen, dass im entsprechenden Lohnausweis in der betreffenden Rubrik (Ziff. 2 lit. g) nichts eingetragen war.

bb) Zum andern macht der Beschwerdeführer - wie vorne dargelegt - geltend, die Ehefrau sei "teilweise im Aussendienst tätig" gewesen (vgl. act. 12, S. 2). Er bringt jedoch nicht substantiiert vor, er sei über die Tätigkeit seiner Ehefrau nicht informiert gewesen. Jedenfalls ist zu erwarten, dass der Ehemann wusste, ob seine erwerbstätige Gattin jederzeit im Büro (telefonisch) erreichbar war oder ob sie zumindestens teilweise ausserhalb des betreffenden Büros arbeitete. Zwar fand die Hochzeit gegen Ende der vorliegend massgebenden Bemessungsjahre 1981/82 statt (am 23.9.1982); doch darf ohne weiteres angenommen werden, dass der Beschwerdeführer seine Frau einige Zeit vor der Heirat kennengelernt hatte; dafür spricht auch der Umstand, wonach die ehemalige Adresse der Gattin (im Zeitraum vor der Verheiratung) mit der Adresse des Beschwerdeführers identisch ist (vgl. act. 22, Ziff. 4). Nach dem Gesagten ergibt sich, dass dem Beschwerdeführer die geltend gemachte Aussendiensttätigkeit im Zeitpunkt der Deklaration bekannt sein musste. Anderseits war im fraglichen Lohnausweis vom 1.3.1983 ausdrücklich angekreuzt worden, dass keine Spesenvergütungen ausbezahlt wurden. Diese Diskrepanz hätte einem Steuerpflichtigen in der gleichen Situation bei zumutbarer Aufmerksamkeit auffallen müssen; jedenfalls drängen sich in einer solchen Situation offensichtlich entsprechende Erkundigungen bei der Ehefrau auf; dabei hätte die Ehefrau schon damals auf Spesenzahlungen hinweisen müssen (vgl. die ihr bekannten Abrechnungen: act. 4, 6 und 7).

c) Zusammenfassend ist dem Beschwerdeführer hinsichtlich der vorliegenden, unzureichenden Besteuerung zumindestens ein fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen und können die weiteren, diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers nicht gehört werden.

4.-6. ...

Aus den Erwägungen des Verwaltungsgerichts zur Strafbarkeit des einen falschen Lohnausweis ausfüllenden Arbeitgebers (VGE 359/87):

1. Wer vorsätzlich zu einer Verletzung von Verfahrenspflichten oder zu einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine solche bewirkt oder daran mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit einer Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu Fr. 5 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.-- (vgl. § 89 Abs. 1 und 2 StG).

Wer den Täter zur Steuerhinterziehung vorsätzlich bestimmt, ihm dabei Hilfe leistet oder dazu beiträgt oder beizutragen versucht, ihn der Strafverfolgung oder dem Strafvollzug zu entziehen, ist gleichfalls wie der Täter strafbar, wobei Gehilfen und Begünstiger in der Regel milder zu bestrafen sind als Haupttäter und Anstifter (vgl. Art. 129 Abs. 3 BdBSt; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N. 22 f. zu Art. 129 BdBSt; E. Känzig, Wehrsteuer, N. 9 zu Art. 129 BdBSt).

2. Wie die Vorinstanzen zutreffend darlegen, setzt die Bestrafung wegen Teilnahme an einer vollendeten Steuerhinterziehung in objektiver Hinsicht voraus, dass der Teil-

nehmer durch sein Verhalten dazu beigetragen hat, dass ein Steuerpflichtiger im Steuerverfahren unrichtige oder unvollständige Angaben machte, die in der Folge zu einer Steuerverkürzung führten. In subjektiver Hinsicht erfordert die Bestrafung ein vorsätzliches Verhalten (vgl. angefochtene Verfügung, Erw. 2; vgl. auch Känzig, a.a.O. N. 9 zu Art. 129 BdBSt; Masshardt, N. 22 f. zu Art. 129 BdBSt).

Die Vorinstanzen liessen die Frage offen, ob es im Bundessteuerrecht für die Annahme eines Teilnahmedelikts der Begehung eines Hauptdeliktes bedürfe (vgl. Känzig, a.a.O. N. 9 zu Art. 129, welcher diese Frage bejaht mit Hinweis auf eine abweichende Meinung für das bernische Recht). Dies ist nicht zu beanstanden, da - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - ein Hauptdelikt vorliegt. Denn mit Entscheid VGE 355/87 (vom 26.1.1988) hat das Verwaltungsgericht eine Verurteilung des O. X.-Y. wegen vollendeter Steuerhinterziehung bestätigt, weil dieser in seiner Steuererklärung 1983/84 gewisse Einkünfte der Ehefrau nicht deklariert hatte (bei der direkten Bundessteuer durchschnittlich Fr. 5 707.-- von den Einkünften 1981/82) und weil ihm in dieser Hinsicht ein fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen ist. Diese nicht deklarierten Einkünfte betreffen einerseits Gratifikationen und anderseits nicht ausgewiesene Pauschalspesen. Sie beruhen auf einem falschen Lohnausweis (vom 1.3.1983), welcher eindeutig weder die Gratifikationen noch die Pauschalspesen enthielt und welcher unbestrittenermassen vom Beschwerdeführer des vorliegenden Verfahrens erstellt und unterzeichnet wurde.

Zusammenfassend ist der objektive Tatbestand der Gehilfenschaft (des Beschwerdeführers) an der betreffenden vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt. Im übrigen wird dies vom Beschwerdeführer nicht substantiiert bestritten, sondern anerkennt dieser vielmehr ausdrücklich kantonal die Ausfällung einer Busse (...) und mithin grundsätzlich auch

das Vorliegen des objektiven Tatbestandes.

3. a) In subjektiver Hinsicht äusserte sich der Vertreter des Beschwerdeführers zu den Gratifikationen folgendermassen:

> "Richtig ist hingegen, dass der Beschwerdeführer den 13. Monatslohn (Grati) im Jahre 1981 und 1982 nicht auf dem Lohnausweis aufgeführt hat. Der Lohnausweis vom 1. März 1983 ist zugegebenermassen schludrig erstellt. Die Vorinstanz schliesst diesbezüglich auf Vorsatz. Dies ist, da der Beschwerdeführer um die Auszahlung des 13. Monatslohnes wusste, beinahe nicht zu widerlegen." (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4 unten)

Anschliessend folgen in der Beschwerdeschrift keine Ausführungen, welche die vorinstanzliche Schlussfolgerung - wonach der Beschwerdeführer die Gratifikationen vorsätzlich zum Zwecke der Steuerersparnis im Lohnausweis verschwieg - (auch nur ansatzweise) widerlegen sollten; mithin anerkennt der Beschwerdeführer insoweit eine vorsätzliche Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung, als er im ursprünglichen Lohnausweis vom 1.3.1983 die ausbezahlten Gratifikationen verheimlichte.

b) Was die vorgebrachten Pauschalspesen von Fr. ... (1981) bzw. von Fr. ... (1982) anbelangt, akzeptierte das Gericht im Entscheid VGE 355/87 lediglich durchschnittlich Fr. ...; weil die restlichen Spesen auch nicht annähernd ausgewiesen wurden, musste praxisgemäss eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen werden (vgl. zit. VGE, Erw. 2 c-e).

Der Beschwerdeführer bestreitet, mit den ausgerichteten aber im Lohnausweis nicht aufgeführten Spesen vorsätzlich eine gesetzwidrige Steuerverkürzung bei der Mitarbeiterin bezweckt zu haben. In der Folge ist zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer an der Hinterziehung der aufgerechneten Spesen eine vorsätzliche Mitwirkung vorgeworfen werden

kann.

aa) Der subjektive Tatbestand verlangt vorsätzliches Verhalten, d.h. der Gehilfe muss wissentlich und willentlich gehandelt haben. Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein. Dazwischen liegt ein Vermutungsschluss von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, dies auch willentlich tut (vgl. R. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, 114/115; VGE 355/86 vom 27.3.87, Erw. 1 c, publ. in StE 1987, B 101.21 Nr. 5; VGE 332/86 vom 9.12.86, Erw. 3 b).

Der Vorsatz ist grundsätzlich durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Pflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss, wie bereits dargelegt, angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hatte (Eventualvorsatz). Die Ueberprüfung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen des Pflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Der Vorsatz ist einerseits nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben des Pflichtigen von der Steuerbehörde leicht festgestellt werden konnte; denn der Pflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörde auf seine Angaben abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (vgl. BGE vom 31.5.85 i.S. D. =

ASA 55, 563; Erw. 4 a; BGE vom 14.9.84 in StR, 1986; StE 1987, B 101.21 Nr. 5).

Diese Ausführungen beziehen sich zwar auf eine Bussenerhebung wegen Steuerhinterziehungsversuches (vgl. StE 1987, B 101.21 Nr. 5), doch können sie grundsätzlich uneingeschränkt auf den vorliegenden Fall übertragen werden, da völlig unerfindlich ist, weshalb die Frage des Vorsatzes bei der Mitwirkung an einer vollendeten Steuerhinterziehung abweichend von der dargestellten Praxis zu behandeln wäre.

bb) Den Akten in der Beschwerdesache 355/87 ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer der betreffenden Angestellten jeweils zum Jahreswechsel Salärberechnungen (mit der Ueberschrift "Dein Salär für 1981" bzw. 1982) ausfertigte, welche (im Vergleich zum Nettolohn) bedeutende Spesenbestandteile enthielten (vgl. Beschwerdesache 355/87, act. 6 und 7 [Kopien davon = KB 3 und 4]); dabei bezifferte der Beschwerdeführer die monatlichen Spesen für die erste Hälfte 1981 (vgl. KB 5 i.V.m. act. 9 aus VGE 355/87) auf Fr. ... (...) und für 1982 (handschriftlich!) auf Fr. ... (..). Mithin wusste der Beschwerdeführer am 1.3.1983, als er den fraglichen Lohnausweis ausfüllen musste, offensichtlich, dass der betreffenden Angestellten auch (beachtliche) Spesenvergütungen ausgerichtet wurden. Er machte denn auch in der Beschwerdeschrift zu Recht nicht substantiiert geltend, er habe die betreffenden Spesenvergütungen irrtümlich vergessen. Im übrigen hat der Beschwerdeführer im fraglichen Lohnausweis die Spesenvergütungen nicht übersehen, sondern vielmehr im Abschnitt "Spesenvergütungen" in der Zeile "wenn keine, hier ankreuzen", das entsprechende Kästchen angekreuzt (vgl. VGE 355/87, act. 8). Schliesslich war dem beruflich als Treuhänder tätigen Beschwerdeführer offenkundig bekannt, dass Spesenvergütungen - ungeachtet der geschäftsmässigen Begründetheit - im Lohnausweis aufzuführen sind. Steht nach diesen Ausführungen mit hinreichender

Sicherheit fest, dass dem Beschwerdeführer die Unrichtigkeit bzw. die Unvollständigkeit seiner Angaben (im Lohnausweis) bewusst war, muss angenommen werden, dass der Beschwerdeführer auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Dabei musste dem Beschwerdeführer als Treuhänder auch bewusst sein, dass er mit dem Verschweigen der Spesenvergütungen den Veranlagungsbehörden eine Ueberprüfung der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Spesen wesentlich erschwerte (wenn nicht praktisch verunmöglichte) und dass er in diesem Sinne eine zu niedrige Veranlagung (hinsichtlich seiner Mitarbeiterin) zumindest in Kauf nahm. Dieser Schluss ist umsomehr gerechtfertigt, als der Beschwerdeführer bis heute keineswegs substantiiert belegte, dass die nachträglich geltend gemachten Spesen im vollen Umfange begründet sind. Jedenfalls ist unerfindlich, weshalb der Beschwerdeführer die Spesenvergütungen hätte verschweigen sollen, wenn er nicht mindestens eventualvorsätzlich an einer Steuerverkürzung (bei seiner Mitarbeiterin) mitwirken wollte. Zusammenfassend ist dem Beschwerdeführer hinsichtlich der gesetzwidrigen Steuerverkürzung, welche mit den im ursprünglichen Lohnausweis verschwiegenen Spesenvergütungen zusammenhängt, ein eventualvorsätzliches Verhalten vorzuwerfen; zudem sind keine Umstände ersichtlich, die diese Vermutung entkräften könnten.

4. Umstritten ist abschliessend noch die Höhe der Steuerbusse. Nach Auffassung der Vorinstanzen können keine Strafmilderungsgründe zuerkannt werden, weil das Verschulden eines berufsmässigen Treuhänders und Steuerberaters mit einschlägigen Fachkenntnissen, welcher vorsätzlich einen unrichtigen Lohnausweis ausgestellt sowie unterzeichnet hat und damit eine Steuerhinterziehung überhaupt erst ermöglichte, als schwerwiegend zu bezeichnen ist. Das Gericht kann sich dieser Einschätzung grundsätzlich anschliessen. Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss strafmindernd eine lange

Dauer und entsprechendes Wohlverhalten seit dem zu beanstandenden Verhalten geltend macht, ist auf die Haltung der Zürcher-Bundessteuer-Rekurskommission hinzuweisen, wonach der Strafmilderungsgrund des anhaltenden Wohlverhaltens, der ohnehin im freien Richterermessen steht (vgl. E. Hafter, Strafrecht, Allgemeiner Teil, 2. A., S. 364), bei der direkten Bundessteuer unter anderen Voraussetzungen angewendet wird als im gemeinen Strafrecht. Denn ausschlaggebend ist das subjektive Moment, wonach die langjährige Bewährung eines Täters nach einer bisher ungeahndet gebliebenen Tat bei der Strafzumessung nicht unberücksichtigt bleiben soll. Im Bereich der Bundessteuer (wie auch bei der kantonalen Steuer), bei der ein Steuerpflichtiger ordentlicherweise alle zwei Jahre eine Steuererklärung abgibt, dauert es selbstverständlich länger, bis von seiner Bewährung ausgegangen werden kann, als im Bereich des gemeinen Strafrechts, gegen das jeder Bürger täglich in verschiedenster Weise verstossen kann (vgl. StE 1987, B 101.9 Nr. 4). Der Beschwerdeführer beging die vorliegenden Verfehlungen im März 1983. Das Untersuchungs- bzw. Hinterziehungsverfahren wurde im Dezember 1985 eingeleitet. Unter diesen Umständen erscheint ein Wohlverhalten seit der fraglichen Tat weder besonders ausgeprägt noch langandauernd, weshalb sich kein entsprechender Strafmilderungsgrund aufdrängt.

Soweit der Beschwerdeführer berücksichtigt haben will, dass "die Veranlagungsbehörde unschwer die Unvollständigkeit des Lohnausweises hätte feststellen können, ja sogar hätte feststellen müssen" (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6), legte er nicht substantiiert dar, weshalb der Veranlagungsbehörde die Ausbezahlung einer Gratifikation und von beachtlichen Spesenvergütungen für eine kaufm. Angestellte bekannt sein musste und sich deshalb weitere Abklärungen aufgedrängt hätten. Im übrigen übersieht der Beschwerdeführer die massgebende Praxis, wonach die Veranlagungsbehörden sich grundsätzlich auf die Richtigkeit der Angaben in der

Steuererklärung (bzw. in den dazugehörenden Formularen) verlassen dürfen (vgl. ASA 51, 430; VGE 304/87 vom 28.1.88 E. 3 c mit Hinweisen).

Nach dem Gesagten liegen beim Beschwerdeführer keine Gründe vor, welche eine Reduktion der Steuerbusse gebieten.

Anderseits ist zu berücksichtigen, dass die objektive Schwere der vollendeten Steuerhinterziehung (bzw. des Hauptdeliktes) aus den nachfolgenden Gründen geringer ausfällt; ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 23. Oktober 1987 i.S. X. AG, Z. und N. (VGE 324/86 und 325/86)

Steuerhinterziehung, vollendete (§ 87 StG; Art. 129 BdBSt); Steuerbarkeit von Schmier- bzw. Schweigegeldern (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Sachverhalt:

A. Im Steuerveranlagungsverfahren 1983/84 nahm der Veranlagungsbeamte eine Revision der X. AG (Bf. I.1) vor. An diesen Ermittlungen beteiligte sich auch ein Bundessteuerinspektor; unter anderem gestützt auf einen Bericht dieses Beamten wurde gegen Z. (Bf. I.2) und die X. AG am 10.10.1984 eine Strafuntersuchung wegen vollendeter Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1981/82) und versuchter Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1983/84) eingeleitet.

An einer Besprechung vom 8.5.1985 kamen die Parteien überein, hinsichtlich des Nach- und Strafsteuerverfahrens für die Veranlagungsperiode 1981/82 das hinterzogene Einkommen 1979 (des Steuerpflichtigen Z.) auf Fr. 40 541.-- und das hinterzogene Einkommen 1980 auf Fr. 64 626.-- festzusetzen; für die Veranlagungsperiode 1983/84 wurde ein versuchsweise hinterzogener Betrag von Fr. 35 500.-- ermittelt. Für die X. AG ergab sich eine "Aufrechnung unter allen Titeln von Fr. 37 000.--". Von diesen Vergleichen wurden Probleme im Zusammenhang mit dem Erwerb der X. Aktien durch Z. ausdrücklich ausgeklammert. Dabei ging es um die Vereinbarung zwischen den Herren Dr. Hans S., Gerd H., Siegfried M. (alle drei deutsche Staatsangehörige) und Z., die im Hinblick auf die Uebertragung der Aktien der

X. AG abgeschlossen wurde und folgende Daten trägt: 27.9.80, 30.9.80, 4.10.80 und 21.10.80 (...).

Mit Entscheid vom 17.5.1985 (Versand: 23.5.1985) verfügte der Präsident der Kantonalen Steuerkommission/VdBSt in bezug auf die Einsprache des Z. gegen die Veranlagungsverfügung 1983/84 u.a. was folgt:

> "1. In Genehmigung des Vergleichs vom 8.5.1984 wird davon Vormerk genommen, dass in Abänderung der angefochtenen Veranlagung 1983/84 das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. 78 700.-- (Steuerbetrag pro Einheit: Fr. 3 541.50), für die direkte Bundessteuer auf Fr. 78 700.-- (Steuerbetrag p.a.: Fr. 7 712.60) festgesetzt ist, und das Einspracheverfahren wird gestützt darauf als gegenstandslos am Protokoll abgeschrieben, wobei die steuerrechtlichen Probleme im Zusammenhang mit dem Erwerb der X. Aktien vorbehalten bleiben und von diesem Vergleich ausgenommen sind."

Hinsichtlich der Strafuntersuchung verfügte der Präsident der Kantonalen Steuerkommission/VdBSt am 21.5.1985 (ebenfalls eröffnet am 23.5.1985) folgendes:

> "1. Der Vergleich vom 8.5.1985 wird genehmigt und gestützt darauf das eingeleitete Strafverfahren als gegenstandlos am Protokoll abgeschrieben, soweit dieses nicht einzustellen ist.
>
> 2. Z. hat wegen vollendeter, teilweise qualifizierter Steuerhinterziehung in der Veranlagungsperiode 1981/82 im Sinne von § 87 Abs. 1 StG und Art. 129 BdBSt eine kantonale Nachsteuer von Fr. 22 653.-- und eine Bundessteuer von Fr. 10 872.40 sowie eine kantonale Busse von Fr. 22 653.-- und eine Bundessteuerbusse von Fr. 30 594.60 zu entrichten.
>
> 3. a) Z. hat wegen versuchter Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1983/84) im Sinne von § 88 StG und Art. 131 BdBSt eine kantonale Busse von Fr. 8 336.-- und eine Bundessteuerbusse von Fr. 11 354.-- zu entrichten.

b) Die X. AG hat für die Veranlagungsperiode 1983/84 wegen versuchter Steuerhinterziehung kantonal eine Busse von Fr. 7 413.-- und bundessteuerlich eine solche von Fr. 6 262.-- zu bezahlen. Das Verfahren für die Veranlagungsperiode 1981/82 wird eingestellt.

..."

Mit Zwischenbescheid vom 29.10.1985 leiteten die Vorinstanzen ein Fiskalstrafverfahren gegen RA Dr. N. (Bf. II) ein wegen Mitwirkung an vollendeter und versuchter Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1979/80 und 1981/82, 1983/84 jeweils betreffend kantonalen Staats- und Bundessteuern der X. AG sowie von Z.).

Nach Durchführung des Steuerstrafuntersuchungsverfahrens (im Zusammenhang mit dem vorgenannten Aktienerwerb durch Z.) - an welchem die X. AG als Angeschuldigte Ziffer 1, Z. als Angeschuldigter Ziffer 2 und Dr. N. als Angeschuldigter Ziffer 3 beteiligt waren - verfügten die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) am 4. Mai 1986 (Versand: 9.5.1986; Doss. 4, Nr. 36) was folgt:

"1. a) Die Angeschuldigte Ziff. 1 wird der vollendeten Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1981/82) schuldig befunden.

b) Der Angeschuldigte Ziff. 2 wird der vollendeten Steuerhinterziehung sowie der Mitwirkung und Beihilfe an einer solchen (Veranlagungsperiode 1981/82) schuldig befunden.

c) Der Angeschuldigte Ziff. 3 wird der Mitwirkung an einer vollendeten Steuerhinterziehung in zwei Fällen (Veranlagungsperiode 1981/82 betr. Angeschuldigte Ziff. 1 und 2) schuldig befunden.

2. a) In Anwendung von § 87 StG und Art. 129 Abs. 1 lit. b BdBSt werden die Angeschuldigten Ziff. 1 und 2 mit folgenden Bussen bestraft:

Ziff. 1		
(X. AG)	kantonal	Fr. 26 118.90
	dir. Bundesst.	Fr. 28 199.20
Ziff. 2		
(Z.)	kantonal	Fr. 16 992.90
	dir. Bundesst.	Fr. 14 784.--

b) Desgleichen werden die Angschuldigten Ziff. 2 und 3 in Anwendung von § 89 StG und Art. 129 Abs. 3 BdBSt mit folgenden Bussen bestraft:

Ziff. 2		
(Z.)	kantonal	Fr. 4 000.--
	dir. Bundesst.	Fr. 5 640.--
Ziff. 3		
(Dr. N.)	kantonal	Fr. 6 000.--
	dir. Bundesst.	Fr. 12 894.--

3. a) In Ergänzung der Veranlagungsverfügungen 1981/82 wird das steuerbare Einkommen der Angeschuldigten Ziff. 1 von Amtes wegen kantonal auf Fr. 46 300.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 46 800.-- erhöht und Nachsteuern von Fr. 20 895.30 (kantonal) und Fr. 7 049.80 (direkte Bundessteuer) erhoben.

b) Desgleichen wird das steuerbare Einkommen des Angeschuldigten Ziff. 2 kantonal auf Fr. 131 000.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 138 100.-- erhöht und Nachsteuern von Fr. 16 992.90 (kantonal) und Fr. 9 240.-- (direkte Bundessteuer) erhoben.

..."

C.-F. ...

Erwägungen:

I. 1. ... (Verfahrensvereinigung)

2. a) Unbestritten ist, dass die im erwähnten Vergleich vom 8.5.1985 festgesetzten Nach- und Strafsteuern (insgesamt Fr. 13 675.-- für die Beschwerdeführerin I.1 und Fr. 106 463.-- für den Beschwerdeführer I.2) rechtskräftig sind und nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden (...).

b) Umstritten sind jedoch die steuerrechtlichen Auswirkungen des Erwerbs der X. Aktien durch den Beschwerdeführer I.2.

Nach Auffassung des Beschwerdeführers I.2 bezieht sich die Rechtskraft des erwähnten Vergleichs - ungeachtet des im Vergleich enthaltenen Vorbehaltes (hinsichtlich des Aktienerwerbs) - sinngemäss auf die gesamte Veranlagung (und mithin auch auf Fragen im Zusammenhang mit dem Aktienerwerb), da den Steuergesetzen des Kantons Schwyz und des Bundes eine Einschätzung in Etappen fremd sei; überdies sei die Revisionsfrist längst abgelaufen (vgl. Beschwerdeschrift I, S. 6).

Dieser Auffassung kann nicht beigepflichtet werden. Dafür spricht zunächst der Begriff der Rechtskraft. Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Verfügung formell rechtskräftig, sobald die Beschwerdefristen unbenutzt verstrichen sind; mit der materiellen Rechtskraft wird grundsätzlich vermieden, dass dieselbe Streitigkeiten zwischen denselben Parteien - ausser im Fall der Revision - ein zweites Mal derselben Instanz unterbreitet werden kann (vgl. B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N. 579 ff.). Damit eine Steuerveranlagungsverfügung materielle Rechtskraft erlangt,

muss sie jedoch dasselbe Steuersubjekt, denselben Gegenstand, dieselbe Steuerperiode und denselben Rechtsgrund betreffen, d.h. es muss sich um dieselbe Frage handeln (vgl. Knapp, a.a.O. N. 586). Im vorliegenden Vergleich vom 8.5.1985 wurde die Frage von Nach- und Strafsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb der X. Aktien vorbehalten und vom Vergleich ausdrücklich ausgenommen (...). Mithin wurde die Frage des Aktienerwerbs im zit. Vergleich ausdrücklich nicht entschieden, weshalb diese Frage auch nicht in (materielle) Rechtskraft erwachsen konnte. Mit anderen Worten bezieht sich die Rechtskraft des Vergleichs lediglich auf die im Vergleich behandelten Fragen.

Im weiteren entspricht das Vorgehen der Vorinstanzen - in einer komplexen Angelegenheit zunächst einen Teilbereich zu entscheiden (wobei der noch nicht entschiedene Problemkreis ausdrücklich vorbehalten wird) - zwar nicht dem Regelfall; anderseits ist ein solches Vorgehen dem kantonalen Verfahrensrecht nicht fremd (vgl. § 162 ZPO, wonach ein Teilentscheid gefällt werden kann, wenn es die Umstände rechtfertigen). In diesem Sinne kann sich ein Teilentscheid namentlich dort als zweckmässig erweisen, wo sich die Parteien in einem bestimmten Bereich einig sind. Somit ist das Vorgehen der Vorinstanzen, mit dem Vergleich vom 8.5.1985 - abgesehen vom ausdrücklich ausgeklammerten Aktienerwerb und seinen steuerrechtlichen Auswirkungen - über die Nach- und Strafsteuern des übrigen, aufgedeckten hinterzogenen Einkommens (bzw. der entsprechenden verdeckten Gewinnausschüttungen) zu entscheiden, grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. Dossier 3, act. 28-30 und die dort enthaltenen Feststellungen, u.a. die Verbuchung von Privataufwand des Beschwerdeführers I.2 in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin I.1, z.B. Ferienaufwendungen, Kleiderrechnungen, Fahrschule des Sohnes usw.).

Im übrigen ist auch der Grundsatz von Treu und Glauben und das entsprechende Verbot widerspruchsvollen Verhaltens zu beachten (vgl. Knapp, a.a.O. N. 287 ff.; Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 74 und 77). Nachdem die Beschwerdeführer I dem Vergleich vom 8.5.1985 mit dem erwähnten (ausdrücklichen) Vorbehalt zustimmten, handeln sie wider Treu und Glauben, wenn sie im heutigen Zeitpunkt sinngemäss argumentieren, mit dem Vergleich vom 8.5.1985 sei auch der Aktienerwerb in steuerrechtlicher Hinsicht bereits erledigt und rechtskräftig behandelt worden. Vielmehr hätten die Beschwerdeführer I - sofern sie mit der getrennten Erledigung der Nach- und Strafsteuern (einerseits ein Verfahren im Zusammenhang mit dem Aktienerwerb und anderseits ein Verfahren bezüglich der übrigen hinterzogenen Einkommen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen) nicht einverstanden waren - ihre Einwände im Rahmen des Vergleichsverfahrens vorbringen müssen. Auf alle Fälle geht es nicht an, zunächst einem Vergleich, welcher eine bestimmte Frage ausdrücklich ausklammert, vorbehaltslos zuzustimmen, um sich dann in der Folge auf den Standpunkt zu stellen, die ausgeklammerte Frage dürfe im heutigen Zeitpunkt nicht mehr behandelt werden, weil im Vergleich eine rechtskräftige Einschätzung vorgenommen wurde. Im übrigen legen die Beschwerdeführer I nicht substantiiert dar und sind den vorliegenden Akten keine Anhaltspunkte zu entnehmen, wonach die beteiligten Steuerpflichtigen dem Vergleich vom 8.5.1985 nur unter der Voraussetzung zustimmten, dass durch die ganze Angelegenheit erledigt und mithin sämtliche Nach- und Strafsteuern endgültig festgesetzt seien.

Zusammenfassend bilden grundsätzlich die steuerrechtlichen Auswirkungen des Erwerbs der X. Aktien durch den Beschwerdeführer I.2 Gegenstand der vorliegenden Beschwerdeverfahren.

II. Für die Behandlung des Streitgegenstandes ist zunächst erforderlich, die Vorgeschichte und die Geschäftstätigkeit der X. AG darzulegen.

1.-7. ... (vgl. den Entscheid der Vorinstanzen in StPS 3/1986 S. 224 ff., Anm. d. Redaktion)

8. Aus all diesen Darlegungen lassen sich zusammenfassend folgende Schlüsse ziehen.

Die X. AG wurde durch die BRD-Bürger H., M. und S. gegründet; diese AG diente grundsätzlich dazu, für die deutschen Aktionäre deutsche Gelder am deutschen Fiskus vorbeizuschleusen. Weil diese Tätigkeit für die X. AG keinen Ertrag abwarf, gleichwohl jedoch Kosten (Verwaltung, Steuern usw.) anfielen, übernahmen die Gründer die Kosten in Form von Handling-Gebühren (vgl. auch Aktennotiz des Bundessteuerinspektors vom 28.7.85 = Dossier 3, act. 27). Der Beschwerdeführer I.2 hingegen war als Seminar- und Kursleiter tätig und brachte diese Tätigkeit (inkl. Aufträge, Beziehungen) in die bestehende X. AG ein, um diese mit Aktivitäten zu versehen (vgl. insbes. Erw. II.6).

Zwar bestreitet der Beschwerdeführer II, die X. AG hätte im wesentlichen dazu gedient, den deutschen Fiskus zu täuschen; nach seiner Darlegung führte die X. AG in Deutschland, Oesterreich und der Schweiz Seminare durch, wobei die Aktionäre für ihre Tätigkeit als Seminarleiter der Gesellschaft Rechnung stellten und diese die ausgelegten Beträge als Veranstalterin in eigenem Namen an die Auftraggeber weiterfakturierte (vgl. Schreiben vom 15.7.1986, S. 6). Diese Vorbringen ändern jedoch grundsätzlich nichts an den Ausführungen und Erkenntnissen in den vorstehenden Erwägungen (II. 1. bis 7.; vgl. ferner auch die Kopie der angeblichen Rechnung [Invoice] einer amerikan. Business School und das Begleitschreiben der X. AG an Dr. S., wonach dringendst

darum gebeten wird, "Original-Briefpapiere zu verwenden und nicht nur schlechte Fotokopien von Briefbogen als Rechnungen zuzustellen" usw. = sep. Dossier, act. 001).

Schliesslich ist nach der Argumentation des Beschwerdeführers II völlig unverständlich, weshalb die deutschen Aktionäre ihre Aktien dem Geschäftsführer (angeblich ohne Gegenleistung) überliessen, obwohl zwischen den deutschen Aktionären einerseits und dem Geschäftsführer (und damaligen Minderheitsaktionär) anderseits Meinungsverschiedenheiten entstanden, namentlich in bezug auf die von den deutschen Aktionären zur Deckung der allgemeinen Unkosten zu leistenden Kostenbeiträge (vgl. Schreiben vom 15.7.1986, S. 8). Im weiteren führt der Beschwerdeführer II aus, der Geschäftsführer/Minderheitsaktionär habe am 4.6.1980 angekündigt,

> "er werde für die in den Geschäftsjahren 1978 und 1979 entstandenen fixen Kosten von total Fr. 15 020.35 jeden Aktionär mit Fr. 5 006.80 belasten. [...] Diese Forderung von Z. war für die deutschen Aktionäre (wie übrigens auch für die Gesellschaft) unannehmbar, weil
>
> - die zusätzlich in Rechnung gestellten Kosten mit den Beträgen, welche in den Erfolgsrechnungen 1978 und 1979 bereits berücksichtigt worden waren, praktisch übereinstimmten, d.h. also die gleichen Aufwandpositionen den Aktionären zweimal belastet werden sollten (vgl. hiezu auch die Bemerkung in Beilage 4, Ziffer 5)
>
> - der Rechnungsabschluss 1978 von der Generalversammlung am 18. April 1979 bereits genehmigt worden war (Beilage 2, Ziffer 6) und die ao. Generalversammlung vom 7. März 1980 auch dem Rechnungsabschluss 1979 grundsätzlich zugestimmt hatte (Beilage 4, Ziffer 5)
>
> - die Rechnungsabschlüsse 1978 und 1979 auch ohne die von Z. nachträglich verlangten Kostenbeiträge einen Gewinn ausweisen (Beilage 10 und 11)".

(vgl. Schreiben Bf II vom 15.7.1986)

Zudem bringt der Beschwerdeführer II vor:

> "Das Kernstück der Vereinbarung war die Ueberlassung sämtlicher Aktien der X. AG an Z., welcher damit Alleinaktionär wurde und künftig selbständig die Geschäftspolitik festlegen sollte. Die deutschen Aktionäre waren der endlosen Streitereien bezüglich ihrer Kostenbeiträge ganz einfach überdrüssig und froh, auf diese Weise nicht nur ihre Beteiligung, sondern auch ihre - freilich nur moralische - Verpflichtung zur Deckung der laufenden Kosten der Gesellschaft los zu werden. Nachdem Z. bereits damit gedroht hatte, sich von der X. AG zurückzuziehen, hätte die einzige Alternative darin bestanden, die Gesellschaft stillzulegen und wohl mit Verlust zu liquidieren. Blieb die X. AG jedoch nach der Uebernahme durch Z. weiterhin aktiv, so konnten die ausgeschiedenen deutschen Aktionäre ihre Dienste als Seminarveranstalter weiterhin in Anspruch nehmen."
>
> (vgl. Schreiben Bf II vom 15.7.1986, S. 10)

Falls man der Darstellung des Beschwerdeführers II folgt, wonach die X. AG keinerlei Schwarzgeschäfte tätigte, ist es schlechterdings unerfindlich, weshalb die deutschen Aktionäre in Anbetracht dieser "Streitereien" ihre Aktien ohne weiteres an den Minderheitsaktionär überliessen. Unverständlich ist zudem die Argumentation des Beschwerdeführers II, einerseits waren die deutschen Aktionäre "der endlosen Streitereien bezüglich ihrer Kostenbeiträge ganz einfach überdrüssig und froh, auf diese Weise nicht nur ihre Beteiligung, sondern auch ihre - freilich nur moralische - Verpflichtung zur Deckung der laufenden Kosten der Gesellschaft los zu werden" und anderseits "konnten die ausgeschiedenen deutschen Aktionäre ihre Dienste als Seminarveranstalter weiterhin in Anspruch nehmen", wenn die X. AG nach der Uebernahme durch Z. weiterhin aktiv blieb. Mithin waren die deutschen Aktionäre offenkundig an einem Weiterbestehen der X. AG interessiert; ebenso steht fest, dass

grundsätzlich keine rechtliche Verpflichtung bestand, wonach die deutschen Aktionäre in ihrer Eigenschaft als Aktionäre jährliche Unkostenbeiträge zu zahlen hatten (vgl. auch Art. 680 OR, Leistungspflicht des Aktionärs; vgl. auch Befragung des Bf II vom 7.8.1985, Dossier 1, act. 04, S. 2, wonach der Beschwerdeführer II aussagte: "Die Vertragspartner bezahlen ihre Gebühren für die Inanspruchnahme der AG zur Abwicklung von Geschäften der AG"). Die Argumentation des Beschwerdeführers II ist nun u.a. insofern widersprüchlich, als die deutschen Aktionäre sich einerseits angeblich durch die Abtretung ihrer Aktien an Z. der "Kostenbeiträge an die AG" entledigen können und anderseits (nach der Abtretung der Aktien) als Nichtaktionäre - sinngemäss ohne entsprechende zusätzliche Kostenbeiträge - weiterhin die Dienste der X. AG in Anspruch nehmen können. Dass eine weitere Zusammenarbeit zwischen den deutschen Partnern und Z. auch nach der Aktienübertragung vorgesehen war, ergibt sich u.a. aus der zit. Vereinbarung vom 27.9.1980, wonach als Ersatz für die bisherigen Handlinggebühren eine fixe Entschädigung für die folgenden Jahre verabredet wurde (...). Schliesslich bringt der Beschwerdeführer II auf S. 13 seiner Eingabe vom 15.7.1986 vor, "bei den total Fr. 10 500.-- (3 x Fr. 3 500.-- für die Geschäftsjahre 1978 und 1979) handelte es sich somit keinesfalls um verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern **um freiwillige Leistungen der drei deutschen Aktionäre an die Gesellschaft"** (Hervorhebung nicht im Original); es widerspricht nun jeglicher (wirtschaftlicher) Erfahrung, dass die Mehrheitsaktionäre einer gewinnbringend arbeitenden AG (vgl. Jahresabschluss 1978, 1979, Akten Bf II, Nr. 10, 11) ihre Aktien - angeblich ohne entsprechende Gegenleistungen (vgl. Schreiben Bf II vom 15.7.1986, S. 15 ff.) - dem Minderheitsaktionär ohne weiteres übertragen liessen und im Wissen um diese Abtretung noch zusätzlich sogenannte freiwillige Leistungen von über Fr. 10 000.-- an die AG bzw. den neuen Mehrheitsaktionär zahlten. Im übrigen ist nach der Argumentation des Beschwer-

deführers II völlig unerklärlich, weshalb die deutschen Aktionäre aus der geltend gemachten Drohung des Geschäftsführers, er werde sich von der X. AG zurückziehen, sinngemäss folgerten, in diesem Falle "hätte die einzige Alternative darin bestanden, die Gesellschaft stillzulegen und wohl mit Verlust zu liquidieren" (vgl. Beschwerdeschrift II, S. 10); gemäss der Argumentation des Beschwerdeführers II wäre vielmehr nach allgemeiner Erfahrung zu erwarten gewesen, dass sich die deutschen Mehrheitsaktionäre - aufgrund der unbestrittenen "Streitereien" vom bisherigen Geschäftsführer getrennt hätten. Zu beachten ist ausserdem, dass die AG in den Geschäftsjahren 1978 - 1980 jeweils Reingewinne auswies (verfügbarer Gewinn per 1978: Fr. 13 431.94 [inkl. Gewinnvortrag 1977: Fr. 3 950.60]; verfügbarer Gewinn per 1979: Fr. 21 204.59; verfügbarer Gewinn per 1980: Fr. 35 048.34; vgl. Akten Bf II, Nr. 10, 11, 15); somit drängte sich - im Sinne der Darstellung des Beschwerdeführers II - beim vorgebrachten, angedrohten Rücktritt des Geschäftsführers keineswegs eine Liquidation der AG (und schon gar nicht mit Verlust) auf.

Nach all dem Gesagten sprechen die konkreten Umstände offenkundig für die Annahme der dargelegten "Schwarzgeldaktivitäten".

III. Im weiteren ist zu prüfen, ob und inwiefern mit dem Aktienerwerb geldwerte Leistungen und gegebenenfalls welche steuerlichen Konsequenzen damit verbunden sind.

1. Für die Behandlung dieser Frage ist die zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 (vgl. vorne Erw. II.3) näher zu untersuchen.

Die Vorinstanzen stellten hinsichtlich der in dieser Vereinbarung enthaltenen Gegenleistung fest:

"Z. reduzierte gemäss Vertrag seine 'Spesenforderungen' gegen die X. AG in einem nicht näher bestimmten Umfang. Gemäss Z. sollen ihm diese 'Spesen' als Geschäftsführer zugestanden sein. Aufgrund des Berichtes des Bundessteuerinspektors bezog Z. in der Periode 1981/82 bereits Pauschalspesen von Fr. 18 125.--, welche zu einem wesentlichen Teil im Vergleich vom 7.6.1985 als geschäftsmässig nicht begründet (Gewinnausschüttung der X. AG) aufgerechnet wurden, da Z. sie nicht zu belegen vermochte. Bei den zusätzlichen Spesenforderungen, welche der Vertrag betreffend Aktienerwerb erwähnt, kann es sich daher nur um weitere verdeckte Gewinnausschüttungen der X. AG an Z. handeln (vgl. prot. Befragung von Z. vom 15.7.1985). Gemäss § 38 Abs. 2 lit. b StG bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt sind verdeckte Gewinnausschüttungen dem Reinertrag der AG hinzuzuaddieren; bei Z. bilden sie Kapitalertrag; sie sind bzw. wären somit von ihm als Einkommen zu versteuern gewesen.

1.1.3.2 Die vertraglich näher umschriebene Reduktion der Handlinggebühr der X. AG gegenüber den Aktienveräusserern bildet den zweiten Teil des Kaufpreises. Damit verminderte sich der Ertrag der X. AG entsprechend. Die Vertragsparteien "verrechneten" somit einen Teil der Kaufpreisforderungen der drei Deutschen (Aktienveräusserer) gegen Z. (Aktienerwerber) mit Handlinggebühren der X. AG gegen die drei Aktienverkäufer".
(vgl. angefochtene Verfügung, S. 6 f.)

Die Vorinstanzen gehen davon aus, dass die zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 eindeutig die Bezahlung der Aktien durch die AG vorsah und auch so verfahren wurde. Nach ihrer Auffassung geht aus der Vereinbarung klar hervor, dass der Beschwerdeführer I.2 die Aktien erhält und die AG im Ergebnis den Kaufpreis zu tragen hat (vgl. Vernehmlassung vom 19.9.1986, Ziff. 2).

2. Unbestritten ist, dass mit dieser Vereinbarung Aktien übertragen wurden.

a) Hinsichtlich der Uebertragung von mitgliedschaftlichen Rechten (Beteiligungs- und Vermögensrechte) des Aktionärs gilt, dass die Uebertragung der Mitgliedschaft auf eine andere Person durch Veräusserung der Aktie erfolgt. Inhaberaktien sind, wie schon ihr Name besagt, stets übertragbar; Namenaktien wenigstens im Zweifel, d.h. sofern die Statuten die Uebertragbarkeit der Mitgliedschaft nicht beschränken oder ganz ausschliessen (vgl. "vinkulierte Namenaktie"; vgl. Guhl/Merz/Kummer, 7. A., Das schweizerische Obligationenrecht, § 65, III.1.-a). Im vorliegenden Fall handelt es sich eindeutig um Inhaberaktien (vgl. Statuten, Art. 3 [Akten Bf II, Nr. 1, Anhang]). Mithin setzte die vorliegende Uebertragung der Aktien keineswegs die Mitwirkung der Aktiengesellschaft voraus, sondern grundsätzlich lediglich die Mitwirkung der alten (bisherigen) Aktionäre als Veräusserer einerseits und des neuen Aktionärs (bisher Minderheitsaktionär) als Erwerber anderseits.

b) Eine Beteiligung der Aktiengesellschaft bei der Aktienübertragung ist aber auch nicht ersichtlich; denn in der Vereinbarung vom 27.9.1980 wurden - in der Einleitung - lediglich die deutschen (bisherigen) Aktionäre (als Veräusserer) und der Beschwerdeführer I.2 (als Erwerber) als Vertragsparteien aufgeführt. In gleicher Weise wurde das Vertragswerk auch unterzeichnet, indem die Unterschriften nach "Veräusserer" bzw. "Erwerber" geordnet wurden. Schliesslich enthält der Abschnitt der Vereinbarung, welcher die Unterschriften umfasst, keinerlei Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer I.2 nicht nur in eigenem Namen (als Erwerber der Aktien), sondern auch im Namen der X. AG unterzeichnete (vgl. Dossier 2; act. 05; ein Vermerk, wie zum Beispiel "für die AG" oder "Namens der AG" fehlt, weshalb mit der Unterschrift des Aktienerwerbers [im Aktienübertragungsvertrag] grundsätzlich nicht die AG verpflichtet wurde, auch wenn der Aktienerwerber Geschäftsführer der AG ist).

Im übrigen ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer I.2 diese Vereinbarung zur Uebertragung von 36 Aktien gar nicht in der Eigenschaft als Geschäftsführer der X. AG unterzeichnen durfte, denn dies hätte bedeutet, dass die AG eigene Aktien erworben hätte, was nach Art. 659 unzulässig ist; in diesem Sinne durfte die AG grundsätzlich gar nicht Vertragspartei sein.

c) Soweit nun die Vorinstanzen eine Beteiligung der AG an der Vereinbarung vom 27.9.1980 annehmen, weil bei der Umschreibung der Gegenleistung für die Aktienübertragung Leistungen im Zusammenhang mit der AG (Spesenforderungen des Geschäftsführers gegenüber der AG und "Handlinggebühren" der AG gegenüber den deutschen Aktionären) erwähnt wurden (...), drängen sich folgende Bemerkungen auf. Ausgehend von den in Erwägung II aufgezeigten Erkenntnissen (wonach die X. AG "Schwarzgeldaktivitäten" diente) ist das Vertragswerk vom 27.9.1980 folgendermassen zu deuten:

Einerseits erhielt der Beschwerdeführer I.2 eine Leistung von 36 Aktien, welche ihn zum Alleinaktionär der X. AG machte. Berücksichtigt man die unbestrittenen Auseinandersetzungen zwischen dem Geschäftsführer (bzw. Minderheitsaktionär) und den deutschen Aktionären, kann die vorliegende Aktienübertragung auf den Geschäftsführer nur dahingehend plausibel erklärt werden, dass der Beschwerdeführer I.2 aufgrund seiner Kenntnisse über die erwähnten Schwarzgeldaktivitäten die deutschen Aktionäre unter Druck setzen und so diese zwigen konnte, ihre Anteile an der gewinnbringenden AG auf den Geschäftsführer/Minderheitsaktionär zu übertragen (vgl. auch Erw. II).

Andererseits ist bei dieser Sachlage davon auszugehen, dass als tatsächliche Gegenleistung sinngemäss das entsprechende Schweigen des Beschwerdeführers I.2 vereinbart wurde. Es ist einleuchtend, dass in der Vereinbarung dieses

Schweigen nirgends erwähnt wurde, da die deutschen Aktionäre sich dadurch nur noch stärker dem Beschwerdeführer I.2 ausgeliefert und mithin die Schwarzgeldaktivitäten offenkundig zugegeben hätten; im übrigen wäre dann die zit. Vereinbarung für den Verkehr mit Behörden völlig ungeeignet gewesen. Somit sind die in der fraglichen Vereinbarung unter Ziff. 2 aufgeführten Forderungen des Beschwerdeführers nicht als "Spesenforderungen", sondern zutreffender als Schweigegeldforderungen zu qualifizieren. Dafür spricht u.a. auch, dass die Forderungen des Beschwerdeführers I.2 auch bereits abgeschlossene Geschäftsjahre und von der entsprechenden GV bereits genehmigte Rechnungsabschlüsse (1978, 1979) betrafen (vgl. auch Erwägung II.8). Ausserdem mussten die Vorinstanzen in der Periode 81/82 bereits bei den damaligen Pauschalspesen Aufrechnungen vornehmen, weil diese (damaligen) Spesen nur zum Teil geschäftsmässig begründet waren (vgl. vorne, Erw. III.1); im übrigen legte der Beschwerdeführer I.2 nicht substantiiert dar, inwiefern nachträglich Unkosten entstanden waren, welche im Rahmen der Geschäftsabschlüsse 1978 und 1979 noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Am Zwischenergebnis - wonach es sich vorliegend nicht um Spesen-, sondern um Schweigegeldforderungen handelt - ändert auch nichts, dass der Beschwerdeführer I.2 diese Forderungen anscheinend (formell) gegenüber der X. AG stellte. Denn diese Forderungen stehen offensichtlich in einem engen Verhältnis zu den Beiträgen, mit welchen die deutschen (Mehrheits)Aktionäre bzw. Geschäftspartner nach Auffassung der Beteiligten zu belasten waren; bei genauer Betrachtungsweise dienten die überdies von den deutschen Aktionären verlangten Zuschüsse dazu, Schweigegeldforderungen des Beschwerdeführers I.2 abzudecken (vgl. zit. Vereinbarung; vgl. Schreiben Dr. S. vom 12.9.1980 = Akten Bf II, Nr. 13: "Verlustbeteiligung" für entsprechende Geschäftsjahre, obwohl die AG Gewinne schrieb; vgl. Befragung des Bf

I.2 vom 15.7.1985 = Dossier 1, act. 1 S. 2, wonach bei genauer Betrachtungsweise die Aktionäre die Spesen an die AG und die AG diese dem Geschäftsführer hätten zahlen müssen; vgl. Befragung des Sohnes des Bf I.2 = Dossier 1, act. 3: Darnach lagen Forderungen von rund Fr. 25 000.-- vor, "die die drei Deutschen nicht an die X. AG geleistet haben und andererseits Herr Z. nicht der X. AG belastet hat".). In diesem Sinne übte die X. AG hinsichtlich der Schweigegeldforderungen des Geschäftsführers und den damit zusammenhängenden Zuschüssen der deutschen Aktionäre - soweit diese Forderungen tatsächlich über die Buchhaltung der AG abgewickelt wurden - grundsätzlich lediglich eine Uebermittlungsfunktion aus; mit anderen Worten war sie höchstens Durchgangsstation für die Schweigegeldleistungen. Dieses Vorgehen (Einbezug der X. AG als Durchgangsstation) wurde nach den konkreten Umständen wohl deshalb gewählt, weil der Anschein von geschäftsmässigen Zahlungen gewahrt werden sollte (insbes. für allfällige Kommunikationen mit Behörden; vgl. auch die Ausführungen oben in der gleichen Erwägung, wonach die deutschen Aktionäre einleuchtenderweise nicht die tatsächlichen Zusammenhänge schriftlich festhalten lassen wollten). Insofern kann auch der Auffassung des Beschwerdeführers II beigepflichtet werden, wonach diese Zahlungsvorgänge für die X. AG erfolgsneutral waren (vgl. Beschwerdeschrift II, S. 15 unten).

Schliesslich bedarf es nach all diesen Ausführungen keiner weiteren Begründung, dass für die steuerrechtliche Beurteilung der in der zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 ausgetauschten Leistungen nicht eine falsche (der Verschleierung dienende) Benennung der Parteien ("Spesenforderungen gegenüber der AG", "Handlinggebühren gegenüber den deutschen Aktionären"), sondern vielmehr die tatsächlichen, aktenmässig erstellten Verhältnisse (Schweigegeldleistungen der Deutschen an den Geschäftsführer) massgebend sind (vgl. ferner Art. 18 OR).

d) Zusammenfassend ist die X. AG nicht Partei des vorliegenden Aktienübertragungsvertrages; im weiteren beinhaltet die zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 grundsätzlich - ohne Beteiligung der X. AG - eine Regelung zwischen den bisherigen (deutschen) Mehrheitsaktionären und dem Geschäftsführer/Minderheitsaktionär in bezug auf (kaschierte) Schweigegeldforderungen. Bei dieser Sachlage erleidet die Konstruktion einer verdeckten Gewinnausschüttung (der X. AG an den Beschwerdeführer I.2) Schiffbruch.

3. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die X. AG an der zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 beteiligt war, bzw. selbst wenn man die These zulassen wollte, wonach die dargestellte Aktienübertragung eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt bzw. § 38 Abs. 1 lit. b StG enthalten könnte - was beides nach dem bisher Gesagten gar nicht in Frage kommt - würde die Konstruktion einer verdeckten Gewinnausschüttung auch aus anderen Gründen scheitern.

Nach der bundesgerichtlichen Praxis müssen für die Annahme von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

aa) Die Leistung der Gesellschaft wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht;

bb) die Leistung kommt einem Anteilsinhaber oder einer diesem nahestehenden Person als Vorteil zugute und wäre einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden; sie ist also insofern ungewöhnlich, mit sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar;

cc) dieser Charakter der Leistung (Bevorteilung eines Anteilsinhabers gegenüber Dritten) war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, Bern 1986, N 64 zu § 12 mit Hinweisen; vgl. auch zit. BGE vom 21.6.1985, a.a.O.; vgl. auch Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 4. A., Bern 1987, S. 187 ff.).

Wie die Vorinstanzen zutreffend darlegten (vgl. vorne Erw. III.1), kommt den vom Beschwerdeführer I.2 (vor dem umstrittenen Aktienerwerb) geltend gemachten Forderungen kein Spesencharakter zu. Diese Vergütungen wurden vielmehr in Anbetracht der dargelegten, konkreten Umstände deshalb gefordert, weil der Empfänger aufgrund seiner Kenntnisse über die erwähnten Schwarzgeldaktivitäten die deutschen Aktionäre unter Druck setzen konnte bzw. von ihnen weitere "Zuschüsse" verlangen konnte.

Ist nach dem Gesagten von Schweigegeldforderungen auszugehen, war für diese Ansprüche nicht massgebend, ob der Empfänger Aktionär war oder nicht; ausschlaggebend war vielmehr die Kenntnis über die besondere Geschäftstätigkeit der X. AG (mit ihren deutschen Aktionären). Daraus erhellt aber, dass auch ein Dritter (ohne Anteilsrechte an der X. AG) nach den Umständen mit entsprechenden (Schweigegeld)Zuwendungen rechnen konnte, wenn er sein Wissen über die Schwarzgeldaktivitäten entsprechend ausgenutzt hätte. War aber für die geltend gemachte Leistung der AG nicht das Beteiligungsverhältnis, sondern ein bestimmtes Wissen entscheidend, fehlt somit bereits eine der vorgenannten Voraussetzungen für die Annahme einer geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendung.

4. Nach diesen Ausführungen (in Erwägung III.2 und III.3) kann das vorinstanzliche Ergebnis hinsichtlich der X. AG nicht geschützt werden; demzufolge sind die Disposi-

tivziffern 1.a), 2.a) Ziff. 1 und 3.a) der angefochtenen Verfügung aufzuheben.

5. Im weiteren sind die Auswirkungen der zit. Vereinbarung auf den Beschwerdeführer I.2 zu prüfen.

a) Die vollendete Steuerhinterziehung setzt in objektiver Hinsicht eine rechtskräftige Veranlagung aufgrund unwahrer oder unvollständiger Angaben sowie einen Steuerausfall voraus, wobei die ungenügende Veranlagung auf einer Verletzung gesetzlicher Pflichten beruhen muss (H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N. 12 zu Art. 129 BdBSt; E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1962, S. 613 ff.; VGE 309/86 vom 9.12.1986, E. 1 b) a.a.O..

b) Nach den bisherigen Ausführungen erhielt der Beschwerdeführer I.2 gemäss der zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 unter Verzicht auf sog. "Spesenforderungen" 36 Aktien der X. AG. Somit traten anstelle der ursprünglichen Schweigegeldforderungen die erwähnten Aktien. Dies ändert jedoch nichts daran, dass auch dieser Aktienübertragung Schweigegeldcharakter zukomm (vgl. vorne, insbes. Erw. II.8).

Zu den steuerbaren Nebenbezügen i.S. von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt gehören auch Schmiergelder (bzw. hier Schweigegelder), obwohl sie grundsätzlich nicht vom Arbeitgeber, sondern von Dritten bezahlt werden (vgl. Känzig, a.a.O., 2. A., S. 276, N. 57 zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt mit Hinweisen). In der Steuererklärung vom 19.4.1981 führte der Beschwerdeführer I.2 - ohne genaue Angabe der Anzahl - X. Aktien bei den Vermögenswerten auf, und zwar mit einem Steuerwert am 1.1.1981 von Fr. 50 000.--; damit anerkennt er, dass diese Aktien einen Geldwert darstellen. Nach dem Gesagten steht auch fest, dass dem Beschwerdeführer I.2 mit der zit. Vereinbarung vom 27.9.1980 eine geldwerte Leistung

(als Schweigegeld) zufloss; entsprechende Nebenbezüge aus der Aktienübertragung sind aber der Steuererklärung vom 19.4.1981 nicht zu entnehmen (vgl. auch die Auflistung der Eingänge aus Nebenerwerbstätigkeiten in Dossier 2, act. 14). Im übrigen werden diese Nebenbezüge vom Beschwerdeführer I.2 in seiner Beschwerdeschrift nicht substantiiert erläutert; vielmehr vertrat er an anderer Stelle die Meinung, wonach er mit den 36 Aktien "etwas Wertloses" übernahm (vgl. Dossier 1, act. 1, S. 3); dieser Einwand ist in Anbetracht des vom Beschwerdeführer I.2 selbst angegebenen Steuerwertes von Fr. 50 000.-- ohnehin unbehelflich. Ist aber die Veranlagungsverfügung vom 29.10.1982 für die Zeit vom 1.1.1981 bis 31.12.1982 bereits rechtskräftig, wobei eine ungenügende Veranlgung vorliegt, weil der Steuerpflichtige einen in der Bemessungsperiode zugeflossenen Nebenbezug verschwieg, sind die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen einer vollendeten Steuerhinterziehung grundsätzlich erfüllt.

c) Hinsichtlich des Umfanges dieses Nebenbezuges sind noch folgende Bemerkungen anzufügen.

Die Vorinstanzen berechneten den Wert der in der umstrittenen Aktienübertragung enthaltenen Leistung aufgrund nachfolgender Verkehrswertschätzung, da die Vertragsparteien die Höhe des Kaufpreises nicht frankenmässig festlegten:

"Substanzwert gemäss Bilanz	Fr. 73 204.--
Ertragswert/Gewinn	Fr. 8 722.--
kapitalisiert mit 7,5 %	Fr. 116 960.--
	Fr. 190 164.--
dividiert mit 2	Fr. 95 082.--

Bei 36 Aktien ergibt dies Fr. 67 116.--. Für Aktienpakete liegt der Marktwert regelmässig höher als für einzelne Aktien, wie dies Uebernahmen notorisch belegen. Z. erwarb zu seinen bisherigen Anteilen nicht nur ein Paket von 36 Ak-

tien; vielmehr erhielt er damit die absolute Verfügungsgewalt über die X. AG. Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist der Verkehrswert der 36 Aktien nach pflichtgemässen Ermessen auf Fr. 70 000.-- zu veranschlagen.
(vgl. angefochtene Verfügung, Ziff. 1.1.5)

Der Beschwerdeführer I.2 bestreitet hingegen dieses Ergebnis in seiner Beschwerdeschrift, ohne substantiiert darzulegen, welchen Wert er diesen Aktien beimisst (vgl. Beschwerdeschrift I, S. 19).

Der Sohn des Beschwerdeführers I.2 äusserte sich bei der Befragung vom 15.7.1985 hinsichtlich der mit der Aktienübertragung verbundenen geldwerten Leistungen wie folgt, wobei der Beschwerdeführer I.2 diese Angaben mit "gehört und bestätigt" unterzeichnete:

"Herr Z. reduziert seine Forderungen betr. Spesen gegenüber der X. AG in gleicher Weise wie die X. AG ihre Forderungen den deutschen Herren gegenüber reduziert. Vor der Reduktion hätten die drei deutschen Herren pro Person Fr. 5 000.-- jährlich bezahlen müssen. Es fand dann eine Reduktion statt, wie sie in Ziff. 2 der Vereinbarung aufgeführt ist. Wenn sie die Reduktionen von 1978 (5 000.--) bis 1983 (1 000.--) betrachten, so sehen sie daraus, welcher Betrag Herr Z. effektiv für die Aktien geleistet hat, d.h. rund Fr. 25 000.--. Das sind nun die Forderungen, die die drei Deutschen nicht an X. AG geleistet haben und andererseits Herr Z. nicht der X. AG belastet hat."
(vgl. Dossier 1, act. 03).

Mit der umstrittenen Aktienübertragung ist dem Beschwerdeführer I.2 der Wert der 36 Aktien zugeflossen. Die Vorinstanzen erwähnten zutreffend, dass die Höhe dieser Leistung (der sog. Kaufpreis, vgl. das Schreiben des Dr. S. vom 12.9.1980 = Akten Bf II, Nr. 13) in der Vereinbarung nicht genau umschrieben wird. Demzufolge haben die Vorinstanzen grundsätzlich zu Recht den Wert der Aktien anhand einer Verkehrswertschätzung ermittelt (vgl. Känzig, a.a.O.

N. 210 f. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

Eine andere Frage ist hingegen, ob die von den Vorinstanzen in der angefochtenen Verfügung verwendete Verkehrswertschätzung massgebend ist. Zu beachten ist, dass der Beschwerdeführer I.2 in seiner Steuererklärung (1981/82) vom 19.4.1981 die X. Aktien bei den Vermögenswerten mit einem Steuerwert per 1.1.1981 von Fr. 50 000.-- aufführte; die amtlichen Vermerke mit Rotstift weisen darauf hin, dass dieser Wert geprüft und anerkannt wurde (vgl. entsprechende Steuererklärung). Im weiteren ist aus den Akten zu den Steuererklärungen 1979/80 (vom 12.7.1979) und 1981/82 (vom 2.7.1981) der X. AG zu entnehmen, dass den Steuerbehörden die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der X. AG für die Jahre 1979 und 1980 bekannt waren. Mithin waren die Steuerbehörden - im Zeitpunkt des Erlasses der Veranlagungsverfügung vom 29.10.1982 (in bezug auf den Beschwerdeführer I.2) - im Besitze der erforderlichen Angaben, um die aufgeführten X. Aktien gemäss der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (herausgegeben von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und der Eidg. Steuerverwaltung, publ. in ASA 46, S. 167 ff.) vorzunehmen (vgl. auch Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., S. 214 ff.; N. 81 ff. zu § 34 ZH-StG). In der zit. Veranlagungsverfügung vom 29.10.1982 massen die Steuerbehörden den aufgeführten X. Aktien einen Wert von Fr. 50 000.-- zu; diese Einschätzung ist rechtskräftig. Dieser Veranlagungsverfügung sind auch die hier zu behandelnden Nebenbezüge (aufgrund der Aktienübertragung in der Vereinbarung vom 27.9.1980) zuzurechnen. Es geht nun nicht an, bei der Bewertung dieser Aktien im massgebenden Zeitraum von zwei verschiedenen Methoden (bzw. stark unterschiedlichen Ergebnissen) auszugehen, je nachdem ob es sich um den Zufluss der Aktien ("Schweigegeldeinkommen") handelt oder der Vermögensstand betrachtet wird. In diesem Sinne rechtfertigt es sich

nicht, im Oktober 1980 (Zeitpunkt der Uebertragung von 36 Aktien) einen Verkehrswert der Aktien von Fr. 95 082.-- und per 1. Januar 1981 einen Wert von Fr. 50 000.-- anzunehmen. Vielmehr ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben der von den Steuerbehörden im damaligen Zeitpunkt anerkannte und rechtskräftige Wert von Fr. 50 000.-- als massgeblich zu erklären (vgl. B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 287 ff.; Imboden/Rhinow, a.a.O. Nr. 74 ff.). Per 1.1.1981 verfügte der Beschwerdeführer über insgesamt 48 X. Aktien (inkl. die bereits früher erworbenen Aktien, vgl. Akten Bf II. Nr. 4, Ziff. 6); somit wies eine einzelne X. Aktie im massgebenden Zeitraum einen "Wert" von rund Fr. 1 040.-- auf (bzw. 36 Aktien zusammen: Fr. 37 500.--).

d) Die Voraussetzungen für die Ausfällung von Strafsteuern sind aber auch in subjektiver Hinsicht erfüllt. Im Gegensatz zur versuchten Steuerhinterziehung setzt die Ahndung der vollendeten Hinterziehung nicht Vorsatz voraus, sondern es genügt Fahrlässigkeit (vgl. VGE 360/81 vom 24.11.1981, E. 4; vgl. auch Art. 129 Abs. 1 lit. b BdBSt).

Indem der Beschwerdeführer I.2 die in der zit. Vereinbarung vom 21.10.1980 enthaltenen Schmiergeldeinkommen nicht als Nebenbezüge deklarierte, hat er die Steuerhinterziehung mit hoher Wahrscheinlichkeit vorsätzlich, mindestens aber in fahrlässiger Weise begangen.

e) Nach dem Gesagten ergibt sich, dass der Beschwerdeführer I.2 in der Periode 1981/82 (Bemessungsjahre 1979/80) - abgesehen von den mit Vergleich vom 8.5.1985 erledigten Beanstandungen - insgesamt Fr. 37 500.-- Einkommen nicht deklarierte, was im Durchschnitt beider Jahre einen Betrag von Fr. 18 750.-- ergibt.

Die Nachsteuer gemäss § 83 StG bzw. Art. 129 BdBSt umfasst die zuwenig veranlagte Steuer bzw. den entzogenen Steuerbetrag. Demzufolge berechnet sich die Nachsteuer wie folgt:

Kantonal:		
nicht deklariertes Einkommen		Fr. 18 750.--
+ veranlagtes Einkommen		Fr. 96 000.--
steuerbares Einkommen		Fr. 114 750.--
Steuer pro Einheit gemäss § 40 StG (4.25 %)		Fr. 4 876.90
./. veranlagte Steuer pro Einheit		Fr. 3 930.--
hinterzogene Einkommenssteuer pro Einheit		Fr. 946.90
+ Verzugszinsen (8.3.83 - 31.12.86) à 5 %		Fr. 180.45
Nachsteuer pro Einheit		Fr. 1 127.35
		==========
Direkte Bundessteuer:		
nicht deklariertes Einkommen		Fr. 18 750.--
+ veranlagtes Einkommen		Fr. 103 100.--
steuerbares Einkommen		Fr. 121 850.--
Jahressteuer	(100 %)	Fr. 9 328.40
./. veranlagte Jahressteuer	(74 %)	Fr. 6 860.--
hinterzogene Jahressteuer	(26 %)	Fr. 2 468.40
effektive Nachsteuer		Fr. 4 936.80
		==========

f) Ausserdem ist noch die Bemessung der Steuerbussen zu überprüfen.

Innerhalb des gesetzlichen Rahmens ist die Strafsteuer nach objektiven und subjektiven Gesichtspunkten zu bemessen. In erster Linie ist auf die Schwere der Hinterziehung

in objektiver Hinsicht, d.h. auf das Verhältnis der Höhe des hinterzogenen Betrages zum geschuldeten Steuerbetrag abzustellen; die subjektiven Momente sind strafschärfend oder strafmildernd zu berücksichtigen (BGE vom 15.2.1963 in ASA 32, 194; E. Känzig, a.a.O. und Ergänzungsband, N 16 zu Art. 129; VGE 357/83 vom 7.2.1984, E.5). Zu beachten ist, dass der kantonale Gesetzgeber den Verwaltungs- und Steuerjustizbehörden die Weisung erteilt, die Busse in der Regel auf das Einfache der hinterzogenen Steuer festzulegen (vgl. § 87 Abs. 2 StG; vgl. auch VGE 309/86 vom 9.12.1986 mit Hinweisen). Für die direkte Bundessteuer hat die Eidg. Steuerverwaltung in einem Kreisschreiben vom 28.3.1958 in Konkretisierung des gesetzlichen Strafrahmens eine Bussenskala aufgestellt, in welcher die Bussenhöhe in Beziehung gesetzt wird zu den Prozentverhältnissen des hinterzogenen Steuerbetrages zum geschuldeten Steuerbetrag. Dieses Bussenschema ist vom Bundesgericht schon wiederholt als geeignete Grundlage für die Bussenbemessung anerkannt worden, wobei dieses Schema ein Hilfsmittel bei der Bussenbemessung ist. Je nach den subjektiven Umständen ist davon nach oben oder nach unten im Einzelfall allenfalls abzuweichen (Känzig, a.a.O. N. 16 zu Art. 129; Masshardt, a.a.O. N. 20 zu Art. 129; VGE 309/86 vom 9.12.1986, E. 7).

Hinsichtlich der Bemessung der Steuerbussen führten die Vorinstanzen aus:

> "Bei Z. bildet die hier erörterte Steuerdefraudation Bestandteil umfassender Hinterziehungen (vgl. Vergleich vom 7.5.1985 und die dazugehörigen Akten). Das ausgeklügelte Vorgehen führt bei ihm als Steuersubjekt zu einer Strafschärfung. Es rechtfertigt sich daher, bundessteuerlich den einfachen Regelstrafrahmen auf das 1,5-fache zu erhöhen; staatssteuerlich wäre die Busse ebenfalls auf das 1,5-fache der Nachsteuern festzulegen. Unter Berücksichtigung der vergleichsweise erledigten Bereiche derselben Periode und der Gesamtbelastung lässt sich eine Reduktion auf das Einfache für die Staats- und Bundessteuern

gerade noch vertreten, liegt aber im Bereich des untersten Ansatzes."

Dieser Beurteilung ist vollumfänglich beizupflichten. Auf alle Fälle kommt in Anbetracht der konkreten Umstände ein leichtes Verschulden grundsätzlich nicht in Betracht.

Nach diesen Ausführungen beträgt die Busse bei den kantonalen Steuern Fr. 1 127.35 pro Einheit und bei der direkten Bundessteuer Fr. 6 911.50 (100 % der Normalbusse: 140 % von Fr. 4 936.80 gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 28.3.1958).

Zusammenfassend betragen die Nachsteuer und die Busse bei der kantonalen Steuer pro Einheit Fr. 2 254.70, was bei einem massgebenden Steuersatz von 4.50 Einheiten für 1981 und 1982 einen Steuerbetrag von Fr. 20 292.30 [4.5 x 2 254.70 x 2] ergibt; bei der direkten Bundessteuer ergeben die Nachsteuer und die Bussen zusammen Fr. 11 848.30.

IV. Schliesslich ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer II an der vollendeten Steuerhinterziehung des Beschwerdeführers I.2 mitgewirkt hat. Da nach dem Ergebnis von Erwägung III.3. hinsichtlich der Aktienübertragung kein steuerdefraudatorisches Verhalten der AG vorliegt, fällt auch eine diesbezügliche Mitwirkung des Beschwerdeführers II (bzw. Verwaltungsratspräsidenten der AG) ausser Betracht.

Auch wenn der Beschwerdeführer an der zit. Vereinbarung vom 21.10.1980 mitwirkte, indem er mit der Ausarbeitung beauftragt wurde (vgl. Schreiben Dr. S. vom 12.9.1980 = Akten BF II, Nr. 13), ist darin grundsätzlich noch keine Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung zu erblicken, denn mit der zit. Vereinbarung wird an sich noch keine Steuerverkürzung bzw. Steuerhinterziehung begangen (vgl. auch Erw.

III.3). Vielmehr wurde der vorliegende Steuerhinterziehungstatbestand erst erfüllt, als der Beschwerdeführer I.2 das in der zit. Vereinbarung vom 21.10.1980 enthaltene Schweigegeldeinkommen nicht deklarierte. Es versteht sich aber von selbst, dass den Beschwerdeführer II (wie auch die X. AG) in bezug auf das Verschweigen von Nebenbezügen in der Steuererklärung des Beschwerdeführers I.2 grundsätzlich kein Vorwurf trifft, zumal weder vorgebracht wird, noch aus den Akten ersichtlich wäre, dass der Beschwerdeführer II (oder die Beschwerdeführerin I.1) in der Periode 1981/82 Steuervertreter des Beschwerdeführers I.2 war; im übrigen liess sich der Beschwerdeführer I.2 in der Periode 1983/84 durch die Steuerrechtspraxis des heute für ihn auftretenden Anwaltes vertreten. Bei dieser Sachlage sind die Dispositivziffern 1.c) und 2.b) Ziff. 3 der angefochtenen Verfügung aufzuheben.

V. ...

Hinsichtlich einer Parteientschädigung für den Beschwerdeführer II sind folgende Bemerkungen anzubringen. Der Beschwerdeführer II bestreitet noch im vorliegenden Verfahren - anders als die Beschwerdeführer I.1 und I.2 - mit Vehemenz, von den ursprünglichen Zwecken der X. AG (Schwarzgeldgeschäfte zulasten des deutschen Fiskus) Kenntnis gehabt zu haben (vgl. beispielsweise Beschwerdeschrift II, S. 6: "böswillige Unterschiebung"; Replik S. 4). Diese Ausführungen stehen jedoch in einem Widerspruch zu den vorliegenden Akten. Zum Beispiel ist auf das Protokoll der a.o. GV vom 7.3.1980 (im Büro des Beschwerdeführers II) zu verweisen, welches vom Beschwerdeführer II als Verwaltungsratspräsident unterzeichnet wurde. Darin wird in Ziffer 11 ausgeführt:

"Herr M. bemängelt, dass keine Aufstellung der Guthaben der einzelnen Gesellschafter vorliege. P. F. erläutert, dass der Grund in der **Rückzahlung der einbezahlten Kapitalien** [Hervorhebung nicht im Original] während des Jahres 1979 zu suchen sei. (...) Herr M. wünscht Klärung über die nicht bezahlten von ihm angeforderten Beträge. (...) Trotzdem muss mit allem Nachdruck nochmals darauf hingewiesen werden, dass keine Zahlungen erfolgen können, bevor der Zahlungseingang auch tatsächlich bei der X. AG eingetroffen ist und die entsprechenden Belege auch bei der X. AG (für Eingang und für Ausgang) vorliegen."
(vgl. Akten Bf II, Nr. 4)

Im weiteren schrieb der Beschwerdeführer II am 6.2.1981 an die deutschen Geschäftspartner (bzw. frühere Aktionäre):

"Herr Z. hat mich gebeten, Sie zu ersuchen, einerseits die Rechnungen der X. AG vollumfänglich zu begleichen und anderseits für die Ihnen zustehenden Beträge entsprechend Rechnung zu stellen. Tatsächlich ist es unerlässlich, dass in der Buchhaltung der Gesellschaft sich für jede Buchung ein entsprechender korrekter Beleg befindet. Wenn das nicht der Fall ist, haben wir ausserordentliche Schwierigkeiten nicht nur mit der Kontrollstelle, sondern vor allem auch mit den Steuerbehörden."
(vgl. Dossier 5, act. 57)

Diese Angaben weisen sehr wohl darauf hin, dass dem Beschwerdeführer II diese Geldverschiebungen bekannt waren. Im übrigen wäre schlechterdings unerfindlich, weshalb der Beschwerdeführer II als Anwalt die zit. Vereinbarung vom 21.10.1980 in der vorliegenden Form aufgesetzt hätte (vgl. Beschwerdeschrift II, S. 18), wenn er nicht über die tatsächlichen Verhältnisse genau im Bilde gewesen wäre. Bei dieser Sachlage kann das Verwaltungsgericht dem Beschwerdeführer II keine Parteientschädigung zusprechen.

StPS 2/88 Seite 78

Nutzniessung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b / Art. 27 Abs. 2 BdBSt und Par. 19 Abs. 1 lit. c / Par. 27 Abs. 3 StG; Verfahrensrecht: Rügeprinzip im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren

1. Der Eigenmietwert einer Liegenschaft ist dem Eigentümer dann nicht anzurechnen, wenn am betreffenden Objekt eine Nutzniessung oder ein dingliches Wohnrecht bestellt wurde. Im Gegensatz dazu stellt die Zusage an einen Verwandten, ihm die Wohnung unentgeltlich auf unbestimmte Zeit zu überlassen, ein rein obligationenrechtliches Vertragsverhältnis (Gebrauchsleihe) und damit steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.

2. Nach dem sogenannten Rügeprinzip prüft die Beschwerdeinstanz nicht, ob sich die angefochtene Verfügung unter schlechthin allen in Frage kommenden Aspekten als korrekt erweist, sondern sie untersucht nur die vorgebrachten Beanstandungen.

VGE 377-86 vom 27. Mai 1987 i.S. Z. (Abweisung) = 02.87.033

StPS 2/88 Seite 92

Zwischenveranlagung bei Aufgabe einer Neben- bzw. Teilzeiterwerbstätigkeit (Art. 96 BdBSt) Verfahrensrecht: 2. Schriftenwechsel (Par. 41 VRP)

1. Fall eines pensionierten Unselbständigerwerbenden, der drei Jahre nach der Vornahme einer ZV infolge Pensionierung eine weitere ZV wegen Aufgabe einer über das Pensionierungsalter hinaus ausgeübten Neben- bzw. Teilzeitbeschäftigung verlangt. Das Verwaltungsgericht verneint das Vorliegen sowohl einer wesentlichen Einkommenseinbusse als auch einer tiefgreifenden strukturellen Aenderung der gesamten beruflichen Situation und verweigert die anbegehrte ZV mit Hinweis auf die Bundesgerichtspraxis.

2. Voraussetzungen zur Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren.

VGE 328-87 vom 28. August 1987 i.S. Q. (Abweisung) = 02.87.042

StPS 2/88 Seite 99

Liegenschaftsunterhaltskosten (Par. 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 2 lit. e BdBSt)

Bestätigung der sogenannten Dumont-Praxis, wonach grundsätzlich anschaffungsnahe Liegenschaftsaufwendungen (unter Abkehr von der technischen Abgrenzung zwischen Unterhalt und Wertvermehrung) nicht als abzugsfähige Gebäudeunterhaltskosten zu betrachten sind. Bei neuerworbenen Liegenschaften sind nur jene Kosten abziehbar, die notwendig sind für die Beseitigung eines Schadens, der seit dem Erwerb eingetreten ist.

VGE 350-86 vom 27. Mai 1987 i.S. X. (teilweise Gutheissung der Beschwerde bzw. Abweisung im hier veröffentlichten Streitpunkt) = 02.87.038

Steuerhinterziehung, vollendete; verdeckte Gewinnausschüttung/ Beteiligungsertrag

Fall eines De-facto-Alleinaktionärs, bei dessen AG verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet werden mussten, die an eine ausländische Firma flossen, welche wiederum entweder direkt dem De-facto-Alleinaktionär der ersten Firma gehört, oder mit diesem zumindest unmittelbar liiert ist. Beweislastverteilung betreffend Aufrechnung eines entsprechenden Beteiligungsertrages beim Aktionär im Nach- und Strafsteuerverfahren.

VGE 319-82 vom 22. Mai 1986 i.S. X.
BGE A 335-1986 vom 7. Oktober 1987 i.S. X.

April 1988 6. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide
- Nutzniessung; Verfahrensrecht 78
- Zwischenveranlagung; Verfahrensrecht 92
- Liegenschaftsunterhaltskosten 99
- Steuerhinterziehung, vollendete; verdeckte Gewinnausschüttung/Beteiligungsertrag 105

(4 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Mai 1987 i.S. Z. (VGE 377/86)

Nutzniessung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b / Art. 27 Abs. 2 BdBSt und § 19 Abs. 1 lit. c / § 27 Abs. 3 StG; Verfahrensrecht: Rügeprinzip im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren

Erwägungen:

1. Mit der vorliegenden Beschwerde kritisiert der Beschwerdeführer sinngemäss lediglich, dass in der kantonalen und Bundessteuerveranlagung 1983/84 eine Liegenschaft in Oesterreich mitbesteuert wird; in diesem Sinne bestreitet er die darauf beruhende Steuerausscheidung ausdrücklich nur dem Grundsatze nach, nicht jedoch hinsichtlich der einzelnen zugrundegelegten Einkommens- und Vermögenssteuerfaktoren (vgl. Beschwerdeschrift, Ziffer A.3.). Im weiteren verzichtet er in seiner Eingabe vom 23.12.1986 ausdrücklich, weitere im Einspracheverfahren vorgenommene Aufrechnungen anzufechten. Mithin ist im vorliegenden Verfahren einzig zu prüfen, ob die Einbeziehung der erwähnten Liegenschaft in die vorliegende Steuerveranlagung 1983/84 zu Recht erfolgte. Dabei ist unbestritten, dass für die Beantwortung dieser Frage das schweizerische Recht massgebend ist. Ist die besagte Frage zu bejahen, muss in Anlehnung an das Rügeprinzip nicht näher untersucht werden, ob die einzelnen Faktoren in der entsprechenden Steuerausscheidung richtig ermittelt wurden.

Hinsichtlich des erwähnten Rügeprinzipes drängen sich noch folgende Bemerkungen auf. Zwar gilt nach § 18 (bzw. Art. 109 BdBSt) und § 26 VRP der Untersuchungsgrundsatz und

das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Doch ist diesbezüglich zu beachten, dass diese Prinzipien nach Auffassung des Eidg. Versicherungsgerichtes in bezug auf das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG, SR 172.021) nicht uneingeschränkt gelten. Darnach finden diese Grundsätze

> "ihr Korrelat in den verschiedenen Mitwirkungspflichten der Parteien (Art. 13 VwVG) und namentlich in der in Art. 52 Abs. 1 VwVG aufgestellten Begründungspflicht (BGE 104 V 211 Erw. b, 97 V 173; GYGI, a.a.O. S. 208 ff.; SALADIN, a.a.O. S. 119 f.; PFEIFFER, Der Untersuchungsgrundsatz und die Offizialmaxime im Verwaltungsverfahren, S. 123 ff.). Zu beachten ist sodann das Rügeprinzip, welches besagt, dass die Beschwerdeinstanz nicht prüft, ob sich die angefochtene Verfügung unter schlechthin allen in Frage kommenden Aspekten als korrekt erweist, sondern nur die vorgebrachten Beanstandungen untersucht (GYGI, a.a.O. S. 214 ff.; JOST, Zum Rechtsschutz im Wirtschaftsverwaltungsrecht, in: ZSR 101/1982 II S. 513). Diese Prinzipien grenzen den Bereich der verwaltungsgerichtlichen Prüfung von der Befugnis zur aufsichtsmässigen Herstellung des gesetzmässigen Zustandes ab, welche in der Rechtsprechnungskompetenz nicht inbegriffen ist (GYGI, a.a.O., S. 44 und S. 213). Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Beschwerdeinstanz zusätzliche Abklärungen nur vornimmt oder veranlasst und von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfene Rechtsfragen nur prüft, wenn hiezu aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebenden Anhaltspunkte hinreichender Anlass besteht."
> (vgl. BGE 110 V 53)

Die im gerichtlichen Steuerbeschwerdeverfahren anwendbaren Mitwirkungspflichten der Parteien weisen grundsätzlich keinen geringeren Umfang auf als diejenigen, welche in einem sonstigen verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren massgebend sind (vgl. § 19 i.V.m. § 7 der Vollzugsverordnung zum StG und Art. 13 VwVG; vgl. auch § 38 Abs. 2 VRP und Art. 52 Abs. 1 VwVG; vgl. auch Heinz Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N. 10 zu Art. 106 BdBSt). Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, das höchstrichterlich angewandte Rügeprinzip auch auf den vorliegenden Fall zu übertragen (vgl. auch VGE 642/86 vom 9.4.1987, E. 4a).

2. Nach den vorliegenden Akten ist der nachfolgende Sachverhalt unbestritten.

Der am 25.3.1975 verstorbene Alois Y. (Jg. 1881), whft. gewesen in A-6370 Kitzbühel (...) hinterliess ein vom 30. Januar 1975 datiertes Testament. Unter Ziffer III. nahm er folgende Erbeinsetzung vor:

"Ich setze
1) meinen Sohn Alois Y., geboren am 19.4.1923,
2) meine Enkelkinder
   a) Jutta Z. geb. Y.
   b) Alexander Y.
   c) Petra Y.
zu gleichen Teilen zu meinen Erben ein."

Darüber hinaus hielt er in Ziff. I. der letztwilligen Verfügung fest, dass sein Nachlass zur Hauptsache aus der Liegenschaft ... in Kitzbühel bestehe.

Aus der "Einantwortungsurkunde" des Bezirksgerichtes Kitzbühel/Oe vom 24.10.1975 ergibt sich, dass Alois Y. (Jg. 1923) die Erbschaft zugunsten der im Testament unter Ziffer III. 2. aufgeführten Enkelkinder ausschlug und dass diese Enkelkinder zu je 1/3 Eigentümer der genannten Liegenschaft wurden.

Im Jahre 1981 erwarb die Ehefrau des Steuerpflichtigen zudem den Miteigentumsanteil ihres Bruders Alexander zum Preise von 800'000.-- Schilling.

Die im Testament erwähnte Liegenschaft ... setzt sich zusammen aus der Grundparzelle ... Acker, Oberes Feld und der Bauparzelle ... Wohnhaus, ... Dieses Wohnhaus besteht aus Erdgeschoss, erstem Stock und einem ausgebauten Dachgeschoss (Mansarde). Im Dachgeschoss befindet sich ausserdem ein Dachbodenraum. Das ganze Haus ist unterkellert (Heizung und Kellerräume). Zum Hause gehören ferner zwei Garagen.

(Vgl. Beschwerdeschrift; Einspracheentscheid; unnumerierte Kopien der Urkunden des Bezirksgerichts Kitzbühel; Kaufvertrag vom 14.9.1981 zwischen Jutta Z. und Alexander Y., nachfolgend Kaufvertrag genannt; Benützungsteilungsvertrag vom 19., 26. und 31.5.1976 zwischen den Enkelkindern des Erblassers, nachfolgend "Benützungsteilungsvertrag" genannt).

3. Streitgegenstand ist, ob die Schwiegereltern des Beschwerdeführers in der Bemessungsperiode (1981/82) Nutzniessungsberechtigte an der Liegenschaft (bzw. am Miteigentumsanteil der Gattin des Steuerpflichtigen; anfangs 1981: 1/3, gemäss Kaufvertrag vom 14.9.1981: 2/3) in Kitzbühel waren.

a) Nach Art. 27 Abs. 2 BdBSt wird Vermögen, an dem eine Nutzniessung bestellt ist, dem Nutzniesser zugerechnet. In diesem Sinne hat der Steuerpflichtige bei der Steuerberechnung den Mietwert der Wohnung, die er in einem ihm zur Nutzniessung überlassenen Hause innehat, in Anschlag zu bringen (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt).

In gleicher Weise gelten nach kantonalem Recht als Einkommen die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen, insbesondere u.a. jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, aus Nutzniessungen, Leibrenten und dergleichen (vgl. § 19 Abs. 1 lit. c StG).

b) Die Vorinstanzen verneinten das Vorliegen einer Nutzniessung im fraglichen Zeitraum, u.a. weil im Testament vom 30.1.1975 keine Nutzniessung begründet wurde und ein ent-

sprechender Vertrag erst im Zusammenhang mit dem Steuerverfahren (am 25./27.8.1986) abgeschlossen wurde, wobei nach wie vor kein dingliches Recht an der Liegenschaft bestellt wurde. Zudem spreche gegen eine dingliche Belastung mit einer Nutzniessung, dass der Steuerpflichtige mit seiner Familie seine Ferien in der fraglichen Liegenschaft in Oesterreich verbringe. Schliesslich ist nach Auffassung der Vorinstanzen von einer Gebrauchsleihe auszugehen (vgl. Vernehmlassung vom 15.1.1987).

c) Der Beschwerdeführer wendet u.a. dagegen ein:

"Alois Y., 1923, gab zuhanden des Bezirkgerichtes Kitzbühel/Oe eine Erklärung auf Ausschlagung der Erbschaft ab, während seine drei Kinder ihm als selbstverständliche familiäre Verpflichtung die Fortsetzung der Lebensverhältnisse, d.h. die Weiterführung des ehelichen Haushaltes im elterlichen Hause und die Möglichkeit der (in Kitzbühel/Oe üblichen) Zimmervermietung auf eigene Rechnung zusicherten. Gestützt auf diese Verabredungen bewohnen die Schwiegereltern des Beschwerdeführers seither, d.h. seit Oktober 1975, die Liegenschaft ... in Kitzbühel/Oe, vermieten zu Ferienzwecken Zimmer und nehmen überhaupt alle Rechte wahr, wie sie Nutzniessungs- bzw. Wohnberechtigten ganz allgemein zustehen. Sie tragen aber auch alle Unterhaltslasten." (vgl. Beschwerdeschrift, Ziffer B.3.)

d) Wie bereits erwähnt, bestand der Nachlass hauptsächlich in der genannten Liegenschaft ... . Ebenso ist unbestritten, dass die Schwiegereltern des Steuerpflichtigen im erwähnten Haus (seit 24.10.1975; vgl. Beschwerdeschrift, S. 6) wohnhaft sind. Bei dieser Sachlage ist in der Tat nicht einzusehen, weshalb der Schwiegervater (als Miterbe zu gleichen Teilen) seinen Erbanteil (bzw. seinen Anteil an der Liegenschaft) ausschlagen sollte, wenn er nicht damit rechnen konnte, dass er (zusammen mit seiner Ehefrau) den Lebensabend im Hause seines verstorbenen Vaters verbringen darf, zumal aus den Akten nicht erstellt ist, dass er im damaligen Zeitpunkt derart vermögend war, bzw. zum Beispiel

über ein eigenes Wohnhaus verfügte, und deshalb ohne weiteres auf seinen Erbteil hätte verzichten können. Mithin ist nach den konkreten Umständen anzunehmen, für die (eingesetzten) Miterben sei klar gewesen, dass der Sohn des Erblassers die Erbschaft zugunsten seiner Kinder im Austausch gegen eine sinngemässe Vereinbarung - den Lebensabend im Vaterhaus verbringen zu dürfen - ausschlug. Diese Schlussfolgerung steht auch im Einklang mit Abschnitt Ziffer IV Abs. 2 des "Benützungsteilungsvertrages" zwischen den Enkelkindern (vom 19., 26. und 31.5.1976), worin festgehalten wird:

> "Die Gebühren des Kaminkehrers, für die Müllabfuhr und für Wasser und Kanal hat Herr Alexander Y. zu zahlen, solange die Eltern der Vertragsteile oder auch nur ein Elternteil lebt. Nach dem Ableben des nachversterbenden Elternteils sind diese Kosten von allen Vertragsteilen zu je einem Drittel zu leisten."

Schliesslich spricht auch die Vereinbarung vom 25./27.8.1986 zwischen Jutta Z. und ihren Eltern für die oben dargelegte Annahme.

4. Eine andere Frage ist hingegen, ob diese Vereinbarung einer Nutzniessung im Sinne von Art. 27 Abs. 2 BdBSt bzw. § 19 Abs.1 lit. c StG gleichkommt.

a) Die Nutzniessung verleiht dem Berechtigten, wo nicht anderes bestimmt ist, den vollen Genuss des Gegenstandes (ZGB Art. 745 Abs. 2). Als Dienstbarkeit ist sie ein sachenrechtliches Verhältnis (TUOR/SCHNYDER, ZGB, 9.A. S. 653). Sie beruht auf Gesetz (z.B. auf Erbrecht, ZGB Art. 460, 462 f., 561, als nutzniessungsähnliche Nutzung auf Familienrecht, Art. 201 und 202) oder auf privatrechtlicher Vereinbarung. Diese kann entgeltlich oder unentgeltlich sein. Der Nutzniesser hat das Recht auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung der Sache (ZGB Art. 755 Abs. 1; vgl. auch E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, 2.A., Basel 1982,

N 86 zu Art. 21 Abs. 1 lit b BdBSt).

Das Wohnrecht ist wie die Nutzniessung ein beschränktes dingliches Recht (vgl. Peter Ruf, Die wehrsteuerrechtliche Behandlung des Wohnrechtes, publ. in ASA 49, S. 385 ff., insbes. S. 392). Es besteht in der Befugnis, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen Wohnung zu nehmen (ZGB Art. 776 Abs. 1). Es ist unübertragbar und unvererblich, steht aber im übrigen - soweit es das Gesetz nicht anders ordnet - unter den Bestimmungen der Nutzniessung (ZGB Art. 776 Abs. 2 und 3; vgl. Känzig, a.a.O. N. 87 zu Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt).

Der Begriff der Gebrauchsleihe ist in Art. 305 OR folgendermassen umschrieben:

> Durch den Gebrauchsleihevertrag verpflichtet sich der Verleiher, dem Entlehner eine Sache zu unentgeltlichem Gebrauche zu überlassen, und der Entlehner, dieselbe Sache nach gemachtem Gebrauche dem Verleiher zurückzugeben.

Nach dem Gesagten handelt es sich bei der Nutzniessung (oder beim Wohnrecht) um ein beschränktes, dingliches Recht, welches als absolutes Recht die Sache selbst direkt und unmittelbar - ohne Dazwischenschaltung einer Person - erfasst. Die Gebrauchsleihe hingegen ist ein obligationenrechtliches Vertragsverhältnis; dabei richtet sich die Berechtigung des Entlehners nicht direkt auf die Sache, sondern lediglich gegen eine bestimmte, verpflichtete Person (Verleiher). Zusammenfassend unterscheiden sich die Nutzniessung bzw. das Wohnrecht einerseits und die Gebrauchsleihe anderseits grundsätzlich dadurch, dass sich im ersten Fall die Berechtigung gegen jedermann und im zweiten Fall nur gegen die verpflichtete Person richtet (vgl. Tuor/Schnyder, a.a.O. S. 628; vgl. Ruf, a.a.O. S. 390).

b) Wer eine Wohnung unentgeltlich einem nahen Verwandten überlässt, vermietet die Wohnung nicht, noch hat er selbst weiterhin die Wohnung in der Weise inne, dass er unmittelbar Besitzer der Wohnung geblieben wäre. Die Zusage an einen Verwandten, ihm die Wohnung unentgeltlich auf unbestimmte Zeit zu überlassen, qualifiziert sich nach Auffassung des Bundesgerichts als Gebrauchsleihe (Art. 305 OR; BGE vom 22.12.1978 i.S. Wehrsteuerverwaltung des Kt. BE gegen U. und Rekurskommission des Kt. BE, publ. in ASA 48, S. 478 ff. [insbes. S. 481] und in NStP, Bd. 33, S. 105 ff.; BGE 75 II 45; Claude Reymond, Gebrauchsüberlassungsverträge in: Schweiz. Privatrecht VII/1, S. 276).

Im zit. Entscheid handelte es sich um ein Haus, welches der Steuerpflichtige seinen Schwiegereltern unentgeltlich (zum Bewohnen) zur Verfügung stellte. In der Begründung dieses Entscheides - wonach das unentgeltliche Ueberlassen einer Wohnung oder eines Hauses (für unbestimmte Zeit) an einen Verwandten als Gebrauchsleihe zu betrachten ist - ging das Bundesgericht zunächst davon aus, dass der Eigentümer dem Beliehenen unentgeltlich den Mietwert der Wohnung zuwendet. Im weiteren führte es im zit. Entscheid aus:

> "Für den Beliehenen entsteht dadurch kein Einkommen, da für ihn der Mietwert den Charakter einer Schenkung hat (Art. 21 Abs. 3 BdBSt). Doch muss angenommen werden, dass auch in einem solchen Fall der Mietwert primär dem Eigentümer zufällt, auch wenn er ihn sofort an den Beliehenen weitergibt. Der Fall liegt ähnlich, wie wenn der Eigentümer eines Sparheftes einem Dritten die Zinsen eines Sparheftes unentgeltlich zuwendet, ohne eine Nutzniessung zu bestellen; auch hier muss sich der Eigentümer die Zinsen als Einkommen anrechnen lassen. Will der Steuerpflichtige sich dieser Steuerpflicht entziehen, so muss er an dem betreffenden Vermögenswert, hier also an dem Einfamilienhaus, eine Nutzniessung bestellen (Hervorhebung nicht im Original). Tut er dies, so fällt die Steuerpflicht für den Mietwert nach der ausdrücklichen Regelung von Art. 21 lit. b (BdBSt) auf den Nutzniesser. Der

Steuerpflichtige behauptet selbst nicht, dass er ein solches Rechtsverhältnis begründet habe. Besteht dagegen eine blosse Gebrauchsleihe, so muss aus der leichten Auflösbarkeit dieses Vertragsverhältnisses der Schluss gezogen werden, dass der Eigentümer steuerrechtlich gesehen immer noch als 'Inhaber' der Wohnung zu betrachten ist, obwohl die Wohnung während der Dauer der Leihe nicht mehr ihm unmittelbar zur Verfügung steht. (...) Soweit sich aus BGE 71 I 129 f. (= ASA 14, S. 22) etwas Abweichendes ergibt, ist deshalb daran nicht festzuhalten (...)." (vgl. ASA 48, S. 481)

c) Peter Ruf kritisiert in seiner Abhandlung über die wehrsteuerrechtliche Behandlung des Wohnrechtes (publ. in ASA 49, S. 385 ff.) diesen soeben zit. Entscheid inbezug auf die Begründung; im Ergebnis geht er mit dem zit. Entscheid einig. Nach seiner Darlegung bezieht sich der zit. Entscheid vom Sachverhalt her auf eine Gebrauchsleihe; er stösst sich jedoch daran, dass für das Bundesgericht die "leichte Auflösbarkeit" des Rechtsverhältnisses ausschlaggebend war, da es zumindest fragwürdig sei, ob in zivilrechtlicher Hinsicht eine Auflösung der Gebrauchsleihe ausserhalb der ortsüblichen Kündigungstermine möglich wäre (P. Ruf, a.a.O., ASA 49, S. 400, Anmerkung 73). Aus den gleichen Gründen bemängelt er die Begründung (nicht aber das Ergebnis) eines ähnlichen Entscheides der bernischen Rekurskommission vom 29.4.1980, in welchem der Steuerpflichtige seiner Mutter eine Eigentumswohnung unentgeltlich zur Verfügung stellte, wobei die Mutter einen Beitrag an die Unkosten leistete (publ. in BVR 1980, S. 357 ff. oder NStP Bd. 34, S. 250 ff.). Nach seiner Auffassung ist für die Frage der Zurechenbarkeit des Eigenmietwertes als Einkommen vielmehr entscheidend, dass ein obligatorisches Rechtsgeschäft vorliegt, mithin die Nutzung weder durch den Eigentümer noch durch den Nutzniesser erfolgt (Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt). Im weiteren schreibt er (insbes. mit Blick auf den zit. Berner Entscheid):

"Wenn nun der dingliche Berechtigte den Mietgegenstand bewusst unter dem marktmässigen Mietzins überlässt, ist davon auszugehen, dass er über das Mietobjekt verfügt hat und es ist ihm der höhere Eigenmietwert (der im Modellfall dem marktmässigen Mietzins entsprechen soll) als Einkommen zuzurechnen; in der Ueberlassung eines Mietobjektes zu einem unter dem Eigenmietwert liegenden Mietzins liegt eine Einkommensverwendung (...). Die Einkommensverwendung ist nach Wehrsteuerrecht unbeachtlich."
(vgl. ASA 49, S. 401 unten, Anmerkung 73 in finem)

Es kann nun offenbleiben, ob P. Ruf die Begründung des Bundesgerichts zu Recht bezweifelt, da auch das Bundesgericht im zit. Entscheid die Auffassung vertritt, dass der Eigenmietwert einer Wohnung (bzw. eines Hauses) dem Eigentümer dann nicht anzurechnen ist, wenn am betreffenden Vermögensobjekt eine Nutzniessung bestellt wurde (vgl. die oben in Erw. 4 b zit. Ausführungen, insbesondere der hervorgehobene Satz; vgl. auch Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt; Känzig, a.a.O. N. 86 zu Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt). Zu beachten ist, dass die bundessteuerrechtliche Ordnung bei der Frage, ob tatsächlich eine Nutzniessung vorliegt, auf die zivilrechtlich-wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellt (vgl. Känzig, a.a.O., N. 86 zu Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt). Mithin ist in der Folge zu prüfen, ob die in der Beschwerdeschrift (S. 4) geltend gemachten "Nutzniessungs- bzw. Wohnrechte" der Schwiegereltern zivilrechtlich als Nutzniessungen zu qualifizieren sind.

5. a) Gemäss einer Aktennotiz erkundigte sich der Steuerpflichtige am 10.12.1985 nach dem Stand seiner Einsprache; auf die sinngemässe Antwort - die zuständige Instanz benötige noch einen Nutzniessungsvertrag - wurde folgende Antwort festgehalten:

"Es besteht bis heute kein Vertrag, da Handschlagabmachung."

Im zitierten Benützungsteilungsvertrag (von 1976) nahmen die drei Geschwister (Enkelkinder des Erblassers) eine detaillierte Zuteilung der ausschliesslichen und gemeinsamen Benützungsrechte vor (vgl. beispielsweise S. 3 Ziffer 1: "Der im Erdgeschoss befindliche Hausgang wird von den beiden übrigen Vertragsteilen insoweit mitbenützt, als sie durchgehen müssen, um in die oberen Geschosse zu kommen."). Im weiteren räumten sich die Geschwister in diesem Vertrag gegenseitig Vorkaufsrechte ein. Die Eltern werden in diesem Vertrag zwar erwähnt (vgl. der in Erwägung 3 d zit. Passus von Ziff. IV dieses Vertrages), doch wird ihnen in diesem Vertrag, welcher die Eigentums- und Benützungsverhältnisse regelt, keine unmittelbare Berechtigung an der Sache (Wohnhaus) zugestanden.

Ebenso wird im Kaufvertrag vom 14.9.1981 mit keinem Wort erwähnt, dass die besagte Liegenschaft mit irgendeinem Nutzungsrecht zugunsten der Eltern belastet ist.

Bei dieser Sachlage beruhen die geltendgemachten "Nutzungsrechte der Eltern" im massgebenden Zeitpunkt lediglich auf einem obligationenrechtlichen Verhältnis. Eine dingliche Berechtigung der Schwiegereltern des Steuerpflichtigen ist nicht ausgewiesen; zunächst ist nicht ersichtlich, inwiefern eine auf Gesetz beruhende Nutzniessung vorliegt (vgl. vorne, Erw. 4 a). Soweit aber der Beschwerdeführer sich auf eine privatrechtliche Vereinbarung beruft (vgl. Vereinbarung vom 25./27.8.1986), ist zu beachten, dass die auf einem Vertrag beruhende Nutzniessung eine öffentliche Beurkundung voraussetzt, wenn sie sich auf ein Grundstück bezieht (Tuor/Schnyder, a.a.O. S. 657; vgl. auch StE 1987, B 25.3 Nr. 5, S. a). Zudem ist noch bei vertraglich vereinbarten Nutzniessungen an Grundstücken die Eintra-

gung in das Grundbuch erforderlich (vgl. Art. 746 ZGB; Tuor/Schnyder, a.a.O. S. 657). Im vorliegenden Fall legt der Beschwerdeführer weder die öffentliche Beurkundung noch die Eintragung ins Grundbuch substantiiert dar, weshalb eine (dingliche) Nutzniessung an der erwähnten Liegenschaft ausser Betracht fällt. Im übrigen bringt er nicht vor, dass in Oesterreich die Nutzniessung an einer Liegenschaft nicht ins Grundbuch eingetragen werden könne; vielmehr ergibt sich die Zulässigkeit eines solchen Eintrages aus dem letzten Abschnitt der Vereinbarung vom 25./27.8.1986 (vgl. Schlussbestimmungen III, in finem). Ausserdem halten die Parteien in der soeben erwähnten Vereinbarung (vom 25./27.8.1986) fest, dass diese Vereinbarung keiner öffentlichen Beurkundung bedürfe (vgl. zit. Vereinbarung, S. 2 unten); dieser Auffassung kann soweit beigepflichtet werden, als dieser Vereinbarung lediglich obligationenrechtlicher Charakter (Gebrauchsleihe) zukommt; soweit aber diese Vereinbarung auch einen (dinglichen) Nutzniessungscharakter bestätigen soll, übersieht der Beschwerdeführer die oben dargelegten, massgebenden Gesetzesbestimmungen.

b) Zusammenfassend liegt im massgebenden Zeitpunkt keine (sachenrechtliche) Nutzniessung, sondern eine (obligationenrechtliche) Gebrauchsleihe vor und ist der Mietwert der besagten Liegenschaft erst dann dem Beschwerdeführer nicht zuzurechnen, wenn eine (dingliche) Nutzniessung an dieser Liegenschaft bestellt und nachgewiesen wird.

c) Schliesslich kann auch nicht der Darstellung des Beschwerdeführers gefolgt werden, wonach die Schwiegereltern im massgebenden Zeitpunkt die Unterhaltslasten trugen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4, Ziff. B.3. in fine und S. 6, Ziff. C.2.). Denn dies steht offensichtlich mit dem zit. Benützungsteilungsvertrag in Widerspruch; dort wird beispielsweise ausdrücklich festgehalten:

"Die Feuerversicherung und die Gebäude- sowie die Grundsteuer für das Wohnhaus ... und die Garage sowie den Garten haben die Vertragsteile zu gleichen Teilen, sohin je zu einem Drittel, zu bezahlen.
(...vgl. vorne, Erw. 3 d)
Die Kosten der Erhaltung des Hauses hat Herr Alexander Y. bis zu einem Betrage von S 5'000.-- / Schilling fünftausend/jährlich allein zu bestreiten. Alle über diesen Betrag hinausgehenden Erhaltungskosten sind von den Vertragsteilen zu je einem Drittel zu entrichten." (vgl. Benützungsteilungsvertrag, Ziff. IV)

Dieser Benützungsteilungsvertrag wurde auch noch im Kaufvertrag vom 14.9.1981 bestätigt (vgl. zit. Kaufvertrag, Ziff. II.) Der Beschwerdeführer bringt mit keinem Wort - geschweige denn substantiiert - vor, dass dieser Benützungsteilungsvertrag in Verbindung mit dem Kaufvertrag im massgebenden Zeitpunkt (1981/82) durch weitere Vereinbarungen ergänzt bzw. abgeändert wurde. Daran vermag auch der in den Akten liegende Vertrag zwischen J. Z. und ihren Eltern grundsätzlich nichts zu ändern, da diese Vereinbarung erst im August 1986 abgeschlossen wurde. Somit ist nach den vorliegenden Akten erstellt, dass die besagte Liegenschaft - entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers - grundsätzlich nicht von den Schwiegereltern des Beschwerdeführers unterhalten wurde.

d) Ueberdies bringt der Beschwerdeführer u.a. vor:

"Will der Beschwerdeführer aber in Kitzbühel/Oe Ferientage verbringen, ist er auf eine Einladung durch seine Schwiegereltern angewiesen. (...) Dem Beschwerdeführer stehen indessen weder permanent (im Sinne einer ständigen Ferienwohnung), noch auf entsprechendes eigenes Begehren (im Sinne der jederzeitigen Herstellbarkeit einer Unterkunftsmöglichkeit) Wohnräume in Kitzbühel/Oe einfach zur Verfügung."
(vgl. Beschwerdeschrift, S. 5)

Auch diesen Schlussfolgerungen kann nicht beigepflichtet werden. Gemäss Kaufvertrag vom 14.9.1981 bezahlte der Steuerpflichtige (bzw. seine Ehefrau) für den Miteigentumsanteil des Bruders einen Kaufpreis von 800'000 Schilling, was einem Betrag von damals rund Fr. 104'000.-- entspricht (bei einem damaligen Umrechnungskurs von 100 öSch = Fr. 13.--). Anschliessend investierte er noch 600'000 Schilling (rund Fr. 78'000.--) für entsprechende Umbauarbeiten (vgl. undatierte, vom Beschwerdeführer unterzeichnete Beilage zur Steuererklärung). Zu beachten ist überdies, dass sich das fragliche Haus in einem bekannten Ski- und Ferienort befindet und dass die Eltern Zimmer zur Ferienzwecken vermieten (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4). Es widerspricht nun jeglicher Lebenserfahrung, dass ein Eigentümer eines Stockwerkes (Wohnung) in einem (bekannten) Feriengebiet, welcher zusätzlich noch ein zweites Stockwerk (eine zweite Wohnung) für rund Fr. 104'000.-- kauft und ausserdem noch rund Fr. 78'000.-- für Renovationen auslegt, nicht die Möglichkeit haben sollte, über eine der beiden Wohnungen nach Beliegen (für Ferien- oder sonstige Zwecke) verfügen zu können.

e) Abschliessend hat die Vorinstanz mit guten Gründen die Auffassung vertreten, der Liegenschaftsanteil in Kitzbühel sei beim Steuerpflichtigen (bzw. bei der Eigentümerin) zu erfassen.

Dem Ergebnis entsprechend sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. August 1987 i.S. Q. (VGE 328/87)

Zwischenveranlagung bei Aufgabe einer Neben- bzw. Teilzeiterwerbstätigkeit (Art. 96 BdBSt); Verfahrensrecht: 2. Schriftenwechsel (§ 41 VRP)

Sachverhalt:

A. Q. war hautberuflich als ... tätig. Daneben übte er ... bis Mitte 1984 bei der Bank Y. das Amt eines Mitgliedes der Bankkommission (Ausschuss des Bankrates) aus. Infolge Aufgabe der hauptberuflichen Tätigkeit als ... (Pensionierung) erfolgte auf den 1. März 1981 hin eine Zwischenveranlagung. Auf Mitte 1984 hin gab Q. mit Ablauf der Amtsdauer auch die Nebenerwerbstätigkeit als Mitglied der Bankenkommission auf.

B. Mit Verfügung vom 18.12.1986 (Versand 15.1.87) wurde Q. für 1985/86 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bei der Staatssteuer ... und von Fr. ... bei der direkten Bundessteuer veranlagt.

C. Gegen diese Veranlagung reichte der Steuerpflichtige am 14. Februar 1987 Einsprache bei der Kantonalen Steuerkommission und der VdBSt ein mit dem Antrag, es sei auf den 1. Juli 1984 eine Zwischenveranlagung für sein Einkommen aus der Tätigkeit in der Bankkommission Bank Y. vorzunehmen, bzw. das steuerbare Einkommen sei ab diesem Datum um Fr. 13'495.-- zu reduzieren.

D. Mit Einspracheentscheid vom 22. April 1987 hat die VdBSt die Einsprache bundessteuerlich abgewiesen.

E. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte Q. am 29. Mai 1987 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit den Anträgen:

"1. Der Entscheid der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 22. April 1987 sei aufzuheben und es sei per 1. Juli 1984 für das Einkommen aus der Tätigkeit in der Bankkommission Y. eine Zwischenveranlagung vorzunehmen bzw. das steuerbare Einkommen für die Veranlagungsperiode 1985/86 um Fr. 13'495.-- zu reduzieren und auf Fr. ... festzusetzen.

2. Es sei ein zweiter Schriftenwechsel anzuordnen.

3. Unter Kostenfolge zulasten des Staates."

F. ...

Erwägungen:

1. ... Anfechtungsobjekt ist mithin lediglich die Bundessteuerveranlagung 1985/86.

2. Der Beschwerdeführer verlangt mit der Beschwerdeeingabe die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels mit dem Hinweis, die Begründung des angefochtenen Entscheides sei äusserst kurz und es müsse angenommen werden, dass die rechtlichen Entscheidgründe erst in der Vernehmlassung ausführlich dargelegt würden.

Die Entscheidung aufgrund eines einfachen Schriftenwechsels bildet im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Regel. Die Rechtsmittelinstanz kann aber auf Antrag der Vor-

instanz oder der Parteien oder von Amtes wegen einen zweiten Schriftenwechsel anordnen (§ 41 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege, VRP, nGS 225). Die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels liegt somit im Ermessen der Beschwerdeinstanz, wobei im Interesse der Verfahrensökonomie und der gesetzlichen Regelung es grundsätzlich beim einmaligen Schriftenwechsel sein Bewenden haben muss. Ein zweiter Schriftenwechsel wird namentlich dann zugelassen, wenn in der Vernehmlassung neue und erhebliche Gesichtspunkte geltend gemacht werden, zu denen der Beschwerdeführer noch keine Stellung nehmen konnte (BGE 111 Ia 3 E.3; A. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, N 9/9a zu § 26). Es trifft zu, dass der Einspracheentscheid knapp begründet ist. Jedoch war die Begründung in sachverhaltsmässiger Hinsicht vollständig und in rechtlicher Hinsicht ausreichend. Jedenfalls zeigt der Umfang der Rechtsschrift, dass der angefochtene Entscheid ausreichend begründet war, um es dem Beschwerdeführer zu ermöglichen, sich mit der einzigen zur Beurteilung anstehenden Rechtsfrage mit der erforderlichen Sorgfalt auseinanderzusetzen. Von der Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels ist deshalb abzusehen. Dies gilt umsomehr, als das Verwaltungsgericht die Vernehmlassung dem Beschwerdeführer am 5.6.87 zustellte mit dem Vermerk "zur Kenntnisnahme". Der Beschwerdeführer unterliess es daraufhin, seinen Antrag auf einen zweiten Schriftenwechsel in Kenntnis des Vernehmlassungsinhaltes zu wiederholen, woraus zu schliessen ist, dass er selber eine Replik nicht mehr für erforderlich erachtet.

3. Haben sich die Veranlagungsgrundlagen bei einer natürlichen Person in der Veranlagungsperiode u.a. wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit dauernd verändert, so ist gemäss Art. 96 Abs. 1 BdBSt für den Rest der Veranlagungsperiode für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile eine neue Veranlagung (Zwischenveranlagung) zu treffen.

Zwischenveranlagungen vermögen von vorneherein nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, aus der Welt zu schaffen, Die Aufzählung der ZV-Gründe in Art. 96 BdBSt ist abschliessend. Zudem ist diese Bestimmung einschränkend auszulegen, da ZV grundsätzlich Ausnahmen bleiben sollen (ASA 54, 50/51 E.1 mit Hinweisen = BGE 110 Ib 316 ff., VGE 385/85 vom 31.10.86 E.2b, S. 6/7.

Die Aufnahme und Aufgabe der Erwerbstätigkeit sind spiegelbildliche Tatbestände, was bei der Zwischenveranlagung zu beachten ist (ASA 54, 433). Dies bedeutet namentlich, dass die steuerbehördliche Praxis bezüglich der Beurteilung von Aufnahme und Aufgabe der Erwerbstätigkeit deckungsgleich sein soll. In seinem jüngsten Urteil betr. ZV wegen Aufnahme bzw. Aufgabe der Erwerbstätigkeit führte das Bundesgericht aus:

"a) Mit der Aufnahme (bzw. Aufgabe) der Erwerbstätigkeit ..... ist eine dauernde Veränderung der Veranlagungsgrundlagen nicht notwendig verbunden, weshalb diese ZV-Gründe in einem einschränkenden Sinne zu verstehen sind.... . Im allgemeinen ist eine ZV nur einmal vorzunehmen beim Eintritt in das Erwerbsleben und bei der alters- und gesundheitsbedingten Aufgabe der Erwerbstätigkeit. .... Zwischenveranlagungen wegen Aufnahme bzw. Aufgabe der Erwerbstätigkeit setzen eine tiefgreifende strukturelle Aenderung der gesamten beruflichen Situation voraus, bei der eine Aufrechterhaltung der ordentlichen Veranlagung im Rahmen der zweijährigen Veranlagungsperiode sich nicht mehr rechtfertigen liesse.

b) Die Aufnahme bzw. Aufgabe einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit führt im allgemeinen zu keiner tiefgreifenden strukturellen Aenderung der gesamten beruflichen Situation.... .

c) Das Bundesgericht hat in BGE 101 Ib 398 ff. (ASA 45, 182 ff.) bei der Aufgabe einer von mehreren unselbständigen Nebenerwerbstätigkeiten unter bestimmten Umständen eine ZV zugelassen. Dabei ist es von der früheren Praxis der kantonalen Steuerverwaltungsbehörden abgewichen, eine ZV wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit nur vorzunehmen, wenn aus Alters- oder Gesundheitsgründen die Haupterwerbstätigkeit aufgegeben wird. Nach BGE 101 Ib 403 ff. E.2c und 3 könnten ZV wegen Aufnahme bzw. Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit beim gleichen Steuerpflichtigen entgegen der oben erwähnten Regel (vgl. E. 2a) mehrfach vorkommen, allenfalls sogar wenn keine tiefgreifende strukturelle Aenderung der gesamten beruflichen Situation eingetreten ist. Daran kann nicht festgehalten werden. ... Mit dem Art. 21 BdBSt zugrundeliegenden Einkommensverständnis der Gesamtreinvermögenszugangstheorie mit Vergangenheitsbemessung steht die Gegenwartsbesteuerung nur für einzelne Einkommensbestandteile ohnehin in einem gewissen Spannungsverhältnis und ist deshalb nur mit Zurückhaltung zu wählen. Beim Entscheid, ob ein ZV-Grund von Art. 96 BdBSt gegeben ist, ist daher nicht die einzelne Erwerbsquelle zu betrachten, sondern die berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und das daraus resultierende Erwerbseinkommen in seiner Gesamtheit." (ASA 54, 51-53; BGE 110 Ib 316 ff.).

4. Im Lichte dieser Rechtsprechung hat die Vorinstanz zu Recht die Vornahme einer ZV infolge Aufgabe des Mandates bei der Bank Y. verweigert.

a) Etwas rabulistisch mutet die Argumentation an, es stelle sich die Frage, ob der angefochtene Entscheid nicht schon deshalb aufzuheben sei, weil er fälschlicherweise davon ausgehe, dass die Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit zu beurteilen sei, während es in Wirklichkeit um eine Teilzeiterwerbstätigkeit gehe, da es sich seit der Pensionierung als ... um die einzige Erwerbstätigkeit handle. Solange der Beschwerdeführer ... und Bankrat war, stellte die vollberuflich ausgeübte ...-Tätigkeit unbestrittenermassen die Haupterwerbstätigkeit dar, setzte er doch hiefür den

grössten Teil der für seine Erwerbstätigkeit aufgewendeten Zeit und Arbeitskraft ein (ASA 54, 433). Als Bankrat wurde er gemäss Abrechnung der Bank Y. 1983 an 36 und 1984 (nur noch halbes Jahr) an 15 1/2 Sitzungstagen beansprucht. Solange er beide Erwerbstätigkeiten nebeneinander ausübte, war somit die Tätigkeit bei der Bank Y. die Nebenerwerbstätigkeit. Mit der Pensionierung bei der ... wurde das Bankmandat zur Teilzeiterwerbstätigkeit. Es ist nun nicht einzusehen, weshalb diese im übrigen gleichbleibende Banktätigkeit je nachdem zu einer ZV führen soll, ob sie vor oder nach der Haupterwerbstätigkeit aufgegeben wird.

b) Der Beschwerdeführer führt richtig aus, dass sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, namentlich aus dem unter Erwägung 3 zitierten Entscheid, welcher den aktuellen Stand der Rechtsprechung wiedergibt, nicht ergebe, dass die Aufgabe einer Neben- oder Teilzeiterwerbstätigkeit schlechthin nicht zu einer ZV führen könne. Zu denken ist etwa an einen Steuerpflichtigen, dessen Erwerbseinkommen ausschliesslich die Summe von Nebenerwerbstätigkeiten darstellt. In einem solchen Fall wird mindestens einmal, bei Aufgabe der bedeutendsten Nebenerwerbstätigkeit, eine ZV vorzunehmen sein.

Unzutreffend ist die Behauptung, die Aufgabe der Banktätigkeit sei kumulativ eine dauernde Aufgabe der Erwerbstätigkeit mit wesentlicher finanzieller Einbusse. Dass die Erwerbsaufgabe dauernd ist und kaum durch eine andere Teilzeiterwerbstätigkeit abgelöst werden dürfte, kann angesichts des Alters des Beschwerdeführers angenommen werden. Im Lichte des Grundsatzes, dass in aller Regel nur einmal, bei Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit, eine ZV erfolgen soll, liegt im Wegfall dieses Bankeinkommens keine wesentliche Erwerbseinbusse und schon gar nicht eine tiefgreifende strukturelle Aenderung der gesamten beruflichen Situation. Wie die Vorinstanz richtig ausführt, wäre bei Gutheissung

des Antrages auf ZV das steuerbare Einkommen nicht um Fr. 13'495.--, sondern lediglich um Fr. 11'795.-- herabzusetzen, da dem Bf. ein mit diesem Einkommen gewährter Gewinnungskostenabzug von Fr. 1'700.-- aufzurechnen wäre (Steueract. 17). Gegenüber dem bisherigen Jahreseinkommen bedingt dieser Einkommenswegfall eine Reduktion um wesentlich weniger als 20 %, weshalb selbst unter der Praxis von BGE 101 Ib 398 ff., welche mit dem BGE 110 Ib 316 ff. (ASA 54, 48 ff.) im Sinne grösserer Zurückhaltung bei Zulassung von ZV wegen Aufnahme/Aufgabe der Erwerbstätigkeit geändert wurde, eine ZV nicht zu bejahen wäre.

c) Ob eine ZV im Sinne der Gleichbehandlung des contrarius actus zu erfolgen hätte, wenn seinerzeit bei Aufnahme dieser Banktätigkeit eine ZV vorgenommen worden wäre, kann hier offen bleiben. Jedenfalls spricht der Umstand, dass bei Aufnahme dieser Erwerbstätigkeit keine ZV erfolgte, aus Gründen der Steuergerechtigkeit und der Logik (Gleichbehandlung des spiegelbildlichen Tatbestandes) dafür, auch bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit keine ZV vorzunehmen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Mai 1987 i.S. X. (VGE 350/86)

Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1.-3. ...

4. Der Beschwerdeführer kaufte im September 1982 ein damals 55-jähriges Dreifamilienhaus. Er wählte hiefür gegenüber den Steuerbehörden den Abzug der effektiven Unterhaltskosten. In der Steuerveranlagung 1983/84 machte er für den Zeitraum ab dem 1. September bis Ende 1982 Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 1'410.--, davon Fr. 1'160.-- für verschiedene kleinere Unterhaltskosten, geltend. Dieser Abzug wurde bei der Veranlagung bewilligt. In der Steuererklärung 1985/86 verlangte er folgende Liegenschaftsunterhaltkosten zum Abzug:

	1 9 8 3	**1 9 8 4**
	Fr.	Fr.
Gebäudeversicherung	633.40	1'039.50
Wuhrkorporation Schwyz	51.05	50.--
Fassadenisolation		**22'996.85**
Innenrenovation		**1'125.--**
(25 % wertvermehrend)		
Spenglerarbeiten		**1'524.50**
(25 % wertvermehrend)		
Aussentür	**366.--**	
(50 % wertvermehrend)		
. AG, Reparatur		433.--
. AG, Reparatur	127.80	
., Tankrevision	576.--	61.--
Total	1'754.25	27'229.95
	========	=========

Im Rahmen der Veranlagung wurden die oben fettgedruckten Positionen nicht zum Abzug zugelassen und dementsprechend der Abzug auf Gebäudeunterhaltskosten auf Fr. 1'487.-- pro Jahr gekürzt (vgl. Steuerveranlagung 1985/86, act. 5 und 11). Begründet wurde dieses Vorgehen mit dem Hinweis auf einen Bundesgerichtsentscheid (ASA 42, 536).

5. a) Nach den gleichlautenden Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes (StG) und des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) können die Kosten des Unterhalts von Grundstücken und Gebäuden vom rohen Einkommen abgezogen werden (§ 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt). Als abzugsfähige Unterhaltskosten gelten Ausgaben, die nicht zur Schaffung neuer, sondern zur Erhaltung bisheriger Werte gemacht werden; sie dienen der Instandhaltung oder der Instandstellung, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung von Grundstücken und Gebäuden (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zum StG-Zürich, N 40 zu § 25, Känzig, Wehrsteuer, 1982, N 159 ff. zu Art. 22 BdBSt; VGE 352/81 v. 4.5.82 E.1, Prot. 139).

b) Mit Entscheid vom 15. Juni 1973 i.S. Dumont hat das Bundesgericht festgestellt, wenn ein Gebäude kurz nach dem Kauf instandgestellt werde, so seien die Kosten dieser Arbeiten grundsätzlich als wertvermehrende Aufwendungen und nicht als abzugsfähige Gebäudeunterhaltskosten zu betrachten (BGE 99 Ib 362 ff. = ASA 42, 536). Diese sogenannte "Dumont-Praxis" bringt für die Sonderfälle, in denen kurz nach Erwerb eines Gebäudes (was häufig der Fall ist) Renovations- und Restaurationsarbeiten getätigt werden, welche das Gebäude in einen besseren baulichen Zustand versetzen, als er im Erwerbszeitpunkt vorhanden war, eine Abkehr von der technischen Abgrenzung zwischen Unterhalt und Wertver-

mehrung. Es findet eine wirtschaftliche bzw. subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise statt. In einer neueren Dissertation wird generell einem subjektiv-wirtschaftlichen Unterhaltskostenbegriff das Wort geredet (B. Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Diss. 1986, 51 ff., 91 f.). Die "Dumont-Praxis" bei neuerworbenen Liegenschaften ist in der Verwaltungspraxis, der kantonalen Rechtsprechung und in der Lehre auf breite Zustimmung gestossen (vgl. Känzig, a.a.O. N 165 zu Art. 22 BdBSt mit zahlreichen Hinweisen; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A. S. 195 f.; B. Zwahlen, a.a.O. 109; E. Höhn, Steuerrecht, 4. A., N 27 zu § 16; P. Locher, das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, 72 Anm. 74). Vom Bundesgericht wurde sie mehrfach bestätigt (ASA 47, 203; 47, 632; 49, 563; 50, 74).

Das Verwaltungsgericht erklärte diese Praxis auch für das kantonale Recht für anwendbar, da die Bestimmungen des WStB bzw. des BdBSt in ihrem inneren Gehalt mit dem kantonalen Recht übereinstimmen (vgl. VGE 316/85 v. 30.7.85; 334/82 v. 21.9.82; 352/81 v. 4.5.82; 340/81 v. 26.1.82; 360/78 v. 15.9.78).

Bei solchen neuerworbenen Liegenschaften sind nur jene Kosten abziehbar, die notwendig sind für die Beseitigung eines Schadens, der seit dem Erwerb eingetreten ist. Im Sinne dieser Einschränkung wurden denn auch im vorliegenden Fall bereits für das Bemessungsjahr 1982 und auch für die Jahre 1983/84 Aufwendungen für kleinere Reparaturen zum Abzug zugelassen.

c) Die subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise bzw. die Dumont-Praxis gilt nicht nur dann, wenn ein verlottertes Haus erworben und im Anschluss daran instandgestellt wird, sondern auch für Aufwendungen, welche für ein nicht verlottertes neuerworbenes Haus getätigt werden (Zwahlen,

a.a.O. 109; NStP 1982, 185 ff.).

In der vorliegenden Beschwerde wird die "Dumont-Praxis" nicht mehr grundsätzlich in Frage gestellt. Der Beschwerdeführer macht jedoch geltend, es sei nicht richtig, innerhalb einer mehr oder weniger willkürlich festgesetzten mehrjährigen Frist (5 Jahre) auf neuerworbenen Liegenschaften grundsätzlich keine Instandstellungskosten zu bewilligen und erst nach Ablauf dieser Frist solche Kosten überhaupt wieder zum Abzug zuzulassen. Dies führe als reine Entweder- oder -Lösung zu stossenden Ergebnissen und sei zu überdenken. So könnten bei strikter Anwendung dieser Praxis wenige Monate oder sogar Tage darüber entscheiden, ob u.U. umfangreiche Liegenschaftskosten abzugsfähig seien oder nicht. Der Verhältnismässigkeitsgrundsatz erfordere eine feinere Abstufung, welche nach dem Vorschlag des Beschwerdeführers wie folgt vorzunehmen wäre:

Besitzdauer seit Erwerb	Anteil der abzugsfähigen Instandstellungskosten
1 Jahr	20 %
2 Jahre	40 %
3 Jahre	60 %
4 Jahre	80 %
5 Jahre	100 %

d) Zu diesem Vorschlag ist zu erwähnen, dass es weder eine schwyzerische noch eine bundessteuerliche Praxis gibt, welche die anschaffungsnahen Instandstellungskosten nach dem Ablauf von fünf Jahren seit dem Erwerb voll zum Abzug zulässt. In einem Bundesgerichtsentscheid vom 5. Juli 1977 ist unter Zitierung einer Parteibehauptung die Rede vom Entwurf eines Kreisschreibens der eidg. Steuerverwaltung, welches vorsehe, dass die Ausgaben für die Wiederinstandstellungsarbeiten während einer Zeitspanne von 5 Jahren seit dem Erwerb nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden könn-

ten (ASA 47, 635). Ein solches Kreisschreiben ist indessen offenbar bis heute nie erlassen worden. Hingegen kennt die Berner Verwaltungspraxis gemäss den in NStP 1982, 113, Ziff. 2.2 publizierten Richtlinien eine solche fünfjährige Frist, nach deren Ablauf wiederum ein Wechsel vom wirtschaftlichen zum technischen Unterhaltsbegriff erfolgt. Diese Praxis wird von Zwahlen kritisiert und als schlechterdings unhaltbar bezeichnet (a.a.O. 109 f., 173 ff. 95).

Das Verwaltungsgericht hat in einem Fall, wo die Wiederinstandstellung eines Wohnhauses 9 Jahre nach Besitzesantritt an die Hand genommen wurde, erklärt, es liege nicht mehr eine unmittelbar an den Liegenschaftserwerb anschliessende Gebäudesanierung vor, weshalb Aufwendungen, welche technisch Unterhalt darstellten, als abzugsberechtigt anzuerkennen seien (VGE 352/81 vom 4.5.1982, S. 13; publ. in EGV-SZ 1982, Nr. 12, bes. S. 49). Die Frage, ob bei Unterhaltsarbeiten, die in einem kürzeren Abstand nach dem Erwerb getätigt werden, allenfalls eine teilweise Anerkennung von Umbau- und Unterhaltsarbeiten als Unterhaltskostenabzug zu erfolgen habe, wurde in jedem Entscheid offen gelassen (a.a.O. S. 13, Prot. 149).

In einer Weisung des Vorstehers der kantonalen Steuerverwaltung vom 23. Oktober 1984, welche, soweit nicht Gesetzgebung und eidgenössische Weisungen etwas anderes vorschreiben, sinngemäss auch bei der Bundessteuer Anwendung finden soll (Ziff. 3), fallen unter die anschaffungsnahen Instandstellungsmassnahmen jene, welche innert 8 Jahren seit Erwerb der Liegenschaft getätigt werden (Steuerbuch, Nr. 240, Ziff. 11). In VGE 316/85 vom 30. Juli 1985 (Prot. 292) wurde festgestellt, dass diese Weisungen den Ausführungen in VGE 352/81 Rechnung tragen. Nachdem gemäss dieser Weisung Vorkehren auch vor Ablauf dieser Frist zum Abzug zugelassen werden, wenn sie nur den seit dem Erwerb eingetretenen Verschleiss ausgleichen, rechtfertigt es sich nicht,

darüber hinaus im Sinne des Antrags des Beschwerdeführers prozentuale nach Jahren abgestufte Abzüge von den gesamten Instandstellungsmassnahmen zu gewähren. Das Bundesgericht hat im erwähnten Entscheid vom 5.7.1977 (ASA 47, 635) in einem staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren erklärt, es sei jedenfalls nicht willkürlich, 3 bzw. 4 Jahre nach dem Erwerb vorgenommene Renovationsarbeiten als anschaffungsnahe Aufwendungen zu behandeln, sofern diese nicht zur Behebung von Schäden erforderlich gewesen seien, die nach dem Erwerb entstanden seien.

Aufgrund dieser Erwägungen besteht umso weniger Anlass, solche anschaffungsnahe Renovations- und Isolationsaufwendungen zum Abzug zuzulassen, wenn sie im ersten bzw. zweiten Jahr nach dem Erwerb getätigt wurden. Zu beachten ist auch, dass solche Aufwendungen insbesondere bei privater Wohnnutzung, nach der Ist-Methode, d.h. im Zeitpunkt der Bezahlung, geltend gemacht werden, weshalb davon auszugehen ist, dass die effektive Ausführung der Renovationsarbeiten noch näher an den Erwerbszeitpunkt rückt.

...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Mai 1986 i.S. X. (VGE 319/82)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 7. Oktober 1987 i.S. X. (A 335/1986)

Steuerhinterziehung, vollendete; verdeckte Gewinnausschüttung/Beteiligungsertrag

VGE 319/82:

Sachverhalt:

A. Mit Verfügung vom 5. März 1979 (Veranlagungsprotokoll datiert vom 22.12.78; vgl. Steueract. B 1.1) wurde A.X. für 1977/78 (19. Periode) wie folgt veranlagt (Steueract. A 1.7):

		1.1.77 bis 19.5.77	20.5.77 bis 31.12.78	(ZV infolge Heirat)
Kanton:	Einkommen:	159'900.--	158'000.--	
	Vermögen:	580'000.--	847'000.--	
Bund:	Einkommen:	164'300.--	164'300.--	

Die Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft.

B. Am 25./26. Mai 1978 führte das Kant. Steueramt Zürich, Abt. f. Bücherrevisionen II, bei der S. AG, Zürich, einer von A.X. beherrschten "Gesellschaft zur Auswertung natürlicher Heilmethoden" (A.X. hat 98 von 100 Aktien, vgl. Steueract. B 1.8, C 12, D 1.3; einziger Verwaltungsrat, dessen Ehefrau B.X.-Y. am 21.12.1977 ebenfalls in den Verwaltungsrat gewählt (KB 5), am 4.5.1979 aber noch nicht im Handelsregister eingetragen (KB 6)) eine Buchkontrolle für die Bemessungsjahre 1975/76 durch (Steueract. G 7.3). Das Revi-

sorat schlug am 31. Mai 1978 Aufrechnungen des Reinertrages von Fr. 377'846.-- für 1975 und von Fr. 539'352.-- für 1976 vor (Steueract. D 2.8). Nach einer mündlichen Verhandlung (Steueract. G 7.1) akzeptierte A.X. den neuen Einschätzungsvorschlag vom 4. April 1979 (KB 50). Im Vergleich zum ersten Vorschlag wurde der Mehr-Nettoumsatz reduziert sowie grössere Aufwandpositionen zugelassen (VR-Honorar und Spesen, Reise- und Autokosten, Nachtragssalär B.Y.) (KB 50, Steueract. D 2.8). Die Aufrechnungen der zürcherischen Steuerverwaltung setzten sich wie folgt zusammen:

	1975 Fr.	1976 Fr.
- Mehr-Nettoumsatz	70'000.--	130'000.--
- Zins auf Büchervorauszahlungen	13'000.--	
- Zinsen auf Darlehen T.	1'900.--	
- Abschreibungen Lizenzen	5'000.--	14'999.--
- Lizenzen T.	120'000.--	121'400.--
- Belastung Bücher T.	90'000.--	25'000.--
- VR-Honorar, Spesen A.X.	4'000.--	9'000.--
- Reise- und Autospesen	5'000.--	5'000.--
- Nachtragssalär B.Y.		60'000.--
Total	308'900.--	365'399.--

Die kantonale Steuerverwaltung meldete die erwähnten Aufrechnungen am 10. April 1979 der Eidg. Steuerverwaltung (Verrechnungssteuer/geldwerte Leistungen) (Steueract. F 2.7 + 2.8 sowie 2.4 + 2.5). Diese führte am 12. November 1979 ebenfalls eine Buchkontrolle durch. In einer Aktennotiz des zuständigen Beamten ("KB") findet sich folgender Hinweis:

> "Ich gebe dem Treuhänder Z. zu verstehen, dass ich keine Veranlassung sehe, die zwischen ihm und der kantonalen Steuerverwaltung vergleichsweise ermittelten Beträge nicht auch für die VST als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Wie man mit der kant. STV SZ ins Reine kommen soll, bleibt abzuklä-

ren. All die Gewinnverschiebungen nach Vaduz könnten für die Veranlagung von A.X. nicht ausser acht gelassen werden." (Steueract. F 2.5)

In der Folge suchten die Vertreter der S. AG und der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabt. Verrechnungssteuer, nach einer gütlichen Regelung. Dabei ging es vor allem um die Auflösung des Kreditorenpostens "T." (T. Establishment, Finanzierungs- und Handelsgesellschaft, Vaduz). Die Eidg. Steuerverwaltung akzeptierte die Stornobuchung "Kreditor T." an "Reserven III" Fr. 358'300.-- und verlangte darauf eine Emissionsabgabe von 2 % (Kapitalzuschuss i.S. von Art. 5 BG über die Stempelabgaben). Die verbliebene Restschuld gegenüber der T. von Fr. 633'360.-- laut Bilanz vom 31.12.1977 reduzierte sie um Fr. 81'000- (= der T. gutgeschriebenen Lizenzgebühren, wobei der T. 30 % Verrechnungssteuer belastet wurden). Für die Auflösung der restlichen Fr. 552'960.-- per 1.1.1978 sah die EStV vor, dass dieser Betrag ganz oder teilweise den Reserven gutgeschrieben würde, verbunden mit einer 2 %-igen Emissionsabgabe. Was nicht als Reserve verbucht würde, wäre dem Darlehenskonto von A.X. gutzuschreiben und im Kanton Schwyz zu besteuern. Die Aufteilung zwischen Reserven und Einkommen A.X. sollte die Steuerverwaltung Schwyz vornehmen und somit auch darüber entscheiden, ob sie bei A.X. die direkten Steuern teilweise sofort oder erst bei einer zukünftigen Ausschüttung erheben will (Steueract. F. 2.3 + 2.4). Zu diesem Zwecke musste sich der Vertreter der S. AG mit der Steuerverwaltung Schwyz in Verbindung sezten. In den Steuerakten befindet sich denn auch eine Besprechungsnotiz vom 15. Januar 1981 zwischen A.X. und Z. einerseits und dem Veranlagungsbeamten andererseits. Im weiteren sind in den Akten Notizen des Veranlagungsbeamten über Telefongespräche mit Herrn W. von der EStV (16. Januar 1981) und mit Herrn R. vom Steueramt Zürich (19. Januar 1981) (Steueract. A 1.1). Es ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung Schwyz erstmals Mitte Januar 1981 von den umfangreichen Aufrechnungen der Steuerver-

waltung Zürich hinsichtlich der Veranlagung der S. AG erfahren hat. Aus einer Telefongesprächsnotiz vom 19. November 1979 (EStV/StV ZH) ist zu entnehmen, dass mit Sicherheit bis zum damaligen Zeitpunkt (also 19.11.79) noch keine Meldung an den Kanton Schwyz erfolgte (Steueract. F 2.7). Die Steuerverwaltung Schwyz hatte somit bei ihrer Veranlagung vom 5. März 1979 keine Kenntnis von den steuerrechtlichen Gewinnkorrekturen bei der S. AG.

C. Mit Verfügung vom 25. April 1981 eröffneten die kant. Steuerverwaltung und die Wehrsteuerverwaltung (heute: kant. Verwaltung für die direkte Bundessteuer, VdBSt) gegen A.X. ein Nach- und Strafsteuerverfahren (Steueract. G 3). Sie taxierten, mit Ausnahme der Lizenzzahlungen an T., die Zinsen auf Darlehen T. und die Belastung Bücher T., die von der Steuerverwaltung Zürich bei der S. AG vorgenommenen Aufrechnungen als steuerpflichtiges Einkommen des A.X.. Letzterer liess sich mit Schreiben vom 14. Mai 1981 zu den Vorwürfen vernehmen (Steueract. Dossier G. 3.1). Zudem fand am 11.6.81 eine Besprechung mit dem Veranlagungsbeamten statt.

D. Am 16. April 1982 erliess die Kant. Steuerkommission und die Wehrsteuerverwaltung die Nach- und Strafsteuerverfügung. Bei den Nachsteuern gingen sie von den Aufrechnungen der Steuerverwaltung Zürich bei der S. AG aus, mit Ausnahme der Zinsen auf Darlehen T. und Abschreibungen Lizenzen. Das nachzubesteuernde Einkommen beläuft sich für die Veranlagungsperiode 1977/78 auf Fr. 326'200.-- p.a. Bei der Bussenbemessung wird indes nur ein nichtdeklariertes Einkommen von Fr. 284'700.-- angenommen. Bei den Positionen Verwaltungsratshonorar/Spesen und Nachtragssalär verneinte man nämlich ein Verschulden. Die Nach- und Strafsteuerverfügung lautet im Dispositiv wie folgt:

"1. Der Steuerpflichtige, A.X.-Y., wird wegen Nichtdeklaration von Einkünften in den Jahren 1977/78 (kantonal) mit Nachsteuern im Betrage von Fr. 158'533.-- belastet.
.....
Bei der Wehrsteuer beträgt die Nachsteuer für die 19. Periode Fr. 82'798.20.

2. Der Steuerpflichtige wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung mit folgenden Bussen belegt:

2.1. Kantonal mit total Fr. 110'691.--, wobei sich diese Beträge wie folgt auf die einzelnen Gemeinwesen aufteilen:
.....
2.2. Bei der Wehrsteuer mit total Fr. 124'197.--
==========

3. (Bezug kant. Steuern)
4. (Einzahlung Wehrsteuer)
5. (Rechtsmittelbelehrung)
6. (Zufertigung)."

E. Gegen diese Nach- und Strafsteuerverfügung erhob der Steuerpflichtige beim Verwaltungsgericht Schwyz Beschwerde mit folgenden wörtlichen Anträgen:

"1.1 Die nachträgliche Reduktion (4.4.79 Beleg 50) ist in jeder Hinsicht zu berücksichtigen.

1.2 Die Unterlagen sind nochmals zu überarbeiten, mit den hier teilweise neu hinzugegebenen Akten.

1.3 Wir verlangen eine persönliche Beiziehung des kant. Steuerkommissärs R., Zürich und von Hr. W. EStV Bern und eine persönliche Aussprache unsererseits.

1.4 Vorgängig Beiziehung der Akten aus Prozess Z./Kt. Zürich i.S. T. Est./A.X.

1.5 persönliche Beurteilung des Pflichtigen

2. Wenn es zu Nachsteuern kommt ausser den Spesen, so muss eine Doppelbesteuerung vermieden werden und auf eine Strafsteuer ist zu verzichten.

3. Wir müssen uns vorbehalten, weitere Unterlagen beibringen zu können oder das eine oder andere noch mehr beleuchten zu dürfen."

Die Vorinstanzen tragen vernehmlassend auf Abweisung der Beschwerde an. Sie verlangen zudem bei der Nach- wie bei der Strafsteuer eine reformatio in peius, da in der angefochtenen Verfügung zu Unrecht die Abschreibungen auf die Lizenzen nicht berücksichtigt und fälschlicherweise ein Strafmilderungsgrund angenommen und ein Strafschärfungsgrund übersehen wurde.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels beantragt der Beschwerdeführer:

"1. Unsere Beschwerde gegen die Verfügung von 16.4. 1982 über die kantonalen Nachsteuern und derjenigen der Wehrsteuer für die Jahre 1977/78 ist voll und ganz zu übernehmen, soweit wir sie nachstehend hier nicht ausdrücklich korrigieren.

2. Die Beschwerde wegen vollendeter Steuerhinterziehung bei den Kantonssteuern und der Wehrsteuer sei ebenfalls voll anzunehmen.

3. Das Verwaltungsgericht wird gebeten, den Entscheid aufgrund freier Prüfung zu fällen und nach Möglichkeit keine Straf- oder Steuerverschärfung vorzunehmen.

4. Ausser einem allenfalls nötigen zweiten Schriftwechsel als Zeugen Steuerkommissär R. und Revisor G. sowie Herrn W. EStV vorzuladen.

5. Eine persönliche Besprechung der Beschwerdeführer und der Steuerkommission eventuell vorher anzuordnen.

6. Auch alles unter Kostenfolge zulasten der Steuerkommission, also des Kantons Schwyz."

Die Vorinstanzen halten duplicando an ihren Anträgen fest. Sie stellen zudem den Antrag, die mit der Replik eingereichten Buchhaltungen, Buchhaltungsunterlagen und Belege

sowie die Bauabrechnung einer Prüfung durch einen Sachverständigen zu unterziehen.

F. Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

A. Nachsteuer

1. Die Kant. Steuerkommission geht gestützt auf § 107 StG zu Recht davon aus, dass bei der Nachsteuer das während der Veranlagungsperiode 1977/78 gegoltene, inzwischen revidierte Nach- und Strafsteuerrecht anzuwenden ist. Zum Tragen kommt insbesondere § 83 Abs. 1 StG in der Fassung vom 6. Juni 1974 (in der Folge: aStG). Er hat folgenden Inhalt:

> "Steuerpflichtige, welche trotz öffentlicher oder persönlicher Aufforderung eine Steuererklärung unterlassen oder im Einschätzungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren über den Stand ihres Einkommens oder Vermögens sowie über andere den Umfang ihrer Steuerpflicht bedingende tatsächliche Verhältnisse unrichtige oder mangelhafte Angaben gemacht haben und infolgedessen gar nicht oder zu niedrig eingeschätzt worden sind, haben auf die Dauer der unrichtigen Versteuerung, höchstens aber auf vier Jahre zurück, die vorenthaltenen Steuerbeträge nachzuzahlen und ausserdem bei Verschulden eine Strafsteuer zu entrichten."

Bundessteuerrechtlich sind vor allem die Art. 129 und 132 BdBSt massgebend.

2. Gemäss Praxis des Verwaltungsgerichts sind unter der Vierjahresfrist gemäss § 83 Abs. 1 aStG "die vier letzten Jahre zu verstehen, für welche eine rechtskräftige Steuerveranlagung vorliegt" (VGE 366/78 vom 10.10.78, Erw. II 1

a, Prot. S. 9 ff.). Gemäss den vorliegenden Akten betrifft die letzte rechtskräftige Veranlagung die Periode 77/78 (Bemessungsjahre 75/76), also jenen Zeitraum, der im vorliegenden Fall Gegenstand des Nach- und Strafsteuerverfahrens ist. Die Erfassung der fraglichen, nichtdeklarierten Einkünfte der Bemessungsjahre 1975/76 ist deshalb nicht zu beanstanden.

Bundessteuerrechtlich erlischt das Recht, ein Steuerhinterziehungsverfahren im Sinne von Art. 132 BdBSt einzuleiten, fünf Jahre nach Ablauf der in Frage kommenden Veranlagungsperiode (Art. 134 BdBSt). Das Verfahren musste somit bis spätestens 31. Dezember 1983 eingeleitet sein. Die Einleitungsverfügung datiert vom 25. April 1981. Auch hier steht deshalb einer Erfassung nichtdeklarierter Einkünfte der Bemessungsjahre 1975/76 nichts entgegen.

3. Voraussetzung für die Nachsteuerpflicht sind im kantonalen wie im eidgenössischen Recht:

- eine rechtskräftige Veranlagung
- ein Steuerausfall
- keine oder unrichtige bzw. mangelhafte Angaben betreffend Bestand und Umfang der Steuerpflicht.

Keiner rechtskräftigen Veranlagung bedarf es bei Nichteinreichung einer Steuererklärung (vgl. Art. 129 Abs. 1 lit. a BdBSt; ASA 18, 344 ff; § 83 Abs. 1 a StG) oder allgemein ausgedrückt, wenn eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist.

Im kantonalen Recht besteht die Nachsteuerpflicht unabhängig von der Verschuldensfrage, eine Nachsteuer ist deshalb auch dann zu leisten, wenn die Voraussetzungen für die Ausfällung einer Strafsteuer nicht gegeben sind. Anders verhält es sich bei der Bundessteuer; Korrekturen sind dort im

Nachsteuerverfahren nur insoweit möglich, als sie Hinterziehungstatbestände betreffen oder mit solchen in unmittelbarem Zusammenhang stehen (Ernst Känzig, Wehrsteuer, Band 4, 1962, Art. 129 N 15). Das eidg. Recht geht noch von der überholten Rechtsauffassung aus, dass die Nachsteuer als öffentlichrechtliche Schadenersatzforderung ex delicto eine vorsätzliche oder fahrlässige Steuerhinterziehung voraussetze (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, § 102 N 1 f.).

4. Im Steuerrecht gilt die allgemeine Beweisregel, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Reimann/Zuppinger/Schärrer a.a.O. § 75 N 34). Die Beweislastverteilung wird indes immer dort präjudiziert, wo das Steuergesetz vom Pflichtigen die Erfüllung bestimmter Pflichten verlangt (z.B. muss der Unselbständigerwerbende mittels Lohnausweis die Richtigkeit seines deklarierten Einkommens beweisen; vgl. § 62 Abs. 4 StG). Zudem schiebt die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen jeweils die Beweislast zu, wenn eine Annahme der Steuerbehörden aufgrund konkreter Anhaltspunkte oder der Lebenserfahrung wahrscheinlich ist (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. § 75 N 33; E. Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 27 f.). Beruht beispielsweise die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf sachgemässer Würdigung der Verhältnisse und ist dabei ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorhanden oder sind andere Tatbestände festgestellt worden, die sich nur durch verdeckte Gewinnausschüttungen erklären lassen, so ist es an der steuerpflichtigen Gesellschaft, die begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit dieser Leistung zu beweisen (E. Schärrer, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktio-

när (kurz: Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen), in ASA 43, 298).

Hinsichtlich des Nachsteuerverfahrens wird in der Rechtsprechung hervorgehoben, dass grundsätzlich die Steuerbehörde den Hinterziehungstatbestand zu beweisen hat (Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2 A., Art. 132 N 2, 3; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O. § 102 N 44). Aber auch hier ist die Umkehr der Beweislast nicht ausgeschlossen. Es bedarf indes mindestens schlüssiger Indizien, damit dem Pflichtigen der Nachweis oder die Glaubhaftmachung seiner Gegenbehauptung zugemutet werden kann (Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2.A., Art. 132 N 3).

5. a) In casu ist das Vorhandensein einer rechtskräftigen Veranlagung unbestritten. Anlass zu Meinungsverschiedenheiten geben die Erfordernisse des Steuerausfalles und der unrichtigen bzw. mangelhaften Angaben. Die Vorinstanzen haben die Beweislast, dass die von der Steuerverwaltung Zürich bei der S. AG vorgenommenen Aufrechnungen nicht verdeckte Gewinnausschüttungen an den diese Aktiengesellschaft beherrschenden Beschwerdeführer sind, letzterem zugeschoben. Sie weisen darauf hin, dass die Firma T., an welche die verdeckten Gewinnausschüttungen vorgenommen wurden, entweder dem Steuerpflichtigen selbst gehört oder mit diesem unmittelbar liiert ist. Nachdem zudem der Steuerpflichtige anlässlich der Besprechung in Schwyz vom 11. Juni 1981 jegliche Auskunft über seine Beziehungen zu dieser liechtensteinischen Firma verweigerte (Steueract. G 4), nahmen sie an, dass die Firma T. unmittelbar und mittelbar Steuerumgehungszwecken diene. Anders könnten die massiven Gewinnverschiebungen von Zürich nach Liechtenstein nicht erklärt werden. Der Zusammenhang zwischen der S. AG und der T. ergebe sich auch aus der Tatsache, dass der S. AG im Jahre 1976 7'000 Buchexemplare zuviel belastet wurden. Ein weiteres Indiz sei die Vermögensvermehrung beim Steuerpflichtigen, wel-

che sich aufgrund der normalen Einkommensentwicklung nicht erklären lasse (vgl. angefochtene Verfügung S. 9 f.). Der Beschwerdeführer wendet ein, dass weder er noch Z. Besitzer der T. sind oder waren. Er sei in einem Beweisnotstand, weil "der Mann aus Oesterreich" nicht Farbe bekennen wolle. Er habe deswegen mit dem Steueramt Zürich einen Kompromiss abgeschlossen, nachdem von seiten der T. keinerlei Unterstützung zu erwarten gewesen sei. Zum Argument der Vermögensvermehrung weist er auf das grosse Arbeitspensum und den bescheidenen Lebensaufwand hin, wobei er irrtümlicherweise davon ausgeht, man werfe ihm eine zu geringe Vermögensvermehrung vor. Breiten Raum in der beschwerdeführerischen Begründung nimmt sodann die per 31.12.1977 vorgenommene Umbuchung einer Schuld gegenüber der T. von Fr. 358'300.-- in Eigenkapital der S. AG (Reserven III) ein. Man könne sich streiten - so der Beschwerdeführer - ob mit der Bezeichnung "Reserven III" in der Bilanz per 31.12.1977 der Auskunftspflicht gegenüber den Steuerbehörden nicht Genüge getan sei.

b) Fest steht, dass die Steuerverwaltung des Kantons Zürich für die Veranlagungsjahre 1977 und 1978 bei der vom Beschwerdeführer beherrschten S. AG rechtskräftig erhebliche verdeckte Gewinnausschüttungen aufrechnete. Diese Tatsache ist für die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz neu und zu beachten. Nicht nachvollziehbar ist dagegen, weshalb die schwyzerischen Behörden aus einer Bilanz per 31.12.1977 für eine nicht ihrer Steuerhoheit unterliegenden Aktiengesellschaft aus dem Begriff "Reserven III" auf diese neue Tatsache hätte schliessen können, zumal dann, wenn die fragliche Bilanz den Steuerbehörden im Zeitpunkt der nun rechtskräftigen Veranlagung des Beschwerdeführers offenkundig nicht bekannt war. An der neuen Tatsache vermag auch nichts zu ändern, dass die zürcherische Veranlagung aus der Sicht des Steuerpflichtigen einen infolge Beweisnotstand bedingten Kompromiss darstellt. Eine andere Frage ist, welche steuer-

rechtlichen Auswirkungen die Aufrechnungen bei der S. AG auf das Steuersubstrat beim De-facto-Einmannaktionär A.X. haben (vgl. Steueract. E 2, S. 35).

c) Die fraglichen Aufrechnungen sind sowohl nach eidgenössischem wie kantonalem Recht steuerbarer Beteiligungsertrag (Art. 21 Abs. 1 lit. a, c BdBSt, § 19 Abs. 1 lit. a, c StG; vgl. E. Schärrer, Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen, in ASA 43, 298). Nachdem einerseits die Aufrechnungen der verdeckten Gewinnausschüttungen bei der S. AG in Rechtskraft erwuchsen und andererseits die steuerrechtlichen Konsequenzen auf der Seite des Aktionärs an sich klar sind, kann den Vorinstanzen nichts vorgeworfen werden, wenn sie davon ausgingen, dass die bei der S. AG aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen an den De-facto-Alleinaktionär ausgeschüttet wurden, bzw. dass dem Beschwerdeführer die Entkräftung dieser Vermutung obliegt. Sie durften umso eher diese Annahmen treffen, als Verbindungen des Beschwerdeführers und Inhabers der Steuervertreterin mit der Firma T., die bei den meisten verdeckten Gewinnausschüttungen eine zentrale Rolle spielte, aktenkundig waren. Weitere Anhaltspunkte für die Richtigkeit der Vermutung ergaben sich aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer jegliche Auskunft über seine Beziehungen zur Firma T. verweigerte sowie aufgrund der aussergewöhnlichen Vermögensentwicklung beim Beschwerdeführer (Vermögensvorschlag ohne Privataufwand und Steuern pro Jahr für die Zeit vom 1.1.1977 - 1.1.1979: Fr. 229'796.--; vgl. Vernehmlassung der Vorinstanzen vom 7.4.83, S. 13). Zu den diversen Einwänden und Vorbringen des Beschwerdeführers ist bei der Behandlung der einzelnen, hier umstrittenen Positionen, die allesamt nicht deklariert waren, Stellung zu nehmen.

6. Nichtverbuchte Mehrumsätze

a) Nichtverbuchte Mehrumsätze sind sog. Gewinnvorwegnahmen, die direkt dem Aktionär zufliessen. Sie sind bei der Gesellschaft der Erfolgsrechnung gutzuschreiben und beim Aktionär als Beteiligungsertrag aufzurechnen.

b) Nach Vornahme einer Bücherrevision unterbreitete das kantonale Steueramt Zürich der S. AG am 31. Mai 1978 einen Einschätzungsvorschlag. Darin wurde ein Mehrnettoumsatz für Platten, Bücher etc. von Fr. 130'000.-- (1975) und Fr. 270'000.-- (1976) veranschlagt. Letztlich kam es vergleichsweise zu einer erheblichen Reduktion der Gewinnvorwegnahmen. Für 1975 wurde ein Mehrnettoumsatz von Fr. 70'000.-- (statt Fr. 130'000.--) und für 1976 ein solcher von Fr. 130'000.-- (statt Fr. 270'000.--) angenommen. Auf dieser Basis steht auch die angefochtene Nach- und Strafsteuerverfügung. Gegenteilige Behauptungen des Beschwerdeführers sind falsch.

c) Was nun der Beschwerdeführer gegen die ermessensweise Aufrechnung durch die zürcherischen Veranlagungsbehörden vorbringt, sind diffuse Schutzbehauptungen, die sich teilweise selbst widersprechen. Einerseits will der Steuerpflichtige glauben machen, dass nachweislich alle Umsätze deklariert wurden, andererseits räumt er selbst ein, dass über den Barverkauf keine "direkten Aufzeichnungen" vorliegen und man über die von ihm verwendeten Schätzungen in "guten Treuen zweierlei Meinung haben" könne (Beschwerdeschrift S. 6). Der Beschwerdeführer stützt seinen angeblichen Nachweis auf die Belege KB 51 und 54, deren Inhalt indes der zürcherischen Steuerverwaltung schon vor der vergleichsweisen Erledigung bekannt war (Steueract. D 2.9, 2.12 (= 018)). Die Steuerbehörde setzte sich mit diesen und weiteren Einwänden eingehend auseinander (vgl. Steueract. G 7.1, 7.2, 7.3). Der Revisor machte in seiner internen Ver-

nehmlassung vom 31. Januar 1979 folgende Schlussfolgerung:

> "Da die Einwendungen der Vertreterin in hohem Masse auf Schätzungen und Annahmen beruhen, müssen wir von einer rektifizierten Umsatzberechnung absehen. In einigen wenigen Punkten wie Zubehör ergäben sich Korrekturen zugunsten der Pflichtigen. Die übrigen Punkte bleiben Schätzungen, die man ohne weiteres höher oder zuungunsten der Pflichtigen annehmen könnte, so dass sich u.E., gesamthaft betrachtet, unsere Mehrumsatzberechnungen aufrechterhalten liessen (...)". (Steueract. G 7.2, S. 4)

Trotz diesen Schlussfolgerungen des Revisors hat die Veranlagungsbehörde vergleichsweise erhebliche Umsatzreduktionen zugestanden (Steueract. D 2.8), die auch - wie bereits erwähnt - Grundlage des vorliegenden Nach- und Strafsteuerverfahrens sind. Bei dieser Ausgangslage kann nicht mit Fug behauptet werden, dass die geschätzten Gewinnvorwegnahmen zu hoch ausgefallen sind. Solches müsste der Beschwerdeführer mit hieb- und stichfesten Beweisen darlegen, was er indes unbestrittenermassen nicht kann. Unbehelflich ist der sinngemässe Einwand, die zugestandenen Umsatzreduktionen liessen auf die Unzulässigkeit der gesamten Aufrechnungen schliessen. Das eben dargelegte Vorgehen der zürcherischen Steuerbehörde lässt vielmehr den Schluss zu, dass man der S. AG in erheblichem Mass entgegengekommen ist. Dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt waren, bestreitet im übrigen der Beschwerdeführer zu Recht nicht.

d) Aufgrund dieser Erwägungen darf man somit annehmen, dass die Aufrechnung der Gewinnvorwegnahme bei der S. AG zu Recht erfolgte. Konsequenterweise bedarf es entsprechender Aufrechnungen beim Beschwerdeführer. Die im Rahmen des rechtlichen Gehörs vom 14. Mai 1981 gegenüber den Vorinstanzen vorgetragene Meinung, die Beträge seien zwar bei der S. AG aufgerechnet, hingegen nicht ausgeschüttet worden, vermag nicht zu greifen. Massgeblich ist, dass die Aktionäre die entsprechenden Bilanzen sowie Gewinn- und Ver-

lustrechnungen mit den fraglichen verdeckten Gewinnausschüttungen genehmigten und von letzteren auch Kenntnis haben mussten. Dies ist in casu zweifelsfrei anzunehmen, nachdem die S. AG vom Beschwerdeführer als De-facto-Einmannaktionär beherrscht wird (vgl. Steueract. E 2, S. 35) und somit eine rein personenbezogene Gesellschaft darstellt (vgl. hiezu E. Schärrer, Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen, in ASA 43, 290). Die weiteren Beteiligten bei der S. AG, Z., Vertreter der Treuhänderin und der Kontrollstelle sowie Aktionär, sowie Ehefrau B.X.-Y., seit 21.12.1977 nicht eingetragene Verwaltungsrätin der S. AG, mussten von den verdeckten Gewinnausschüttungen ebenfalls Kenntnis haben, was in casu indes nicht relevant ist.

e) An der Tatsache der verdeckten Gewinnausschüttung vermag der Umstand nichts zu ändern, dass die Eidg. Steuerverwaltung, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, und letztlich auch die Steuerverwaltung Zürich bereit waren, im Zusammenhang mit der Auflösung des Kreditorenpostens "T." eine Stornobuchung "Kreditor T." an "Reserven III" von Fr. 358'300.-- (= Zinsen auf Darlehen T.: Fr. 1'900.--; Lizenzen T. Fr. 120'000.-- und Fr. 121'400.--, Belastung Bücher T. Fr. 90'000.-- und Fr. 25'000.--; vgl. auch Steueract. F 2.4) zu akzeptieren. Diese nachträgliche Reservenbildung ist für die schwyzerischen Steuerbehörden in keiner Weise verbindlich. Sie ist aus der Sicht der Aktionärsbesteuerung sachlich unhaltbar. Der zürcherische Steuerrevisor bezeichnete die fraglichen Aufrechnungen klar und unmissverständlich als Gewinnvorwegnahmen (Steueract. G 7.3). Wieso der Steuerkommissär im Rahmen von Verhandlungen zum Schlusse gelangte, dass die fraglichen Aufrechnungen "offensichtlich Eigenkapital" darstellten (Steueract. G 7.1), ist nicht nachvollziehbar, war jedoch beim steuerbaren Reinertrag der Aktiengesellschaft auch irrelevant. Geht man nun davon aus, dass es sich bei den Aufrechnungen bei der Aktiengesellschaft um Gewinnvorwegnahmen handelte, die sich

spätestens bei der Genehmigung der Jahresrechnung akutalisierten, so ist die Beteiligungsertragsbesteuerung beim De-facto-Alleinaktionär unausweichlich.

f) Unbehelflich ist auch der Einwand, die Generalversammlung hätte die Jahresrechnung 1977 nur unter Vorbehalt der "Erledigung der Steuerangelegenheiten" genehmigt (Beschwerdeschrift S. 3). Zum einen sind hier die Jahresrechnungen 1975 und 1976 massgebend, zum anderen ist - wie auch bei den vorangegangenen Geschäftsjahren - die Jahresrechnung 1977 vorhaltlos angenommen worden (KB 5,4,5).

7. Geschäftsverbindungen mit der Firma T., Establishment, Finanzierungs- + Handelsgesellschaft, Vaduz

a) Die Firma T. tritt gegenüber der S. AG als Empfängerin von Lizenzgebühren und als Darlehensgeberin auf. Zudem erhält sie pro verkauftes Exemplar des Buches "Gesund in die Zukunft" von B.Y. (= Ehefrau des Beschwerdeführers) Fr. 18.-- (1975) bzw. Fr. 13.-- (1976). Von diesen Geschäftsverbindungen sind keine schriftlichen Verträge vorhanden. Gemäss verschiedenen Rechnungen betreffen die Lizenzgebühren die "S.-Platten" (für Tretmassage), während die Beträge aus dem Bücherverkauf der T. für "Ghost-Writing, Ueberarbeitung, Gestaltung, Dienstleistung bis zur Herausgabe, Verlagstechn. Abwicklung, Honorar an die Verfasserin gemäss .. bekanntem Modus, ohne irgendwelches finanzielles Risiko" zufliessen (Steueract. G 5.3). In den Rechnungen wird auf die mündlichen Vereinbarungen verwiesen.

b) Die Vorinstanzen gingen aufgrund der Feststellungen der Steuerverwaltung Zürich davon aus, dass die Firma T. entweder dem Beschwerdeführer selbst gehöre, oder dieser mit ihr unmittelbar liiert sei. Nachdem der Steuerpflichtige zudem jegliche Auskunft über seine Beziehungen zu dieser Firma verweigere, könne man analog zu ASA 49 S. 211 davon

ausgehen, dass kein normales Vertragsverhältnis vorliege und die Firma unmittelbar oder mittelbar Steuerumgehungszwecken diene (angefochtene Verfügung S. 9 f.). Der Beschwerdeführer bestreitet, dass ihm die Firma T. gehöre. Dies gehe eindeutig aus der noch pendenten Steuerangelegenheit Z. c. Kant. Wehrsteuerverwaltung hervor. Damit falle ein wesentliches Bollwerk des Nach- und Strafsteuerentscheides dahin (Beschwerdeschrift S. 2). Der Beschwerdeführer verkennt mit dieser Argumentation, dass die Vorinstanzen nicht behaupten, er sei zweifelsfrei der Inhaber der T., sondern er sei entweder der Inhaber der Firma oder dann mit dieser unmittelbar liiert. In der Vernehmlassung vom 7. April 1983 machen die Vorinstanzen - zu Recht - zudem geltend, entscheidend sei "nicht primär die Tatsache, dass der Beschwerdeführer X. an der Firma T. beteiligt war, sondern dass die kantonale Steuerverwaltung Zürich bei der S. AG, welche vom Beschwerdeführer beherrscht wird, namhafte Aufrechnungen vornahm, die sich unabhängig von dieser Tatsache begründen lassen" (S. 4).

c) Aufgrund des Entscheides der Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 7. Juli 1982 i.S. Z. betr. 18./19. Wehrsteuerperiode kann man in der Tat nicht den Schluss ziehen, dass A.X. die T. wirtschaftlich beherrscht. Die Kommission führt vielmehr wörtlich aus:

> "Den beigezogenen Akten dieser Gesellschaft und der auf Antrag des Steuerkommissärs erfolgten Zeugeneinvernahme A.X. kann idessen - jedenfalls für den hier massgeblichen Zeitraum 1973 bis 1976 - nichts Derartiges entnommen werden." (Seite 14)

Allerdings zeigen die im erwähnten Wehrsteuerrekursverfahren vorgenommenen Zeugeneinvernahmen Aspekte auf, die die These von der Steuerumgehungsfirma durchaus zu stützen vermögen. Einer der Inhaber der Firma (U.) gibt beispielsweise zu verstehen, dass die Gelder nur nominell zum Zwecke der

Anonymität über die T. gingen (Steueract. E 2, S. 6). Derselbe Zeuge meinte auf die Frage: "War die T. eine Briefkastenfirma?":

> "Sie war tätig mit Geld, das dort zur Verfügung stand. Sie hat aber keine Aktivitäten im Sinne eines Handels- oder eines Industriebetriebes oder dergleichen entfaltet. Herr X. hatte bestimmte Vollmachten in dieser Firma, ich weiss aber nicht was er machte." (Steueract. E 2, S. 5)

Die weitere Frage, ob die T. Verträge abgeschlossen habe, beantwortete der Zeuge wie folgt:

> "Alle diese Geschäfte spielten sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ab und Schriftliches wurde im Interesse der Anonymität vermieden. Ich möchte noch ergänzen, dass ganz am Anfang bei Herrn Dr. V. ein Vertrag gemacht wurde. Das war ein Vertrag, der die Grundsätze aufstellte. Unterzeichnet hat ihn Herr Z. und Herr Dr. V. oder jemand aus dem Büro von Dr. V., aber weder ich noch meine Frau noch Q." (Steueract. E 2, S. 8)

Der andere Inhaber der Firma T. (Q.) meinte auf die Frage, ob man wusste, wer wieviel Geld in die T. einbrachte und wohin es ging:

> "Das kann ich nicht sagen, aber das müsste doch im Vertrag stehen. Jeder, der Geld gab, war für sich selbst verantwortlich. Was die andern taten, weiss ich nicht. Auch nicht, wohin die Gelder gingen." (Steueract. E 2, S. 31)

Im übrigen bestätigte er, dass die T. nur aus Anonymitätsgründen dazwischen geschaltet wurde. Aus dem zitierten Entscheid der Wehrsteuerkommission des Kantons Zürich und den von dieser Instanz durchgeführten Zeugeneinvernahmen U. und Q. kann man also mit grosser Wahrscheinlichkeit entnehmen, dass die Firma T. u.a. der Steuerhinterziehung zulasten Italiens diente, nachdem 1968 die Steuerfreiheit in Campione (I) wegfiel und die Bewohner dieser Enklave, wozu

auch die beiden Zeugen gehörten, vor der Wahl standen, ihre Vermögen, Erträge und Einkünfte zu deklarieren oder "verschwinden" zu lassen (vgl. zit. Entscheid der Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich, S. 15, Steueract. F 1).

d) Die Firma T. diente indes auch der Steuerhinterziehung zulasten des Zürcher Fiskus. Die I. Strafkammer des Zürcher Obergerichts sprach am 10. bzw. 26. Januar 1985 O. bzw. Z. des Steuerbetruges schuldig.

In der gleichen Sache wurde der Beschwerdeführer vom Bezirksgericht Zürich am 29. Juni 1984 wegen Gehilfenschaft zu Steuerbetrug verurteilt. Diesen Strafverfahren lag gemäss Anklage folgender Sachverhalt zu Grunde: Z., Inhaber der Steuervertreterin im vorliegenden Verfahren, veranlasste A.X., am 10. Oktober 1966 einen Vertrag zwischen der Firma T. und O., einem Kunden des Treuhandbüros Z., zu unterzeichnen, gemäss welchem O. der T. 10 % eines bestimmten Jahresumsatzes (später 15 %) in Form von (fiktiven) Lizenzgebühren zu entrichten hatte. Z. vermittelte O. die Firma T. "mit der er in Geschäftsverkehr stand und deren Briefpapier er sogar zeitweise in Zürich in seinem Büro hatte" (Urteil vom 28.1.1985 i.S. W.W., S. 2). Nach Abzug von 3 % floss das Geld auf ein Nummerkonto bei einer Schweizer Bank zurück. Obwohl A.X. für die T. nicht unterschriftsberechtigt war, unterzeichnete er in der Folge weitere Schriftstücke für die T. zum Zweck der Steuerhinterziehung durch O. Diese ermittelten Vorgänge um die fiktiven Lizenzzahlungen O.'s decken die zentrale Funktion Z.' bei der ganzen Steuerhinterziehungs"inszenierung" in unmissverständlicher Art und Weise auf. Der Fall O. zeigt aber auch, dass die Firma T. zwecks Steuerhinterziehung einbezogen werden konnte ohne formelle Mitwirkung eines Unterschriftsberechtigten der Firma. Gemäss zit. Anklageschrift hatte Z. zudem zeitweise Briefpapier der Firma in seinem Büro in Zürich. Dies deckt sich mit der Zeugenaussage U.'s, welcher annimmt, man

habe alle Schreibarbeiten ins Büro Z. abgeschoben (Steueract. E 2, S. 12). Bei dieser Ausgangslage ist es deshalb nicht von entscheidender Bedeutung, in welchem rechtlichen Verhältnis Z. und A.X. zur T. standen bzw. stehen. Massgeblich ist vielmehr, dass Z. die Möglichkeit hatte, seinen bzw. seiner Firma Kunden fiktive Geschäfte mit der T. zwecks Steuerhinterziehung zu "arrangieren". Diesem Umstand ist bei der Würdigung der Geschäftsbeziehung S. AG - T. gebührend Rechnung zu tragen.

e) Anlässlich der Zeugeneinvernahme des Beschwerdeführers durch die Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich am 1. April 1982 schilderte dieser die Entstehung der Geschäftsbeziehung zwischen der S. AG und der T. zusammengefasst folgendermassen: In der zweiten Hälfte der sechziger Jahre erwarb man von einem "Mann aus Oesterreich" die Rechte zur Plattenproduktion und zur Bücherherausgabe. Die Lizenzabgabe erfolgte via T., welche U. ins Spiel brachte. Da der Beschwerdeführer Finanzquellen suchte, "um unter anderem das ...zentrum ... aufzubauen", wurden die Lizenzabgaben nach Verhandlungen mit Herrn U. und dem Mann aus Oesterreich gutgeschrieben. Auf die Frage, ob Z. empfohlen habe, die Lizenzzahlungen über eine liechtensteinische Anstalt gehen zu lassen bzw. dieser gutzuschreiben, antwortete der Beschwerdeführer: "Das kann ich heute nicht mehr rekonstruieren". Es fällt bei diesen Aussagen auf, dass der Steuerpflichtige bemüht ist, Z. als Unbeteiligten bei den Anfängen der Geschäftsverbindungen zwischen der S. AG und der T. erscheinen zu lassen. Nachdem aber Z. seit ca. 25 Jahren die buchhalterischen und steuerlichen Angelegenheiten des Beschwerdeführers und der S. AG erledigt (Steueract. E 2, S. 38) und zudem in den Generalversammlungsprotokollen der S. AG als "weiterer Aktionär" und als Vertreter der Kontrollstelle aufgeführt wird (KB 4, 5, 6), kommen Zweifel auf, ob Z. tatsächlich bei der Anknüpfung der Geschäftsbeziehungen zur Firma T. nicht mitwirkte. Diese Zweifel wer-

den insbesondere durch die Zeugenaussage U.'s bekräftigt, der zur Frage "Woher kennen Sie Herrn X.?" aussagte: "Zuerst vom Hörensagen durch Herrn Z., und später hat er ... . Geschäftlich habe ich mit ihm nie zu tun gehabt" (Steueract. E 2, 10 f.).

Interessant sind im weiteren die Ausführungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit den Aufrechnungen der Steuerverwaltung Zürich bei der S. AG. Auf die Frage, weshalb er nicht auch nur versuchte, die Lizenzenzahlungen bzw. die Schuld gegenüber der T. glaubhaft zu machen, führte er wörtlich aus:

> "Ich hatte am 19. Oktober 1981 einen schweren Unfall. Seither habe ich etwas Mühe mit Zahlen und meinem Gedächtnis.
>
> Wie ich micht erinnere, habe ich diese Angelegenheit nicht weiterverfolgt, weil ich zum Schluss gekommen bin, dass es Schwierigkeiten mit den Verträgen gab, weil diese nie schriftlich abgefasst worden sind."

Weiter ist im Einvernahmeprotokoll zu lesen (Steueract. E 2, S. 37 - 44):

> "Ist Ihnen aber bekannt, dass ein erheblicher Teil der Schuld gegenüber der T., nämlich Fr. 358'300.-- in eine Reserve der S. AG umgebucht wurde?
>
> Man hat einmal über das diskutiert, ich komme aber in Steuerangelegenheiten nicht draus.
>
> Mit wem haben Sie diskutiert?
>
> Mit Herrn Z., aber nicht mit Herrn U.
>
> .....
>
> Aufgrund dieser Umbuchungen, wodurch Ihre Schuld gegenüber der T. erheblich vermindert wurde, muss angenommen werden, dass Sie bzw. die S. AG auf die T. wirtschaftlichen Einfluss nehmen können bzw. sie beherrschen.

Ich sehe hier keinen Zusammenhang.

Wer hat Ihnen die Schuld erlassen?

Ich habe mit dem Mann aus Oesterreich gesprochen, dass ich nicht bereit sei, weitere Lizenzzahlungen zu leisten, weil das mit den Verträgen nicht funktioniert hat, das heisst die Umwandlung der mündlichen Verträge in einen schriftlichen Vertrag.

Hat der Herr aus Oesterreich Ihnen bei dieser Gelegenheit die Schuld erlassen?

Er hat nichts erlassen, ich habe mich einfach nicht mehr verpflichtet gefühlt, für die Lizenzen etwas zu bezahlen.

Dann nützen Sie also die Lizenzen aus, ohne etwas zu bezahlen?

Wenn der Vertrag nicht in Ordnung ist, kann der Mann aus Oesterreich mich auch nicht behaften. Der Mann hatte Schwierigkeiten in Oesterreich und ist seither ruhig.

.....

Ergänzungsfragen von Steuerkommissär P.:

War der Mann aus Oesterreich an der T. beteiligt?

Das kann ich nicht sagen. Ich weiss auch nicht, welche Befugnisse er hatte.

Mit wem haben Sie über den Forderungsverzicht von rund Fr. 358'000.-- verhandelt?

Nur mit Herrn Z. Wann das war, weiss ich nicht mehr.

Wissen Sie, was die Fr. 358'000.-- waren? Lizenzen?

Ja, es kann gar nichts anderes gewesen sein.

Welche Leistung hat die T. erbracht?

Es ging um die Tretmassageplatten und später um das Buch "Gesund in die Zukunft". Da war der Mann aus Oesterreich der wichtige Mann. Der Mann aus Oesterreich hat dann die T., zusammen mit Herrn U. eingeschaltet. Aber die Grundrechte gingen vom Mann aus Oesterreich aus.

Seit wann leisten Sie Lizenzzahlungen?

Seit lang ist das nicht, etwa seit Mitte der siebziger Jahre.

Haben Sie je Zahlungen getätigt?

Nein, nur Gutschriften.

Wie verhält es sich mit der Bücherherstellung? Haben Sie da auch Lizenzzahlungen an die T. geleistet?

Das müsste Herr Z. wissen. Ich bin kein Bürofachmann.

Haben Sie überhaupt für irgend etwas Zahlungen (nicht nur Gutschriften) an die T. geleistet?

Es muss einmal Ueberweisungen gegeben haben, aber in welcher Form (ob Bank oder Post usw.) weiss ich im Moment nicht.

In der Bilanz der S. AG per 31.12.1977 haben wir Schulden von Fr. 633'960.-- und eine Reserve von Fr. 358'300.--. Das sind rund Fr. 1 Mio. Schulden.

Wer hat Ihnen gesagt, dass die S. AG diese Schulden nicht mehr schuldig sei?

Ich habe das mit Herrn Z. besprochen. Wenn die Verträge nicht in Ordnung sind, bin ich dem Mann aus Oesterreich nichts mehr schuldig bzw. kann dieser auch keine Forderungen stellen.

Wissen Sie, ob in den Jahren 1970 - 1974 Lizenzen für die T. der S. AG belastet woden sind?

Das weiss ich nicht.

Ergänzungsfragen von Herrn Z.:

Ist es richtig, dass in den Jahren 1970 - 1975 Lizenzen in der Buchhaltung der S. AG der T. gutgeschrieben worden sind?

Hinsichtlich der Jahre kann ich mich nicht mehr erinnern.

Ist es richtig, dass die Fr. 358'300.-- im Abschluss per 31.12.1977 bezeichnet als "Reserve III" von Fr. 358'300.-- zu über 90 % Lizenzen der T. darstellen, welche das kantonale Steueramt im

Jahre 1976/77 nicht akzeptiert, das heisst aufgerechnet hat.

Das stimmt. Ich habe gesagt, wenn wir gegen den Mann in Oesterreich nichts unternehmen können, müssen wir das akzeptieren.

Ist es richtig, dass Sie und ich in Vaduz waren bei Herrn N. und dort leider keine Unterstützung erhielten, welche die Lizenzen irgendwie bestätigt hätten?

Ja, das ist richtig.

Ist es richtig, dass ich aufgrund der Besprechungen in Vaduz den Auftrag erhalten habe, mit dem kantonalen Steueramt die Einschätzungen 1976 und 1977 bestmöglichst zu erledigen?

Ja, daran kann ich mich erinnern. In welchem Jahr das war, weiss ich nicht mehr?

Ist es richtig, dass wir (Herr X. und ich) angenommen haben, dass wir die in Form von Lizenzen (Bücher und Platten) aufgerechneten Fr. 358'300.-- als versteuertes Passivum unter dem Namen "Reserven III" deklarierten?

Ja.

(Protokollnotiz: Herr Z. wird vom Referenten ersucht, dem Zeugen für ihn verständlichere Fragen zu stellen und auf Suggestivfragen zu verzichten.)

A., warst Du für das Kurhaus ... in Oesterreich tätig, etwa drei Jahre lang?

Das waren eher vier Jahre; das müsste von 1966 - ungefähr 1970 gewesen sein.

ist in diesem Zusammenhang der erwähnte Mann aus Oesterreich aufgetaucht?

Ja, mit dieser Tätigkeit.

War es die T., die die Lizenzen für den Mann aus Oesterreich gutgeschrieben erhielt, so dass es sich praktisch um ein "Scharnierkonto" handelte?

Ja, das ist richtig."

f) Mit diesen Zeugenaussagen des Beschwerdeführers wird die Vermutung der Vorinstanzen, dass die Verbindungen mit der Firma T. der Steuerhinterziehung dienten, in keiner Art und Weise entkräftet. Im Gegenteil erweisen sich die Geschichten um den "Mann aus Oesterreich", der nicht genannt sein wollende Lizenzgeber, sowie um den Schuldenerlass bzw. dem sich nicht mehr an den mündlichen Vertrag gebundenfühlen des Beschwerdeführers, weil mit dem Mann aus Oesterreich kein schriftlicher Vertrag zustande kam, als unglaubwürdig und gesucht. Es leuchtet überhaupt nicht ein, weshalb der Beschwerdeführer den Mann aus Oesterreich, der ihm nun angeblich soviel Schwierigkeiten macht, nicht beim Namen nennen will. Ebenso unverständlich ist, dass der Unbekannte seine offenbar finanziell interessanten Lizenzrechte nicht durchzusetzen versucht. Die Behauptung, der Mann aus Oesterreich habe Schwierigkeiten und sei deshalb ruhig, kann bei der vorliegenden Sachlage nur als Schutzbehauptung verstanden werden. Jedenfalls ist den Vorinstanzen vollumfänglich zuzustimmen, wenn sie die Beweislast betr. Unrichtigkeit der von der Steuerverwaltung Zürich vorgenommenen Aufrechnungen bei der S. AG dem Beschwerdeführer zuschiebt. Dies ist umsomehr gerechtfertigt, wenn die ausgewiesenen Funktionen der T. einerseits und des Z. andererseits in den unter Ziffer 7 lit. c und d erwähnten Vorfällen berücksichtigt werden. Die Vorbringen im Beschwerdeverfahren sind, wie nachfolgend darzulegen ist, indes nicht geeignet, die von der Kantonalen Steuerverwaltung Zürich aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit den Guthaben der T. ernsthaft in Zweifel zu ziehen.

g) Die Vorinstanzen bezeichnen die Lizenzgebühren insbesondere deshalb als unbegründet und damit als verdeckte Gewinnausschüttungen, weil keine Lizenzverträge vorgelegt wurden und in keiner Art und Weise irgendwelche Leistungen der T. für diese Gebühren nachgewiesen sind. Die Einwände

in der Beschwerdeschrift gegen die Aufrechnungen der Lizenzgebühren sind äusserst dürftig und erschöpfen sich im mehrmaligen Hinweis auf den Beweisnotstand wegen des nicht genannt sein wollenden Mannes aus Oesterreich. Damit wird selbstverständlich der geforderte Nachweis nicht nachgebracht. (Betr. Anforderungen, dass Schulden über die Landesgrenzen hinweg anerkannt werden vgl. Vernehmlassung S. 12).

h) Die Vorinstanzen haben die Abschreibungen auf den aktivierten Lizenzen für die Jahre 1975 und 1976 beim Beschwerdeführer nicht aufgerechnet, weil dies bei der Bildung der Aktivposten im Jahre 1970 hätte erfolgen müssen. In der Replik wird hingegen im Sinne einer reformatio in peius die Aufrechnung verlangt, ohne aber diese Meinungsänderung irgendwie zu begründen. Der Beschwerdeführer nimmt inhaltlich zu der beantragten reformatio in peius ebenfalls nicht Stellung.

Der Bücherrevisor der Steuerverwaltung des Kantons Zürich führte in seinem Protokoll vom 13. Juni 1978 was folgt aus (Steueract. G 7.3, S. 4):

> "Diese Lizenzen wurden im Jahre 1970 aktiviert, und die Pflichtige wies damals einen Verlust von Fr. 5'530.91 aus. Unseres Erachtens handelt es sich hier um eine nicht gerechtfertigte Aktivierung (evtl. Gewinnverschiebung), zumal das T. Etablishement Vaduz u.E. keinerlei Leistungen erbrachte und uns kein Lizenzvertrag vorgewiesen werden konnte."

Bei Aktivierung von verdeckten Gewinnausschüttungen gilt der Grundsatz, dass diese und die gegebenenfalls erst später vorzunehmende Ertragsaufrechnung ohne Einfluss auf die Besteuerung beim Aktionär ist, die auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zufliessens fällt (E. Schärrer, Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen, in ASA 43, 304). Das heisst im Klartext, dass der zu besteuernde verdeckte Beteiligungs-

ertrag schon vor den späteren, für die Gesellschaft gewinnschmälernden Abschreibungen beim Aktionär anfällt und in diesem Zeitpunkt zu versteuern ist. Verkauft also ein Aktionär der Gesellschaft wertlose Lizenzen, ist dem Aktionär dann ein verdeckter Beteiligungsertrag entrichtet worden, wenn ihm von der Gesellschaft der "Kaufpreis" vergütet oder gutgeschrieben wurde. In casu geht es zwar formell nicht um wertlose bzw. fiktive Lizenzen des Aktionärs A.X., sondern um solche der Firma T. Nachdem aber die Verbindungen der T. mit der S. AG offensichtlich der Steuerhinterziehung zugunsten des Beschwerdeführers dienten, ist anzunehmen, dass letztere über die fingierten Lizenzahlungen bereits im Zeitpunkt der Aktivierung durch die S. AG (1970) verfügen konnte. Der Antrag auf reformatio in peius ist deshalb unbegründet.

i) Die Steuerverwaltung des Kantons Zürich ging auch hinsichtlich der Bücherzahlungen davon aus, dass hiefür in Vaduz keine Leistungen erbracht würden. Anstelle der Zahlungen von Fr. 18.-- bzw. Fr. 13.-- pro Buchexemplar an die Firma T. gestand sie ermessenweise Gestehungskosten von Fr. 12.-- pro Exemplar zu. Dies führte zu Aufrechnungen von Fr. 90'000.-- (1975) und Fr. 25'000.-- (1976). Wie schon bei den aufgerechneten Lizenzgebühren vermag der Beschwerdeführer hiezu nicht einen stichhaltigen Einwand vorzubringen. Er macht nur geltend, der Steuerkommissär habe festgestellt, dass für die Redigierung pro Buch mindestens Fr. 5.-- zu rechnen sei. Zudem seien die Uebersetzungkosten für die französische und englische Ausgabe in der Buchhaltung nicht enthalten. Die S. AG hat die ermessensweise Festlegung der Gestehungskosten auf Fr. 12.-- pro Buch akzeptiert. Der Beschwerdeführer kann die Pflichtgemässheit dieser Schätzung nur mit handfesten Beweisen in Frage stellen. Solche Beweise fehlen indes.

k) Offenbar vergessengegangen ist bei der Nachbesteuerung A.X.'s die Aufrechung von Fr. 1'900.-- Zinsen (Darlehen T.). Die Kantonale Steuerverwaltung Zürich hat für das Jahr 1975 den übersetzten Zins von 7 % auf 6,5 % reduziert, was zur erwähnten Ertragsaufrechnung führte. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese verdeckte Gewinnausschüttung nicht beim Beschwerdeführer als Beteiligungsertrag aufzurechnen wäre. Im Rahmen der hier zulässigen reformatio in peius ist deshalb die entsprechende Korrektur vorzunehmen.

Berücksichtigt haben die Vorinstanzen dagegen die Aufrechnungen der Zinszahlungen auf die Büchervorauszahlungen. Der Bücherrevisor der zürcherischen Steuerverwaltung liess sich dabei von folgender Ueberlegung leiten (Steueract. G 7.3, S. 6):

> "Im weiteren berücksichtigte die Pflichtige bei der Zinsberechnung pro 1975 die Vorauszahlung für Bücher vom 12.12.1974 von Fr. 200'000.-- nicht. Wir rechnen im Ertrag 1975 einen Zins von 6 1/2 % für 1/2 Jahr oder Fr. 13'000.-- auf."

Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, dass die beim ihm vorgenommene entsprechende Aufrechnung als Beteiligungsertrag falsch wäre. Allerdings hat sich bei der Zinsberechnung ein Fehler eingeschlichen: irrtümlicherweise hat man einen Ganzjahres- statt einen Halbjahreszins aufgerechnet (6 % von Fr. 200'000.-- : 2). Der aufzurechnende Beteiligungsertrag reduziert sich somit um die Hälfte auf Fr. 6'500.--.

8. Verwaltungsratshonorar/Spesen

Ursprünglich wollte die Kantonale Steuerverwaltung Zürich unter dem Titel VR-Honorar und Spesen A.X. für 1975 Fr. 18'000.-- und für 1976 Fr. 28'000.-- aufrechnen. Schliesslich wurden die Aufrechnungen gesamthaft um die Hälfte gekürzt, also auf Fr. 9'000.-- für 1975 und

Fr. 14'000.-- für 1976. Diese Beträge lassen sich wie folgt aufschlüsseln:

	1975	1976
VR-Honorar, Spesen A.X. (betr. VR)	4'000.--	9'000.--
Reise- und Autospesen A.X.	5'000.--	5'000.--
	9'000.--	14'000.--

Die S. AG bescheinigte nun dem Beschwerdeführer für die Veranlagungsperiode 1977/78 nebst fester Entschädigung und Gratifikation folgende Bezüge (Steueract. B 1.6):

	1975	1976
VR-Honorar	10'000.--	20'000.--
VR-Spesen	3'000.--	3'000.--

Diese Bezüge waren der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Schwyz bei der Veranlagung 1977/78 bekannt (zit. Bescheinigung), zumal die fraglichen VR-Honorare deklariert wurden. In der rechtskräftigen Veranlagung sind die Honorare denn auch berücksichtigt, während die Verwaltungsratsspesen stillschweigend akzeptiert wurden. Bei dieser Sachlage sind beim Aktionär und Beschwerdeführer unter dem Titel VR-Honorar und VR-Spesen die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung nicht gegeben (kein Steuerausfall, keine neue Tatsache). Das nachzubesteuernde Substrat reduziert sich somit für 1977 um Fr. 4'000.-- und für 1978 um Fr. 9'000.--.

Keine gewichtigen Argumente liegen gegen die vorgenommene teilweise Aufrechnung der Auto- und Reisespesen des Beschwerdeführers vor. Vom geltendgemachten pauschalen Spesenaufwand für Auto und Reisen im Betrage von Fr. 19'200.-- hat die Steuerverwaltung des Kantons Zürich Fr. 5'000.-- als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet (vgl. Steu-

eract. G 7.3, D 2.8). Der Beschwerdeführer wendet dagegen nur ein, "wegen seiner unwahrscheinlichen Aktivität" habe er keine Zeit gefunden, die Spesen genauestens zu notieren. Dieser angebliche Beweisnotstand vermag natürlich die bereits zurückhaltende Aufrechnung nicht ernsthaft in Frage zu stellen.

9. Nachtragssalär B.Y. (heutige Ehefrau des Beschwerdeführers)

Der Bücherrevisor der Kantonalen Steuerverwaltung Zürich hält in seinem Protokoll vom 13. Juni 1978 folgendes fest (Steueract. G 7.3):

"B.Y., Zürich (seit Mai 1977 Ehefrau von A.X.)

	1975	1976
Salär	Fr. 21'500.--	Fr. 29'900.--
Nachtragssalär (beschlossen durch GV vom 21.12.77)		Fr. 80'000.--

Diesen Salär-Nachbezug betrachten wir als Gewinnvorwegnahme und rechnen im Ertrag 1976 Fr. 80'000.-- auf."

Vergleichsweise akzeptierte die Steuerverwaltung Zürich Fr. 20'000.-- als Nachtragssalär. Fr. 60'000.-- wurden der S. AG als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet. Die Vorinstanzen haben diese Beurteilung vollumfänglich übernommen und den Beschwerdeführer als Adressat des ausgeschütteten Beteiligungsertrages bezeichnet. Letzterer wendet ein, das Nachtragssalär sei begründet und der Vergleich mit der Steuerverwaltung Zürich könne nicht als Eingeständnis des Gegenteils angesehen werden. Dieser Einwand ist jedoch in keiner Weise substantiiert, geschweige denn belegt. Zieht man in Betracht, dass einerseits Fr. 20'000.-- als Nachtragssalär zum ordentlichen Salär 1976 von Fr. 29'900.-- anerkannt werden und andererseits die aktenkundigen Begleitumstände der Nachtragsbesoldung (Heirat der nachträglich begünstigten Angestellten mit dem Beherrscher

der Arbeitgeberin) klar auf eine verdeckte Gewinnausschüttung über eine dem Aktionär nahestehende Person hinweisen, hat das Gericht überhaupt keine Veranlassung, von der vorinstanzlichen Beurteilung abzuweichen. Die Anordnung der fraglichen Ueberweisung an B.Y. konnte nur kraft des Beteiligungsrechts und der beherrschenden Stellung des Beschwerdeführers innerhalb der S. AG erfolgen. Ist dem aber so, muss sich der Beschwerdeführer diese Transaktion als Beteiligungsertrag aufrechnen lassen (E. Schärer, Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen, in ASA 43, S. 307). Mit Recht behauptet der Beschwerdeführer nicht, dass es sich allenfalls um Beteiligungsertrag der B.Y. handelt. Diese ist zwar an der Generalversammlung vom 21.12.1977 mit Einzelunterschrift in den Verwaltungsrat der S. AG gewählt worden (KB 5). Sie hat aber, wie schon vor der Wahl in den Verwaltungsrat, keinerlei Möglichkeiten, solche in Frage stehenden Gewinnausschüttungen anzuordnen bzw. zu beanspruchen. Die S. AG wird vom Beschwerdeführer beherrscht. A.X. ist nicht auf weitere Aktionäre (Z., B.X.-Y.) angewiesenm (vgl. auch Zeugenaussage A.X. vom 1.4.1982, wo er sich als Alleinaktionär bezeichnet; Steueract. E 2, S. 35). Bei dieser Ausgangslage ist die Ehefrau des Beschwerdeführers, obwohl Mitaktionärin und Verwaltungsrätin, weiterhin als dem Aktionär nahestehende Person zu behandeln. Im vorliegenden Fall spielt dies insofern keine Rolle, als B.Y. im Jahre 1976, in welchem die Gewinnausschüttung vorgenommen wurde, bei der S. AG noch nicht beteiligt war (vgl. Generalversammlungsprotokoll v. 21.12.1976, KB 4).

Zu keinem Verzicht auf eine Nachbesteuerung führt hier das Argument der Doppelbesteuerung, weil angeblich B.Y. das Nachtragssalär ordnungsgemäss als Einkommen im Kanton Zürich versteuert habe. Zu den kumulativen Voraussetzungen der Doppelbesteuerung gehört u.a. die Identität des Steuersubjektes. Die Steuersubjekte sind mit Blick auf die fragliche Bemessungsperiode 1976 nicht identisch. B.Y. war zu die-

sem Zeitpunkt Angestellte der vom Beschwerdeführer beherrschten S. AG. Weil sie den als Nachtragssalär vertuschten Beteiligungsvertrag X.'s offenbar zu ihren Lasten als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte und versteuerte, liegt eine engere Beziehung zwischen diesen zwei Steuersubjekten hingegen auf der Hand. Ob dieser Umstand B.Y. zu einer Rückerstattung zuviel bezahlter Steuern verhilft, kann und muss hier nicht entschieden werden. Hiefür dienen Steuerrückerstattungsgesuch und/oder Doppelbesteuerungsbeschwerde bei den zuständigen Instanzen bzw. beim Bundesgericht. Für den vorliegenden Entscheid ist massgebend, dass sich die Vorinstanzen zu Recht an den Beschwerdeführer als Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung im Betrag von Fr. 60'000.-- halten und dieser Beschwerdeführer unbestrittenermassen der Steuerhoheit des Kantons Schwyz unterstellt ist.

10. Zusammenfassend sind für die Veranlagungsperiode 1977/78 folgende nicht deklarierte Einkommen ausgewiesen:

	1975	1976
- Mehr-Nettoumsatz	Fr. 70'000.--	Fr. 130'000.--
- Zins auf Büchervorauszahlungen	Fr. 6'500.--	
- Zins auf Darlehen T.	Fr. 1'900.--	
- Lizenzen T.	Fr. 120'000.--	Fr. 121'400.--
- Belastung Bücher T.	Fr. 90'000.--	Fr. 25'000.--
- Reise- und Autospesen	Fr. 5'000.--	Fr. 5'000.--
- Nachtragssalär B.Y.		Fr. 60'000.--

Abweichend von der angefochtenen Verfügung sind folgende Positionen nicht nachzubesteuern:

	1975	1976
- Abschreibungen Lizenzen	Fr. 5'000.--	Fr. 14'999.--
- VR-Honorar, Spesen A.X.	Fr. 4'000.--	Fr. 9'000.--

Bei den Bundessteuern steht zudem die Nachbesteuerung unter dem Vorbehalt, dass der Steuerpflichtige sich schuldhaft verhielt (Erw. A Ziff. 3). Es drängt sich somit auf, vor der Bemessung der Nachsteuer die Frage des Verschuldens abzuhandeln.

B. Strafsteuer

1. Der Beschwerdeführer bestreitet mit Recht nicht, dass kantonal das mildere, heute geltende Recht zur Anwendung gelangt.

2. Die Vorinstanzen gehen treffend davon aus, dass eine Busse wegen vollendeter Hinterziehung nur bei Verschulden des Steuerpflichtigen zu verhängen ist. Verschuldensformen sind der Vorsatz und die Fahrlässigkeit. Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger eine Steuerverkürzung dadurch verursacht, dass er die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen oder nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (E. Känzig, Wehrsteuer, Art. 129 N 12 mit weiteren Zitaten). Vorsatz dagegen umschreibt die "Absicht des Täters, die Steuerbehörden durch unwahre oder unvollständige Angaben oder durch die Verwendung falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden über die für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht wesentlichen Tatsachen zu täuschen und dadurch eine zu niedrige Veranlagung zu erreichen" (E. Känzig, a.a.O. Art. 131 N 14). In konstanter Praxis gilt der Vorsatz als nachgewiesen, wenn mit hinlänglicher Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst gewesen ist (E. Känzig, a.a.O. Art. 131 N 14).

3. Die Vorinstanzen haben hinsichtlich der Positionen: nichtverbuchte Einnahmen, Zinszahlungen auf Büchervorauszahlungen, Lizenzgebühren und Belastung Bücher T. vorsätzliches Verschulden angenommen. Sie begründen dies vor allem mit der beherrschenden Stellung des Beschwerdeführers innerhalb der S. AG (De-facto-Alleinaktionär/Geschäftsführer). Dem ist zuzustimmen. Der Beschwerdeführer musste in der Tat um die massiven Gewinnverschiebungen durch Nichtverbuchen von Einnahmen und durch die ominösen Transaktionen mit der liechtensteinischen Firma T. gewusst haben. Es wird auf die ausführlichen Darlegungen bei den Nachsteuern verwiesen.

Im Beschwerdeverfahren macht der Gebüsste gegen diese Sachverhaltswürdigung keinerlei substantiierte Einwände. Der generelle Vorwurf, die Erhebung einer Strafsteuer neben einer Nachsteuer verletze das Doppelbesteuerungsverbot, ist zudem verfehlt. Die Strafsteuer ist ein gesetzmässiges Sanktionsmittel und in dem Sinne nicht eine dem Doppelbesteuerungsverbot unterliegende Steuer.

4. Kein Verschulden nehmen die Vorinstanzen bei folgenden Positionen an:

- Zinsen Darlehen T. (in der Begründung des angefochtenen Entscheides nicht ausdrücklich erwähnt, bzw. gar nicht nachbesteuert),
- VR-Honorar/Spesen,
- Auto- und Reisespesen,
- Nachtragssalär B.Y.

Was das VR-Honorar bzw. die VR-Spesen anbelangt, entfällt eine Strafsteuer allein schon deswegen, weil keine Nachsteuerpflicht besteht. Die Frage des Verschuldens kann deshalb offenbleiben.

Die Begründung der Vorinstanzen betr. Spesen lautet dahin, dass die Ausscheidung solcher Aufwendungen immer eine Ermessensfrage sei. Dem wäre allenfalls entgegenzuhalten, dass die bei der S. AG verbuchten Pauschalspesen von gegen Fr. 20'000.-- p.a. hoch sind und in Anbetracht des fehlenden Nachweises der Verdacht einer mindestens fahrlässigen Steuerverkürzung nicht ganz von der Hand zu weisen wäre. Wenn indes die Vorinstanzen ein Verschulden verneinten, so ist dieser Standpunkt vertretbar und das Gericht hat keine Veranlassung, diesbezüglich eine reformatio in peius vorzunehmen, zumal es von diesem Institut nur zurückhaltend Gebrauch macht. In diesem Sinne lässt sich auch das Verneinen eines Verschuldens bei der Steuerverkürzung infolge zu hohem Zinssatze rechtfertigen (Darlehen T.).

Beim Nachtragssalär B.Y. vertreten die Vorinstanzen die Auffassung, der Steuerpflichtige hätte davon ausgehen dürfen, "dass mit der Besteuerung desselben bei der Empfängerin der Deklarationspflicht genüge getan sei, da das Wissen um die Besteuerung solcher Leistungen beim Aktionär nicht auf der Hand liegt" (angefochtener Entscheid S. 23). Die Deklarierung und Besteuerung des Nachtragssalärs durch B.Y. ist aus den vorhandenen Akten nicht ersichtlich. Es ist indes anzunehmen, dass die Vorinstanzen diese Frage abgeklärt haben. Ihrer Argumentation kann somit ebenfalls zugestimmt werden.

Soweit nun die Steuerverkürzung unverschuldet eingetreten ist, kann bundessteuerrechtlich keine Nachsteuer eingefordert werden.

C. Nach- und Strafsteuerbemessung

1. Kantonal sind folgende Postionen nachzubesteuern:

	1975	1976
- Mehr-Nettoumsatz	Fr. 70'000.--	Fr. 130'000.--
- Zins auf Büchervorauszahlungen	Fr. 6'500.--	
- Zinsen auf Darlehen T.	Fr. 1'900.--	
- Lizenzen T.	Fr. 120'000.--	Fr. 121'400.--
- Belastung Bücher T.	Fr. 90'000.--	Fr. 25'000.--
- Reise- und Autospesen	Fr. 5'000.--	Fr. 5'000.--
- Nachtragssalär B.Y.		Fr. 60'000.--
Total	Fr. 293'400.--	Fr. 341'400.--

Im Durchschnitt beider Jahre Fr. 317'400.--

Die korrigierte Nachsteuerberechnung sieht demnach folgendermassen aus:

a) Kantonal vom 1.1.1977 - 19.5.1977

- Steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung	Fr. 159'900.--
- + Durchschnittliches, nichtdeklariertes Einkommen (1975/76)	Fr. 317'400.--
- Total steuerpflichtiges Einkommen	Fr. 477'300.--
- Steuer pro Einheit 4 % v. Fr. 477'300.--	Fr. 19'092.--
- ./. Veranlagte Steuer pro Einheit 4 % von Fr. 159'900.--	Fr. 6'396.--
- Nachsteuer pro Einheit	Fr. 12'696.--
- Nachsteuerbetrag für die Zeit vom 1.1.1977 - 19.5.1977 (139 Tage), 6,15 Einheiten	Fr. 29'734.--

b) Kantonal vom 20.5.1977 - 31.12.1977

- Steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung	Fr. 158'000.--
- + Durchschnittliches, nichtdeklariertes Einkommen (1975/76)	Fr. 317'400.--
Total steuerpflichtiges Einkommen	Fr. 475'400.--
- Steuer pro Einheit 4 % v. Fr. 475'400.--	Fr. 19'016.--
- ./. Veranlagte Steuer pro Einheit 4 % von Fr. 158'000.--	Fr. 6'320.--
- Nachsteuer pro Einheit	Fr. 12'696.--
- Nachsteuerbetrag für die Zeit vom 20.5.2977 - 31.12.1977 (226 Tage) 6,15 Einheiten	Fr. 48'345.--
- Total Nachsteuerbetrag 1977	Fr. 78'079.--

c) Kantonal vom 1.1.1978 bis 31.12.1978

- Steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung	Fr. 158'000.--
- + Durchschnittlich, nichtdeklariertes Einkommen (1975/76)	Fr. 317'400.--
- Total steuerpflichtiges Einkommen	Fr. 475'400.--
- Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 475'400.--)	Fr. 19'016.--
- ./. Veranlagte Steuer pro Einheit (4 % von Fr. 158'000.--)	Fr. 6'320.--
Nachsteuer pro Einheit	Fr. 12'696.--
- Nachsteuerbetrag für das Jahr 1978: 6,00 Einheiten	Fr. 76'176.--

d) Total Nachsteuerbetrag 1977/1978 Fr. 154'255.--

2. Bundessteuerrechtlich entfallen bei der Nachsteuerberechnung die unverschuldeten Steuerverkürzungen, nämlich

- Zinsen auf Darlehen T.	Fr. 1'900.--	
- Auto- und Reisespesen	Fr. 5'000.--	Fr. 5'000.--
- Nachtragssalär B.Y.		Fr. 60'000.--
Total	Fr. 6'900.--	Fr. 65'000.--
Reduktion im Durchschnitt beider Jahre (im Vergleich zur kant. Nachsteuer)		Fr. 35'950.--

Bundessteuerrechtlich sind somit p.a. Fr. 281'450.-- nachzubesteuern. Die korrigierte Berechnung sieht wie folgt aus:

Wehrsteuer (heute direkte Bundessteuer) 1977 und 1978

- Steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung 1977/78 je:	Fr. 164'300.--
- + Durchschnittlich, nichtdeklariertes Einkommen	Fr. 281'450.--
- Total steuerpflichtiges Einkommen pro Jahr	Fr. 445'750.--
- Jahressteuer 11,5 % ./. Fr. 70.--	Fr. 51'191.--
- ./. Veranlagte Steuer	Fr. 14'938.40
- Hinterzogene Steuer pro Jahr (Nachsteuer)	Fr. 36'252.60
- Nachsteuer für zwei Jahre (1977/78)	Fr. 72'505.20

3. Bei der Festsetzung der Strafsteuer gilt kantonal der Grundsatz, dass die Bussenhöhe in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt. Die Höhe kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (§ 87 Abs. 2 StG). Bei Selbstanzeige wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt (§ 87 Abs. 3 StG).

Bundessteuerrechtlich berechnet sich die Busse nach den im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 28. März 1958 aufgestellten Grundsätzen. Der gesetzliche Bussenrahmen, nämlich das Vierfache des hinterzogenen Steuerbetrages bei der einfachen Steuerhinterziehung (Art. 129 Abs. 1 BdBSt) und das Sechsfache beim Steuerbetrug (Art. 129 Abs. 2 BdBSt, aufgehoben seit 1.1.1978), wird für die Normalbusse auf das Drei- bzw. Fünffache reduziert, damit für die Strafschärfungsgründe auch noch eine Marge übrigbleibt. Die Normalbusse wird nun dergestalt bestimmt, dass zunächst in Prozenten das Verhältnis der entzogenen Bundessteuer zur geschuldeten Bundessteuer ermittelt wird. Aus dieser Definition ergibt sich unmissverständlich, dass der ermittelte Prozentsatz nie mehr als 100 % betragen kann. Wie die Vorinstanz im vorliegenden Falle ein Prozentverhältnis von mehr als 100 % ermittelte, ist nicht verständlich und zweifelsohne falsch. Dem nachfolgend noch richtig zu bestimmenden Prozentsatz entspricht dann ein im erwähnten Kreisschreiben in Prozenten des hinterzogenen Steuerbetrages festgesetzter Bussenbetrag. Wie im kantonalen Recht kann die Normalbusse bei Vorliegen von Strafschärfungs- oder Strafmilderungsgründen reduziert oder innerhalb des gesetzlichen Rahmens erhöht werden.

Im vorliegenden Fall haben die Vorinstanzen strafmildernd den "unverhältnismässig starken Eingriff in das Vermögen des Steuerpflichtigen" (angefochtene Verfügung S. 24) bzw. die Härte infolge Kumulation von eidgenössischen und kantonalen Strafsteuern (angefochtene Verfügung S. 26) berücksichtigt, nicht aber die behauptete Selbstanzeige. Kantonal gewährten sie eine Reduktion von 20 %, bundessteuerrechtlich eine solche von 50 %. In der Beschwerdevernehmlassung ersuchen sie nun im Sinne einer reformatio in peius aus folgenden zwei Gründen um eine Bussenverschärfung. Zum einen habe man zu Unrecht eine Strafmilderung angenommen, "nachdem die Vermögensverhältnisse im jetzigen Zeitpunkt keineswegs

klar feststehen, und auch nicht gesagt werden kann, dass der Eingriff unverhältnismässig ist" (Beschwerdevernehmlassung S. 18). Zum anderen habe man "nach dem anwendbaren Recht als Strafschärfungsgrund den Tatbestand des Steuerbetruges nicht berücksichtigt (Beschwerdevernehmlassung S. 18). Der Beschwerdeführer ersucht das Gericht ohne substantiierte Begründung, "nach Möglichkeit keine Straf- oder Steuerverschärfung vorzunehmen" (Replik S. 2).

4. a) Der Beschwerdeführer behauptet, die Steuerbehörden in Schwyz hätten von ihm alles erfahren, bevor sie irgend eine Verfügung erlassen hätten (Beschwerdeschrift S. 3). Er macht damit sinngemäss Selbstanzeige als Strafmilderungsgrund geltend. Die Vorinstanzen führten in der angefochtenen Verfügung indes aus, dass sie über den Umstand der diversen verdeckten Gewinnausschüttungen von der Eidg. Steuerverwaltung erfahren hätten. Der genaue Ablauf der Kenntnisnahme durch die schwyzerischen Steuerbehörden ist aufgrund der Akten nicht vollständig nachvollziehbar, letzlich aber auch irrelevant. Wie aus der einlässlich dargestellten Prozessgeschichte ersichtlich ist (lit. B), musste sich der Beschwerdeführer in Schwyz melden, damit die von der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, vorgesehene Regelung abgeschlossen werden kann. Am 15. Januar 1981 kam es dann zu einer Besprechung in Schwyz. Aus der Besprechungsnotiz ist nichts zu entnehmen, ob und inwieweit der Beschwerdeführer die Schwyzer Behörden über die verdeckte Gewinnausschüttungen der S. AG informierte (Steueract. A 1.1). Genauere Angaben hat die Steuerverwaltung am 19. Januar 1981 telefonisch von der Steuerverwaltung Zürich (R.) erhalten (Steueract. A. 1.1.).

In der Praxis wird für die Annahme einer Selbstanzeige u.a. vorausgesetzt, dass der Pflichtige von sich aus spontan seine steuerlichen Verfehlungen dem Fiskus zur Kenntnis bringt, "d.h. ohne Anlass zur Befürchtung zu haben, dass die

Steuerbehörde den Widerhandlungen bereits auf der Spur sei oder dass diese ohnehin auf anderem Wege, z.B. durch Denunziation Dritter, zutage gefördert würden" (zit. Kreisschreiben, in Masshardt a.a.O., Art. 129, S. 467; vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, § 188 N 41). Diese Voraussetzungen sind in casu in jedem Falle nicht erfüllt. Die Besprechung zwischen dem Beschwerdeführer und den Schwyzer Steuerbehörden fand am 15. Januar 1981 statt. Bereits am 25./26. Mai 1978 fand bei der S. AG die Buchkontrolle statt, anlässlich derer die umfangreichen verdeckten Gewinnausschüttungen festgestellt wurden. Von diesem Zeitpunkt an musste der Beschwerdeführer damit rechnen, dass die für seine Besteuerung örtlich zuständige Behörde früher oder später davon Kenntnis erhalten würde. Er fand es indes überhaupt nicht nötig, die Behörden seines Steuerdomizils über diese Aufrechnungen zu benachrichtigen (vgl. auch Beschwerdeschrift Ziff. 7.6.). Erst als sich der Kontakt mit den Schwyzer Behörden wegen der anstehenden Auseinandersetzungen mit den eidgenössischen Behörden nicht mehr umgehen liess, hat er möglicherweise (was jedoch von den Vorinstanzen bestritten ist) den Schwyzern etwas über die Aufrechnungen der verdeckten Gewinnausschüttungen mitgeteilt. Dies hat aber überhaupt nichts mehr mit einer Selbstanzeige im Sinne von § 87 Abs. 3 StG zu tun und kann auch sonst nicht strafmildernd ins Gewicht fallen.

b) Betreffend dem unverhältnismässigen Vermögenseingriff (heutige Terminierung in den Weisungen über die Behandlung von Deklarationsfehlern, die Nachsteuererhebung und die Instruktion im Steuerstrafverfahren vom 24.8.1984, Nr. 255: "besondere Strafempfindlichkeit wegen geringer wirtschaftlicher Belastbarkeit (finanzielle Notlage, Erwerbsunfähigkeit)") als Strafmilderungsgrund ist in den damals geltenden kantonalen Richtlinien betreffend die Erhebung von Bussen gemäss §§ 87 bis 91 StG vom 6.6.1979 bzw. in der Zusatzweisung vom 11.3.1981 ausdrücklich erklärt worden, dass dieser Straf-

milderungsgrund zurückhaltend anzuwenden sei, weil dem unverhältnismässigen Vermögenseingriff in erster Linie im Rahmen eines allfälligen Erlassgesuches Rechnung getragen werden soll. Für die bundesrechtliche Steuer hat die Eidg. Steuerverwaltung im erwähnten Kreisschreiben wörtlich ausgeführt:

> "Eine Reduktion drängt sich sodann auf, wenn ein Steuerpflichtiger, dem nur leichtes Verschulden zur Last fällt, in Not geraten ist oder sich aus andern Gründen in einer so bedrängten Lage befindet, dass mit einem Erlass der Steuerschuld gerechnet werden müsste. Schliesslich ist unter Umständen eine Herabsetzung zu empfehlen, wenn sich die Kumulation von eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuerstrafen als stossende Härte auswirken würde." (in Masshardt, a.a.O. S. 468)

Im zweiten, überarbeiteten Ergänzungsband des Kommentars zum Zürcher Steuergesetz wird mit einer gewissen Berechtigung die Tatsache kritisiert, dass die Leistungsfähigkeit eines zu büssenden Steuerpflichtigen erst auf ein allfälliges Erlassgesuch hin überprüft werde. Wie tief eine Geldstrafe in die Vermögensverhältnisse des Bestraften eingreife, und ob die Strafe dieses Eingriffes seinem Verschulden angemessen sei, sei schon bei der Strafzumessung zu erwägen. Bei der Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen komme es auf das laufende Einkommen einerseits und auf das Vermögen andererseits an. Letzteres falle besonders dann ins Gewicht, wenn eine Strafsteuer in Aussicht stehe, die der Steuerpflichtige nicht aus dem laufenden Einkommen bezahlen könne (Art. 188 N 33).

Der Beschwerdeführer wurde in der von der Nachbesteuerung betroffenen Periode 77/78 kantonal mit einem steuerpflichtigen Vermögen von Fr. 580'000.-- bzw. nach der Heirat mit einem solchen von Fr. 847'000.-- eingeschätzt. In der Steuererklärung vom 11.4.1980 (also ca. ein Jahr vor Erlass der hier angefochtenen Verfügung) deklarierte er provisorisch ein steuerpflichtiges Vermögen von Fr. 978'000.--.

Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers sind somit gut. Dennoch gilt es zu beachten, dass der Pflichtige für die Veranlagungsperiode kommunale, kantonale und eidgenössische Steuern von ca. Fr. 225'000.-- nachzuzahlen hat. Die entsprechenden Normalbussen belaufen sich auf ca. Fr. 310'000.--, so dass der Eingriff in das Vermögen des Steuerpflichtigen ohne Zweifel ganz erheblich ist. Aus diesem Grund sieht das Gericht grundsätzlich die Voraussetzungen für eine geringe Strafmilderung unter diesem Aspekt als gegeben.

c) Als Strafschärfungsgrund machen die Vorinstanzen im vorliegenden Beschwerdeverfahren neu geltend, man habe den Tatbestand des Strafschärfungsgrunds des Steuerbetruges nicht mitberücksichtigt. Von Steuerbetrug oder qualifizierter Steuerhinterziehung spricht man dann, wenn der Steuerpflichtige eine falsche, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunde zur Täuschung der Steuerbehörde verwendet (Masshardt, a.a.o. Art. 130bis N 3; alt. Art. 129 Abs. 2 BdBSt, Art. 131 bis).

Das Strafsteuerverfahren bezieht sich auf
- Mehr-Nettoumsatz
- Zins auf Büchervorauszahlungen
- Lizenzen T.
- Belastung Bücher T.

Das Gericht geht in Uebereinstimmung mit den Vorinstanzen davon aus, dass bei diesen Positionen der Beschwerdeführer vorsätzlich die Steuerverkürzung verursachte. Wurden bei der S. AG zur Täuschung der Behörden materiell falsche Jahresabschlüsse präsentiert, hat der Beschwerdeführer sich direkt oder indirekt auf diese Abschlüsse stützend die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht deklariert (Steueract. B 1. und 1.8). Sie sind weder als Bezüge von Verwaltungsräten und Organen der Geschäftsführung bescheinigt (Steu-

eract. B. 1.6., 1.5.) noch als Dividenden ausgewiesen (Steueract. B. 1.4.), wobei es allerdings zu bemerken gilt, dass der Beschwerdeführer die Wertschriftenerträge jeweils ein Jahr verspätet deklarierte, so dass in der Steuererklärung für die 19. Periode überhaupt keine Dividenden für das Bemessungsjahr 1976 angegeben waren. Dass der Beschwerdeführer indes gesamthaft die in den Jahren 1975/76 vorgenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen durch Steuerbetrug dem Staat vorenthalten wollte, ergibt sich unmissverständlich aus der "provisorischen" Einkommenszusammenstellung für das Jahr 1977 vom 11.4.1980 (also ca. 1 Jahr, nachdem die verdeckten Gewinnausschüttungen im Kanton Zürich rechtskräftig aufgerechnet wurden!), in welcher für das Jahr 1976 Fr. 5'000.-- Dividenden enthalten sind. In jedem Falle steht somit fest, dass das Verschulden des Beschwerdeführers schwer wiegt, was - wie nachfolgend darzulegen ist - hier allein massgebend bleibt.

Die Vorinstanzen berufen sich kantonal auf § 83 Abs. 3 StG in der Fassung vor der Gesetzesänderung auf den 1.1.1979 (die Strafsteuer erhöht sich maximal um die Hälfte bei Steuerbetrug) und bundessteuerrechtlich auf alt Art. 129 Abs. 2 BdBSt. Beide Hinweise sind jedoch falsch. Zum einen übersieht die kantonale Steuerkommission, dass sie sich zu Recht auf das neue Steuerstrafrecht abstützt (vgl. vorn Erw. B Ziffer 1). Darin wird der Steuerbetrug nicht mehr als eigenständiger Verschärfungsgrund aufgeführt. Er kommt indes beim Gewichten des Verschuldens zum Tragen. Gleiches gilt hinsichtlich der Bundessteuer. Der hier angerufene Art. 129 Abs. 2 BdBSt wurde auf den 1.1.1979 durch Art. 130bis BdBSt abgelöst. Ein nach dem 1. Januar 1978 begangener Steuerbetrug ist nach dem neuen Recht zu behandeln. Massgeblich ist der Zeitpunkt, in welchem die falsche oder gefälschte Urkunde zur Täuschung gebraucht, d.h. zuhanden der für die Veranlagung zuständigen Behörde eingereicht wird. Unerheblich ist dagegen, wann die

Urkunde verfälscht oder hergestellt wurde (Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.12.1977, zit. Masshardt a.a.O. S. 472f.). Die Steuererklärung für die Jahre 1977/78 datiert vom 31. Mai 1978 und hat den Eingangsstempel 5. Juli 1978. Es kommt somit ganz klar das neue Recht zur Anwendung, das heisst: das Steuerhinterziehungsverfahren ist nach Art. 129 Abs. 1 BdBSt durchzuführen, wobei besonders schwerwiegendes Verschulden strafschärfend in Betracht fällt (Kreisschreiben vom 28.3.1958, in Masshardt, a.a.O. S. 467), während für eine allfällige Bestrafung nach Art. 130bis BdBSt die ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsorgane zuständig gewesen wären (Art. 133bis BdBSt, § 96 StG).

Zieht man nun einerseits strafverschärfend das schwere Verschulden des Beschwerdeführers und andererseits strafmildernd den erheblichen Eingriff in dessen Vermögensverhältnisse in Betracht, so kommt das Gericht in Nachachtung seiner praktizierten Zurückhaltung bei der reformatio in peius (die Zurückhaltung bezieht sich nicht nur auf die grundsätzliche Frage der Verschlechterung, sondern auch darauf, in welchem Ausmass der Pflichtige schlechterzustellen ist) zur Ueberzeugung, dass sowohl kantonal wie bundessteurrechtlich die Ausfällung von Normalbussen der Sache am besten gerecht wird. In diesem Sinne sind die angefochtenen Bussen zuungunsten des Beschwerdeführers zu verschärfen.

5. Die Strafsteuern berechnen sich wie folgt:

a) Kantonal und bundessteuerrechtlich beläuft sich das durchschnittliche nichtdeklarierte Einkommen auf Fr. 281'450.-- (Mehr-Nettoumsatz, Zins auf Büchervorauszahlung, Lizenzen T., Belastung Bücher T.):

b) Kantonal ergeben sich demnach folgende Bussen:

Vom 1.1.1977 - 19.5.1977 (139 Tage)	
- Steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung	Fr. 159'900.--
- + Nichtdeklariertes Einkommen (ϕ 1975/76)	Fr. 281'450.--
- Steuerpflichtiges Einkommen	Fr. 441'350.--
- Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 441'350.--)	Fr. 17'654.--
- ./. Veranlagte Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 159'900.--)	Fr. 6'396.--
- Busse pro Einheit und Jahr	Fr. 11'258.--
- Normalbusse vom 1.1.1977 - 19.5.1978 (139 Tage) bei 6,15 Einheiten	Fr. 26'366.85
vom 20.5.1977 - 31.12.1977 (226 Tage)	
- steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung	Fr. 158'000.--
- + Nichtdeklariertes Einkommen	Fr. 281'450.--
- Steuerpflichtiges Einkommen	Fr. 439'450.--
- Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 439'450.--)	Fr. 17'578.--
- ./. Veranlagte Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 158'000.--)	Fr. 6'320.--
- Busse pro Einheit und Jahr	Fr. 11'258.--
- Normalbusse vom 20.4.1977 - 31.12.1977 (226 Tage) bei 6,15 Einheiten	Fr. 42'869.85
- + Busse bis 19.5.1977	Fr. 26'366.85
- Gesamtbusse für 1977	Fr. 69'236.70
Busse 1978	
- Deklariertes Einkommen	Fr. 158'000.--
- + Nichtdeklariertes Einkommen	Fr. 281'450.--
- Steuerpflichtiges Einkommen	Fr. 439'450.--
- Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 442'500.--)	Fr. 17'578.--
- ./. Veranlagte Steuer pro Einheit (4 % v. Fr. 158'000.--)	Fr. 6'320.--
- Busse pro Einheit	Fr. 11'258.--

- Normalbusse für 1978, 6,00 Einheiten à Fr. 11'388.--	Fr. 67'548.--
- + Busse für 1977	Fr. 69'236.70
- Gesamtbusse für 1977/78	Fr. 136'784.70

c) Bundessteuerrechtlich ist zunächst die hinterzogene Steuer (Fr. 36'252.60) ins Verhältnis zur geschuldeten Steuer (Fr. 51'191.--) zu setzen. Das Prozentverhältnis beträgt danach ca. 71 %, was gemäss Kreisschreiben vom 28.3.1958 einer Busse von 240 % des hinterzogenen Steuerbetrages von Fr. 36'252.60, also Fr. 87'006.25 entspricht, womit sich die Gesamtbusse für 1977/78 auf Fr. 174'012.50 beläuft.

D. Mündliche Verhandlung, Beweisanträge, Kostenspruch, Zustellung

1. Der Beschwerdeführer beantragt, es sei vor Verwaltungsgericht eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Er verkennt, dass nach § 17 Abs. 1 der schwyzerischen Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS II 225) das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht unter Vorbehalt abweichender Vorschriften schriftlich ist. Abweichende Vorschriften sind weder im kantonalen noch im eidgenössischen Steuerrecht enthalten (§ 92 Abs. 5 i.V.m. § 78 Abs. 3 StG, §§ 89 Abs. 1, 78 alt StG i.d.F. vor 1.1.79; Art. 132 Abs. 3 Art. 106-111 BdBSt). Im Rahmen eines doppelten Schriftenwechsels hatte der Beschwerdeführer reichlich Gelegenheit, seine Beschwerde zu begründen und zu belegen. Im übrigen konnte der Steuerpflichtige am 11.6.1981 beim Sachbearbeiter der Vorinstanzen vorsprechen (Steueract. G.4).

2. Im weiteren verlangt der Beschwerdeführer nebst der Befragung seiner Person diejenige der zürcherischen Steuerbeamten R. und G. sowie des eidgenössischen Beamten

W., während die Vorinstanzen dagegen die Einvernahme des Z. beantragten. Diese Beweismittel sind nicht abzunehmen, da einerseits die relevanten Ergebnisse der zürcherischen und eidgenössischen Ermittlungen aktenkundig sind und andererseits einlässliche und aufschlussreiche Zeugeneinvernahmen auch des Beschwerdeführers der Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich zur Verfügung stehen, die zusammen mit den Strafurteilen des BG Zürich vom 29. Juni 1984 i.S. A.X., sowie des OG Zürich vom 10. bzw. 28. Januar 1985 i.S. O. und Z. die Stellung der und die Beziehungen zur Firma T. Establishment, Vaduz, für den vorliegenden Fall zur Genüge beleuchten. Nachdem der Steuerpflichtige in der Beschwerdeschrift ständig auf den Beweisnotstand hinweist (S. 2.7.8.9.10; Replik S. 6), sind von einer Befragung des Beschwerdeführers und des Z. keine neuen, entscheidrelevanten Ergebnisse zu erwarten, die in Nachachtung der Umkehr der Beweislast eine neue Würdigung der Sach- und Rechtslage bedingten.

In der Vernehmlassungsschrift verlangen die Vorinstanzen für den Fall, dass die Tatsache der mangelnden Buchführung und die daraus abgeleiteten Rechtsfolgen weiter bestritten würden, die Edition aller Buchhaltungsunterlagen für die massgebenden Berechnungsjahre. Sie behalten sich eine detaillierte Stellungnahme hiezu in einem zweiten Schriftenwechsel ausdrücklich vor. Am 25. April 1983 erging die entsprechende Editionsverfügung, die auch noch anderen Editionsbegehren der Vorinstanzen nachkam. In der Duplik beantragen die Vorinstanzen nun "die von der Beschwerdeführerin (recte: Beschwerdeführer) mit der Replik eingereichten Buchhaltungen, Buchhaltungsunterlagen und Belege sowie die Bauabrechnungen einer Prüfung durch einen Sachverständigen zu unterziehen", da sie sich aus Gründen der Arbeitsüberlastung ausserstande sähen, im Detail zu den umfangreichen Unterlagen Stellung zu nehmen. Auch hier hat das Gericht aber keine Veranlassung, diesem Beweisantrag stattzu-

geben, da die von der zürcherischen Steuerverwaltung nach einer Buchkontrolle (teilweise zurückhaltend) aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen vom Beschwerdeführer nicht einmal anhaltspunktemässig in Frage gestellt werden. Im übrigen gibt der Beschwerdeführer replicando zu, "dass die Verbuchung der Einnahmen, speziell im Kassabuch und damit die Buchhaltung mit einem gewissen Recht beanstandet wurde" (S. 2). Zudem vertritt er selbst die Ansicht, dass die eingereichten Unterlagen der S. AG zur Klärung nichts beitrügen (Replik S. 4).

3. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens sind der unterliegenden Partei zu überbinden (§ 72 Abs. 2 VRP, Art. 111 Abs. 3 BdBSt). Unterliegt die Partei nur teilweise, sind die Kosten anteilsmässig zu verteilen (§ 72 Abs. 2 VRP). Nach Bundessteuerrecht ist die verhältnismässige Verteilung als Kann-Norm ausgestaltet (Art. 111 Abs. 4 BdBSt). Zudem gilt nach der bundesrechtlichen Praxis die Regel, dass ein Beschwerdeführer auch dann als unterliegende Partei im Sinne von Art. 111 Abs. 3 BdBSt gilt, wenn ein Begehren gutgeheissen wird, er infolge einer reformatio in peius in anderen Punkten gesamthaft aber zu einer Verschlechterung der Veranlagung kommt. Diese Praxis lässt sich auch mit § 72 Abs. 2 VRP vereinen.

Hinsichtlich der Nachbesteuerung erzielt der Beschwerdeführer einen quantitativ geringfügigen Erfolg, der durch die Erhöhung der Strafsteuer bei weitem konsumiert wird. Es rechtfertigt sich deshalb, die gesamten Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Spruchgebühr ist aufgrund des einen grossen Zeitaufwand erheischenden Falles und der bedeutenden Streitsache auf Fr. 1'500.-- festzusetzen (§ 25 Gebührenordnung für die Verwaltung und die Rechtspflege im Kanton Schwyz, nGS I 130).

4. Die Gerichtskanzlei teilte mit Schreiben vom 25. April 1986 der Vertreterin des Beschwerdeführers mit, dass man Kenntnis von verschiedenen Strafanzeigen und Strafurteilen habe. Sie räumte dem Beschwerdeführer bis 7. Mai 1986 Frist zur Stellungnahme ein. Für den Unterlassungsfall drohe man Verzichtsannahme an. Innert der angesetzten Frist reichte der Beschwerdeführer dem Gericht nichts ein, auch keine Fristerstreckung, so dass androhungsgemäss Verzicht auf eine Stellungnahme angenommen wird.

Mitte Mai 1986 ging ein Schreiben von Z. mit Absender Palamos (Griechenland) auf der Gerichtskanzlei ein. Er führte darin u.a. aus:

> "Vorerst wollen Sie zur Kenntnis nehmen, dass ich A.X. allein vertrete und nicht die Treuhand Z. AG, aus welcher ich altershalber als aktiver Mitarbeiter ausgeschieden bin. Erreichbar mit Vorbehalten bin ich nach wie vor c/o Z. Treuhand AG, halte micht aber nunmehr meistens im Ausland auf. Bis anfangs Juli 1986 bleibe ich hier."

Tatsache ist indes, dass bis zum heutigen Zeitpunkt der Beschwerdeführer immer durch die Z. Treuhand AG vertreten wurde. Soweit überblickbar, war dies auch in den Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, sowie vor den zürcherischen Steuerbehörden der Fall. Die an diese AG erteilte Vollmacht (KB 2) ist bis heute vom Beschwerdeführer nicht widerrufen worden, so dass das Gericht weiterhin davon ausgeht, dass diese hier Steuervertreterin ist. Im erwähnten Vollmachtsformular ist nebst der AG auch Z. als Bevollmächtigter aufgeführt. Um eine ordnungsgemässe Zustellung in jedem Fall zu gewährleisten, ist der vorliegende Entscheid deshalb auch an Z., c/o Z. Treuhand AG, zuzustellen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird die angefochtene Nachbesteuerung kantonal um Fr. 4'278.--auf Fr. 154'255.-- und eidgenössisch um Fr. 10'293.-- auf Fr. 72'505.20 reduziert.

2. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen. Die Strafsteuern werden zulasten des Beschwerdeführers wie folgt erhöht:

a) Kanton Fr. 136'784.70 (statt Fr. 110'691.--)
b) Bund Fr. 174'012.50 (statt Fr. 124'197.--).
...

Gegen diesen Entscheid wurde sowohl Verwaltungsgerichts- als auch staatsrechtliche Beschwerde erhoben. Beide Beschwerden wurden vom Bundesgericht mit Datum vom 7. Oktober 1987 abgewiesen.

Aus den Erwägungen des Bundesgerichts (A 335/1986; Verwaltungsgerichtsbeschwerde):

E.1.-2. ...

3. a) Fehl geht sodann auch die Beschwerdeansicht, die Zurechung als verdeckte Gewinnausschüttung beim Beschwerdeführer sei willkürlich, da die zürcherische wie die Eidg. Steuerverwaltung diese Posten bei der S. AG als Stornobuchung anerkannt und dem Kapital zugeschlagen hätten. Was als Reserve erfasst werde, könne nicht gleichzeitig dem Beschwerdeführer ausgeschüttet werden. Es gehe nicht an, dass die Vorinstanzen mit ihrem Entscheid die rechtskräfti-

ge Veranlagung der S. AG nachträglich abändere. Damit sei auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens verletzt. Zudem habe es die Vorinstanz unterlassen, die zuständigen Beamten der erwähnten Steuerverwaltungen einzuvernehmen, worin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liege.

b) Die Kompetenz, den Beschwerdeführer für die Jahre 1977/78 bundessteuerrechtlich zu veranlagen, liegt unbestrittenermassen bei den Schwyzer Behörden. Diese haben der Einschätzung ihre eigenen Erkenntnisse zugrunde zu legen. An die Auffassung der Zürcher Behörden und der Eidg. Steuerverwaltung hinsichtlich der Veranlagung einer vom Beschwerdeführer rechtlich unabhängigen Gesellschaft ist sie nicht gebunden. Von einem widersprüchlichen Verhalten der Schwyzer Behörden kann daher keine Rede sein.

Bei dieser Ausgangslage durften die in Frage stehenden Posten ohne weiteres der Nach- bzw. Strafbesteuerung unterworfen werden. Die diesbezüglichen Ausführungen des angefochtenen Entscheids sind überzeugend.

c) Der Beschwerdeführer klammert sich an den Umstand, dass die Zürcher Behörden und die Eidg. Steuerverwaltung die fraglichen Posten nicht aufrechneten, sondern zum Kapital schlugen, und macht geltend, was Kapital sei, könne nicht gleichzeitig (verdeckte) Gewinnausschüttung sein. Den Beweis, dass es sich tatsächlich um Kapital handelt, bleibt er indes schuldig. Er verweist lediglich auf die Auffassung der Steuerverwaltung Zürich und der Eidg. Steuerverwaltung. Beide Behörden haben jedoch die Zuschlagung zum Kapital nicht näher begründet, was damit zusammenhängt, dass sie vergleichsweise ("kompromissweise", Beschwerde, S. 9) erfolgte. Für den zürcherischen Fiskus kam es nicht darauf an, ob der bei der Aktiengesellschaft aufgerechnete Gewinn ausgeschüttet wurde oder nicht. Auch in diesem letzteren Fall (Behandlung als steuerbare Reserve) wurde die entspre-

chende Ertragsbesteuerung bei der Gesellschaft bewirkt. Der Kompromiss "kostete" daher die Zürcher Steuerbehörden nichts. Die Zuschlagung zum Kapital hatte allerdings für die S. AG und die eidgenössischen Steuerbehörden zur Folge, dass eine Emissionsabgabe geschuldet wurde.

Dadurch wurden aber die für die Veranlagung des Aktionärs zuständigen Behörden des Kantons Schwyz nicht gebunden. Diese hatten vielmehr selbständig darüber zu entscheiden, ob die bei der Aktiengesellschaft ausgewiesenen Gewinne nicht bereits ausgeschüttet wurden. Wenn sie in einer sorgfältigen Analyse gerade der im Zürcher Steuerverfahren getroffenen Feststellungen zum Schluss gelangten, der fragliche Betrag sei dem Beschwerdeführer bereits zugeflossen, so kann hierin keine Bundesrechtswidrigkeit erblickt werden. Die Besteuerung der Fr. 358'000.-- beim Beschwerdeführer erfolgte daher zu Recht, obgleich der entsprechende Betrag bei der Aktiengesellschaft aktiviert worden war.

d) Der Beschwerdeführer offeriert zum Beweis "der geführten Gespräche und Richtigkeit der erfolgten Stornobuchung" das Zeugnis verschiedener Steuerbeamter. Die Schwyzer Behörden waren jedoch zur Einvernahme dieser Zeugen, wie die Vorinstanz mit zutreffenden Erwägungen ausführt (Vernehmlassung, S. 7), nicht gehalten. Eine Gehörsverletzung liegt damit ebenfalls nicht vor.

e) Nach Ansicht des Beschwerdeführers sind allfällige Gewinnausschüttungen jedenfalls nicht an ihn erfolgt, sondern an die T. Er stösst sich daran, dass das Verwaltungsgericht die gegenteilige Auffassung vertritt; dem liege eine unzulässige Beweislastumkehr zugrunde. Indes drängt sich nach den vom Beschwerdeführer weitgehend unbestrittenen Ausführungen des angefochtenen Urteils zum Verhältnis des Beschwerdeführers zur Firma T. der Schluss auf, dass die damit beabsichtigten Gewinnverschiebungen nicht in Richtung

Liechtenstein, sondern in die Innerschweiz gingen. Es würde unter diesen Umständen am Beschwerdeführer liegen, gegenteilige Indizien anzuführen. Das vermag er offensichtlich nicht. Im Ergebnis hat daher die Vorinstanz zutreffenderweise die Gewinnausschüttungen dem Beschwerdeführer zugerechnet.

4. Unter Berücksichtigung der Positionen "Lizenzen T." und "Belastung Bücher T." ist die Vorinstanz von einem der Nach- bzw. Strafbesteuerung unterliegenden Betrag von Fr. 281'500.-- pro 1975 bzw. 1976 ausgegangen. Die Eidg. Steuerverwaltung erachtet dagegen einen Betrag von Fr. 442'342.85 als richtig und befürwortet entsprechend eine reformatio in peius.

Die von der Eidg. Steuerverwaltung angeführten Zahlen haben einiges für sich, doch kann nicht gesagt werden, das Verwaltungsgericht sei bei Bemessung der an den Beschwerdeführer ausgeschütteten Gewinne von unhaltbaren Grundlagen ausgegangen, wenn es insoweit auf die von den Zürcher Steuerbehörden für die Veranlagung der S. AG verwendeten Zahlen abstellte.

Von einer offensichtlich falschen Sachverhaltsfeststellung (Art. 105 Abs. 2 OG) kann somit nicht gesprochen werden. Damit aber besteht zu einer reformatio in peius kein Anlass.

5. Die Nachsteuerberechnung, wie sie vom Verwaltungsgericht auf S. 34 f. des angefochtenen Entscheids vorgenommen wurde, ist zutreffend; die Nachsteuer für die Jahre 1977/78 beträgt demnach Fr. 72'505.20.

6. a) Die Vorinstanz hat auf den vorliegenden Fall zu Recht das durch Bundesgesetz vom 9. Juni 1977 revidierte Steuerstrafrecht zur Anwendung gebracht und den Beschwerde-

führer wegen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 129 Abs. 1 WStB bestraft. Ein Verfahren wegen Steuerbetrugs (Art. 130bis WStB) wurde nicht eingeleitet, so dass offen bleiben kann, ob auch dieser Tatbestand gegeben ist.

Für die Bussenbemessung hat die Vorinstanz auf die im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 28. März 1958 aufgestellten Grundsätze abgestellt und die im Kreisschreiben vorgesehene Normalbusse ausgefällt. Die Art der Bussenberechnung stellt der Beschwerdeführer zu Recht nicht in Frage. Er ist jedoch der Meinung, es hätte nicht die Normalbusse ausgesprochen werden dürfen.

b) Die Vorinstanz fällte die Normalbusse aus, indem sie einerseits eine Strafschärfung wegen schweren Verschuldens annahm, andererseits eine Strafmilderung wegen des erheblichen Eingriffs in die Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers. Dass zu Recht ein schweres Verschulden angenommen wurde, ergibt sich aus den gesamten, vom Verwaltungsgericht sorgfältig herausgearbeiteten Umständen des Falles. Der Beschwerdeführer bringt dagegen nichts Stichhaltiges vor. Den von ihm behaupteten Strafmilderungsgrund der Selbstanzeige hat die Vorinstanz zu Recht verneint. Denn der Beschwerdeführer hat sich erst mit der Steuerbehörde des Kantons Schwyz in Verbindung gesetzt, als in Zürich die Aufrechnungen bei der S. AG erfolgten, aus denen sich der Verdacht einer Steuerhinterziehung (hinsichtlich der Veranlagung des Beschwerdeführers im Kanton Schwyz) ergab.

Unter diesen Umständen kann nicht gesagt werden, die Auferlegung der Normalbusse halte sich nicht im Rahmen des dem Verwaltungsgericht zustehenden Ermessens. Man könnte sich sogar fragen, ob es richtig war, die Strafschärfung wegen schweren Verschuldens durch eine Strafmilderung wegen unverhältnismässigen Eingriffs in das Vermögen des Beschwerdeführers wettzumachen. Bei der gebotenen Zurückhaltung ge-

genüber einer reformatio in peius sieht sich das Bundesgericht jedoch nicht zum Eingreifen veranlasst.

7. Als Unterliegender hat der Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG).

StPS 1/88 Seite 3

Ehegattenbesteuerung (Par. 16 StG, Art. 4 BV)

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beurteilt sich nach objektiven Gesichtspunkten; es besteht derzeit keine Besteuerungsmethode, die sowohl Verheirateten, Verheirateten mit und ohne Kindern wie auch Alleinstehenden gerecht zu werden vermag. Der Einwand, eine gesetzgeberische Lösung, wonach ein Paar ohne Trauschein gemeinsam veranlagt wird, sei nicht möglich, ist nicht stichhaltig, da auch eine Kontrolle in diversen anderen Bereichen, wenn überhaupt, nur punktuell vorgenommen werden kann (Unternehmenssteuerrecht, Internationales Steuerrecht).

Die derzeitige Besteuerung der Ehegatten im Kanton Schwyz erweist sich als verfassungskonform.

StKE 897-898-85 vom 14. Mai 1987 i.S. P. (Abweisung) = 03.87.093

StPS 1/88 Seite 12

Kinderabzug (Par. 24 lit. c StG)

Bei geschiedenen, d.h. getrennt steuerpflichtigen Ehegatten, welche sich beide in erheblichem Masse am Unterhalt des Kindes beteiligen, ist der Kinderabzug gemäss Par. 24 lit. c StG jedem Elternteil anteilsmässig (in der Regel zur Hälfte) zu gewähren.

VGE 352-86 vom 27. Mai 1987 i.S. V. (Gutheissung) = 02.87.034

StPS 1/88 Seite 24

Pauschalspesen; Beweisverfahren (Par. 7 VVStG i.V.m. Par. 24 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 VRP bzw. Par. 156 und Par. 158 ZPO)

Zur Abklärung des umstrittenen Gewinnungskostencharakters von Pauschalspesenbezügen eines beherrschenden Aktionärs sind die Steuerbehörden berechtigt und unter gewissen Umständen auch gehalten, die Buchhaltung der Arbeitgeberin direkt beim Hauptaktionär oder allenfalls bei der AG einzuverlangen.

VGE 357-86 vom 19. Juni 1987 i.S. Q. (Teilgutheissung/Rückweisung) = 02.87.036

StPS 1/88 Seite 32

Gewinnvorwegnahmen/verdeckte Gewinnausschüttungen (Par. 19 Abs. 1 lit. c und Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 21 Abs. 1 lit. c und Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt), Liquidationsgewinn (Par. 19 Abs. 1 lit. e i.V.m. Par. 26 Abs. 3 StG; Art. 21 Abs. 1 lit. d i.V.m. Art. 43 Abs. 1 BdBSt)

Umwandlung einer Einzelfirma in eine AG: Bei der AG nicht periodengerecht verbuchte Kreditoren der Einzelfirma sind der AG als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen und beim Empfänger dieser Leistungen als steuerbarer Beteiligungsertrag aufzurechnen.

Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung (Rechnungsabgrenzung)

Bezahlung geschäftsmässig nicht begründeter Versicherungsleistungen an den Hauptaktionär: Der Grundsatz der buchmässigen Behaftung verwehrt die nachträgliche Umqualifikation in Lohnzahlungen.

Liquidationsgewinnsteuer: Berechnung des bei der Ueberführung einer Fabrikliegenschaft ins Privatvermögen erzielten Kapitalgewinnes

VGE 348-86 und 349-86 vom 27. März 1987 i.S. M. und M. AG (Abweisung) = 02.87.029

StPS 1/88 Seite 56

Steuerhinterziehung, versuchte (Par. 88 StG, Art. 133 Abs. 2 BdBSt); Mitwirkung des Treuhänders (Par. 89 StG, Art. 131 Abs. 3 i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt); schwerer Fall im Sinne von Par. 89 Abs. 2 StG; Verfahrensrecht (persönliche Einvernahme, Vollmachtserteilung)

Im Steuerstrafverfahren besteht kein genereller Anspruch auf persönliche Einvernahme durch die untersuchende Behörde.

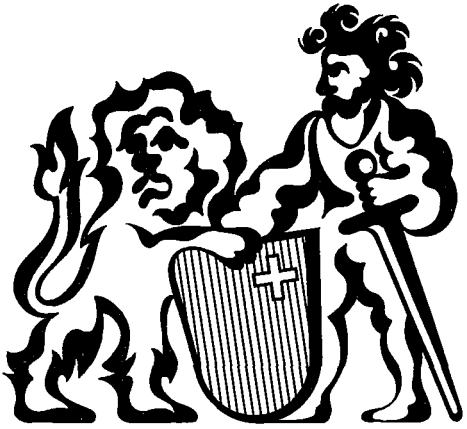
Steuervertretung: Die vorgedruckte Vollmachtserteilung in der Steuererklärung gilt grundsätzlich auch für allfällige Nach- und Strafsteuerverfahren.

Der Steuervertreter kann auch nach Einreichung der Steuererklärung noch aktiv an der versuchten Steuerhinterziehung teilnehmen (Einreichung nachträglich erstellter anstelle der ursprünglichen Kassabücher beim Verwaltungsgericht).

Umschreibung des schweren Falles im Sinne von Par. 89 Abs. 2 StG.

VGE 354-86 vom 27. Mai 1987 i.S. S. und T. (Teilgutheissung) = 02.87.031

Januar 1988 6. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Mitteilung der Redaktion 2

Justizentscheide

– Ehegattenbesteuerung 3

– Kinderabzug 12

– Pauschalspesen; Beweisverfahren 24

– Gewinnvorwegnahmen/verdeckte Gewinnausschüttungen, Liquidationsgewinn 32

– Steuerhinterziehung, versuchte; Mitwirkung des Treuhänders; schwerer Fall im Sinne von § 89 Abs. 2 StG; Verfahrensrecht 56

(5 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Zum Jahreswechsel entbieten wir unseren Lesern die besten Glückwünsche.

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang (1988) der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Wir bitten darum, den (gleichbleibenden) Betrag von Fr. 48.-- mit beiliegendem Einzahlungsschein bis Ende Februar zu überweisen.

Schwyz, im Januar 1988

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 14. Mai 1987 i.S. P. (StKE 897+898/85)

Ehegattenbesteuerung (§ 16 StG, Art. 4 BV)

Erwägungen:

1. ...

2. Gemäss § 16 StG wird das Einkommen und Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau ohne Rücksicht auf den Güterstand dem Einkommen und Vermögen des Ehemannes zugerechnet. Die angefochtene Verfügung kam unbestrittenermassen dieser Gesetzesbestimmung nach.

2.1. Der Einsprecher beantragt hingegen, abweichend vom geltenden Staatssteuergesetz besteuert zu werden. Er argumentiert, das Zusammenrechnen der Einkünfte der Ehegatten verstiesse gegen den Gleichheitsgrundsatz von Art. 4 BV, weil dies zu einer steuerlichen Mehrbelastung gegenüber von Paaren führe, welche ohne Trauschein zusammenlebten.

2.2. Ob die Kantonale Steuerkommission die kantonalen Steuergesetze im Verhältnis zum kantonalen Verfassungsrecht überprüfen könnte, kann offen bleiben. Wie ausgeführt, rügt der Pflichtige, die Veranlagungsverfügung verletze die Bundesverfassung; Art. 2 BV Uebergangsbestimmung statuiert, dass alle diejenigen kantonalen Rechtssätze, welche der Bundesverfassung oder dem gestützt darauf ergangenen Bundesrecht widersprechen, ausser Kraft treten. Alle kantonalen rechtsanwendenden Behörden haben daher von Amtes wegen den Grundsatz zu berücksichtigen, dass Bundesrecht kantonales Recht bricht. Demzufolge darf auch die Kantonale Steuerkommission bundesrechtswidrige Bestimmungen des Steuergesetzes nicht anwenden oder muss sie zumindest bundesverfassungskonform aus-

legen (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976, 5. Auflage, Nr. 143). Das Bundesgericht hat im Entscheid 104 Ia 79 die bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach die rechtsanwendenden kantonalen Instanzen das kantonale Recht konkret auf seine Uebereinstimmung mit der Bundesverfassung prüfen müssen (I. Hangartner, Grundzüge des schweiz. Staatsrechts, Band I, Zürich 1980, S. 68). Die Steuerkommission hat demzufolge zu erwägen, ob § 16 des Steuergesetzes mit dem Bundesrecht vereinbar ist.

3. Das Bundesgericht erkannte in BGE 99 Ia 652, Art. 4 Abs. 1 BV konkretisiere die Staatssteuern durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Verhältnismässigkeit und jenes der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. E. Höhn, Steuerrecht, 5. Auflage, Bern 1986, S. 90 ff.; E. Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1971, S. 17 ff.; BGE 109 Ia 97; 102 Ia 31; 101 Ia 269; 101 Ia 437; 100 Ia 60; 96 I 45; 95 I 560).

Der Einsprecher kann sich daher grundsätzlich auf die Rechtsgleichheit berufen und rügen, seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei nicht grösser als jene eines ohne Trauschein zusammenlebenden Paares. Also dürfe seine Steuerlast nicht höher ausfallen. Ein Rechtssatz verletzt das Rechtsgleichheitsprinzip dann, wenn er rechtliche Differenzierungen vornimmt, für welche ein triftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist oder wenn er - durch wesentliche Tatsachen begründete - Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976, Nr. 69 und 71; Häfelin/Haller, Schweiz. Bundesstaatsrecht, Zürich 1984 Nr. 1567 ff.; I. Hangartner, Grundzüge des schweiz. Staatsrechts, Band 2, Zürich 1982, S. 179 ff.).

3.1. Im Steuerrecht ist der Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit komplex und nicht leicht fassbar. Die Steuerrekurskommission Basel-Land legte in ihrem Entscheid vom 14.12.1984 (vgl. Der Steuerentscheid 1985, 2. Jahrgang, A. 21.11 Nr. 5) zutreffend dar, der Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit habe im Steuerrecht unterschiedlichsten Verhältnissen gerecht zu werden, was sich schon darin zeige, dass nebst Ehepaaren, dem Paar ohne Trauschein, auch andere grundsätzlich verschiedene Personengruppen wie Einverdienerehepaare und Zweiverdienerehepaare, mit und ohne Kinder, in Wohngemeinschaft lebende Alleinstehende mit und ohne familienrechtliche Bindung u.a.m., welche unter sich wiederum in einem einkommenssteuerrechtlich relevanten Belastungsverhältnis stehen, einander gegenüberstehen. Korrekturen, die hinsichtlich der Steuerbelastung einzelner dieser Personengruppen vorgenommen werden, führen zwangsläufig zu weiteren ebenfalls ungerechten Veränderungen, nämlich im Verhältnis zur Steuerbelastung anderer Personengruppen. Die basellandschaftliche Rekurskommission legte auch zutreffend dar, als Paradebeispiel für die Verschiebung der Steuerbelastungsgleichgewichte, welche mit der getrennten Ehegattenbesteuerung nolens volens verbunden wäre, sei die neu hinzutretende, die Einverdienerehe treffende Steuerungerechtigkeit zu nennen. Es sei hier aber auch die Benachteiligung von Alleinstehenden erwähnt, die umso grösser empfunden werden kann, als diese Personengruppe staatliche Leistungen in wesentlich geringerem Umfang beansprucht, als dies bei Familien der Fall ist (vgl. zur Frage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch: D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernorm, Köln 1983; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommenssteuer und Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, N 1 zu § 3 EStG bzw. E.2 zu § 32 aEStG; K. Tipke, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss, 10. Auflage, Köln 1985, S. 52 ff., S. 287 ff., S. 304 ff.; P. Kirchhoff, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft, 1985 S. 319 ff.; M. Reich, Das Leistungs-

fähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in: ASA 53, 5 ff.; derselbe, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, in: ZBl 86 (1985) S. 233 ff.; Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 4 ff.). Das Bundesgericht schützte die Auffassung der Rekurskommission Basel-Land (vgl. NZZ vom 3.4.1987).

3.2. Die Frage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist jedenfalls entschieden nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen, wenn man ein sachgerechtes Ergebnis erhalten will. Insbesondere darf dabei der Begriff "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" nicht nach moralischen Momenten interpretiert werden. Vielmehr ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes in umfassender Weise zu verstehen. So ist auch darauf hinzuweisen, dass in der Sozialversicherung (AHV, IV, Krankenkasse, BVG) die Nichtverheirateten die gleichen Beiträge leisten, obwohl das versicherungstechnische Risiko u.U. massiv geringer ist; es sei lediglich darauf hingewiesen, dass beispielsweise die Ehefrau, auch dann, wenn sie kinderlos bleiben will und keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, u.U. Renten erhält, welche die nichtverheiratete erwerbstätige Frau nicht beanspruchen kann. Dabei lässt sich nicht übersehen, dass die Leistungen der Sozialversicherungen in nicht unerheblichem Ausmass über Steuern alimentiert werden. Weiter mag auch zutreffen, dass Verheiratete auf dem Wohnungsmarkt wie auf dem Arbeitsmarkt regelmässig als bevorzugt gelten (...). Alle diese Momente beeinflussen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder können dies jedenfalls tun.

3.3. Der Einsprecher beantragte, für die Berechnung des Steuersatzes sei nicht das gesamte Einkommen, sondern die beiden Einkommen (jenes des Einsprechers und seiner Ehefrau) einzeln heranzuziehen. Der Einsprecher beruft sich dabei auf den bundesgerichtlichen Entscheid i.S. Hegetschweiler. In jenem Urteil blieb allerdings unerörtert, dass das schweizerische Steuersystem auf dem Prinzip der Selbstdekla-

ration beruht. Dieses Prinzip liegt allen kantonalen Steuergesetzen wie auch dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer als Fundamentalgrundsatz zugrunde (vgl. E. Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1971, S. 373 f.; E. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, 1926/29, S. 446; I. Blumenstein, Die allgemeine schweiz. Wehrsteuer, 1943, S. 225 ff.; E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1962, S. 457 ff.; derselbe, Die eidg. Wehrsteuer, Ergänzungsband, Basel 1964 S. 88 f.; H. Masshardt, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer, Zürich 1985, S. 400 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band III, Bern 1969, S. 333 f.; 413 f.; O. Bosshardt, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, 1952, S. 233 ff.; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 74 ff.; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1987, 4. A., S. 237). Es ist daher nicht recht einzusehen, warum ein Paar ohne Trauschein, das dauernd zusammenlebt, nicht auch mit einer einzigen Veranlagungsverfügung (Addition der Einkünfte) besteuert werden könnte. Der Einwand, eine Kontrolle sei schwierig, wäre nicht stichhaltig. Das schweizerische Steuerrecht zeichnet sich denn gerade dadurch aus, dass die Kontrolle in diversen Bereichen, wenn überhaupt, nur punktuell vorgenommen wird und mitunter nur schwierig oder überhaupt nicht möglich ist. Dies gilt in erheblichem Ausmass für weite Bereiche des Unternehmenssteuerrechts. In ganz besonderer Weise ist dies etwa bei internationalen Geschäften der Fall, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Schweiz in Kenntnis dieses Umstandes die Verwaltungshilfe in Steuersachen grundsätzlich ablehnt und damit auch gegenüber den eigenen Steuersubjekten eine entsprechende Kontrolle zum vornherein verunmöglicht (D. Lüthi, Informationsaustausch im internat. Steuerrecht der Schweiz, in: E. Höhn, Handbuch des internat. Steuerrechts der Schweiz, Bern 1984 S. 478 ff.; M. Aubert, Remise d'informations à l'étranger dans le cadre des conventions en vue d'éviter les doubles impositions et entraide judiciaire en matière pénale, ASA 46, 273; M. J. Flubacher, Amts- und Rechtshilfe

im interkantonalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, Basel 1973; K. Locher, Internationale Zusammenarbeit in Fiskalsachen in schweizerischer Sicht, insb. die internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Steuerstrafsachen, ASA 50, 97; G. Menétrey, L'assistance administrative internationale en matière fiscale, ASA 49, 449; R. von Siebenthal, Der Austausch von Informationen im Rahmen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus schweizerischer Sicht, StR 34, 382 und 443; M. Widmer, Schweizer Praxis der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, Nr. 17 vom 10.9.1982). Nicht einfacher gestaltet sich auch die Frage, ob die Ehefrau tatsächlich im Betrieb ihres Ehemannes mitarbeitet und damit der Sonderabzug für die Mitarbeit der Ehefrau ausgewiesen ist (vgl. VGE 385/85 vom 13.10.1986 i.S. O.R.). Dies ist in Zukunft von ganz erheblicher Bedeutung, wenn man namentlich an das neue Gesetz betreffend die berufliche Vorsorge denkt. Die Frage der Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Ehemannes lässt sich jedenfalls nicht einfacher kontrollieren als die Frage, ob ein dauerndes Konkubinatsverhältnis besteht. Eine gemeinsame Veranlagung des Paares ohne Trauschein würde das Entstehen von neuen wesentlichen Ungerechtigkeiten verhindern. Diese Ausführungen zeigen, dass der vom Einsprecher befürwortete Lösungsvorschlag sich nicht als sachgerechte und einzig richtige Methode anwenden lässt.

3.4. Der Einsprecher argumentiert, die steuerliche Mehrbelastung betrage in seinem Fall 16 % im Vergleich zu einem Paar ohne Trauschein. Er stellt dazu folgende Berechnungen an:

Steuerjahr 1984	Mann		Frau
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Durchschnitt 1981/82 bzw. 1983/84	61 536		51 502
Wertschriftenertrag	3 031		
Wertschriftenverwaltung	(73)		
Berufsauslagen	(3 000)		(7 652)
Krankheits-, Ausbildungskosten	(1 105)		
Reines durchschn. Einkommen	60 389		43 850
Allg. Abzug	(3 200)		(3 200)
Versicherungsabzug	(2 500)		(2 500)
Steuerbares Einkommen	54 689		38 150
Einkommenssteuerbetrag pro Einheit	1 804		1 144
x 479 %	8 641		5 479
Total Einkommenssteuer bei Konkubinatspaar	14 120	=	100.00 %
Total Einkommenssteuer bei Ehepaar (siehe Veranlagung)	16 406		
Differenz	2 286	=	16.19 %

Steuerjahr 1985/86	Mann		Frau
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Durchschnitt 1983/84 bzw. 1984)	71 898		51 502
Wertschriftenertrag	3 694		
Wertschriftenverwaltung	(131)		
Berufsauslagen	(3 000)		(7 752)
Krankheitskosten	(533)		
Ausbildungskosten	(345)		
Reines durchschn. Einkommen	71 583		43 750
Allg. Abzug	3 200		3 200
Versicherungsabzug	2 500		2 500
Steuerbares Einkommen	65 883		38 050

Einkommenssteuerbetrag pro Einheit	2 291		1 140
x 482 %	11 043		5 495
Total Einkommenssteuer bei Konkubinatspaar	16 538	=	100.00 %
Total Einkommenssteuer bei Ehepaar (siehe Veranlagung)	19 184	=	84.00 %
Differenz	3 646	=	16.00 %

Diese Betrachtungsweise leidet vorerst an einer unrichtigen Berechnung. Denn Nichtverheirateten (der Pflichtige ist bei der öffentlichen Hand als Lehrer beschäftigt) stehen die Familienzulagen nicht zu. Die Differenz reduziert sich daher im konkreten Fall um rund Fr. 800.-- (der Pflichtige heiratete im November 1983), vermindert um die auf den Fr. 800.-- lastende Einkommenssteuer. Da mittlerweilen diese Zulage auf Fr. 2 000.-- erhöht wurde, reduziert sich die steuerliche gesamte Belastungsdifferenz zwischen Paar ohne Trauschein und dem verheirateten Paar noch wesentlich weiter. Wenn man die gleichen Einkommensfaktoren zugrunde legt, jedoch die auf Fr. 2 000.-- (vermindert um die darauf geschuldete Steuer) erhöhte Familienzulage berücksichtigt, so reduziert sich in concreto die Mehrbelastung auf wenige hundert Franken. Dieser erhöhten Steuerbelastung stehen Anwartschaften der Ehefrau gegen die Hinterbliebenenversicherung (AHV bzw. die 2. Säule) des Ehemannes gegenüber, welche bei einem Konkubinatsverhältnis - bei genau gleichen Betragsleistungen - nicht bestünden. Diese Belastungsdifferenz beträgt somit in casu nur einen Bruchteil der Beträge im Vergleich zum zitierten Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Land vom 14.12.84 (dort ging es um 25 %), welche die basellandschaftliche Steuerrekurskommission bzw. das Verwaltungsgericht mit zutreffender Begründung im Ergebnis zuliess; das Bundesgericht schützte, wie ausgeführt, im Ergebnis diese Auffassung (vgl. NZZ vom 9.4.1987).

Diese steuerlichen Unterschiede liegen angesichts aller Umstände durchaus in einer vertretbaren Bandbreite. Zwar führte das Bundesgericht im Fall Hegetschweiler aus, Leute mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollten gleich viel Steuern bezahlen. Davon kann aber - gerade ausserhalb des Problemkreises der Ehegattenbesteuerung - weder im schweizerischen noch im schwyzerischen Steuerrecht noch in den Steuerrechten anderer Kantone die Rede sein, ohne dass dies vom Bundesgericht beanstandet worden wäre. Es sei hier vorerst etwa auf die echten Unselbständigerwerbenden einerseits und die Selbständigerwerbenden bzw. Aktionärsdirektoren andererseits hingewiesen. Innerhalb der Selbständigerwerbenden sei die Besteuerung der Landwirte im Vergleich zu andern Gewerbetreibenden erwähnt; vor allem aber sei festgehalten, dass bei Pflichtigen mit genau gleichen Einkünften und genau gleichen Sozialabzügen das steuerbare Einkommen ohne weiteres um Fr. 20 000.-- differieren kann, bloss weil einer der beiden Pflichtigen Mieter, der andere jedoch Hauseigentümer ist. Die Differenzen können daher ganz wesentlich grösser ausfallen als im Vergleich Ehepaar zum frei zusammenlebenden Paar.

Sodann ist darauf hinzuweisen, dass mit der Steuergesetzrevision, welche per 1.1.1989 geplant ist, sich der Belastungsunterschied noch weiter reduziert und, ohne Berücksichtigung der Familienzulage, deutlich unter 10 % auch in extremen Fällen fällt (vgl. Rechnungsbeispiele im Anhang). Wenn man bei diesen Differenzen dann noch den Familienzulagenbetrag abzieht, ergibt sich eine Privilegierung des verheirateten Paares zum Paar ohne Trauschein. ...

4. ...

(rechtskräftig)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Mai 1987 i.S. V. (VGE 352/86)

Kinderabzug (§ 24 lit. c StG)

Erwägungen:

1. ...

2. Gemäss § 24 lit. c des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) werden vom reinen Einkommen bei den natürlichen Personen Fr. 2 000.-- für die vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Kinder unter 18 Jahren oder für ältere Kinder, die sich noch in der Ausbildung befinden, abgezogen. Somit wird der Kinderabzug für Kinder gewährt, deren Unterhalt grundsätzlich der Steuerpflichtige bestreitet.

Vorliegend stellt sich die Frage, welcher Elternteil den Kinderabzug geltend machen kann, wenn Vater und Mutter getrennt steuerpflichtig sind. Dabei sind grundsätzlich vier Lösungen denkbar:

a) der Kinderabzug wird nur dem Vater gewährt;
b) der Kinderabzug wird nur der Mutter gewährt;
c) beiden Elternteilen wird je der volle Kinderabzug gewährt;
d) beiden Elternteilen wird ein anteilsmässiger Kinderabzug gewährt.

Die dargelegte Frage wird im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt.

Die Vorinstanz interpretierte § 24 lit. c StG dahingehend, dass der Abzug dem Steuerpflichtigen nur zu gewähren sei, wenn er sein Kind zur Hauptsache unterhalte (vgl. angefochtener Entscheid, E. 3).

In diesem Zusammenhang ist auf den VGE 329/86 vom 31.10.1986 (publ. in StPS 1987, Heft 2, S. 103 ff.) zu verweisen. In diesem Entscheid betonte das Verwaltungsgericht den Wortlaut und die Gesetzessystematik, wonach § 24 lit. c StG nicht das Erfordernis aufstellt, dass der Steuerpflichtige "vorwiegend" oder "zur Hauptsache" für den Unterhalt aufkommen muss, damit er den Abzug beanspruchen kann; vielmehr wird bei einer ganzen Reihe anderer Abzüge mit Sozialcharakter der Abzug ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass der Steuerpflichtige das Kind bzw. die Drittperson, für welche er einen Abzug anbegehrt, zur Hauptsache unterhält oder unterstützt (vgl. § 22 Abs. 1 lit. i Krankheitsabzug, lit. k Ausbildungsabzug, lit. l Versicherungsabzug; § 24 lit. d StG). Daraus schloss das Verwaltungsgericht,

> "dass dem Gesetzgeber das quantitative Kriterium (das Mass der Unterstützung oder des Unterhalts) als Voraussetzung für die Gewährung eines Abzugs durchaus geläufig und präsent war. Wenn er dennoch davon abgesehen hat, auch die Gewährung des Kinderabzugs an die Voraussetzung zu knüpfen, dass der Steuerpflichtige das Kind zur Hauptsache unterhält, so ist unter diesen Umständen daraus zu schliessen, dass er nicht aus Versehen darauf verzichtet hat. Es ist deshalb eher auf ein qualifiziertes Schweigen, denn auf eine Gesetzeslücke zu schliessen."
> (vgl. zit. VGE, E. 4a; StPS 1987, S. 105 f.).

Auch wenn somit § 24 lit. c StG grundsätzlich nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige das entsprechende Kind zur Hauptsache unterhält, wird dadurch nicht entschieden, welchem (geschiedenen) Elternteil der Kinderabzug in welchem Umfange zu gewähren ist. Zur Beantwortung dieser Frage rechtfertigt es sich, die bei der direkten Bundessteuer und in anderen Kantonen massgebende Praxis vergleichsweise heranzuziehen.

3. a) Bei der direkten Bundessteuer steht der Kinderabzug dem Steuerpflichtigen für jedes Kind (unter 18 Jahren)

zu, für das er zu Beginn seiner Steuerpflicht gesorgt hat (vgl. Art. 25 Abs. 1 lit. c BdBSt). Was das "Sorgen" anbelangt, so kommt es weniger auf die Höhe der Ausgaben des Steuerpflichtigen als darauf an, dass diesem die Verantwortung für die Pflege und Erziehung des Kindes obliegt. Nicht verlangt wird, dass der Steuerpflichtige die Kosten des Unterhalts, der Erziehung und der Ausbildung zu einem überwiegenden Teil bestreitet, da der Kinderabzug beispielsweise auch für mehr als 18 Jahre alte Lehrlinge gilt, welche einen Lohn beziehen, der zur Deckung des überwiegenden Teils ihrer Lebenshaltungskosten ausreicht (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer 1982, N 3 zu Art. 25 Abs. 1 lit. b BdBSt mit Hinweis auf ASA 37, 213).

Für Kinder, deren Eltern nicht verheiratet sind, steht der Kinderabzug dem Elternteil zu, der die elterliche Gewalt innehat, i.d.R. also der Mutter. Auch für Kinder aus geschiedenen Ehen ist der Inhaber der elterlichen Gewalt zum Abzug berechtigt. Für Kinder über 20 Jahre, die noch in der Lehre oder im Studium sind, steht der Abzug dem Steuerpflichtigen zu, der Inhaber der elterlichen Gewalt gewesen ist und für das Kind sorgte. Was die Pflegekinder anbelangt, so vertreten i.d.R. die Pflegeeltern die natürlichen Eltern in der Ausübung der elterlichen Gewalt. Unter diesen Umständen dürfte es richtig sein, den Pflegeeltern nicht den Kinderabzug (i.S. von Abs. 1 lit. b nach der damaligen Fassung, heute: Abs. 1 lit. c), sondern den Unterstützungsabzug (i.S. von Abs. 1 lit. c nach der damaligen Fassung, heute: Abs. 1 lit. d) zu gewähren, sofern den Pflegeeltern nicht ein Kostgeld bezahlt wird. Diese Lösung gilt auch für Kinder, die durch Scheidungsurteil dem andern Ehegatten zugesprochen worden sind, aber vom Steuerpflichtigen unterhalten werden (vgl. Känzig, a.a.O., N 3 zu Art. 25 Abs. 1 lit. b mit Hinweis auf die kantonale Praxis in Bern und Solothurn).

E. Känzig führt im zitierten Kommentar unter N 4 zu Art. 25 Abs. 1 lit. c (heute lit. d) im weiteren aus:

"Der Stpfl., der für den Unterhalt eigener Kinder aufkommt, hat Anspruch auf den in Abs. 1 lit. c vorgesehene Sozialabzug, sofern ihm hiefür nicht der Kinderabzug des Abs. 1 lit. b zusteht. In Frage kommen vor allem der Unterhalt des der geschiedenen Ehefrau zugesprochenen Kindes bzw. das nicht eheliche Kind, das der Stpfl. nicht mit Standesnachfolge anerkannt hat (für das kant. Recht: WSt-RK Luzern vom 8.12.1947, A 16, 412; für das kant. Recht: RK Bern vom 30.5.1967, M 65, 357; RK Luzern vom 22.10.1948, ES 1947/48 N 34; RK Solothurn vom 25.3.1946, RB 1946 N 38). Die RK Thurgau beanstandet an dieser Ordnung, dass der geschiedene Steuerpflichtige nicht nur den Verheiratetenabzug gemäss Abs. 1 lit. a, sondern auch den Unterstützungsanspruch gemäss Abs. 1 lit. c beanspruchen kann (E vom 1.11.1973, ES 1969-1976 N 55). Dies dürfte auch der Grund sein, weshalb Masshardt dem geschiedenen Ehemann, der sich nicht wieder verheiratet hat, nur den Verheiratetenabzug zugestehen will (Ko Art. 25 Ziff. 5) - ein verständlicher, rechtlich aber fragwürdiger Vorschlag. Klarheit besteht dagegegen darüber, dass der Steuerpflichtige für die von ihm unterhaltene Ehefrau keinen Unterstützungsabzug beanspruchen kann (Art. 25 Abs. 1 lit. a, zweiter Satzteil). (...)

Verwaltungspraxis und Rechtsprechung haben den Unterstützungsbeitrag bis zum 1.1.1965 nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige den Unterhalt der unterstützungsbedürftigen Person zu zwei Dritteln bestritten hat. Diese Praxis hat unbillige Folgen gehabt. Seither wird der Abzug in der Weise geregelt, dass eine unterstützungsbedürftige Person dann als vom Steuerpflichtigen unterstützt gilt, wenn dieser mindestens Fr. 1 200.-- im Jahr für sie aufbringt.

Die Untersützungen können in Geld-, Sach- oder Dienstleistungen bestehen. (...)

Vom 1.1.1983 an beträgt der Unterstützungsabzug Fr. 2 000.--."
(vgl. Känzig, a.a.O., N 4 zu Art. 25 Abs. 1 lit. c)

b) Nach Art. 39 Ziffer 3 lit. a StG-Bern wird der Kinderabzug nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige für den Un-

terhalt des Kindes vorwiegend aufkommen muss. Werden aber beide Elternteile selbständig veranlagt, so teilen sie sich in die Abzüge im Verhältnis ihres Beitrages an den Unterhalt der Kinder. Kommt ein Elternteil allein oder zum überwiegenden Teil für den Unterhalt eines Kindes auf, so steht ihm in der Regel der volle Abzug zu (vgl. Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 4. A., S. 101).

c) In der Zürcher Praxis gelten für den Kinderabzug bei getrennt steuerpflichtigen Elternteilen folgende Regeln:

> "- Zahlt ein Elternteil Unterhaltsbeiträge mindestens in der Höhe des Kinderabzuges an den Elternteil, der mit dem Kind zusammenlebt, so wird dem zahlenden Elternteil der Kinderabzug gewährt. Der die Unterhaltsbeiträge empfangende Elternteil geniesst Erleicherungen, indem er die für das Kind bezahlten Unterhaltsbeiträge nicht als Einkommen versteuern muss, Anspruch auf einen persönlichen Abzug beim Einkommen von Fr. 7 000.-- hat und nach Tarif a (EB 3a zu § 32 StG) besteuert wird (Ziff. 32 Abs. 2 der Weisung der FD über Sozialabzüge und Steuertarife).
>
> - Lebt das Kind bei keinem Elternteil, so erhält jener Elternteil den Kinderabzug, der den grösseren Unterhaltbeitrag leistet. Zahlen beide Elternteile gleichviel an den Unterhalt des Kindes, so ist jedem Elternteil ein halber Abzug zu gewähren."
>
> (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum ZH-StG, Ergänzungsband, 2. A., N 16 zu § 31 StG).

d) Nach St. Galler Recht steht dem Steuerpflichtigen für jedes nicht selbständig besteuerte Kind und für jedes volljährige Kind, das eine Schule besucht, sich in einer Berufslehre befindet oder erwerbsunfähig ist, ein Freibetrag zu, wenn er für dessen Unterhalt aufkommt. Der Freibetrag beträgt Fr. 2 300.-- für das erste und das zweite Kind, je Fr. 2 700.-- bei drei oder mehr Kindern. Sind die

Eltern ledig, getrennt lebend oder geschieden und werden demzufolge nicht gemeinsam besteuert, wird der Freibetrag beiden Elternteilen gewährt, wenn beide anteilig für den Unterhalt aufkommen, d.h. allfällige Alimentationszahlungen die Lebenshaltungskosten des Kindes nicht voll decken (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 4. A. 1987, S. 118).

e) Im Kanton Aargau wird der Kinderabzug grundsätzlich gewährt, wenn der Steuerpflichtige mehr als die Hälfte des Unterhalts des Kindes bestreitet. Bei getrennter Steuerpflicht von Vater und Mutter wird der Kinderabzug dem Elternteil gewährt, der mehr als die Hälfte des Unterhalts bestreitet. Tragen beide Elternteile in erheblichem Masse an den Unterhalt des Kindes bei, so ist der Abzug angemessen aufzuteilen (vgl. AGVE 1971, S. 290).

f) Im Kanton Neuenburg wird der Kinderabzug grundsätzlich gewährt, wenn der Steuerpflichtige für den Unterhalt des Kindes aufzukommen hat. Falls er für den Unterhalt nur zum Teil aufkommen muss, wird der Abzug verhältnismässig reduziert (vgl. StE 1985, B 29.3 Nr. 3).

4. a) Im vorliegenden Fall zahlt der Vater für die beiden Töchter (A., geb. ...1976 und B., geb. ...1979) monatlich je Fr. 400.--. Zwar unterliegen diese Beiträge gemäss Scheidungskonvention "der üblichen Indexierung gemäss Festlegung durch das Gericht", doch sind aus den vorliegenden Akten keine weiteren Anhaltspunkte für eine tatsächliche Indexierung zu entnehmen (vgl. act. 07). In der Folge ist zu prüfen, welchen Umfang die Unterhaltsbeiträge am tatsächlichen Unterhaltsbedarf aufweisen. Als massgebender Zeitraum gilt die Zeit vom 15.9.1983 bis 31.12.1984 (Berechnungsperiode für die Veranlagungsperiode 1985/86 bzw. Gegenwartsbesteuerung für die im Zeitpunkt der Wohnsitznahme im Kanton Schwyz angebrochene Veranlagungsperiode 1983/84).

b) Gemäss den Empfehlungen zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder des Jugendamtes des Kantons Zürich beträgt der Unterhaltsbedarf eines von zwei Kindern per 1.1.1984 im Alter von 1 bis 6 Jahren durchschnittlich Fr. 725.-- und im Alter von 7 bis 12 Jahren durchschnittlich Fr. 785.-- (vgl. zit. Empfehlungen, Ausgabe Januar 1984; vgl. auch H. Winzeler, Die Bemessung der Unterhaltsbeiträge für Kinder, Zürich 1974 (Anhang II) S. 122, wobei die dort enthaltenen Angaben dem Stand per 1974 (Fr. 510.-- bzw. 550.--) entsprechen). Im vorliegenden Fall ist der Unterhaltsbedarf im Zeitraum 1983/84 allenfalls geringfügig tiefer anzusetzen, da die Lebenshaltungskosten in ländlichen Gebieten - wie beispielsweise am Wohnort der Beschwerdeführerin - in der Regel günstiger ausfallen als in städtischen Agglomerationen (z.B. Miete usw.). Dennoch lässt sich aus diesen Angaben schliessen, dass der Unterhaltsbeitrag des Vaters von Fr. 400.-- für den Zeitraum 1983/84 offensichtlich nicht die (für die damals 7/8- bzw. 4/5-jährigen Töchter) erforderlichen geldmässigen Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Krankenkasse usw. vollständig deckten. Immerhin ist auch diese Leistung noch als erheblich zu bezeichnen.

5. Es fragt sich nun, wie im vorliegenden Fall der Kinderabzug nach § 24 lit. c StG vorzunehmen ist.

a) Nach Ziffer 188 der Dienstanleitung wird bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehe der Kinderabzug für das gleiche Kind in der Regel demjenigen Elternteil zugestanden, der zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt. Besonderen Verhältnissen ist in angemessener Weise Rechnung zu tragen.

b) Wenn die Beschwerdeführerin für ihre Kinder keine Alimente beziehen würde, wäre der Kinderabzug offensichtlich der Mutter zuzusprechen.

Vorliegend betragen jedoch die Unterhaltsbeiträge für die beiden Kinder jährlich insgesamt Fr. 9 600.-- (monatlich Fr. 800.--) und die gesamten Kinderzulagen pro Jahr Fr. 2 400.-- (monatlich Fr. 200.--; vgl. Steuererklärung 1985/86, Ziff. 8e und f). Wenn man nur diese geldmässigen Leistungen berücksichtigt, ergibt sich ein schiefes Bild. Es darf nicht ausser acht gelassen werden, dass vor allem die Mutter selber dadurch bedeutende Leistungen erbringt, indem sie die Kinder persönlich betreut, pflegt und erzieht (AGVE 1971, S. 290 f.; ferner Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., § 31 N 16). Wenn sich auch diese Leistungen nicht leicht ziffernmässig ausdrücken lassen, so ergibt sich doch eine brauchbare Vorstellung ihres Ausmasses, wenn man sich vergegenwärtigt, wie hoch die Aufwendungen für ein Dienstmädchen oder gar eine Haushälterin, die sich auch als Erzieherin eignet, zu stehen kämen (AGVE 1971, 291; vgl. auch VGE 593/86 vom 18.12.1986 i.S. P.V.). So betrachtet übersteigen die Leistungen der Mutter insgesamt die Unterhaltsbeiträge des Vaters von monatlich insgesamt Fr. 800.-- oder sind diesen mindestens gleichwertig.

Im vorliegenden Fall trugen im fraglichen Zeitraum beide Elternteile in erheblichem Masse an den Unterhalt der Kinder bei, indem der Vater monatlich insgesamt Fr. 800.-- beisteuerte und die Mutter - bei einem geschätzten finanziellen Unterhaltsbedarf der Kinder per 1983/84 von zusammen rund Fr. 1 400.-- pro Monat (vgl. E. 4b) - den Restbetrag von ca. Fr. 400.-- (Fr. 1 400.-- ./. Fr. 800.-- ./. Fr. 200.--) und die persönliche Betreuung und Erziehung übernahm. Bei dieser Sachlage führt die von der Vorinstanz vertretene Auffassung - wonach der Vater mit seinem Unterhaltsbeitrag von Fr. 400.-- für das einzelne Kind zur Hauptsache aufkomme, weshalb der entsprechende Kinderabzug ihm zuzusprechen sei - zu einem stossenden Ergebnis. Diese Auffassung widerspricht einerseits dem in Erwägung 2 festgehaltenen Ergebnis, wonach § 24 lit. c StG keine überwiegende Unterhaltsleistung durch den Steuerpflichtigen voraussetzt.

Anderseits trägt die vorinstanzliche Lösung den konkreten Umständen nicht angemessen Rechnung, da der Unterhaltsbedarf des einzelnen Kindes nach dem Gesagten erheblich über Fr. 400.-- liegt. Vielmehr rechtfertigt es sich bei geschiedenen Ehegatten, welche sich beide in erheblichem Masse an den Unterhalt der Kinder beteiligen, den Kinderabzug jedem (getrennt steuerpflichtigen) Elternteil anteilsmässig zu gewähren. Diese Lösung steht grundsätzlich im Einklang mit der aufgeführten Praxis in den Kantonen Bern, Aargau und Neuenburg.

Bei der Frage, wie der Kinderabzug aufzuteilen ist, rechtfertigt sich aus Praktikabilitätsgründen eine gewisse Schematisierung; in diesem Sinne ist in der Regel von einer gleichmässigen Aufteilung auszugehen, wenn sich beide Elternteile in erheblichem Masse am Unterhalt des Kindes beteiligen. Auf jeden Fall hält das Gericht im vorliegenden Fall eine gleichmässige Aufteilung für angemessen. Dafür spricht schliesslich auch, dass insbesondere die Leistungen der Mutter (bzw. des Inhabers der elterlichen Gewalt) ziffernmässig nicht genau feststellbar sind (vgl. AGVE 1971, S. 290 f.; vgl. ferner Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 16 zu § 31 und StE 1985, B 29.3 Nr. 3).

Gegen eine Anlehnung an die St. Galler Praxis (wonach bei geschiedenen Eltern, welche beide anteilig für den Unterhalt aufkommen, beiden Elternteilen der volle Freibetrag zu gewähren sei, vgl. vorne E. 3d) spricht der Umstand, dass dadurch geschiedene Eltern gegenüber verheirateten oder verwitweten Eltern bevorteilt werden, indem jenen für das gleiche Kind zweimal (jedem geschiedenen Gatten für sich), diesen jedoch nur einmal der gleiche Abzug zukommt.

Aus den gleichen Gründen drängt sich auch nicht die Uebernahme der dargelegten Praxis bei der direkten Bundessteuer auf (vgl. vorne E. 3a). Denn gemäss Känzig ist für Kinder aus geschiedenen Ehen regelmässig der Inhaber der

elterlichen Gewalt zum Abzug berechtigt; anderseits hat der Steuerpflichtige, der für den Unterhalt eigener Kinder aufkommt und dem der Kinderabzug (nach Art. 25 Abs. 1 lit. c BdBSt) nicht zusteht, Anspruch auf den Unterstützungsabzug (nach Art. 25 Abs. 1 lit. d BdBSt; vgl. Känzig, a.a.O., N 4 f. zu Art. 25, S. 711 ff.). Auch dadurch werden die geschiedenen Eltern gegenüber verheirateten Eltern begünstigt, indem das gleiche Kind einmal zu zwei (verschiedenen) Abzügen oder nur zu einem Abzug berechtigt, je nachdem, ob die Eltern geschieden oder verheiratet sind.

Im weiteren spricht gegen eine Anwendung der dargelegten Zürcher Praxis, dass der die Unterhaltsbeiträge empfangende Elternteil gemäss kantonalem Recht nicht die im Zürcher Recht vorgesehenen Erleichterungen geniesst (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., N 16 zu § 31 StG; beispielsweise spezieller Tarif).

c) In diesem Zusammenhang ist auf eine mögliche Ungereimtheit hinzuweisen, indem der geschiedene Ehegatte, welcher zu einem Unterhaltsbeitrag verpflichtet wurde, diese Summe als Einkommen versteuern muss, derweil der andere (geschiedene) Elternteil, dem die elterliche Gewalt über das gemeinsame Kind zugesprochen wurde, seinen (Pflege-)Beitrag als Naturalleistung erbringen kann; diese Naturalleistung ist jedoch grundsätzlich nicht steuerpflichtig. Im vorliegenden Fall hat jedoch die Beschwerdeführerin nach den konkreten Umständen in jedem Fall jährliche Baraufwendungen für Pflege und Erziehung ihrer Kinder geleistet, welche Fr. 1 000.-- pro Kind übersteigen, zumal davon auszugehen ist, dass sie als ... (Berufsbezeichnung, Anm. der Red.) häufig für eine Betreuung ihrer Kinder durch Drittpersonen besorgt sein musste, was nach allgemeiner Erfahrung mit entsprechenden Kosten verbunden ist. Im übrigen hat das Gericht Kenntnis von einer Person, welche - zumindestens zeitweise - für die Erziehung und Pflege dieser Kinder angestellt war.

Wie es sich verhält, wenn eine geschiedene Mutter ihr Kind hauptsächlich durch Naturalleistungen betreut und dabei jährlich weniger als Fr. 1 000.-- (pro Kind) selbst bar aufwenden muss und ob auch dann eine Aufteilung vorzunehmen ist, kann hier offen bleiben, da vorliegend ein anderer Sachverhalt zu beurteilen ist.

d) Zusammenfassend ist der Kinderabzug von Fr. 2 000.-- nach § 24 lit. c StG bei geschiedenen Ehegatten, welche sich beide in erheblichem Masse am Unterhalt des Kindes beteiligen, jedem getrennt steuerpflichtigen Elternteil anteilsmässig (in der Regel zur Hälfte) zu gewähren. Somit steht der Beschwerdeführerin nach § 24 lit. c StG ein reduzierter Abzug von Fr. 1 000.-- je Kind zu.

6. Die Beschwerdeführerin verlangt im weiteren, ihr sei ein allgemeiner Abzug von Fr. 6 500.-- zu gewähren. Die Vorinstanz nahm lediglich einen allgemeinen Abzug von Fr. 3 200.-- vor.

Nach § 24 lit. a StG werden bei Steuerpflichtigen, die mit Kindern, für die nach Buchstabe c ein Abzug zulässig ist, selbständig einen Haushalt führen, Fr. 6 500.-- vom reinen Einkommen abgezogen. Dabei ist nach dem Wortlaut und der Gesetzessystematik nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige für den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache aufkommen muss (vgl. zit. VGE 329/86, E. 4a und vorne, E. 2). Somit wird dieses zuletzt genannte Kirterium, welches in Ziff. 185 der Dienstanleitung als zusätzliche Voraussetzung für die Gewährung des Abzuges von Fr. 6 500.-- gilt, durch den Gesetzestext nicht gedeckt. Nach den bisherigen Ausführungen hat die Beschwerdeführerin grundsätzlich Anspruch auf einen Kinderabzug gemäss § 24 lit. c StG (wobei ihr Anteil ermessensweise auf Fr. 1 000.-- festgesetzt wurde). Damit wird aber die oben genannte, erste Voraussetzung für die Zusprechung des allgemeinen Abzuges von Fr. 6 500.-- erfüllt. Dass die Beschwerdeführerin mit ihren beiden Kin-

dern einen selbständigen Haushalt führt, ist gemäss den vorliegenden Akten unbestritten. Mithin sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für einen allgemeinen Abzug von Fr. 6 500.-- erfüllt.

7. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 19. Juni 1987 i.S. Q. (VGE 357/86)

Pauschalspesen; Beweisverfahren (§ 7 VVStG i.V.m. § 24 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 VRP bzw. § 156 und 158 ZPO)

Sachverhalt:

A) Q. ist Verwaltungsratspräsident und Direktor der Q. AG, welche die Herstellung von und den Handel mit ... bezweckt. Er deklarierte für die Veranlagungsperiode 1983/84 staatssteuerlich ein steuerbares Einkommen von Fr. 94 538.-- und bundessteuerlich ein solches von Fr. 105 166.--.

Die Steuerverwaltung rechnete bei der Veranlagung vom 30.11.1984 insbesondere die Pauschalspesen von durchschnittlich Fr. 14 215.-- (1981: Fr. 14 530.--; 1982: Fr. 13 900.--) sowie die Ausbildungskosten der Tochter E. (durchschnittlich Fr. 3 000.--) auf. Die deklarierten Pauschalabzüge von Fr. 3 000.-- (§ 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt) und Fr. 1 200.-- (§ 22bis Abs. 2 BdBSt) wurden anerkannt. Das veranlagte steuerbare Einkommen beläuft sich damit auf Fr. 112 200.-- (Kanton; satzbestimmendes Einkommen Fr. 115 800.--) bzw. Fr. 123 200.-- (Bund).

B-E)...

Erwägungen:

1. a) Sowohl nach Staats- wie nach Bundessteuerrecht werden vom rohen Einkommen bei den unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen (§ 22 Abs.

1 lit. a StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt). Bei den Gewinnungskosten wird zwischen unmittelbaren und mittelbaren Berufsauslagen unterschieden. Ersteren entsprechen die echten Pauschalabzüge (§ 22bis Abs. 1 lit. c StG; Art. 22bis Abs. 2 BdBSt, Verordnung des Eidg. Finanzdepartementes vom 12.6.1980 über den Abzug von Berufsauslagen bei der Wehrsteuer, in ASA 49, 51 f.), letzteren die Pauschalierungen (§ 22bis Abs. 1 lit. a und b StG, §§ 37 ff. VVzStG; Art. 22bis lit. a und b BdBSt, Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 14.7.1980 betreffend Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit und Gewinnungskosten bei Nebenerwerbstätigkeit, in ASA 49, 47 ff.). Zu den unmittelbaren oder echten Berufsauslagen zählen diejenigen, die bei einer dienstlichen Verrichtung erwachsen wie Aufwendungen für Arbeitsgeräte, Arbeitskleider, Material und Dienstfahrten (vgl. auch Art. 327, 327a und b OR, wobei Art. 327a OR auch mittelbare Gewinnungskosten miterfasst).

b) Das Verwaltungsgericht geht in konstanter Praxis davon aus, dass die Pauschalabzüge von Fr. 3 000.-- bzw. Fr. 1 200.-- gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 22bis Abs. 2 BdBSt, die zusätzlich zu geschäftsbezogenen, vom Arbeitgeber vergüteten Auslagen geltend gemacht werden, als Spesen und nicht als Lohnbestandteile zu qualifizieren sind (VGE 356/83 vom 16.12.1983, Erw. 3; 355/83 vom 27.4.1984, Erw. 1; 336/85 vom 21.10.1985, Erw. 2; 350/85 vom 28.1.1986, Erw. 2 und weitere Entscheide). Ob zusätzlich geschäftsbezogene Auslagen als Gewinnungskosten anzuerkennen sind, hängt davon ab, ob der Steuerpflichtige in der Lage ist, solche einkommensmindernde Tatsachen rechtsgenüglich nachzuweisen (betr. Beweislastverteilung vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band III, § 75 N 34 mit weiteren Zitaten).

c) Die Ausgestaltung der Nachweispflicht der geltend gemachten Berufsauslagen liegt im Ermessensbereich der Veranlagungsbehörden und es ist ihnen kein Ermessensmissbrauch

oder keine unrichtige Handhabung des Ermessens vorzuwerfen, wenn sie, um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis hohe Anforderungen stellen. Doch sind je nach Beweisthema an die Beweisführung Grenzen gesetzt. Misslingt dem Steuerpflichtigen dieser Nachweis, kann eine Schätzung Platz greifen, sofern hinreichende Schätzungsgrundlagen vorhanden sind (VGE 346/81 vom 4.5.1982, S. 8 mit Hinweisen; 356/83 vom 16.12.83, Erw. 5; 336/85 vom 21.10.1985, Erw. 3). Es gibt indes Situationen, bei denen einem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten ist, dass er Belege beibringt bzw. bei denen mögliche Belege keinen oder nur einen geringen Beweiswert haben. Zu denken ist hier etwa an Park- und Telefongebühren, offerierte Getränke und andere kleine Gefälligkeiten (Kleinauslagen bis ca. Fr. 20.--). Ergibt sich aus den Umständen des konkreten Falles, insbesondere aus der beruflichen Stellung, dass der Steuerpflichtige für solche Gewinnungskosten selber aufzukommen hat, sind diese Auslagen aber nicht oder nur lückenhaft belegt, so liegt es noch im Rahmen des erforderlichen Nachweises, wenn ein minimaler geschätzter Abzug anerkannt wird. In diesem Sinne ist es nicht allein dem Belieben der Steuerbehörden anheimgestellt, ob sie schätzungsweise einen Abzug gewähren wollen oder nicht. Damit die Nachweispflicht indessen nicht unterlaufen wird, ist nur und in zurückhaltender Weise eine Schätzung vorzunehmen, wenn das Beibringen von Belegen nicht zumutbar oder beweismässig wenig aussagekräftig ist, die konkreten Umstände aber auf bestimmte Gewinnungskosten (Kleinauslagen) schliessen lassen.

d) Hinsichtlich der geschilderten Nachweispflicht sind von der Steuerbehörde Konzessionen zu machen, falls dies der Grundsatz von Treu und Glauben verlangen sollte. In VGE 366/80 vom 11.8.1981 hat das Verwaltungsgericht ausgeführt, das Vertrauensprinzip könne im Steuerrecht nur dann zur Anwendung gelangen, wenn es auf einer behördlichen Angabe beruhe, die sich auf eine konkrete, den betreffenden Steuerpflichtigen berührende Angelegenheit beziehe und dieser auf-

grund der Angabe eine nachteilige Disposition getroffen habe. Ansonst könne sich ein Steuerpflichtiger nicht im Vertrauen auf das Verhalten in früheren Steuerjahren vom Sammeln von Belegen und Unterlagen dispensieren. Neuerdings stimmt das Verwaltungsgericht mit der Praxis der solothurnischen Rekurskommission darin überein, dass eine Vertrauensgrundlage zwischen Bürger und Staat schon dann gegeben ist, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde fast eine Art stillschweigender Abmachung über Art und Ausmass der Erwerbsunkosten bestehe, man also durchaus von einer individuell geprägten Beziehung sprechen kann, auch wenn das Veranlagungsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde mit Beginn jeder neuen Veranlagungsperiode neu begründet wird (VGE 360, 373/84 vom 30.7.1985).

2. Die Einspracheinstanzen bestätigen die Aufrechnung der Pauschalspesen von Fr. 14 215.-- mit der Begründung, der Pflichtige hätte seine zumutbaren Beweismöglichkeiten nicht ausgeschöpft, indem er insbesondere nicht rechtsgenügend (mit Belegen) darlegte, welche Effektivspesen seine AG ihm vergütete. Sodann habe er sich keinerlei Privatanteile für die Autobenützung belastet. Die Behauptung, er habe einen zusätzlichen Privatwagen, sei unbehelflich, da in derartigen Verhältnissen das zeitweise Halten eines Zweitwagens notorisch sei. Eine allfällige Kleinspesenpauschale von Fr. 100.-- pro Monat müsste mit dem Privatanteil für die Autobenützung verrechnet werden.

Der Beschwerdeführer hält dagegen, dass die Pauschalspesen, die er beziehe, effektiv geschäftsmässig begründete Spesen und Auslagen ersetzten, die er für den Arbeitgeber tätige bzw. vorschiesse. Eine ausführliche Spesendiskussion mit der Veranlagungsbehörde habe bereits in der Vorperiode stattgefunden.

Nach sorgfältiger und eingehender Abklärung des Sachverhaltes sei die Steuerverwaltung zum Schluss gekommen,

die Pauschalspesen seien nicht übersetzt und deshalb zu bewilligen. Im vorliegenden Verfahren werden die Spesen vor allem mit der Beteiligung der Arbeitgeberin an internationalen Bürofachmessen, mit Auslandreisen zu den Tochterfirmen in Oesterreich und USA (wobei die Flugkosten direkt von der Arbeitgeberin bezahlt werden) und mit anderen geschäftlichen Kontakten begründet. Die Benutzung des Geschäftswagens zu Privatzwecken wird ausgeschlossen. Das Privatfahrzeug werde mit privaten Mitteln finanziert. Zudem habe der Beschwerdeführer den Privatwagen im Winter für Geschäftsfahrten gebraucht, da der Geschäftswagen ein nichtwintertauglicher Amerikanerwagen (Chrysler) sei.

3. Aus den Veranlagungs-, Einsprache- und Beschwerdeakten ergibt sich folgender Sachverhalt:

a) Wie schon in der Vorperiode musste der Beschwerdeführer aufgefordert werden, einen vollständig ausgefüllten Lohnausweis beizubringen. In beiden Fällen wurden unter der Rubrik Spesenvergütungen keinerlei Angaben gemacht. Im Veranlagungsverfahren 1981/82 wurden detaillierte Bestätigungen betreffend den pauschalen Spesenvergütungen durch die Kontrollstelle verlangt. Die Kontrollstelle erteilte die verlangten Bestätigungen nicht, da sie hiezu weder berechtigt noch verpflichtet sei (Schreiben vom 30.5.1983). Auf dem mit den Angaben über die Spesenvergütungen ergänzten Lohnausweis hat der damalige Veranlagungsbeamte darauf ein Telephongespräch vom 1.6.1983 mit einem Vertreter der Arbeitgeberin (Herrn E.) wie folgt festgehalten:

> "Hr. Q. ist gegenwärtig in USA. Spesen auf LA werden gegen Belege abgerechnet. ..."
> (Name des Veranlagungsbeamten, Anm. der Redaktion)

Von einer eingehenden und sorgfältigen Abklärung des Sachverhaltes kann somit nicht die Rede sein. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Veranlagungsbeamte sich letztlich mit

der Auskunft, es werde gegen Belege abgerechnet, zufrieden gab und von einer Aufrechnung absah. Nachdem aber erstellt ist, dass die Spesenvergütung nicht aufgrund von Belegen vorgenommen wird, kann der Beschwerdeführer aus der Veranlagung der Vorperiode in jedem Falle nichts zu seinen Gunsten ableiten.

b) Im hier strittigen Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren verlangten die Vorinstanzen mit Verfügung vom 13.12.1985 die Einreichung sämtlicher Quittungen und aussagekräftiger Beweismittel im Zusammenhang mit der in der Einsprache eingereichten Spesenaufstellung, welche der Beschwerdeführer anhand der Agenda-Eintragungen rekonstruierte (Einspracheschrift S. 3). Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung insofern nach, als er Fotokopien seines Terminkalenders aus den Jahren 1981 und 1982 einreichte.

Eine Agenda bzw. darauf basierende nachträgliche Rekonstruktionen sagen indes über Berufsauslagen, insbesondere über die Höhe und die Abrechnungsmodalitäten, konkret nichts aus. Die Umstände, dass gewisse Auslagen direkt die AG bezahlt (Flugtickets) und dass die Arbeitgeberin die Spesenvergütung im Lohnausweis nicht deklarierte und erst auf spezielle Aufforderung hin bekanntgab, machen die nachträglichen Spesenzusammenstellungen auch nicht glaubwürdiger. Anderseits kann aber von der Steuerverwaltung wohl kaum ernsthaft in Abrede gestellt werden, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers (Direktor und Verwaltungsratspräsident eines Unternehmens mit ausländischen Tochterfirmen und mit Teilnahmen an internationalen Fachmessen) erhebliche unmittelbare Berufsauslagen mit sich bringt. Auch wenn dem Steuerpflichtigen gerade bei steuermindernden Tatsachen eine ausgeprägte Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsabklärung zukommt, hätten die Vorinstanzen aufgrund der dargelegten Umstände und der wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen dem Beschwerdeführer und der Arbeitgeberin (Verwaltungsratspräsident und Aktionär der Arbeitgeberin (300 Aktien à nom.

Fr. 500.-- bei einem einbezahlten Gesellschaftskapital von Fr. 450 000.--, siehe Wertschriftenverzeichnis sowie Steuererklärung der AG)) begründeten Anlass gehabt, vom Steuerpflichtigen die Herausgabe der Buchhaltung der Arbeitgeberin zwecks Ueberprüfung der bescheinigten Spesenvergütungen zu verlangen (§ 7 VVzStG; § 24 Abs. 1 lit. c, Abs. 3 VRP; §§ 156, 158 ZPO; sollte sich herausstellen, dass der Beschwerdeführer die Aktiengesellschaft nicht im Sinne von § 158 ZPO beherrscht (vgl. Beschwerdeschrift S. 5 sowie oben erwähnte Aktienkapitalbeteiligung), ist im Sinne von § 157 ZPO an diese zu gelangen). Die Nachweispflicht und Beweislast des Steuerpflichtigen entbindet die Steuerverwaltung nicht, an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken. Die Vorinstanzen stellen sich deshalb im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zu Recht auf den Standpunkt, dass bei der AG verschiedene Positionen noch belegmässig zu überprüfen sind (Vernehmlassung S. 3 f.). Bei dieser Ueberprüfung wird auch abzuklären sein, ob die Arbeitgeberin eventuell noch mehr Berufsauslagen (als nur die Flugtickets) direkt bezahlte.

Da den Steuerbehörden bei der Ausgestaltung der Nachweispflicht bzw. bei der Beurteilung, ob der Nachweis erbracht ist, sowie bei einer allfälligen Schätzung der abzugsfähigen Gewinnungskosten ein erhebliches Ermessen zusteht und die rechtliche und sachverhaltsmässige Ausgangslage des vorliegenden Beschwerdeverfahrens schon vor den Einspracheinstanzen gegeben war, ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung und Neubeurteilung an die Vorinstanzen zurückzuweisen. Diese werden auch bezüglich dem Privatanteil am Geschäftsauto bzw. dem Privatauto (Zweitauto für andere im Haushalt lebende Personen?) ergänzende Abklärungen zu treffen haben.

4. Nachdem die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist, sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens je zur Hälfte dem Staat und dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Von einer Zusprechung einer Parteientschädigung ist abzusehen, da noch

nicht abzusehen ist, wie die Spesenfrage letztlich materiell entschieden wird und der Beschwerdeführer bzw. die von ihm präsidierte und geleitete AG den Mitwirkungspflichten schon im Deklarationsverfahren nur mangelhaft nachgekommen sind.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. März 1987 i.S. M. und M. AG (VGE 348+349/86)

Gewinnvorwegnahmen/verdeckte Gewinnausschüttungen (§§ 19 Abs. 1 lit. c und 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 21 Abs. 1 lit. c und 49 Abs. 1 lit. b BdBSt); Liquidationsgewinn (§ 19 Abs. 1 lit. e i.V.m. § 26 Abs. 3 StG; Art. 21 Abs. 1 lit. d i.V.m. Art. 43 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt:

A) M. betrieb (zusammen mit seinem Bruder) bis im Jahre 1983 ein ...-Unternehmen in ... Im Februar 1983 wurde das Unternehmen in die heutige M. AG umgewandelt.

Mit Verfügung vom 20.12.1985 (Versand 15.1.1986) wurde das steuerbare Einkommen von M. für die Zeit vom 17.2.1983 bis 31.12.1984 auf Fr. 125 800.-- (kantonal) bzw. Fr. 130 800.-- (direkte Bundessteuer) festgesetzt. Dabei rechneten die Veranlagungsbehörden Gewinnvorwegnahmen von Fr. 30 752.-- und geldwerte Leistungen von Fr. 29 256.-- auf.

In der Liquidationsgewinnsteuerveranlagung vom 10.1.1986 belief sich der steuerbare Gewinn für M. kantonal auf Fr. 118 089.-- (Steuerbetrag pro Einheit: Fr. 4 865.--) und bundessteuerlich auf Fr. 193 514.-- (Steuerbetrag p.a.: Fr. 18 722.80).

Gegen diese Verfügungen liess M. am 24.1.1986 bzw. am 30.1.1986 Einsprache erheben.

B) Die M. AG wurde am 20.12.1985 (Versand 15.1.1986) für den Zeitraum vom 17.2.1983 bis 31.12.1984 bei der kantonalen Steuer und bei der direkten Bundessteuer mit

einem steuerbaren Ertrag von jeweils Fr. 5 200.-- veranlagt. Dagegen erhob die M. AG am 4.2.1986 Einsprache.

C) Mit Entscheid vom 12.8.1986 wies die Kantonale Steuerkommission/VdBSt die drei erwähnten Einsprachen ab. Gleichzeitig setzte die Kantonale Steuerkommission die Spruchgebühren für die kantonalen Verfahren auf jeweils Fr. 300.-- fest.

D) Am 8.9.1986 liessen M. einerseits und die M. AG anderseits fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben.

M. beantragt:

"1. Kantonale Steuern

Zwischenveranlagung 17.2.1983 - 31.12.1984

Das steuerpflichtige Einkommen sei von Fr. 125 838.-- um Fr. 30 752.-- auf Fr. 95 086.-- zu reduzieren.

2. Direkte Bundessteuer

a) Zwischenveranlagung 17.2.1983 - 31.12.1984

Das steuerpflichtige Einkommen sei von Fr. 130 838.-- um Fr. 30 752.-- auf Fr. 100 086.-- zu reduzieren.

b) Jahressteuerveranlagung 1983

Der steuerpflichtige Liquidationsgewinn sei von Fr. 193 514.-- auf Fr. 0.-- zu reduzieren.

3. Kostenverfügung im Entscheid Nr. 78-97-410/86

Die Kostenverfügung betreffend das kantonale Verfahren sei aufzuheben bzw. die auf Fr. 337.70 festgesetzte Gebür sei auf Fr. 0.-- zu reduzieren.

4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

Die M. AG stellte den folgenden Antrag:

"Der steuerpflichtige Reinertrag sei kantonal und bei der dir. Bundessteuer von Fr. 5 200.-- um Fr. 60 008.-- zu reduzieren, der steuerpflichtige Reinertrag sei auf Fr. 0.-- und der vortragbare Verlust sei im Hinblick auf die künftigen Steuerveranlagungen auf Fr. 54 737.-- (= Fr. 5 271.-- ./. Fr. 60 008.--) festzusetzen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

E) Vernehmlassend beantragten die Vorinstanzen am 22.9.1986 die kostenfällige Abweisung der Beschwerden. Hinsichtlich der kantonalen Kosten bei der Liquidationsgewinnbesteuerung wurde auf eine Widerrufsverfügung vom 23.9.1986 verwiesen. Darin widerrief der Präsident der Kantonalen Steuerkommission Ziffer 2 des Dispositivs vom 12.8.1986 betreffend die Liquidationsgewinnsteuerveranlagung, da die entsprechende Einsprache sich lediglich auf die Bundessteuer bezog.

F) Auf die Begründung der Parteistandpunkte wird in den Erwägungen Bezug genommen, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist.

Erwägungen:

I. 1. In der Verwaltungsrechtspflegeverordnung (VRP; nGS 225) wird die Verfahrensvereinigung nicht ausdrücklich erwähnt. Sie ist indessen aus prozessökonomischen Gründen namentlich dann zulässig, wenn in mehreren Verfahren der gleiche Sachverhalt und die gleichen Rechtsfragen zu beurteilen sind (vgl. VGE 517-519/85 vom 16.9.1986, E. I.1 mit Hinweisen). Im vorliegenden Fall rechtfertigt sich die Verfahrensvereinigung, weil die angefochtenen Veranlagungsverfügungen alle im Zusammenhang mit der Gründung einer AG stehen und mithin als Einheit zu betrachten sind (vgl. BGE

(A 442/81/kl) vom 28.9.1984 i.S. A.J. gegen Verwaltungsgericht SZ, E. 4b). Im übrigen erleiden die Beschwerdeführer, welche wirtschaftlich eng verflochten sind, durch diese Verfahrensvereinigung grundsätzlich keine Nachteile und erklärt die Beschwerdeführerin M. AG die Eingabe des Beschwerdeführers M. zum integrierenden Bestandteil ihrer eigenen Beschwerde (vgl. Beschwerdeschrift II, Ziffer II.B.1).

2. Mit Schreiben vom 30.9.1986 teilte die Vertreterin der Beschwerdeführer mit, dass Antrag Ziffer 3 der Beschwerde von M. infolge Anerkennung bzw. Widerruf erledigt sei. Somit ist auf diese Frage nicht mehr einzutreten. Wie sich diese Umstände auf den Kosten- und Entschädigungsentscheid auswirken, wird nachfolgend in Erwägung VII behandelt.

II. Zunächst ist der Antrag des Beschwerdeführers M. zu prüfen, das steuerpflichtige Einkommen für den Zeitraum vom 17.2.1983 bis 31.12.1984 um Fr. 30 752.-- zu reduzieren.

1. Gemäss dem angefochtenen Entscheid stellte der Revisor in der Buchhaltung 1983 der AG Aufwendungen im Umfange von Fr. 30 752.-- fest, welche die Einzelfirma M. betrafen. Nach Ansicht der Vorinstanzen geht es nicht an, diese Aufwendungen, deren Korrelat, nämlich die Erträge, in die Bemessungslücke fielen, der AG zu belasten. Sie gehen vielmehr davon aus, dass es sich dabei um Gewinnvorwegnahmen/verdeckte Gewinnausschüttungen handelt, die auf unwahren Buchungen beruhen. Aus diesen Gründen nahmen sie eine entsprechende Aufrechnung beim Beschwerdeführer M. vor (vgl. angefochtener Entscheid Nr. 65-96-409/86, E. 2.1).

2. Der Beschwerdeführer M. (im Gegensatz zur Beschwerdeführerin M. AG, vgl. Beschwerdeschrift 349/86 Ziffer 2.3) bestreitet nicht ausdrücklich, dass diese in der Buchhaltung 1983 der AG enthaltenen Aufwendungen von Fr. 30 752.-- die Einzelfirma M. betreffen. Nach seiner Auffassung darf

aber "der Aufrechnungsbetrag von total Fr. 30 752.-- keinesfalls im Rahmen der periodischen Einkommenssteuerveranlagung besteuert werden, sondern höchstens als der ausserordentlichen Jahressteuer unterliegender Liquidationsgewinn im Sinne von § 26 Abs. 3 StG bzw. Art. 43 Abs. 1 BdBSt" (vgl. Beschwerdeschrift 348/86, S. 4). Er beruft sich dabei auf den Bundesgerichtsentscheid A 442/81 kl vom 28.9.1984 i.S. J. (publ. in StPS April 1985, Heft 2, S. 47 ff.; ebenso publ. in StE 1985 B 23.47.2 Nr. 1). Darnach hat das Bundesgericht festgestellt, die Nichtverbuchung von Rückstellungen für die Rekultivierung von ausgebeutetem Kiesland in der Bemessungslücke stelle keine beim ordentlichen Einkommen aufzurechnende verdeckte Gewinnausschüttung der neugegründeten AG dar, sondern sei als Auflösung stiller Reserven zu betrachten und als solche (nur) beim Unternehmer einer einmaligen, ausserordentlichen Jahressteuer im Sinne von Art. 43 Abs. 1 BdBSt zu unterstellen (vgl. Beschwerdeschrift 348/86, S. 4; zit. BGE E. 2 f.).

3. a) Zunächst ist der Sachverhalt des zit. BGE vom 28.9.1984 dem Vorliegenden gegenüberzustellen.

In jenem Entscheid hatte eine Einzelfirma keine Rückstellungen für die Kosten der Rekultivierung ausgebeuteter Kiesgruben während der Jahre 1969 - 1972 gebildet; erst die im Mai 1971 neu gegründete Aktiengesellschaft, in welche die Einzelfirma aufging, nahm entsprechende Rückstellungen vor.

Im vorliegenden Fall wurden im Abschluss 1982 der Einzelfirma lediglich Kreditoren in der Höhe von Fr. 94 751.05 aufgeführt. Diese Kreditoren stellen nach Auskunft des Bruders des Beschwerdeführers M. reine Lieferantenschulden dar (vgl. Revisionsbericht S. 2, act. 06; vgl. auch Sacheinlage-Vertrag vom 1.2.1983, act. 09, wonach das in eine AG umgewandelte Unternehmen eine einfache Gesellschaft darstellte und der Bruder Mitglied dieser einfachen Gesellschaft war).

In diesem Abschluss per 31.12.1982 waren Rechnungen (u.a. AHV, SUVA-Prämien, Heizöl, Strom, Miete), welche sich auf 1982 und mithin auf die Einzelfirma bezogen, noch nicht enthalten; eine Verbuchung dieser Kosten erfolgte erst 1983 bei der neu gegründeten AG. Es stellt sich in der Folge die Frage, wie die genannten Kosten im Abschluss der Einzelfirma per 31.12.1982 hätten berücksichtigt werden müssen.

b) aa) Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 OR). Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen (Art. 959 OR). Dieser Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit besagt, dass die Unternehmung in ihrer Jahresbilanz sämtliche Aktiven ausweisen muss und keine fiktiven Passiven einstellen darf; auf der andern Seite müssen unter den Passiven sämtliche Verbindlichkeiten berücksichtigt werden (vgl. E. Känzig, Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, S. 154).

Die Geschäftstätigkeit ist dynamisch und lässt sich nicht in Perioden einteilen. Jede Bilanz ist daher ein künstlicher Einschnitt in den Geschäftsablauf und muss zwangsläufig viele Geschäftsvorfälle zerschneiden, liegen doch Leistung und Gegenleistung vielfach zeitlich auseinander. Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungsposten dienen der richtigen Periodenabgrenzung. Beide erfassen Aufwendungen, die in der abzuschliessenden Geschäftsperiode verursacht worden sind, aber erst in der folgenden zu Ausgaben führen. Dennoch unterscheiden sie sich

- in ihrer Zeitspanne:
Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind kurzfristig, sie bleiben nur während des Abschlusses bestehen und werden in der nachfolgenden Rechnungsperiode sofort wieder aufgelöst. Rückstellungen hingegen können über mehrere Perioden hinweg Bestand haben;

- in ihrer Fälligkeit, Höhe und ihrem Bestand:
Passive Rechnungsabgrenzungen sind wirkliche und in bezug auf Fälligkeit und Höhe ganz oder weitgehend feststehende Schuld- oder Leistungsverpflichtungen; Rückstellungen hingegen sind nur mögliche und hinsichtlich Höhe und Fälligkeit unbestimmte Verbindlichkeiten (vgl. T. Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, S. 54; vgl. auch Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 6. A., S. 229 f.; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 4. A., Bern 1987, S. 55; vgl. ferner Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, Bern 1986, S. 438).

Zu den passiven Rechnungsabgrenzungsposten gehören die transitorischen Passiven (aus vorempfangenem Ertrag) und die antizipativen Passiven (für bereits feststehenden, aber noch zu bezahlenden Aufwand; vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 55; Blumer/Graf, a.a.O., S. 229). Zusammenfassend ist zwischen passiven Rechnungsabrenzungsposten (welche zu den feststehenden Verpflichtungen gehören) einerseits und Rückstellungen (für noch unbestimmte Verpflichtungen) anderseits zu unterscheiden (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 55).

bb) Der steuerrechtliche Grundsatz der Periodizität verlangt, dass der in einem bestimmten Zeitraum effektiv erzielte Gewinn der Besteuerung unterworfen werden muss. Daraus erhellt, dass sämtliche Aufwendungen und Erträge, welche dieser Periode zuzurechnen sind, berücksichtigt werden müssen. Es kann nicht im Belieben der Unternehmung ste-

hen, durch zeitliche Verschiebung von Aufwand und Ertrag die Gewinne zu manipulieren (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., N 66 zu § 13, S. 438 f.; Blumer/Graf, a.a.O., S. 388 f.; vgl. auch Weidmann/Grossmann/Zigerlig, S. 185 f., wonach periodenfremde Erträge und Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerbaren Reinertrages prinzipiell ausser acht gelassen, d.h. vom Saldo der Erfolgsrechnung abgezogen bzw. zu diesem hinzugerechnet werden).

c) In der Folge sind die nachstehenden, umstrittenen Aufwandpositionen zu untersuchen:

AHV	4. Quartal 1982	Fr. 6 510.95
AHV	4. Quartal 1982	Fr. 10 079.90
SUVA	Prämie 1982	Fr. 689.60
KTD	November/Dezember 1982	Fr. 276.90
S.	4. Quartal 1982	Fr. 120.--
B.	Heizöl	Fr. 777.--
CKW	4. Quartal 1982	Fr. 950.--
Wasser	1982	Fr. 137.20
CKW	Winter 1982/83	Fr. 328.--
M.	Miete 1982	Fr. 10 069.55
C.	Honorar	Fr. 813.--
		Fr. 30 752.10

(vgl. angefochtener Entscheid Nr. 65-96-409/86, E. 2.1)

Diese dargelegten Aufwandpositionen betreffen eindeutig grundsätzlich das Geschäftsjahr 1982 der Einzelfirma. Dabei handelt es sich prinzipiell um feststehende Verpflichtungen; insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer M. bzw. der Beschwerdeführerin M. AG beispielsweise die ins Gewicht fallenden Positionen ("M. Miete 1982"/"AHV-Beiträge für 4. Quartal 1982") hinsichtlich Höhe, Bestand und Name des Gläubigers nicht bekannt waren. Zudem legen die Beschwerdeführer nicht substantiiert dar, inwiefern den umstrittenen Positionen im Zeitpunkt der Bilanz-

erstellung Ungewissheiten anhafteten. Dabei ist der Grundsatz des Bilanzstichtages zu beachten, wonach bei der Bilanzerstellung alle Tatsachen, die bis zum Bilanzstichtag eingetreten sind, berücksichtigt werden müssen, auch wenn sie erst nach dem Bilanzstichtag, d.h. im Laufe der Bilanzerstellung, bekannt werden (vgl. Weber, a.a.O., S. 74; Blumer/Graf, a.a.O., S. 89). Aus den Akten kann vielmehr geschlossen werden, dass die Beschwerdeführer bewusst Rechnungen, die das Geschäftsjahr 1982 betrafen, erst im Geschäftsjahr 1983 verbuchten; so wurde beispielsweise die Position "B. Heizöl Fr. 777.--" gemäss Revisionsbericht am 2.1.1983 verbucht, obwohl bekanntlich am 2. Januar keine Post vertragen wird (Feiertrag im Kanton Zürich; vgl. Revisionsbericht = act. 06). Zusammenfassend handelt es sich bei den umstrittenen Positionen um (nicht periodengerecht verbuchte) Kreditoren, welche dem Geschäftsjahr 1982 der Einzelfirma zu belasten gewesen wären.

d) Sind die umstrittenen Positionen nach dem Gesagten als feststehende Verpflichtungen zu betrachten, erweist sich der von den Beschwerdeführern angeführte BGE vom 28.9.1984 (welcher fehlende Rückstellungen behandelte) nicht als einschlägig und ist er deshalb grundsätzlich nicht anwendbar. Im übrigen spricht gegen die Anwendung des genannten BGE vom 28.9.1983 auch der nachfolgende, wesentliche Unterschied. Im zit. Bundesgerichtsentscheid verhielt es sich insbesondere anders, als die entsprechenden Rückstellungen separat aufgeführt und mithin augenfällig waren. Die in der Uebernahmebilanz nicht verbuchten Kreditoren (der Einzelfirma) hingegen werden in der Buchhaltung der neu gegründeten AG grundsätzlich nicht speziell gekennzeichnet oder separat ausgewiesen, sondern es ist nach den Umständen davon auszugehen, dass sie einfach in den weiteren Aufwandpositionen der AG aufgeführt wurden. Somit sind die im Abschluss per 31.12.1982 nicht verbuchten Kreditoren aller Wahrscheinlichkeit nach nur dank der Aufmerksamkeit des Revisors entdeckt worden. Es kann nun nicht angehen, ein solches Verhalten

des Steuerpflichtigen lediglich mit einer Jahressteuer zu verknüpfen, da dies dazu führen würde, dass diese Jahressteuer davon abhängen würde, ob die Veranlagungsbehörden im Zuge der Ueberprüfung der Buchhaltung der AG die zeitliche Verschiebung von Aufwandpositionen ausfindig machen können.

e) Vielmehr ist bei dieser Sachlage den vorinstanzlichen Ausführungen zu folgen, wonach die bei der AG verbuchten Kreditoren der Einzelfirma als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages der AG aufzurechnen (vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt; § 38 Abs. 1 lit. b StG) und beim Empfänger dieser Leistungen als steuerbarer Beteiligungsertrag (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt; § 19 Abs. 1 lit. c StG) zu berücksichtigen sind (vgl. angefochtener Entscheid 65-96-409/86 und 92-98-411/86, jeweils E. 2). Im weiteren erläutern die Vorinstanzen zutreffend die nach der Bundesgerichtspraxis erforderlichen Voraussetzungen, welche für die Annahme von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt erfüllt sein müssen:

aa) die Leistung der Gesellschaft wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht;

bb) die Leistung kommt einem Anteilsinhaber oder einer diesem nahestehenden Person als Vorteil zugute und wäre einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden; sie ist also insofern ungewöhnlich, mit sachgemässem Geschäftsgebaren nicht vereinbar;

cc) dieser Charakter der Leistung (Bevorteilung eines Anteilsinhabers gegenüber Dritten) war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., N 64 zu § 12, mit Hinweisen; vgl. angefochtener Entscheid Nr. 65-96-409/86, E. 2 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch Weidmann/Grossmann/Zigerlig, S. 185 ff., E. 2 mit Hinweisen;

vgl. auch BGE vom 21.6.1985, publ. in StE 1986, B 72.13.22 Nr. 5, wobei das Bundesgericht den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung als solchen aufgegeben hat, da ihm keine eigene Bedeutung zukommt, als er nicht zu einer vom BdBSt abweichenden Ausweitung oder Einschränkung des Umfangs des steuerbaren Ertrags führen kann).

Untauglich ist der sinngemässe Einwand der Beschwerdeführer, die Leistung der Gesellschaft (Uebernahme und Bezahlung von Kreditoren der Einzelfirma im Umfange von Fr. 30 752.--, welche das Geschäftsjahr 1982 betreffen) werde durch eine gleichwertige (Gegen)Leistung des Beschwerdeführers M. aufgewogen, indem dieser stille Reserven von über Fr. 30 752.-- in die (am 17.2.1983 gegründete) AG eingebracht habe. Dieses Vorgehen ist einerseits deshalb unzulässig, weil dadurch gegen das Periodizitätsprinzip verstossen wird (vgl. vorne, Erw. II 3.b.bb). Zudem betonen die Vorinstanzen zu Recht, dass nach anerkannten Grundsätzen des Buchführungsrechts weder Aktiven mit Passiven noch Aufwand mit Ertrag und schon gar nicht verdeckte Gewinnausschüttungen/Gewinnvorwegnahmen mit stillen Reserven verrechnet werden dürfen (vgl. angefochtener Entscheid 92-98-411/86, S. 5 mit zahlreichen Literaturhinweisen). Anderseits übersehen die Beschwerdeführer, dass der Ueberführung von stillen Reserven in die AG bereits eine andere Gegenleistung gegenübersteht, indem dem Beschwerdeführer M. vom gesamten Aktienkapital der AG im Betrage von Fr. 120 000.-- (welches in 120 Namenaktien à Fr. 1 000.-- eingeteilt ist) 90 % (bzw. 108 Aktien) überlassen wurden (vgl. Gründungsurkunde vom 1.2.1983). Mithin wurde der Beschwerdeführer M. für seine Einlage in die AG mit 90 % der Aktien entschädigt; diese Aktien verkörpern auch einen entsprechenden Anspruch auf den inneren Wert der AG (stille Reserven). Dass die fragliche Leistung der AG dem Beschwerdeführer M. (bzw. Hauptaktionär) als Vorteil zugute kam und gleichzeitig einem Dritten nicht zugebilligt worden wäre, ist offensichtlich und bedarf keiner weiteren Ausführungen (vgl. auch zit. Entscheid 92-98-411/86, E. 2.1). Zudem wird

dies vom Beschwerdeführer nicht substantiiert bestritten. Schliesslich war es für die handelnden Gesellschaftsorgane offenkundig erkennbar, dass mit der Uebernahme und Begleichung von Kreditoren - welche das Geschäftsjahr 1982 der Einzelfirma des Beschwerdeführers M. betrafen - durch die AG im Jahre 1983 der Beschwerdeführer M. (bzw. Hauptaktionär) gegenüber Dritten bevorteilt wurde.

Im übrigen sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet und damit vom erzielten Gewinn absetzbar, wenn sie auf Massnahmen beruhen, welche die Unternehmensleitung in guten Treuen in Erfüllung des Gesellschaftszweckes getroffen hat. Zu diesen zählen namentlich alle Aufwendungen, Wertverminderungen und Verluste, deren Vermeidung der Unternehmung im Hinblick auf die Erfüllung ihres Gesellschaftszweckes nach den Umständen des Einzelfalles nicht zumutbar ist (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, § 45 N. 111). Geschäftsmässig nicht begründet sind Aufwendungen dagegen dann, wenn sie auf ungewöhnlichen, sachwidrigen oder absonderlichen Gepflogenheiten oder auf völlig unangemessenen Massnahmen beruhen, von denen anzunehmen ist, die Gesellschaft habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., § 45 N. 113; vgl. auch Entscheid der Steuerrekurskommission I ZH, publ. in StE 1984, B 72.13.22 Nr. 2). Die vorliegende Uebernahme und Begleichung von Kreditoren, welche klarerweise dem Geschäftsjahr 1982 der Einzelfirma zu belasten gewesen wären, durch die AG im Geschäftsjahr 1983 entspricht offenkundig einem solchen ungewöhnlichen, sachwidrigen oder absonderlichen Verhalten. Die konkreten Umstände sprechen eindeutig für die Schlussfolgerungen der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführer versuchten, Aufwendungen, die in Wirklichkeit in die Bemessungslücke fielen, der neu gegründeten AG zu belasten. Dies wird beispielsweise durch die AHV-Beiträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit (für das 4. Quartal 1982) dokumentiert, indem die neu gegründete AG die Bezahlung von

Verpflichtungen des vorher selbständigerwerbenden Hauptaktionärs übernahm (vgl. Vernehmlassung vom 22.9.1986).

Zusammenfassend erweisen sich die Anträge des Beschwerdeführers M. auf Reduktion des steuerpflichtigen Einkommens um Fr. 30 752.-- (vgl. Beschwerdeeingabe, Ziffer I.1. und 2.a) als unbegründet, weshalb sie abzuweisen sind.

III. In der Folge ist die angefochtene Liquidationsgewinnsteuerveranlagung vom 10.1.1986 (Jahressteuer 1983) zu untersuchen.

1. Der Beschwerdeführer M. bestreitet zu Recht nicht, dass der durch die Ueberführung der Fabrikliegenschaft vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen erzielte Kapitalgewinn einer Jahressteuer zu unterziehen ist (vgl. § 19 Abs. 1 lit. e i.V.m. § 26 Abs. 3 StG und Art. 21 Abs. 1 lit. d i.V.m. Art. 43 Abs. 1 BdBSt). Ebenso sind sich die Vorinstanzen und der Beschwerdeführer M. einig, dass für die Bemessung der entsprechenden Steuer vom Verkehrswert der Fabrikliegenschaft per 17.2.1983 auszugehen ist (vgl. auch Känzig, a.a.O., N 213 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt mit Hinweisen; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 126 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Der Beschwerdeführer M. kritisiert jedoch u.a., die Verkehrswertschatzung der Schätzungsbehörden (Fr. 889 000.--) sei zu hoch ausgefallen. Im weiteren beträgt der Jahresrohertrag der Fabrikliegenschaft nach seiner Ansicht mindestens Fr. 84 000.-- (statt Fr. 60 000.--, wie die Vorinstanzen annahmen).

Nach Auffassung der Vorinstanzen vermag dieses Verhalten des Pflichtigen nicht zu überzeugen, da er - soweit es zu seinen Gunsten wirkt - einen höheren Mietwert verlangt und anderseits für einen niedrigeren Verkehrswert (Entnahmenwert) plädiert (vgl. Vernehmlassung vom 24.9.1986, S. 2). Dieser Darlegung der Vorinstanzen ist grundsätzlich beizupflichten; wenn man argumentiert, der Ertragswert einer

Liegenschaft sei grösser, ist in aller Regel auch der entsprechende Verkehrswert höher anzusetzen. Insofern krankt die Argumentation des Beschwerdeführers M. - gemäss dieser Grundregel - an einem innern Widerspruch. Diese Feststellung wird durch die vom Beschwerdeführer M. auf Seite 12 (Ziffer 2.6) seiner Eingabe erhobenen Einwände nicht entkräftet; zum einen geht der Beschwerdeführer M. zu Unrecht von einem Kapitalisierungszinsfuss von 10,15 % aus (vgl. Erw. III. 2.); zum andern interpretiert er die neue Berechnungsmethode gemäss Schätzungshandbuch in unzutreffender Weise, wenn er annimmt, dass dem erzielbaren Rohertrag für die Verkehrswertermittlung nur eine unbedeutende Rolle zukomme (vgl. zit. Schätzungsreglement, Kap. 60, Ziff. 6.4, wonach im Punktierungsverfahren zur Berechnung des Verkehrswertes in den Noten 1-3 "ertragswirksame Kriterien bewertet und zum Teil stark gewichtet" werden).

2. Zunächst ist der umstrittene Jahresrohertrag für die Fabrikliegenschaft zu untersuchen.

Der Schätzungsbeamte ging von einem Mietertrag von Fr. 60 000.-- aus. Der Beschwerdeführer M. hingegen glaubt, der erzielbare Jahresrohertrag betrage mindestens Fr. 84 000.--.

Unbestritten ist, dass im vorliegenden Fall eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Vermieter und Mieter besteht. Zu beachten ist, dass ein übersetzter Mietzins der AG an den Hauptaktionär eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen kann (vgl. Masshardt, a.a.O., N 26b zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt). Bedenken gegen einen Mietwert von Fr. 84 000.-- bestehen u.a. deshalb, weil der Schätzungsbeamte bei der Veranlagung gemäss den neuen Bestimmungen auf einen Mietwert von lediglich Fr. 32 500.-- kam. Bei dieser Sachlage rechtfertigt sich nach den Umständen die Annahme, dass der hohe Mietertrag von Fr. 84 000.-- lediglich infolge der engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen Vermieter und Mieter erzielbar ist. Für diese Annahme spre-

chen auch die vorliegenden Grundmasse der Werkstatt bzw. des Büros (vgl. Schätzungsprotokoll vom 15.10.1985, Werkstatt: 130 m2 und 480 m2, total 610 m2, Büro: 20 m2). Schliesslich ist die feststehende Praxis zu berücksichtigen, dass vorinstanzliche Schätzungen - aufgrund der Ermessensaspekte - lediglich zurückhaltend überprüft werden (vgl. VGE 339/86 vom 30.1.1987, E. 1d; VGE 314/86 vom 9.12.1986). Im übrigen legt der Beschwerdeführer M. nicht substantiiert dar, dass im vorliegenden Fall besondere Faktoren (z.B. Standort, grosse Nachfrage nach (Schlosserei)Werkstätten usw.) einen höheren Mietertrag rechtfertigen. Ausserdem erfordern die relativ bescheidenen Landerwerbskosten (Fr. 30.-- pro m2; vgl. Beschwerdeschrift 348, S. 11 oben) kaum einen höheren Mietzins. Rein persönlichen Bewertungselementen oder entsprechenden Höherbewertungen infolge besonderer Verhältnisse (enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Vermieter und Mieter) kann hingegen grundsätzlich nicht Rechnung getragen werden (vgl. Känzig, a.a.O., N 1 zu Art. 30, ferner N 93 zu Art. 21 Abs. 1 lit. b). Soweit der Beschwerdeführer M. (bzw. die Beschwerdeführerin M. AG) in Anlehnung an ein Aktionärsdarlehen eine Kapitalverzinsung von 7 % und zusätzlich übrige Kosten (insbesondere Amortisationskosten) in der Höhe von 3 1/2 % geltend macht, bemängeln die Vorinstanzen zu Recht, dass dadurch Gleiches mit Ungleichem verglichen wird. Der vorinstanzlichen Auffassung ist beizupflichten, wonach im vorliegenden Fall das Vermieten von Immobilien nicht mit einem Darlehen verglichen werden kann (vgl. Vernehmlassung vom 22.9.1986, Ziffer 4, die Liegenschaft ist beispielsweise inflationsgesichert; im weiteren ist sie in einem allfälligen Konkurs der AG gesichert und fällt nicht den Gläubigern zu).

3. Der Verkehrswert ist der Erlös, der im Zeitpunkt der Privatentnahme durch einen Verkauf des zu bewertenden Vermögensgegenstandes hätte erzielt werden können. Dies ist zum Teil eine Ermessensfrage. Wird eine Liegenschaft des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen überführt, so ist ihr

Verkehrswert und nicht ihr Vermögenssteuerwert im Sinne von Art. 31 BdBSt massgebend. Letzterer wird unter billiger Berücksichtigung des Verkehrs- und des Ertragswertes berechnet (Känzig, a.a.O., N 213 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

Bei der Schätzung einer Liegenschaft ist auf die tatsächlichen Verhältnisse des konkreten Falles abzustellen. Der gesuchte Wert kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Um dieses Ziel zu erreichen, kann sich der Schätzer verschiedener Methoden bedienen, ist aber im allgemeinen darauf angewiesen, Vergleiche anzustellen und allgemeine Erfahrungen heranzuziehen. Die durch Schätzungen vorgenommenen Sachverhaltsfeststellungen werden daher oft als eine Art Ermessensbetätigung aufgefasst. Die Verwaltungsgerichte überprüfen sie, auch bei voller Kognition, in der Regel nur mit Zurückhaltung wie einen Ermessensentscheid, selbst wenn das Gesetz dies nicht verlangt (Archiv 50, S. 305).

Anhaltspunkte für die nähere Bestimmung des hier massgebenden Rechtsbegriffes des Verkehrswertes gibt die Verordnung des Eidg. Finanzdepartements über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer vom 31.7.1986 (publ. in ASA Bd. 55, Heft 6/7, S. 358 ff.; vgl. auch die durch diese Verordnung ersetzte Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartements vom 14.10.1958, welche für die hier interessierenden Fragen gleichlautende Bestimmungen aufwies; vgl. ASA 50, 304). Dies hat namentlich für Art. 6 dieser Verordnung Gültigkeit. Darnach gilt als Verkehrswert nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke der Durchschnitt der Preise, die in den zwei Jahren vor der Veranlagungsperiode in der betreffenden Gegend für Grundstücke von gleicher oder ähnlicher Lage und Beschaffenheit erzielt worden sind; dabei sind Sonderpreise, welche aufgrund ungewöhnlicher Verhältnisse erzielt worden sind, nicht zu berücksichtigen. Lässt sich der Verkehrswert nicht zuverlässig festsetzen, so ist für seine Bemessung vom Erstellungs- oder vom Uebernahmepreis des Grundstücks auszugehen; die wertvermehrenden Auf-

wendungen, die Gebäudeentwertung infolge Alters sowie die Veränderungen der Bodenpreise und der Baukosten sind dabei angemessen zu berücksichtigen (vgl. Art. 6 Abs. 3 der zit. Verordnung).

4. a) In der Verkehrswertschatzung (per 16.2.1983) vom 2.7.1985 ging der Schätzungsbeamte u.a. von folgenden Werten aus:

a) Zeitbauwert	Fr. 868 000.--
b) Grundstück 1774 m2 à Fr. 30.--	Fr. 53 220.--
c) Realwert (R) gerundet	Fr. 921 000.--
d) Ertragswert $\frac{\text{Fr. 60 000 x 100}}{7\ \%}$	Fr. 857 000.--
e) Gewichtungskoeffizient $\frac{E \times 100}{R}$	1 : 1
f) Verkehrswert (gerundet) $\frac{(1 \times R) + (1 \times E)}{2}$	Fr. 889 000.--

(vgl. Revisionsbericht act. 06, Anhang 5)

b) Im Schätzungsprotokoll vom 15.10.1985, welches nach den seit dem 1.7.1984 geltenden kantonalen Bestimmungen erstellt wurde, ermittelte der Schätzungsbeamte einen jährlichen Mietwert von Fr. 32 500.--, was in der Folge bei einem verwendeten Kapitalisierungssatz von 7,45 % einen Ertragswert von Fr. 436 000.-- ergab. Der Realwert wurde neu wie folgt berechnet:

Gebäude (umbauter Raum nach SIA-Normen)	Neubauwert	Minderwert	Zeitbauwert
I. Werkstatt 830 m3 à 240	199 200	7 (%)	185 256
II. Werkstatt 4808 m3 à 120	576 960	5	548 112
Umgebung und Nebenkosten 15 %	116 000	6	109 000
Zeitbauwert			842 368
Bodenwert 1732 m2 à Fr. 100.--			173 200
Realwert (RW)			1 015 000

Als Verkehrswert ermittelte der Beamte bei einem Gewichtungskoeffizienten (m) von 3 nach der Formel "((m x EW) + RW) : (m + 1)" einen Verkehrswert von Fr. 580 000.-- (gerundet; vgl. Revisionsbericht act. 06, Anhang 5).

5. In der Folge ist der massgebende Ertragswert zu ermitteln.

a) Der Beschwerdeführer M. beanstandete insbesondere den verwendeten Kapitalisierungssatz von 7 %. Nach seiner Ansicht ist von einem Kapitalisierungssatz von 10,15 % auszugehen (6,25 % Anlagekapitalzinssatz; 1,4 % Betriebs-, Unterhalts- und Verwaltungskosten; 2,0 % Amortisation; 0,5 % Mietzinsrisiko). Seine Berechnung stützt sich auf das Schätzungsreglement vom 17.4.1984 (Ziffer 30, 3.4.2).

b) Zu Recht wendet die Vorinstanz ein, dass für die bundessteuerliche Ermittlung des massgebenden Ertragswertes nicht auf kantonale Bestimmungen abzustellen ist. Vielmehr ist die zit. Verordnung des EFD zu beachten, wonach regelmässig lediglich ein Kapitalisierungssatz von 6 - 7 % anzuwenden ist (vgl. Art. 7 zit. Verordnung; ebenso Art. 7 der Verfügung vom 14.10.1958).

Hinsichtlich des kantonalen Rechtes ist zu berücksichtigen, dass im Zeitpunkt der Ueberführung der Geschäftsliegenschaft in das Privatvermögen (anfangs 1982) das Schätzungsreglement vom 17.4.1984 noch gar nicht in Kraft war und deshalb grundsätzlich nicht anwendbar ist (vgl. auch E. III.7). Demzufolge ist der vorinstanzlich verwendete Kapitalisierungssatz von 7 % prinzipiell nicht zu beanstanden. Für diesen tieferen Ansatz spricht auch der Grundsatz der vorsichtigen Bewertung und die Tatsache, dass Gewerbebauten erfahrungsgemäss lediglich eine Rendite von 6 - 7 % erzielen (vgl. Revisionsbericht, Ziff. 2; act. 06). Schliesslich wird im Nachbarkanton Zürich ebenfalls bei später als 1965 erstellten Gebäuden lediglich von einem Kapitalisie-

rungssatz von 7,25 % ausgegangen (vgl. Zuppinger/Schärrer/ Fessler/Reich, Kommentar zum ZH-StG, Ergänzungsband, 2. A., 1983, N 38 zu § 34 ZH-StG).

Zusammenfassend ist der von den Vorinstanzen verwendete Kapitalisierungssatz von 7 % zu belassen. Dieses Ergebnis wird durch den vom Beschwerdeführer M. angeführten Autor Wolfgang Nägeli (Handbuch des Liegenschaftenschätzers) nicht umgestossen, denn dieser erwähnt grundsätzlich lediglich Richtwerte; zudem sind Neubauten - wie im vorliegenden Fall - regelmässig tiefer als Altbauten zu kapitalisieren. Schliesslich ist noch die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Liegenschaftsvermieter und der Mieterin (AG) zu berücksichtigen. Somit berechnet sich bei einem massgebenden Jahresrohertrag von Fr. 60 000.-- der Ertragswert auf rund Fr. 857 000.--.

6. Der Beschwerdeführer M. bestreitet in seiner Eingabe vom 8.9.1986 zunächst die Richtigkeit des Zeitbauwertes (Fr. 868 000.--) und mithin die Ermittlung des Realwertes (vgl. Ziff. 2.1). In der Folge geht er bei der eigenen Berechnung des Verkehrswertes vom Realwert gemäss Verkehrswertschätzung vom 2.7.1985 (und mithin vom damit zusammenhängenden Zeitbauwert von Fr. 868 000.--) aus (vgl. Ziff. 2.4 der Beschwerdeschrift 348/86). Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer M. - ungeachtet ursprünglicher Einwände - einen Realwert von Fr. 921 000.-- als zutreffend erachtet. Im übrigen legt er nicht substantiiert dar, welcher andere Wert allenfalls den konkreten Verhältnissen besser gerecht wird.

7. Die vorliegende Meinungsverschiedenheit beim Verkehrswert resultiert schliesslich aus der unterschiedlichen Gewichtung des Ertragwertes im Verhältnis zum Realwert. Die Vorinstanzen gingen von einem Verhältnis von 1:1 aus. Diese Gewichtung steht im Einklang mit den Richtwerten des zit. Handbuches für Liegenschaftenschätzer (vgl. W. Nägeli,

a.a.O., S. 104, wonach bei einer Abweichung zwischen Ertrags- (Fr. 857 000.--) und Realwert (Fr. 921 000.-- zwischen 0-10 % eine Gewichtung von 1:1 vorzunehmen ist). Dabei erweist sich der Hinweis auf ein neues kantonales Schätzungsreglement ab 1984 als unbehelflich, da dieses einerseits für die direkte Bundessteuer grundsätzlich nicht massgebend ist und anderseits bei den kantonalen Steuern diejenigen Rechtssätze anwendbar sind, welche im Zeitpunkt der Erfüllung des zu beurteilenden Tatbestandes (Ueberführung einer Geschäftsliegenschaft in das Privatvermögen; anfangs 1982) Geltung hatten (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 15 B I, wonach altes Recht mit dessen förmlicher Aufhebung nicht unanwendbar wird, sondern weiterhin massgeblich für Tatbestände bleibt, die sich vor der Aufhebung erfüllt haben).

Nach dem Gesagten ist der von den Vorinstanzen verwendete Verkehrswert von Fr. 889 000.-- nicht zu beanstanden. In der Folge ist der von den Vorinstanzen für die direkte Bundessteuer ermittelte Liquidationsgewinn von Fr. 193 514.-- zu bestätigen und der entsprechende Antrag des Beschwerdeführers M. (Antrag Ziff. I.2.b) abzuweisen.

IV. Nach den Ausführungen in Erwägung II ist der Betrag von Fr. 30 752.-- als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages der AG aufzurechnen.

Für diesen Fall beantragt die Beschwerdeführerin M. AG sinngemäss, diesen Betrag als ausserordentliche, einmalige Leistung zu betrachten, die nur einmal (in der Veranlagungsperiode 1985/86 und nicht in der Schrumpfperiode 1983/84) aufgerechnet bzw. besteuert werden dürfte.

Zwar werden nach der Praxis regelmässig ausserordentliche Reinertragsbestandteile nur (aber immerhin) im Rahmen einer einzigen Steuerperiode - und zwar meistens in der zwei-

ten Periode - berücksichtigt (vgl. Känzig, a.a.O., N 13 zu Art. 58 BdBSt; vgl. VGE 360/85 vom 30.1.1987, E. II.7). Für die Anwendung dieser Praxis ist jedoch massgebend, dass tatsächlich ausserordentliche Reinertragsbestandteile vorliegen. Im vorliegenden Fall argumentiert die Beschwerdeführerin M. AG eventualiter, im Falle einer (grundsätzlich bestrittenen) Gewinnvorwegnahme im Betrage von Fr. 30 752.-- sei dies "als ausserordentliche, einmalige Leistung" anzusehen; sie legt aber mit keinem Wort - geschweige denn substantiiert - dar, dass in dem bei der AG aufzurechnenden Betrag von Fr. 30 752.-- ausserordentliche Erträge enthalten sind. Entsprechende Anhaltspunkte sind ausserdem auch nicht aus den Akten zu entnehmen. Fehlen somit entsprechende, ausserordentliche Reinertragsbestandteile, ist die von den Vorinstanzen in der Veranlagung 1983/84 vorgenommene Aufrechnung von Fr. 30 752.-- zu bestätigen (vgl. auch BGE vom 17.2.1986 i.S. K.W., publ. in: Die neue Steuerpraxis, 40. Jg., Heft 6, 1986, S. 81 ff., wonach eine geldwerte Leistung vorliegt, wenn die persönliche Steuerrechnung des Hauptaktionärs in dessen AG als Aufwand verbucht wird und dass es sich bei dieser Leistung nicht um einen ausserordentlichen Ertrag handelt, der nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur einmal berücksichtigt werden dürfte.).

V. In der Folge sind die von der Beschwerdeführerin M. AG an den Beschwerdeführer M. (Hauptaktionär und Geschäftsführer) bezahlten Versicherungsprämien von Fr. 5 256.-- zu behandeln.

Die Vorinstanzen rechneten diese Prämien als verdeckte Gewinnausschüttung auf. Die Beschwerdeführerin M. AG hingegen kritisiert:

> "Aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise abstrahiert die Steuerbehörde von der formellen, buchhalterischen Behandlung der aufgerechneten Versicherungsprämien, und gleichzeitig verfällt sie im Rahmen dieser wirtschaftlichen Beurteilung

> des Sachverhalts wieder der formalistischen Betrachtungsweise, indem sie ausführt, die formelle buchhalterische Behandlung der aufgerechneten Versicherungsprämien stehe einer wirtschaftlichen Behandlung derselben als Personalaufwand entgegen (= inkonsequenter Methodendualismus). Zwischen der formellen und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darf nicht immer nur gerade diejenige angewandt werden, die dem Fiskus gerade nützt, und wo die wirtschaftliche Betrachtungsweise steuerlich zulässig ist, muss diese auch in aller Konsequenz angewandt werden. Wirtschaftlich betrachtet stellen die formell unter dem Titel "Versicherungsprämien" verbuchten, aufgerechneten Kosten Personalaufwand dar." (vgl. Beschwerdeschrift 349, Ziff. 3.2)

Diesen Ausführungen kann nicht beigepflichtet werden. Mit der Abgabe der Steuererklärung ist eine vorbehaltslose Wissens- und Willenserklärung verbunden, die den Antrag enthält, die Steuerfaktoren nach Massgabe der Selbstdeklaration festzusetzen. Einer solchen Erklärung kommt Verbindlichkeit zu; sie kann im Regelfall nicht widerrufen werden, wie die Vorinstanzen zutreffend darlegen (vgl. angefochtener Entscheid Nr. 92-98-411/86 vom 12.8.1986, E. 3). Der Grundsatz von Treu und Glauben bindet den Steuerpflichtigen. Die Steuerbehörden müssen sich darauf verlassen können, dass der Steuerpflichtige zu dem von ihm gewählten Handeln steht (Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., N 9 zu Art. 2; F. Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchführung und Bilanz im Steuerrecht, ASA 37, 137 ff.; vgl. VGE des Kt. Luzern vom 26.2.1986, publ. in StE 1986, B 72.14.2 Nr. 4; vgl. auch VGE des Kt. St. Gallen vom 28.2.1984, publ. in StE 1986, B 72.14.1 Nr. 3). Der Grundsatz von Treu und Glauben verbietet aber vor allem, dass ein bewusst auf Steuergefährdung angelegtes, pflichtwidriges Verhalten Schutz verdient, indem Spesen nachträglich in verdeckten Lohn umgewandelt werden können. Eine solche "Gesamtbetrachtung" ist insbesondere dann nicht gerechtfertigt, wenn das Verhalten der Gesellschaft nicht anders qualifiziert werden kann denn als Steuerdelikt oder als Teil-

nahme an einem solchen. Eine Gesamtbetrachtung fällt auf alle Fälle dann ausser Betracht, wenn die Gesellschaft ihrem Arbeitnehmer oder Aktionärsdirektor bei der Umqualifizierung von Lohn in Spesen behilflich ist (vgl. BGE vom 28.2.86, publ. in StE 1986, B 72.14.2 Nr. 5; vgl. auch die neue Steuerpraxis, Jg. 40, Heft 8, August 1986, S. 121 ff.).

Dass die Beschwerdeführerin M. AG mit ihrem Verhalten (Bezahlung von geschäftsmässig nicht begründeten Versicherungsleistungen für ihren Hauptaktionär) dem Hauptaktionär in steuersparender Hinsicht behilflich sein wollte, ist offensichtlich und bedarf keiner weiteren Begründung. Sowohl in den dargelegten Fällen wie auch im vorliegenden Fall handelt es sich um verbuchte, geschäftsmässig nicht begründete Leistungen (hier Versicherungsleistungen für den herrschenden Aktionär, dort übersetzte Spesenvergütungen an gewisse Aktionäre), weshalb es sich rechtfertigt, die dargelegte Praxis auch im vorliegenden Fall anzuwenden. Demnach hat sich die Beschwerdeführerin M. AG an die von ihr verbuchten Saläre und Aufwendungen zu halten. Da für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrages alle Teile des Geschäftsergebnisses heranzuziehen sind, die vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschieden wurden und nicht geschäftsmässig begründet sind, kann nur eine Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit gesondert für jeden Teil des Geschäftsergebnisses bzw. der Erfolgsrechnung und nicht eine gesamthafte Betrachtung in Frage kommen. Es geht deshalb nicht an, einen Teil der Versicherungsleistungen für den Fall der Nichtanerkennung als geschäftsmässig begründete Unkosten in einer gesamtheitlichen Betrachtungsweise als zum angemessenen Entgelt für die erbrachte Leistung gehörend zu bezeichnen (vgl. StE 1986, B 72.14.2 Nr. 4). Vielmehr sind diese geschäftsmässig nicht begründeten Versicherungsleistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 190). Im übrigen weisen die Vorinstanzen zutreffend darauf hin, dass die Unterscheidung

zwischen Lohn und verdeckter Gewinnausschüttung auch für die sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Bedeutung ist (vgl. zit. vorinstanzl. Entscheid, E. 3 mit Hinweisen).

Zusammenfassend haben es die Vorinstanzen - insbesondere gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben - zu Recht abgelehnt, die geschäftsmässig nicht begründeten Versicherungsleistungen für den herrschenden Aktionär nachträglich als Lohnbezüge zu betrachten. In diesem Sinne ist die Aufrechnung von Fr. 5 256.-- beim steuerbaren Ertrag der AG zu bestätigen.

VI. Hinsichtlich des umstrittenen Mietzinses ergibt sich aus den Erwägungen Ziff. III. (insbes. Ziff. III.2), dass das urteilende Gericht die Auffassung der Vorinstanz teilt, wonach in Anbetracht der konkreten Umstände ein Mietzins von Fr. 60 000.-- angemessen ist; demzufolge hat die Vorinstanz zu Recht eine geldwerte Leistung im Betrage von Fr. 24 000.-- (an den beherrschenden Aktionär) aufgerechnet.

VII. Nach all diesen Erwägungen erweist sich die Beschwerde gegen den vorinstanzlichen Entscheid 92-98-411/86 als unbegründet. Somit dringen die Beschwerdeführer lediglich hinsichtlich der Kostenverfügung im Entscheid Nr. 78-97-410/86 durch. Diese Kostenfrage erweist sich in Anbetracht von all den andern, vorliegend behandelten Fragen als derart unbedeutend, dass es sich nicht rechtfertigt, diesem Umstand bei der Verteilung der Verfahrenskosten ein gewisses Gewicht zuzumessen. Die Verfahrenskosten sind daher den Beschwerdeführern - unter solidarischer Haftung - zu gleichen Teilen aufzuerlegen. Aus den gleichen Gründen rechtfertigt es sich nicht, den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Mai 1987 i.S. S. und T. (VGE 354/86)

Steuerhinterziehung, versuchte (§ 88 StG, Art. 133 Abs. 2 BdBSt); Mitwirkung des Treuhänders (§ 89 StG, Art. 131 Abs. 3 i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt); schwerer Fall im Sinne von § 89 Abs. 2 StG; Verfahrensrecht (persönliche Einvernahme, Vollmachtserteilung)

Sachverhalt:

A) S., vertreten durch den Treuhänder Dr. T., deklarierte mit der Steuererklärung vom 8.10.1981 sowohl staats- wie bundessteuerrechtlich für die Veranlagungsperiode 1981/82 kein steuerbares Einkommen. Am 30.7.1982 wurde er ermessensweise mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 57 221.-- (Kanton) bzw. Fr. 62 694.-- (Bund) eingeschätzt. Sowohl einer Einsprache wie auch einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde blieb der Erfolg versagt. Der Verwaltungsgerichtsentscheid vom 29.10.1984 (VGE 320/83) erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B) Nachdem der Vertreter Dr. T. am 2.7.1985 zur Sache befragt wurde, leiteten die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Zwischenbescheid vom 18.10.1985 gegen S. und Dr. T. eine Strafuntersuchung wegen versuchter Steuerhinterziehung bzw. Mitwirkung hiezu ein. Den Angeschuldigten wurde Gelegenheit geboten, sich zum Vorhalt bis 2.11.85 vernehmen zu lassen und Beweismittel zu ihrer Entlastung beizubringen.

C) Am 29.7.1986 erliessen die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer folgende Bussenverfügung:

"1. a) Der Angeschuldigte S. wird der versuchten Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1981/82) schuldig befunden.

b) Der Angeschuldigte Dr. T. wird der Mitwirkung und Beihilfe zu versuchter Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1981/82) schuldig befunden.

2. a) In Anwendung von § 88 StG und Art. 131 Abs. 2 BdBSt wird S. mit folgenden Bussen bestraft:
- kantonal Fr. 14 334.--
- direkte Bundessteuer Fr. 7 168.--

b) Desgleichen wird Dr. T. in Anwendung von § 89 StG und Art. 131 Abs. 2 und 3 BdBSt mit folgenden Bussen bestraft:
- kantonal Fr. 9 556.--
- direkte Bundessteuer Fr. 7 168.--

3. (Zahlungsmodalitäten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)."

D) Gegen diese Bussenverfügung liessen die beiden Angeschuldigten mit Eingabe vom 12.9.1986 Beschwerde beim Verwaltungsgericht einreichen mit folgenden Rechtsbegehren:

"1. Die Verfügung der Kantonalen Steuerkommission und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 29. Juli 1986 sei aufzuheben.

2. Eventuell: Die ausgefällten Bussen seien um die Hälfte, allenfalls nach Ermessen, herabzusetzen.

3. Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

E) Die Vorinstanzen tragen auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

F) Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

A) Formelles

1. Die Beschwerdeführer sehen das rechtliche Gehör und das Gleichheitsgebot verletzt, weil einerseits der Steuerpflichtige, im Gegensatz zum Steuervertreter, nicht persönlich befragt wurde und anderseits die Einleitung der Strafuntersuchung verbunden mit Ansetzung der Vernehmlassungsfrist nur dem Steuervertreter zugestellt wurde. Beide Einwände gehen fehl.

a) Nachdem das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 31.5.1985 (publ. in StPS 85, S. 193) durchblicken liess, dass es im Hinterziehungsverfahren auf die persönliche Befragung einigen Wert lege, hat das Verwaltungsgericht zu dieser Frage in VGE 345/85 vom 24.4.1986, Erw. 4d, folgendes ausgeführt:

Nach Art. 89 Abs. 1 BdBSt i.V.m. Art. 132 Abs. 2 BdBSt ist die Steuerbehörde befugt, einen Steuerpflichtigen zur mündlichen Einvernahme vor sich zu laden. Die gleiche Befugnis steht ihr auch aufgrund des kantonalen Rechts zu (§ 59bis StG i.V.m. § 92 StG und § 24 VRP). Aus den zitierten Vorschriften ist zu folgern, dass jedenfalls eine generelle Pflicht zur persönlichen Einvernahme im Hinterziehungsversuchsverfahren nicht besteht. Auch hier gilt, dass der untersuchende Beamte bzw. die untersuchende Steuerbehörde nach pflichtgemässem Ermessen diejenigen Untersuchungshandlungen treffen soll, von denen er sich ein Ergebnis für das Strafverfahren verspricht (E. Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 37). Ob er den Pflichtigen mündlich einvernehmen oder ihn schriftlich befragen soll, liegt im Ermessen des Steuerbeamten (Schärrer, a.a.O., S. 40). Allerdings erscheint die persönliche Befragung gerade im Hinterziehungsversuchsverfahren, wo Vorsatz und damit ein inneres Geschehen Tatbestandsvoraussetzung für die Bestrafung

ist, besonders angezeigt, lassen sich doch im Gespräch die Feinabklärung und Nuancen eher erfassen und können Missverständnisse leichter erkannt werden als im schriftlichen Verkehr. Die Effizienz einer mündlichen Einvernahme hängt aber im erheblichen Ausmass von der fachlichen Sicherheit, der Fähigkeit sich in die Verhältnisse des andern hineinzufühlen, der Objektivität und dem Takt ab, mit denen der Untersuchende das Gespräch führt (Schärrer, a.a.O., S. 41). Soll aber eine solche Einvernahme für die Wahrheitsfindung etwas bringen, so muss sie in einem frühzeitigen Verfahrensstadium erfolgen. Eine Einvernahme erst im Beschwerdeverfahren ist problematisch, weiss doch der Angeschuldigte zu diesem Zeitpunkt genau, worauf es ankommt. Er wird in der Regel nicht von seinen schriftlich fixierten Aussagen abweichen.

Die Beschwerdeführer tragen keine neuen Argumente vor, die ein Ueberdenken der eben angeführten Erwägungen gebieten würden. Auch aus Art. 4 der Bundesverfassung lässt sich kein zwingender Anspruch auf mündliche Aeusserung herleiten (A. Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, S. 136). Abgesehen davon gilt es zu bedenken, dass es sich beim vorliegenden Fiskalstrafverfahren nicht um einen ordentlichen Strafprozess, wie zum Beispiel bei einem Steuerbetrugsverfahrens, handelt. Das Verschuldensprinzip ist nicht uneingeschränkt durchgesetzt und auch die den Untersuchungsbehörden zustehenden Beweismassnahmen beschränken sich auf diejenigen der Verwaltungsrechtspflege; es stehen im Hinterziehungsverfahren auch keine Freiheitsstrafen auf dem Spiel (VGE 355/86 vom 27.3.1987, Erw. 4b). Wenn Haefliger meint, man könne sich kaum denken, dass es einem Angeklagten in einem bedeutenden Straffall versagt bliebe, sich mündlich zu verteidigen (S. 136), so sind mit dieser Bemerkung wohl kaum Steuerhinterziehungsverfahren wie vorliegend gemeint. Auch das Gleichheitsgebot verlangt in casu nicht die Einräumung des mündlichen Aeusserungsrechtes, nachdem der angeschuldigte Gehilfe, im Gegensatz zum angeschuldigten Steuerpflichtigen, einvernommen worden ist. Zwar geht es in beiden

Verfahren um dieselbe Steuergefährdung. Da der Steuervertreter beim Erstellen der Buchhaltungsabschlüsse, dem Ausfüllen der Steuererklärung und beim Einschätzungs-, Einsprache- und Beschwerdeverfahren die aktivere Rolle spielte, war es vertretbar, nur den Steuervertreter mündlich zur Sache zu befragen. Allerdings ist es unverständlich, dass der Rechtsdienst der Steuerverwaltung sowohl den Steuerpflichtigen wie den Steuervertreter zu einer Besprechung am 2.7.1985 mit dem Hinweis "persönliches Erscheinen beider Herren erforderlich" einlud, dann aber letztlich von einer Befragung des Steuerpflichtigen absah und diesen während ca. 1 1/2 Std. auf den Korridoren der Steuerverwaltung warten liess (Beschwerdeschrift S. 3).

b) Der Beschwerdeführer S. hat in der Steuererklärung für die Periode 1981/82 dem Beschwerdeführer T. die Vollmacht erteilt, ihn in seiner "Steuerangelegenheit für die Steuerjahre 1981/82 (kant. und eidg. Steuern) vor den Steuerbehörden rechtsgültig zu vertreten". Insbesondere müssten "alle steuerlichen Rückfragen und Zustellungen (mit Ausnahme der Steuerrechnungen)" an den Steuervertreter gerichtet werden. Ein Nach- und/oder Strafsteuerverfahren (im Gegensatz zu einem Steuerbetrugsverfahren) ist auch eine Steuerangelegenheit und grundsätzlich von der Vollmachtserteilung abgedeckt. Der Vollmachtgeber hat die vorgedruckte Ermächtigung zweifelsohne auch in diesem Sinne verstanden oder mindestens bei der Aktualisierung in diesem Sinne konkludent akzeptiert, wie es sich aus seinem bisherigen Verhalten klar ergibt. Nachdem er unbestrittenermassen am 2.7.1985 bei der Steuerverwaltung zusammen mit dem Steuervertreter und dessen Substituten zu der "Besprechung betreffend allfälliges Nach- und Strafsteuerverfahren" erschienen ist, musste er, selbst wenn er nicht persönlich zur Sache befragt wurde, um die möglichen Weiterungen der Steuerangelegenheit 1981/82 gewusst haben. Wenn er den Steuervertreter für diesen ins Haus stehenden Verfahrensschritt wegen Interessenkollision nicht hätte bevollmächtigen bzw. die Vollmacht diesbezüg-

lich hätte entziehen wollen, dann hätte er dies gegenüber den Steuerbehörden wohl kundgetan. Nachdem er selbst in der Beschwerdeschrift nicht behauptet, er habe vom Zwischenbescheid vom 18.10.1985 keine Kenntnis erhalten, ist zudem unter allen Umständen nicht ersichtlich, worin im vorliegenden Falle überhaupt eine formelle Rechtsverweigerung zu erblicken wäre.

B) Materielles

2. a) Nach Art. 131 Abs. 2 BdBSt ist eine Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- zu verhängen, wenn sich während des Veranlagungsverfahrens ergibt, dass ein Pflichtiger zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Steuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Steuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat. Strafbar ist nach dieser Bestimmung nur, wer vorsätzlich handelt, d.h. mit Wissen und Willen die in Art. 131 Abs. 2 BdBSt bezeichneten täuschenden Vorkehren getroffen hat (ASA 54, 1986, 462 E. 2; StPS 4/1985, 190; BGE 100 Ib 480 E. 2; VGE 345/85 vom 24.4.1986, Erw. 2a).

b) Nach § 88 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) wird mit Busse bis zu Fr. 20 000.-- bestraft, wer vorsätzlich eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 StG zu begehen versucht. Eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 StG liegt u.a. vor, wenn ein Steuerpflichtiger schuldhaft bewirkt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird.

3. Der objektive Tatbestand des Hinterziehungsversuches ist somit dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren Tatsa-

chen, die für den Bestand oder den Umfang seiner Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie unrichtige Angaben macht, eine Steuerverkürzung aber dennoch nicht eintritt, weil die Widerhandlung noch rechtzeitig entdeckt und vereitelt wird (Känzig, Wehrsteuer, N 13 zu Art. 131; VGE 307/82 vom 13.8.1982, E. 2).

4. Der subjektive Tatbestand verlangt vorsätzliches Verhalten, d.h. der Täter muss wissentlich und willentlich gehandelt haben. Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein. Dazwischen liegt ein Vermutungsschluss von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, dies auch willentlich tut (R. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, 114/115; VGE 332/86 vom 9.12.86, E. 3b).

Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss, wie bereits dargelegt, angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hatte (Eventualvorsatz). Die Ueberprüfung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen der Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Der Vorsatz ist einerseits nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen von der Steuerbehörde leicht festgestellt werden konn-

te; denn der Pflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörde auf seine Angaben abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (BGE vom 31.5.1985, i.S. D., E. 4a; BGE vom 14.9.1984 in StR 1986). Anderseits ist bei ermessensweiser Höherschätzung, die sich vorwiegend auf Erfahrungszahlen stützt, Zurückhaltung geboten. Wenn sich ein Steuerpflichtiger mit der Ermessenseinschätzung abgefunden und auf die Erhebung eines Rechtsmittels verzichtet hat, so darf nicht ohne weiteres auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen werden (zit. BGE vom 31.5.1985; Kreisschreiben der EStV vom 2.5.1955, ASA 23, 418 sowie Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, S. 477/78; Noher, Der Hinterziehungsversuch bei der Wehrsteuer, ASA 24, 408). Aufgrund dieser Ueberlegungen lässt sich von der Tatsache, dass sich deklariertes und ermessensweise veranlagtes Einkommen nicht decken, nicht a priori auf einen Hinterziehungsversuch schliessen. Wenn jedoch die Differenz zwischen dem deklarierten und ermessensweise veranlagten Einkommen gross ist, nimmt man für den betreffenden Steuerpflichtigen grundsätzlich an, dass er um die unvollständigen Angaben gewusst haben musste und deshalb auch gewillt war, eine zu niedrige Veranlagung herbeizuführen (vgl. Masshardt, a.a.O., N 23 zu Art. 92; VGE 361/83 vom 7.2.1984, Erw. 3 in StPS 2/84, 67; 339/84 vom 24.1.1985, Erw. 3 in StPS 3/85, 146/47; VGE 333/83 vom 7.2.1984; ASA 34, 46 ff.; Weisung der Kantonalen Steuerverwaltung über die Behandlung von Deklarationsfehlern, die Nachbesteuerung und die Instruktion im Strafverfahren vom 24.8.1984, Organisationshandbuch Nr. 255, Ziff. 11 und 13).

5. Das Verwaltungsgericht hat in Fiskalstrafentscheiden wiederholt festgestellt, solange eine in Rechtskraft erwachsene Ermessenstaxation nicht offensichtlich übersezt erscheine, bestehe kein Anlass, diese im Rahmen eines Strafverfahrens vorfrageweise zu überprüfen (VGE 362/83 vom 7.2.1984 in StPS 2/84, 68; 333/84 vom 7.9.1984, Erw. B 2a, Prot. S. 500, VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 2 b, aa).

I. Beschwerdeführer S.

6. Der Beschwerdeführer S. bemängelt die unter Ziffer 5 wiedergegebene verwaltungsgerichtliche Praxis. Im Lichte des Schuldprinzips und angesichts der Persönlichkeit der Strafe sei immer dann die uneingeschränkte Exculpation zuzulassen, wenn den Angeschuldigten persönlich an der Nichtanfechtung bzw. unvollständigen Anfechtung der Veranlagungsverfügung kein Vorwurf treffe (Beschwerdeschrift S. 7).

Aus welchen Gründen eine Ermessenstaxation (angefochten oder unangefochten) in Rechtskraft erwachsen ist, kann im Zusammenhang mit der vorfrageweisen Ueberprüfung nicht massgebend sein. Das Unterlassen einer Anfechtung bzw. das fehlerhafte Anfechten geht nicht zwingend einher mit einer falschen ermessensweisen Einschätzung. Die verlangte Präzisierung der Rechtsprechung würde daher letztlich zu einer rechtsungleichen, auf ein formelles Kriterium abstützenden Betrachtungsweise führen. Für das Gericht ist und bleibt entscheidend, ob die rechtskräftige Ermessenstaxation als offensichtlich übersetzt, mithin als materiell klar falsch erscheint. Dies kann a priori ausgeschlossen werden, soweit es konkrete Rügen schon im Beschwerdeverfahren als nicht zutreffend beurteilte. Erst wenn die Ermessenstaxation als materiell falsch erscheint, rechtfertigt sich eine nochmalige, genauere vorfrageweise Ueberprüfung. Damit wird dem spezifischen Strafcharakter der Fiskalbusse genügend Rechnung getragen. Wenn nun also durch eine mangelhafte Beschwerdeführung betreffend Ermessenstaxation der Steuerpflichtige in seinen Rechten massgeblich benachteiligt wurde (übersetzte Einschätzung), so wird im Fiskalstrafverfahren bei entsprechendem Nachweis die Ermessenstaxation nochmals überprüft, soweit sie für das Fiskalstrafverfahren von Bedeutung ist.

7. In der Vernehmlassung der Beschwerdeführer vom 28.11.1985 versucht der Steuervertreter, die Differenz zwischen dem deklarierten und ermessensweise aufgerechneten

Einkommen mit verschiedenen, von der Steuerverwaltung bei der Vermögensvorschlagsrechnung nicht oder falsch berücksichtigten Positionen zu erklären.

a-e) ...

f) Aus den gemachten Darlegungen ergibt sich, dass die rechtskräftige Ermessenstaxation nicht als offensichtlich übersetzt erscheint, auch wenn gewisse Zweifel an der Richtigkeit der Veranlagungshöhe nicht zu leugnen sind (Garantieleistung Fr. 10 000.--; Gutschrift Anteilscheine HG Olten Fr. 1 050.-- und Versicherung Patria Fr. 2 482.50; Abschreibung Anteil Geschäftsliegenschaft ca. Fr. 2 500.--; insgesamt Fr. 16 000.-- mehr Vermögensabnahme pro Jahr). Allerdings ist es fraglich, ob im ordentlichen Beschwerdeverfahren gegen die Ermessenstaxation eine entsprechende Korrektur vorgenommen worden wäre, nachdem weder die Garantieleistungen noch die Abschreibungen ordnungsgemäss verbucht waren. Bei dieser Sachlage erachtet es das Gericht aber immerhin für angebracht, bei der Strafzumessung eine Strafminderung infolge Relativierung der objektiven Schwere der Widerhandlung zuzugestehen (VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 4d; VGE 355/86 vom 27.3.1987, Erw. 4c).

8. a) Es steht somit fest, dass der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt ist. Wenn die Steuerverwaltung aufgrund der Steuererklärung veranlagt hätte, wäre es zu einer massiven Steuerverkürzung gekommen.

b) Ebenso unzweifelhaft ist die Erfüllung des subjektiven Tatbestandes. Selbst wenn die Ermessenstaxation möglicherweise etwas zu hoch ausgefallen ist, bleibt die Differenz zwischen dem deklarierten Reineinkommen (Fr. 5 138.--) und dem veranlagten bzw. inhaltlich richtigen Reineinkommen (Fr. 72 794.-- bzw. im besten Falle für den Steuerpflichtigen Fr. 57 000.--) derart hoch und prägnant, dass der Steuerpflichtige und dessen Vertreter um die unvollständigen An-

gaben gewusst haben mussten und deshalb auch gewillt waren, eine zu niedrige Veranlagung herbeizuführen.

An dieser Beurteilung vermag die Vielzahl der beschwerdeführerischen Einwendungen nichts zu ändern:

Dass eine persönliche Befragung nicht zwingend erforderlich war, wurde bereits dargelegt (Erw. 1a). Die Nichtbefragung verletzt weder Verfahrens- noch Verfassungsrecht.

Der Umstand, dass das deklarierte Reineinkommen einen Durchschnittswert zweier grundverschiedener Jahresabschlüsse darstellt, hinderte den Steuerpflichtigen nicht, die Unrichtigkeit der Steuerdeklaration zu erkennen. Immerhin wurde er für die zwei vorangehenden Steuerperioden aufgrund der Vermögensvorschlagsrechnung vom 8.8.1980 mit einem massgebenden Reineinkommen von Fr. 69 957.-- veranlagt.

Der Beschwerdeführer S. lässt im weiteren vortragen, er erstelle erst seit 1979 eine eigentliche Buchhaltung, er habe sich damals auch an einen ausgewiesenen Steuervertreter, den Beschwerdeführer T., gewandt. Er habe deshalb bei der Unterzeichnung der Steuererklärung davon ausgehen dürfen, dass der in der Erfolgsrechnung 1979 ausgewiesene Verlust auf die Umstellungen in der Buchhaltung zurückzuführen und unter Ausschöpfung aller legalen Steuereinsparungsmöglichkeiten zustande gekommen sei. Diese Erklärungsversuche überzeugen nicht. Auch ein buchhalterisch unerfahrener Geschäftsmann musste erkennen, dass die für die Buchhaltung eminent wichtigen Kassabücher massive Minussaldi enthielten, so dass von einer ordnungsgemässen Buchhaltung offenkundig nicht die Rede sein konnte. Kommt hinzu, dass bei der Vermögensvorschlagsrechnung für die beiden Vorperioden bereits der Beschwerdeführer T. Vertreter war. Damals wurde das massgebende Reineinkommen - wie bereits erwähnt - auf Fr. 69 957.-- festgesetzt. Ohne dass für die Bemessungsperiode geschäftsbedingte Gründe geltend gemacht werden, soll dieses Reinein-

kommen von einer Periode auf die andere sich um ca. Fr. 65 000.-- "unter Ausschöpfung aller legalen Steuereinsparungsmöglichkeiten" reduziert haben. Diese Behauptung ist nicht nachvollziehbar und völlig unglaubwürdig.

In der Beschwerdeschrift wird ferner geltend gemacht, der Steuerpflichtige habe Privatbezüge von Fr. 34 019.-- bzw. Fr. 41 985.-- geltend gemacht. Ferner könne man dem Steuerpflichtigen nicht vorwerfen, dass der Lebensaufwand grösser sei als sein Reineinkommen. Die Steuerverwaltung hat die im Fragebogen für Selbständigerwerbende mit kaufmännischer Buchhaltung aufgeführten Privatbezüge zusammen mit den Steuerzahlungen bei der Vermögensvorschlagsrechnung berücksichtigt. Der Vorwurf geht im übrigen natürlich nicht dahin, dass der Steuerpflichtige zuwenig verdient habe. Vielmehr zeigt die Vermögensvorschlagsrechnung, dass beim deklarierten Privataufwand und der errechneten Vermögensabnahme das deklarierte Reineinkommen viel zu tief ist und nie zutreffen kann. Wenn jemand weniger verdient als er für den Lebensaufwand ausgeben muss, dann muss sich dies beim Vermögensvergleich für die betreffende Zeit entsprechend auswirken (Vermögensabnahme).

Die Nichtanfechtung des Veranlagungsergebnisses betrachtet das Gericht nicht als Schuldeingeständnis.

Der Umstand, dass sich die Ordnungswidrigkeit der Kassabücher auf den ersten Blick ergibt, tangiert die Vorsatzfrage nicht. Jeder Steuerpflichtige kann damit rechnen, dass die Steuerverwaltung auf die Steuerdeklaration ohne genauere Ueberprüfung abstellt, da mit dem vorhandenen Personal bei der Vielzahl von Veranlagungen nur vereinzelt Revisionen durchgeführt werden können. Im vorliegenden Fall mussten die Kassabücher erst auf Aufforderung vom 13.5.1982 hin eingereicht werden. Das zweifelsfrei nicht besonders raffinierte Vorgehen wird allenfalls bei der Bussenbemessung zu berücksichtigen sein.

II. Beschwerdeführer Dr. T.

9. Wer vorsätzlich zu einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine solche bewirkt oder daran mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit einer Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu Fr. 5 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.-- (§ 89 StG). Entsprechende Bestimmungen finden sich bundessteuerrechtlich in Art. 131 Abs. 2 und 3 i.V.m. Art. 129 Abs. 3 BdBSt. Der Bussenrahmen liegt bei Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.--. Gehilfen und Begünstiger können milder bestraft werden als Täter und Anstifter (Art. 129 Abs. 3 BdBSt). Für die Bestrafung einer Teilnahme an einer versuchten Steuerhinterziehung müssen somit erfüllt sein (VGE 317/83 vom 31.7.1986, Erw. 4; VGE 370/85 vom 27.8.1986, Erw. 1)

in objektiver Hinsicht:
- dass der Steuerpflichtige in Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat;
- dass die Tatsachen, welche der Pflichtige verschwiegen oder inhaltlich unrichtig wiedergegeben hat, für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung waren;
- dass diese Umstände von der zuständigen Instanz vor Inkrafttreten der Steuerveranlagung festgestellt wurden, so dass eine Steuerverkürzung vermieden werden konnte;
- dass der Steuervertreter durch sein Verhalten zu den unrichtigen Angaben beigetragen, dabei mitgewirkt oder diese bewirkt hat.

in subjektiver Hinsicht:
- subjektiv erfordert die Bestrafung ein vorsätzliches Verhalten des Steuervertreters.

10. Da die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen gegeben ist, kann offen bleiben, ob es im Bundessteuerrecht für die Annahme eines Teilnahmedeliktes der Begehung eines Haupt-deliktes bedarf.

11. Der Beschwerdeführer T. wendet ein, Mitwirkung und Beihilfe könne begriffsnotwendig nur solange geleistet werden, als die Haupttat noch förderungsfähig war. Ihm werde zur Hauptsache das Verhalten vor Verwaltungsgericht vorgeworfen. In diesem Zeitpunkt sei aber die auf Steuerhinterziehung zielende Tat des Steuerpflichtigen (mangelhafte Buchhaltung und darauf basierende Steuererklärung) abgeschlossen gewesen und eine Förderung der Haupttat nicht mehr möglich.

Tatsache ist, dass der Beschwerdeführer T. bzw. sein von ihm zu beaufsichtigender und zu instruierender Angestellter (vgl. persönliche Befragung des Bf. T. und seines Angestellten am 2.7.1985, Straf-act. 12-15) die Jahresabschlüsse 1979/80 erstellte und die vom Steuerpflichtigen zu unterzeichnende Steuererklärung vorbereitete. Der Beschwerdeführer T. musste nun als gewerbsmässiger Steuervertreter wissen, dass die Steuerdeklaration, die sich auf Kassabücher mit Minussaldi und auf von ihm unterzeichnete Erfolgsrechnungen und Bilanzen stützte, die Einkommensverhältnisse seines Klienten zu Lasten des Fiskus materiell nicht richtig wiedergab (K. Hartmann, Die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit der Steuerberater, Angestellten und Gesellschaftsorgane, in StR 1949, S. 143; ASA 20, 96). Indem er das Mandat ausführte und gegenüber den Steuerbehörden bezüglich Richtigkeit der Angaben keinerlei Vorbehalte anbrachte, nahm er mindestens eine Steuerverkürzung in Kauf. Seine Teilnahme an der versuchten Steuerhinterziehung ist aufgrund der konkreten Begleitumstände hinsichtlich der Steuerdeklaration klar ausgewiesen. Er hat das vorwürfige Verhalten aber auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht (320/83) nicht aufgegeben. Nachdem die Steuerverwaltung die Buchhaltung

bereits wieder dem Beschwerdeführer zurückgesandt hatte, wurde er mit präsidialer Verfügung vom 1.6.1983 aufgefordert, zusammen mit der Replik die Buchhaltung der Jahre 1979/80 inkl. Belege einzureichen. Der Steuervertreter kam hinsichtlich dieser Aufforderung mit der Einreichung der Replik vom 5.5.1985 kommentarlos nach. Erst die Vorinstanzen machten das Verwaltungsgericht darauf aufmerksam, dass diesem anstelle der ursprünglichen Kassabücher nachträglich erstellte eingereicht wurden. Man stellte dies fest, da man zufälligerweise Fotokopien von den der Steuerverwaltung eingereichten Kassabüchern angefertigt hatte. Auch wenn heute die Beschwerdeführer beteuern, die Kassabuchhaltung sei in der inkriminierten Reinschrift nur formell, nicht aber materiell geändert worden, so ändert dies in jedem Falle nichts daran, dass man damit versuchte, die Veranlagung gemäss Selbstangaben zu erreichen, obgleich diese Angaben zu einer massiven Steuerverkürzung geführt hätten. Damit nahm der Steuervertreter auch nach der Einreichung der Steuererklärung aktiv an der versuchten Steuerhinterziehung teil.

III. Bussenbemessung

12. Die Vorinstanzen haben für den Beschwerdeführer S. Bussen von Fr. 14 334.-- (Kanton) und Fr. 7 168.-- (Bund) ausgesprochen. Es handelt sich dabei um normale Versuchsbussen (Kanton: 2/3 der versuchsweise hinterzogenen Steuer, gemäss Weisung über die Behandlung von Deklarationsfehlern, die Nachsteuererhebung und die Instruktion im Steuerstrafverfahren (DSW), Organisationshandbuch Nr. 255, Ziff. 26; Bund: 1/2 der beim vollendeten Delikt auszusprechenden Busse gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 2.5.1985, in Masshardt, Wehrsteuerkommentar, S. 477). Die Vorinstanzen berücksichtigten strafschärfend die Einreichung eines krass unrichtigen Kassabuches und strafmildernd die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. In der Beschwerdeschrift wird eine deutliche Herabsetzung der Bussen verlangt, weil die inkriminierten Handlungen verhält-

nismässig lange Zeit verstrichen seien, die Steuergefährdung gering war (offensichtliche Mängel) und die wirtschaftlich bedrängte Lage sowie die Unbeholfenheit in Buchhaltungs- und Steuersachen zu wenig berücksichtigt worden sei.

Die fragliche Steuererklärung wurde am 8.10.1981 eingereicht, während die erste Befragung des Steuervertreters betreffend einem allfälligen Steuerstrafverfahren am 2.7.1985 stattfand. Diese Zeitspanne mag auf den ersten Blick lange erscheinen, war aber vor allem durch das Einsprache- und Beschwerdeverfahren bedingt. Der Beschwerdeführer S. hat sich in dieser Zeit zudem nicht durch besonderes Wohlverhalten ausgezeichnet, das eine spezielle Berücksichtigung bei der Strafzumessung bedingen würde.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wiegt das Verschulden desjenigen, welcher eine unvollständig geführte und damit inhaltlich unwahre Buchhaltung einreicht, grundsätzlich schwer (VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 4d, mit Zitaten). Dies gilt auch bei einem Gewerbetreibenden, dem besondere buchhalterische Kenntnisse abgehen.

Anderseits haben die Vorinstanzen zu Recht die verminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in Betracht gezogen. Hinzu kommt der Umstand, dass die Veranlagungshöhe mit einer erheblichen Wahrscheinlichkeit etwas zu hoch ausgefallen ist (Erw. 7), so dass es gilt, die objektive Schwere der Tat entsprechend zu relativieren. Aufgrund all dieser Ueberlegungen erachtet es das Gericht für angemessen, die staatssteuerliche Busse auf Fr. 10 000 .-- und die bundessteuerliche Busse auf Fr. 4 000.-- zu reduzieren. Bei der Bundessteuer ist eine stärkere Rduktion als bei den Staatssteuern angezeigt, weil sich eine Reduktion des Substrates infolge der starken Progression der direkten Bundessteuer stärker auswirkt als bei den Staatssteuern.

13. Für die Bussenbemessung bei der Mitwirkung und Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung sieht das Bundessteuerrecht eine fakultative Strafmilderung vor (Art. 129 Abs. 3 BdBSt). Im kantonalen Steuerrecht beläuft sich beim Mitwirkungsdelikt die Busse auf Fr. 5 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.-- (§ 89 StG). Die hohen Fiskalbussen für den Beschwerdeführer T. von Fr. 9 556.-- (Kanton) bzw. Fr. 7 168.-- (Bund) begründen die Vorinstanzen mit der objektiven und subjektiven Schwere des Verschuldens, die keine Milderung rechtfertige, weshalb bundessteuerlich der volle Strafrahmen (100 % der Strafsteuer des Pflichtigen) und staatssteuerlich derjenige gemäss der verwaltungsinternen Weisung DSW Ziff. 28, nämlich unter Wahrung des Bussenrahmens 2/3 der Strafsteuer, auszuschöpfen sei.

Nachdem die Bussen des Pflichtigen reduziert werden, hat dies auch auf die Strafen des Beschwerdeführers T. entsprechende Auswirkungen. Im übrigen erweist sich die vorinstanzliche Qualifizierung des Verhaltens des Steuervertreters als schwerer Fall im Sinne von § 89 Abs. 2 StG als verfehlt. Ein schwerer Fall wäre anzunehmen, wenn der Steuervertreter beispielsweise planmässig bei Steuerhinterziehungen mitwirkt und fingierte Aufwandpositionen konstruiert (Scheinfirmen) oder das Fakturierungswesen derart gestaltet, dass die Debitoreneingänge zu Lasten des Fiskus manipuliert werden. Im vorliegenden Fall ist hingegen offenkundig, dass der Steuervertreter bei Mandatsantritt im Jahre 1979 eine desolate Buchhaltung, wenn überhaupt von einer solchen zu sprechen ist, übernommen hat. Auch wenn sich der Steuervertreter bei der zweifelsohne nicht leichten "Sanierungsaufgabe" gegenüber dem Fiskus nicht korrekt verhielt, so ist bei ihm keine besondere Raffinesse, Zielstrebigkeit oder Hinterhältigkeit auszumachen, die für einen schweren Fall typisch wäre. Das Vorliegen eines Strafschärfungsgrundes (Einreichung einer inhaltlich unwahren Buchhaltung) impliziert hier nicht a priori einen schweren Fall im Sinne

von § 89 Abs. 2 StG. Wird von den Vorinstanzen auch kein Rückfall geltend gemacht bzw. ausgewiesen und ist im Bundessteuerrecht der Gehilfe und Begünstigte in der Regel milder zu bestrafen als der Haupttäter und Anstifter, so ist aufgrund all der vorstehenden Ueberlegungen die staatssteuerliche Busse auf Fr. 3 000.-- und die bundessteuerliche Busse auf Fr. 2 000.-- zu reduzieren (vgl. hiezu Bussenhöhe in VGE 317/83 vom 31.7.1986, Erw. 9, Prot. S. 333: Fr. 1 000.--; VGE 370/85 vom 27.8.1986, Prot. S. 401 ff.: Fr. 500.-- im erstinstanzlichen Verfahren; in beiden Beschwerdeverfahren stellten die Vorinstanzen Anträge auf reformatio in peius).

15. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Kosten zu je 1/3 dem Beschwerdeführer S. und T. und dem Staat aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung für das kantonale Verfahren wird bei diesem Verfahrensausgang nicht zugesprochen, zumal die Beschwerdeführer in den Hauptfragen (subjektive und objektive Tatbestandsvoraussetzungen) unterliegen. Bei der direkten Bundessteuer ist die Zusprechung einer Parteientschädigung ohnehin untersagt (Art. 111 Abs. 3 BdBSt).

StPS 4/87 Seite 162

Gewinnungskostenpauschale für nebenamtliche Tätigkeit in Behörden, sogenannter Behördenabzug (Rz. 86 DA)

In Par. 58 Abs. 2 (i.V.m. Par. 108) StG verfügt die Weisung in Randziffer 86 DA betreffend Behördenpauschale über eine hinreichende, wenn auch sehr schmale gesetzliche Grundlage. Zudem bietet auch Par. 22bis Abs. 3 StG eine hinreichende gesetzliche Grundlage, damit der Regierungsrat bei nebenamtlichen Tätigkeiten in einer Behörde - zumindest für die Bemessung der Fahrtauslagen sowie die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und Unterkunft - einen Pauschalabzug festlegen darf.

Randziffer 86 DA verstösst nicht gegen Art. 4 BV.

Die Tätigkeit als Mitglied der Schlichtungsstelle für Mietverhältnisse ist als (nebenamtliche) behördliche Tätigkeit im Sinne von Randziffer 86 DA zu betrachten.

VGE 347-86 vom 6. März 1987 i.S. X. (Gutheissung) = 02.87.017

StPS 4/87 Seite 177

Verfahrensrecht (Beweisauflage/Aktenedition/Akteneinsichtsrecht/ Anspruch auf Zwischenbescheidverfahren); verdeckte Gewinnausschüttung; AHV-Abzüge des Selbständigerwerbenden

Verfahrensrecht:
- Beweisauflage im Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren; Anforderungen an Beweisauflagen (Par. 67 Abs. 1 StG, Par. 76 Abs. 1 StG)
- Aktenedi tionspflicht der AG bzw. des sie beherrschenden Aktionärs (Par. 7 VVStG i.V.m. Par. 24 VRP und Par. 156-158 ZPO)
- Begründungspflicht bei Veranlagungsverfügungen (Par. 31 Abs. 2 VRP; Art. 95 BdBSt)
- Akteneinsichtsrecht
- kein Anspruch auf Zwischenbescheidverfahren/selbständige Feststellungsverfügung im Beweisauflageverfahren

Uebernahme der bei der AG rechtskräftig ermessensweise aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen in die infolge Mitwirkungsverweigerung erforderliche Ermessensveranlagung des Aktionärs.

Zeitpunkt der Abzugsberechtigung hinsichtlich persönliche AHV-Beiträge des Selbständigerwerbenden.

VGE 358-86 vom 9. Juni 1987 i.S. X. (Teilgutheissung/Rückweisung) = 02.87.035

StPS 4/87 Seite 194

Interkantonale Doppelbesteuerung, Sitz einer juristischen Person, Verwirkung des Beschwerderechts

Verwirkung des Beschwerderechts wegen interkantonaler Doppelbesteuerung, weil die Steuerpflichtige ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkam.

Das Bundesgericht prüft auf Doppelbesteuerungsbeschwerde hin nicht von Amtes wegen, ob eine vom Beschwerdeführer nicht angefochtene konkurrierende Veranlagung eines andern Kantons das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt.

BGE 1391-1986 vom 12. Mai 1987 i.S. L. AG (Abweisung) = 01.87.014

StPS 4/87 Seite 202

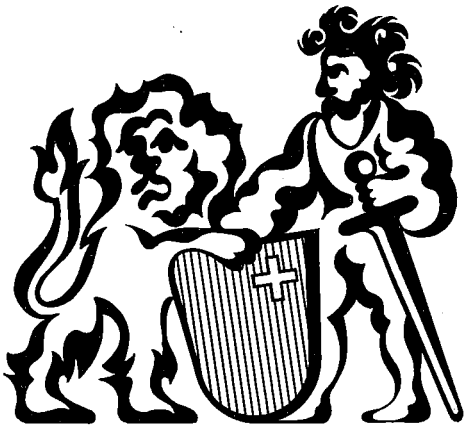
Versuchte Steuerhinterziehung bei der Grundstückgewinnsteuer (Par. 88 StG)

Rechtskräftige Steuerveranlagungsverfügungen sind im Steuerhinterziehungsverfahren grundsätzlich nicht mehr zu überprüfen, es sei denn, sie erwiesen sich als offensichtlich unrichtig. Diese im Hinblick auf Ermessenstaxationen entwickelte Praxis gilt umso mehr, wenn das Veranlagungsverfahren, in welchem der Hinterziehungsversuch begangen wurde, nicht mit einer Ermessenstaxation abgeschlossen wurde.

Bestätigung von Bussenverfügungen der Kantonalen Steuerkommission in Höhe des Maximalansatzes von Fr. 20 000.-- (Par. 88 Abs. 2 StG) gegenüber zwei Grundstückverkäufern, die bei der Grundstückgewinnsteuerdeklaration ein massiv übersetztes Architektenhonorar zugunsten einer von ihnen vollständig beherrschten AG als Anlagekosten in Abzug brachten.

VGE 332-86 vom 9. Dezember 1986 i.S. A.X. und B.X. (Abweisung)

September 1987 5. Jahrgang Heft 4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Gewinnungskostenpauschale für nebenamtliche Tätigkeit in Behörden, sogenannter Behördenabzug 162
- Verfahrensrecht (Beweisauflage/Aktenedition/Akteneinsichtsrecht/Anspruch auf Zwischenbescheidsverfahren); verdeckte Gewinnausschüttung; AHV-Abzüge des Selbständigerwerbenden 177
- Interkantonale Doppelbesteuerung, Sitz einer juristischen Person, Verwirkung des Beschwerderechts 194
- Versuchte Steuerhinterziehung bei der Grundstückgewinnsteuer 202

(4 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. März 1987 i.S. X. (VGE 347/86)

Gewinnungskostenpauschale für nebenamtliche Tätigkeit in Behörden, sogenannter Behördenabzug (Rz. 86 DA)

Erwägungen:

I. ...

II. Vorerst wird die Streitfrage untersucht, ob und allenfalls wieweit die Entschädigung für die Tätigkeit als Ersatzmitglied einer Schlichtungsstelle im Mietwesen beim kantonalen Einkommen aufzurechnen ist.

1. Der Beschwerdeführer stützt sich auf die Dienstanleitung (DA) zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.1980. In Randziffer 86 DA heisst es:

> "Vergütungen für die nebenamtliche Tätigkeit in Behörden werden bis zum Betrag von 3'000 Franken im Jahr als Entschädigung für mit der Ausübung des Amtes verbundene Aufwendungen betrachtet und nicht als Einkommen erfasst; wird ein höherer Abzug gemacht, so sind die Aufwendungen in vollem Umfang nachzuweisen oder glaubhaft zu machen."

Im weiteren geht der Beschwerdeführer davon aus, dass seine Tätigkeit als Ersatzmitglied der Schlichtungsstelle im Mietwesen eine nebenamtliche, behördliche Tätigkeit darstellt.

2. Nach Ansicht der Kantonalen Steuerkommission hingegen fällt die Tätigkeit bei der Schlichtungsstelle im Mietwesen nicht unter den Begriff "behördliche Tätigkeit".

Im weiteren bringt die Vorinstanz gegen die Anwendung der Behördenpauschale gemäss Randziffer 86 der Dienstanleitung vor:

> "- Pauschalen werden dann gewährt, dies ist namentlich auch bei der Behördenpauschale der Fall, wenn tatsächliche, ziffernmässig nicht oder schwer nachweisbare Aufwendungen dem Steuerpflichtigen erwachsen. In casu werden dem Beschwerdeführer jedoch alle Auslagen vollumfänglich vergütet. Bei dieser Sachlage besteht für eine Pauschale kein Raum.
>
> - Sodann ist darauf hinzuweisen, dass Ziffer 86 der Dienstanleitung klarerweise gegen BV 4 verstösst und daher verfassungswidrig ist. Es besteht nämlich kein sachlicher Grund, in fiskalischer Hinsicht für nebenamtliche Tätigkeiten nur deswegen erhöhte Pauschalabzüge zuzulassen, weil es sich um eine behördliche Tätigkeit handelt (vgl. das berühmte Diätenurteil des Bundesdeutschen Verfassungsgerichtes). Schliesslich findet die Behördenpauschale im Steuergesetz keinerlei gesetzliche Grundlage. Folglich kann sie auch deswegen nicht zuerkannt werden." (vgl. Vernehmlassung vom 19.9.1986)

3. a) Die Einkommen von nebenberuflichen Behördenmitgliedern gelten steuerrechtlich als unselbständiger Erwerb im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. a StG (vgl. auch Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt; VGE 371/82 vom 31.12.1982, E. 1 mit Hinweisen, Prot. K II S. 568 ff.). In Randziffer 84 lit. b DA werden deshalb zu Recht Bezüge der nebenamtlichen Behörden wie Sitzungsgelder, Taggelder und feste Entschädigungen grundsätzlich als steuerbare Einkünfte bezeichnet.

Sowohl nach kantonalem wie auch nach dem Bundessteuerrecht werden vom rohen Einkommen bei den unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen (§ 22 Abs. 1 lit. a StG, Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt). Bei den Gewinnungskosten wird zwischen unmittelbaren und mittelba-

ren Berufsauslagen unterschieden. Ersteren entsprechen die echten Pauschalabzüge (§ 22bis Abs. 1 lit. c StG bzw. § 22bis Abs. 1 lit. c + d aStG; vgl. VGE 327/85 vom 11.12.1985, E. 1, Prot. K II, S. 577 ff.), letzteren die Pauschalierungen (§ 22bis Abs. 1 lit. a + b StG). Zu den unmittelbaren oder echten Berufsauslagen zählen diejenigen, die bei einer dienstlichen Verrichtung erwachsen wie Aufwendungen für Arbeitsgeräte, Arbeitskleider, Material und Dienstfahrten (vgl. auch Art. 327, 327a und b OR, wobei Art. 327a OR auch mittelbare Gewinnungskosten miterfasst; vgl. zit. VGE 327/85, a.a.O.).

Gemäss der Dienstanleitung (Randziffer 86 DA) werden die Vergütungen für die nebenamtliche Tätigkeit in Behörden bis zum Betrag von Fr. 3 000.-- nicht als Einkommen, sondern als Entschädigung für mit der Ausübung des Amtes verbundene Aufwendungen betrachtet. Diese Dienstanleitung wurde vom Regierungsrat gestützt auf § 58 Abs. 2 StG erlassen.

b) Zunächst ist abzuklären, ob es sich im vorliegenden Fall um eine nebenamtliche Tätigkeit in einer Behörde handelt.

Der Beschwerdeführer ist Ersatzmitglied der Schlichtungsstelle für Mietwesen in einem Bezirk des Kantons Schwyz.

Die Vorinstanzen vertreten sinngemäss die Auffassung, dass der Begriff "Behörden" lediglich die vom Volk bzw. vom Kantonsrat gewählten Personen umfasse.

Dieser engen Auslegung kann nicht beigepflichtet werden. In der juristischen Terminologie gehören zu den Behörden alle Staatsorgane mit Ausnahme des Volkes (vgl. Yvo Hangartner, Grundzüge des schweiz. Staatsrechts, Bd. I, S. 94; vgl. auch Art. 1 Abs. 1 und 2 VwVG). Nach Fleiner ist die Behörde ein staatliches Organ, das mit hoheitlicher Zustän-

digkeit ausgerüstet ist (vgl. Thomas Fleiner, Grundzüge des allgemeinen und schweiz. Verwaltungsrechts, 1977, S. 406).

Im kantonalen Recht wird der Behördenbegriff insbesondere im Zusammenhang mit Besoldungs- und Entschädigungsfragen verwendet. Es kann davon ausgegangen werden, dass die DA den Behördenbegriff analog versteht, wie er im übrigen kantonalen Recht gilt. Somit rechtfertigt es sich, den kantonalen Behördenbegriff ausgehend von der Besoldungsverordnung ("Verordnung über die Besoldung der Behörden und das Dienstverhältnis des Staatspersonals" vom 20.11.1968, BeV, nGS 51) und vom Staatshaftungsgesetz ("Gesetz über die Haftung des Gemeinwesens und die Verantwortlichkeit seiner Funktionäre" vom 20.2.1970, StHG, nGS 102) auszuloten. In der Besoldungsverordnung wird im Kapitel "II. Besoldungen" zwischen "1. Behörden" (= Uebertitel der §§ 15 - 20 BeV) und "2. Beamte und Angestellte im Vollamt" (= Uebertitel der §§ 21 - 29 BeV) unterschieden. Bei den Behörden differenziert die Verordnung zwischen "1. Ständeräte" (= Randtitel zu § 15 BeV), "2. Kantonsrat" (= Randtitel zu § 16 BeV), "3. Verwaltungsbehörden" (= Randtitel zu § 17 f. BeV) und "4. Gerichtsbehörden" (= Randtitel zu § 19 f. BeV). Bei den Verwaltungsbehörden hält die Verordnung einerseits den Regierungsrat und anderseits den "Erziehungsrat und Kommissionen" (= Randtitel § 18 BeV) auseinander. Aus der Systematik dieser Besoldungsverordnung und aus dem Wortlaut von § 18 BeV ergibt sich, dass Kommissionsmitglieder grundsätzlich unter den kantonalen Behördenbegriff fallen. Im weiteren nimmt das Staatshaftungsgesetz eine Gleichstellung der Behörden- und Kommissionsmitglieder vor (vgl. § 1 Abs. 2 lit. a StHG; vgl. auch § 19 "Disziplinarmassnahmen a) gegen Behörden und Kommissionen" im Gegensatz zu § 20 "b) gegen andere Funktionäre").

Die Mitglieder der Schlichtungsstelle für Mietverhältnisse werden vom Bezirksrat für eine zweijährige Amtsdauer gewählt (vgl. § 2 des Regierungsratsbeschlusses über den

Vollzug des Bundesbeschlusses vom 30.6.1972 über Massnahmen gegen Missbräuche im Mietwesen, nGS 201). In diesem zit. RRB werden die Mitglieder der Schlichtungsstelle ebenfalls hinsichtlich der Entschädigung ausdrücklich den kantonsrätlichen Kommissionsmitgliedern gleichgestellt (vgl. zit. RRB, § 7 und ferner § 16 Abs. 2 i.V.m. § 18 BeV). Im übrigen spricht im vorliegenden Fall für die Annahme einer Behörde, dass die Schlichtungsstelle in gewissen Fällen nach Bundesrecht verpflichtet ist, "als Schiedsgericht zu amten" (vgl. Art. 26 Abs. 3 des Bundesbeschlusses über Massnahmen gegen Missbräuche im Mietwesen (BMM) vom 30.6.1972). Schliesslich sind die Mitglieder der Schlichtungsstelle (und mithin der Beschwerdeführer) im gültigen Staatskalender unter dem Obertitel "III. Bezirksbehörden" namentlich aufgeführt (vgl. Staatskalender, S. 100 ff.).

Aus all diesen Gründen ist die Tätigkeit eines Mitgliedes der Schlichtungsstelle für Mietverhältnisse als (nebenamtliche) behördliche Tätigkeit im Sinne von Randziffer 86 DA zu betrachten.

c) In der Folge ist zu prüfen, ob diese Behördenpauschale gemäss Rz. 86 über eine hinreichende gesetzliche Grundlage verfügt.

Nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Delegation rechtsetzender Befugnisse an die Exekutive zulässig, wenn sie nicht durch das übergeordnete Recht ausgeschlossen wird, wenn sie auf ein bestimmtes Gebiet beschränkt wird und der delegierende Erlass, d.h. die Verfassung oder ein formelles Gesetz, die Grundzüge der Regelung - im Abgaberecht also insbesondere Objekt und Höhe der Leistung - selbst enthält (BGE 104 Ia 117 mit Hinweisen). Dieser Gesetzmässigkeitsgrundsatz wird aber nicht mit aller Strenge gehandhabt; nach der bundesgerichtlichen Praxis wird im Abgaberecht bei den Anforderungen an die gesetzliche Grundlage nach der Natur der in Frage stehenden Leistung

an den Staat unterschieden, wobei der Einzelfall zu betrachten ist. In diesem Sinne dürfen die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage beispielsweise dort herabgesetzt werden, wo dem Bürger die Ueberprüfung einer Gebühr auf ihre Rechtmässigkeit anhand anderer verfassungsrechtlicher Prinzipien ohne weiteres offen steht (vgl. BGE 104 Ia 117; VGE 579/86 vom 25.11.1986, E. 4).

Der Regierungsrat hat das Institut der Behördenpauschale mit dem Grundsatzentscheid RRB Nr. 366 vom 19.2.1979 eingeführt. Dabei ging er davon aus, dass Entschädigungen an nebenamtliche Behördenmitglieder grundsätzlich zum steuerbaren Einkommen gehören, gleichzeitig aber mindestens ein Teil dieser Entschädigungen blossen Spesenersatz darstellt. Im Interesse einer administrativ einfach zu handhabenden Regelung setzte er einen maximalen Pauschalabzug von Fr. 3 000.-- fest, welcher von den nebenamtlichen Behördenmitgliedern ohne Nachweis abgesetzt werden konnte; dadurch wollte er aufwendige Kontrollen für kleinere Beträge unter Fr. 3 000.-- vermeiden (vgl. VGE 371/82 vom 31.12.1982, E. 2; RRB Nr. 599 vom 5.4.1983, RRB Nr. 1241 vom 13.8.1985, Organisationshandbuch S. 93/94). Zwar wurde der zitierte RRB Nr. 366 vom 19.2.1979 ausdrücklich aufgehoben, doch wurde das Institut der Behördenpauschale unverändert beibehalten (vgl. Rz. 259 und 86 DA).

Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Delegation der Kompetenz, Steuern zu erheben. Es handelt sich vielmehr um die Delegation der Kompetenz, aus administrativen Gründen Pauschalabzüge einführen zu dürfen. Die Möglichkeit, (ohne Nachweis) Pauschalabzüge vornehmen zu dürfen, kann offensichtlich nicht als Belastung des entsprechenden Steuerpflichtigen betrachtet werden; im Gegenteil handelt es sich um eine Begünstigung, da der Steuerpflichtige immer noch die Wahl hat, höhere Aufwendungen nachzuweisen (vgl. § 22 Abs. 1 lit. a und § 22bis Abs. 3 StG). Ob eine solche Begünstigung dem Grundsatz der Rechtsgleichheit standhält,

wird noch zu prüfen sein. Bei dieser Sachlage und in Anbetracht der oben erwähnten Rechtsprechung rechtfertigt es sich, die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage für die Anordnung eines Pauschalabzuges herabzusetzen, wenn dadurch die entsprechenden Steuerpflichtigen grundsätzlich begünstigt werden (vgl. auch B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 1608 ff., N 200). In diesem Sinne erachtet das Gericht die Vollzugsbestimmung von § 58 Abs. 2 (i.V.m. § 108) StG als hinreichende, wenn auch sehr schmale gesetzliche Grundlage für die Zulässigkeit der Behördenpauschale gemäss Rz. 86 DA, zumal dadurch offenkundig eine administrative Vereinfachung verbunden ist. Das Gericht kann aber nicht verhehlen, dass eine Lösung, wie sie beispielsweise das Zürcher Recht kennt, unmissverständlicher wäre (vgl. § 26 Abs. 2 ZH-StG, wonach ausdrücklich Abzüge für einzelne Berufsgruppen einheitlich festgesetzt werden können).

Selbst wenn § 58 i.V.m. § 108 StG nicht als hinreichende Grundlage für die genannte Behördenpauschale betrachtet würde, wäre diese Pauschale dennoch nicht ohne gesetzliche Grundlage. In diesem Zusammenhang ist auf die Absätze 1 und 3 von § 22bis StG zu verweisen, welche wie folgt lauten:

> "1 Als Gewinnungskosten im Sinne von § 22 Abs. 1 Buchstabe a können bei den unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen abgezogen werden:
>
> a) die notwendigen Auslagen für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort bis höchstens 7'000 Franken;
>
> b) die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und für Schichtarbeit sowie für die beruflich bedingte auswärtige Unterkunft;
>
> c) 20 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, höchstens aber 3'000 Franken.
>
> 3 Der Regierungsrat erlässt die für die Ermittlung und Bemessung der Aufwendungen gemäss Abs. 1 Buchstaben a und b erforderlichen Ausführungsvorschriften. Er kann auch Pauschalabzüge festlegen."

Nach dem Wortlaut von § 22bis Abs. 3 StG ist der Regierungsrat ermächtigt, auch Pauschalabzüge festzusetzen. Mithin ist bei einer wörtlichen Auslegung von § 22bis Abs. 3 Satz 2 StG eine Behördenpauschale zulässig. Zwar ist nach der Systematik des Gesetzes davon auszugehen, dass sich diese Pauschalabzüge lediglich auf Fahrtspesen und Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Schichtarbeit sowie auswärtige Unterkunft beziehen, da in Satz 1 von § 22bis Abs. 3 StG nur lit. a und b (§ 22bis Abs. 1 StG) ausdrücklich erwähnt werden (im Gegensatz dazu erwähnen beispielsweise die Absätze 2 und 4 von § 22bis StG ausdrücklich die "Abzüge gemäss Abs. 1 Buchstaben a - c" bzw. "Abzüge gemäss Abs. 1"). Dennoch ist bei einer systematischen Auslegung von § 22bis StG eine Behördenpauschale nicht an sich auszuschliessen, sondern hat sich eine entsprechende Pauschale allenfalls auf Abs. 1 lit. a und b (§ 22bis StG) zu beziehen. Nach der ratio legis von § 22bis StG soll mit Pauschalabzügen offensichtlich eine administrative Vereinfachung des Verfahrens erzielt werden. Dieser Zweck wird augenfällig auch durch eine Behördenpauschale erreicht. Bei dieser Sachlage bietet auch § 22bis Abs. 3 StG eine hinreichende gesetzliche Grundlage, damit der Regierungsrat bei nebenamtlichen Tätigkeiten in einer Behörde - zumindest für die Bemessung der Fahrtauslagen sowie der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und Unterkunft - einen Pauschalabzug festlegen darf.

Zusammengefasst verfügt die Weisung in Randziffer 86 DA über eine hinreichende gesetzliche Grundlage.

d) Im weiteren ist der Einwand der Vorinstanzen zu behandeln, Randziffer 86 DA verstosse gegen Art. 4 BV.

Den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt nach Ansicht des Bundesgerichtes ein Erlass, der sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhält-

nissen fehlt (A. Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 62 mit zahlreichen Hinweisen auf die Bundesgerichtspraxis, u.a. BGE 108 Ia 114; vgl. BGE 110 Ia 13).

Bezüglich der Steuern wird Art. 4 Abs. 1 BV konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (BGE 99 Ia 652 f.) sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE 104 Ia 295 E. 5c). Auch im Abgaberecht hat der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheiten. Er kann bis zu einem gewissen Grad schematische, auf die Durchschnittserfahrungen abstellende Normen schaffen, die leicht zu handhaben sind (BGE 110 Ia 14, mit Hinweis auf BGE 104 Ia 295 E. 5 c und ASA 48, 366).

Im Lichte dieser Rechtsprechung ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, für bestimmte Personengruppen (in einem gewissen Rahmen) schematische Abzüge bei den Gewinnungskosten zuzulassen (vgl. auch die Zürcher Praxis in: Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 39 ff. zu § 26; vgl. auch Steuerrevue 1977 S. 308).

Nach der bisherigen kantonalen Praxis wurde nicht nur für nebenamtliche Behördenmitglieder, sondern auch noch für andere Personengruppen pauschale Abzüge gewährt. Zu verweisen ist auf die Polizeibeamten und insbesondere die Betreibungsbeamten (vgl. Weisung betreffend die Besteuerung der Polizeibeamten vom 24.10.1983, wonach gemäss Ziffer I ausser Gehalt/ Sozialzulagen/ Teuerungszulagen/ Treueprämien/ Dienstalterszulagen + -geschenke/ Funktions- + Gradzulagen/ pauschale Ueberzeit-, Pikett- + Nachdienstentschädigung/ Wohnungs- + Versetzungsentschädigung alle übrigen vom Arbeitgeber geleisteten Entschädigungen ohne besonderen Nachweis als Ersatz Berufsauslagen anerkannt werden, Organisationshandbuch Ziffer 229; vgl. Weisungenen für die Veranlagung von Betreibungsbeamten vom 18.4.1984, Ziff. 2, wonach die Ge-

winnungskosten pauschal auf 25 % der Gesamteinkünfte, mindestens Fr. 1 400.--, jedoch höchstens Fr. 8 400.-- festgelegt sind, Schwyzer Steuerbuch Nr. 223).

Der in Randziffer 86 DA festgelegte Rahmen von Fr. 3 000.-- steht aber nach den Umständen auch im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit, vor allem, wenn man den von den Vorinstanzen bei den Betreibungsbeamten ohne weiteres akzeptierten Rahmen (bis Fr. 8 400.--) mitberücksichtigt. Es stellt sich allenfalls die (hier nicht zu behandelnde) Frage, ob es nicht zweckmässiger wäre, die Pauschale für nebenamtliche behördliche Tätigkeit nicht mit einem absoluten Betrag (maximal Fr. 3 000.--), sondern in bestimmter Relation zur Entschädigung oder zur zeitlichen Beanspruchung festzusetzen, da die Aufwendungen - beispielsweise eines nebenamtlichen Gemeindepräsidenten (Schulpräsidenten) - unterschiedlich hoch ausfallen, je nachdem es sich um eine kleine oder eine grosse Gemeinde handelt (vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 41 zu § 26).

Nach Ansicht der Vorinstanzen besteht ausserdem kein sachlicher Grund, in fiskalischer Hinsicht für nebenamtliche Tätigkeiten nur deswegen, weil es sich um eine behördliche Tätigkeit handelt, erhöhte Pauschalabzüge zuzulassen (vgl. Vernehmlassung vom 19.9.1986, S. 3). Sie übersehen aber die oben dargelegte Praxis, wonach Berufspauschalen grundsätzlich zulässig sind.

Im weiteren ist der vorgebrachten fiskalischen die nicht minder bedeutsame staatspolitische Betrachtungsweise gegenüberzustellen. Im Kanton Schwyz hat bei nebenamtlicher Behördentätigkeit die Ehrenamtlichkeit einen grossen Stellenwert. Die in der Besoldungsverordnung vorgesehenen Entschädigungen sind - im Vergleich zum zeitlichen Aufwand und insbesondere im Vergleich zu anderen Kantonen - bescheiden. Werden diese bescheidenen Entschädigungen fiskalisch (zu) kleinlich behandelt, so ist dieses Vorgehen durchaus geeig-

net, bei den Betroffenen Amtsverdrossenheit hervorzurufen. Die Schwierigkeiten, die ohnehin schon bestehen, alle diese nebenamtlichen Behördenposten qualifiziert zu besetzen, würden dadurch noch vermehrt (vgl. hiezu auch das Schreiben des Bezirksammans von Schwyz vom 1.10.1986 an den Vorsteher der Steuerverwaltung). Ausserdem ist regelmässig davon auszugehen, dass je kleiner eine Entschädigung ausfällt, desto grösser der prozentuale Anteil des betragsmässig nicht zu beziffernden Aufwandes ist. Unter diesen Gesichtspunkten lässt es sich schwer nachvollziehen, die (nebenamtlichen) Mitglieder einer Behörde in der Frage der Gewinnungskosten des Nebenamtes kleinlich zu behandeln. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass im Zusammenhang mit einer nebenamtlichen Behördentätigkeit Aufwendungen entstehen, die nicht besonders vergütet werden (vgl. Replik vom 11.10.1986, Benützung Büroraum, Stromkosten usw.). Im vorliegenden Fall sind diese nicht ausdrücklich belegten Kosten relativ bescheiden, da der Beschwerdeführer Ersatzmitglied dieser Behörde ist und sich die zeitliche Beanspruchung in engem Rahmen halten dürfte, wofür auch die geringe Gesamtentschädigung spricht. Bei dieser Sachlage ist es dem Beschwerdeführer kaum zumutbar, für diese Kosten Belege zu produzieren; vielmehr rechtfertigt sich in solchen Fällen offenkundig die Annahme einer Pauschale im Sinne von Randziffer 86 DA. Dafür spricht auch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit (vgl. ferner B. Knapp, a.a.O., N 309 ff.).

Zusammenfassend steht Art. 4 BV einer Anwendung von Randziffer 86 DA grundsätzlich nicht im Wege.

e) aa) Die Kantonale Steuerkommission bringt im weiteren sinngemäss vor, Pauschalen seien nur für den Fall angebracht, wenn tatsächliche, ziffernmässig nicht oder schwer nachweisbare Aufwendungen dem Steuerpflichtigen erwachsen. Nach ihrer Ansicht werden dem Beschwerdeführer alle Auslagen vollumfänglich vergütet, weshalb für eine Pauschale kein Raum bestehe.

Den vorliegenden Akten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer für seine nebenamtliche Behördentätigkeit 1983 (nebst der Entschädigung von Fr. 448.--) Auto- bzw. Telefonspesen von Fr. 85.90 und 1984 (nebst einer Entschädigung von Fr. 840.--) Auto- bzw. Telefonspesen von Fr. 192.80 bezog (vgl. angefochtener Entscheid S. 2 lit. C). Mithin wurden separate Spesen lediglich für Auto- und Telefonauslagen bezahlt.

Der Beschwerdeführer bestreitet sinngemäss, dass seine Aufwendungen für die nebenamtliche Behördentätigkeit vollumfänglich durch besondere Spesen abgedeckt wurden. Als nicht besonders vergütete Aufwendungen bezeichnete er einerseits den beträchtlichen Zeitaufwand für das Studium der komplexen Materie und anderseits die Anschaffung der notwendigen Literatur, die Benützung eines Büroraumes, Stromkosten, Platz für Akten und Literatur, die Benützung der eigenen Schreibmaschine und Schreibmaterial, die Benützung des Wohnzimmers für ratsuchende Besucher usw. (vgl. Replik vom 11.10.1986).

In der Duplik vom 20.10.1986 wenden die Vorinstanzen dagegen ein,

> "dass nur tatsächliche Kosten, nicht aber 'der beträchtliche Zeitaufwand' steuerlich absetzbar ist, welche der Beschwerdeführer seinen Angaben zufolge für das Studium seiner Rechtsfälle aufwenden muss. Gerade im Kanton Schwyz entschied sich der Gesetzgeber in qualifizierter Weise dafür, dass der Zeitaufwand, den eine Tätigkeit verursacht, grundsätzlich von dieser Tätigkeit nicht aufwandmindernd abgezogen werden kann; dies manifestiert sich gerade darin, dass er arbeitsloses Einkommen (Erbschaften, Schenkungen) der Besteuerung nicht unterwirft, wohl aber Einkommen aus Erwerbstätigkeit, welches in der Regel Zeit beansprucht, besteuert."

bb) Den Vorinstanzen ist beizupflichten, dass der unmittelbare Zeitaufwand für diese behördliche Tätigkeit steuerlich nicht absetzbar ist. Dies steht im Einklang mit der

bereits dargelegten Praxis, wonach Bezüge für nebenamtliche Tätigkeiten in Behörden grundsätzlich als steuerbare Einkommen gelten (vgl. § 19 Abs. 1 lit. a StG; Rz. 84b DA; VGE 371/82 vom 31.12.1982 E. 1).

Die Vorinstanzen bestreiten hingegen in der Duplik nicht, dass dem Beschwerdeführer bei seiner nebenamtlichen Tätigkeit nebst den Auto- bzw. Telefonauslagen noch weitere Aufwendungen erwachsen. Diese vom Beschwerdeführer vorgebrachten, weiteren Aufwendungen erweisen sich grundsätzlich als glaubhaft, auch wenn das genaue Ausmass fraglich ist. Es fragt sich nun, ob dem Beschwerdeführer zuzumuten wäre, diese Aufwendungen detailliert aufzulisten. Grundsätzlich wird vom Steuerpflichtigen (welcher nebst den vom Arbeitgeber vergüteten, geschäftsbezogenen Auslagen noch zusätzlich Pauschalspesen erhält) verlangt, dass er tatsächlich angefallene Berufsauslagen im gleichen Umfange wie die Pauschalspesen nachweist; lediglich bei Kleinausgaben (z.B. Parkgebühren, kleine Gefälligkeiten u.a.m.) wird auf einen Nachweis verzichtet. Zu berücksichtigen ist aber, dass diese strenge Praxis deshalb gilt, weil Arbeitgeber - wohl in der Absicht, den Lohnempfängern Steuereinsparungen zu ermöglichen und die Sozialversicherungsabgaben niedrig zu halten - dazu übergegangen sind, als Spesenvergütungen "getarnte" Lohnbestandteile auszurichten (vgl. VGE 337/85 vom 11.12.1985 E. 2c mit Hinweisen; E. 1c). Diese Vermutungen treffen im vorliegenden Fall nicht zu, da die umstrittenen Entschädigungen aus der Staatskasse stammen. Vielmehr kann bei dieser Sachlage davon ausgegangen werden, dass bei der Anordnung der Behördenpauschale die administrative Vereinfachung massgebend war (vgl. auch RRB Nr. 599 vom 5.4.1983 und RRB Nr. 1241 vom 13.8.1985, Organisationshandbuch Ziffer 93 und 94). Zusammenfassend rechtfertigt es sich nach den Umständen, den Beschwerdeführer vom Nachweis für geringe Aufwendungen (bis maximal Fr. 3 000.--) im Sinne von Rz. 86 DA zu entbinden. Bei diesem Ergebnis ist auch von der (von der Kantonalen Steuerkommission beantragten) Aufrechnung der Nebenerwerbspauschale von 20 % abzusehen.

cc) Schliesslich ist noch zu berücksichtigen, dass die besagte Behördenpauschale eine administrative Vereinfachung bewirkt, welche sich in der Praxis bewährt hat (vgl. zit. RRB Nr. 599 vom 5.4.1983, RRB Nr. 1241 vom 13.8.1985). Zudem befasste sich das Verwaltungsgericht bereits im Entscheid 371/82 vom 31.12.1982 mit der Frage eines Gewinnungskostenabzuges für behördliche Tätigkeit, wobei es damals nichts gegen die (gleichlautende) Randziffer 86 DA einzuwenden hatte (anzufügen ist, dass damals eine andere Frage zu entscheiden war, und zwar, ob bei einem deklarierten Einkommen von Fr. 500.-- aus Behördentätigkeit gleichzeitig ein Abzug von Fr. 3 000.-- geltend gemacht werden kann; im Ergebnis bejahte das Verwaltungsgericht einen Gewinnungskostenabzug in der Höhe des deklarierten Nebenerwerbseinkommens; vgl. VGE 371/82 vom 31.12.1982; vgl. ferner VGE 332/79 vom 28.5.1979, Prot. K II, 1979, S. 302 ff.).

Bei dieser Sachlage spricht auch das Gebot der Rechtssicherheit für eine Beibehaltung der bisherigen Praxis. In Anbetracht des eher geringen Umfanges der umstrittenen Pauschale (maximal Fr. 3 000.--) und mit Rücksicht auf die konkreten Umstände liegen nach Ansicht des urteilenden Gerichtes keine "ernsthaften, sachlichen Gründe" vor, welche eine Praxisänderung erfordern (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 72 B II-IV; BGE 100 Ib 71; vgl. auch VGE 332/79 vom 28.5.1979, E. 5).

dd) Ausserdem ergaben Abklärungen bei der Eidg. Steuerverwaltung, dass von den Bezügen eidgenössischer Parlamentarier die Entschädigungen für Mahlzeiten und Uebernachtungen (von je Fr. 70.-- pro Tag bzw. Uebernachtung, vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes über die Bezüge der Mitglieder der eidg. Räte, Taggeldergesetz, TGG, SR 171.21) als Ersatz des tatsächlichen Aufwandes betrachtet und deshalb nicht besteuert werden. Ebenfalls wird von der Jahresentschädigung (von Fr. 16 500.--, vgl. Art. 6 TGG) ein Anteil von 85 % (Fr. 14 025.--) als Ersatz für administrativen Aufwand

nicht besteuert. Diese steuerfreien Bezüge übersteigen den pauschalen Gewinnungskostenabzug von 20 % der rohen Einkünfte aus dieser Tätigkeit (mindestens Fr. 500.-- und maximal Fr. 1 700.--) gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 30.5.1986 betr. "Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit und Gewinnungskosten bei Nebenerwerbstätigkeit" (publ. in ASA 55, 39 ff.) bei weitem. Eine besondere gesetzliche Grundlage für diese Steuerbefreiung ist nicht ersichtlich (weder im Taggeldergesetz noch im Bundesbeschluss zum Taggeldergesetz, SR 171.211). Somit rechtfertigt sich die Beibehaltung der kantonalen Behördenpauschale (von höchstens Fr. 3 000.--) auch in Anbetracht der dargelegten Praxis der Eidg. Steuerverwaltung.

ee) Im übrigen steht der Kanton Schwyz mit der erwähnten Behördenpauschale nicht allein. So kennt beispielsweise auch der Nachbarkanton St. Gallen eine ähnliche Regelung (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 4. A., Bern 1987, S. 31; demgemäss gelten die Sitzungsgelder von nebenamtlichen Behördemitgliedern (Kantonsrat, Gemeinderat, Schulrat usw.) nach St. Galler Praxis als reiner Auslagenersatz, soweit diese den Betrag von insgesamt Fr. 2 000.-- pro Jahr oder Fr. 50.-- pro Sitzung nicht übersteigen.).

III.-V. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 19. Juni 1987 i.S. X. (VGE 358/86)

Verfahrensrecht (Beweisauflage/Aktenedition/Akteneinsichtsrecht/Anspruch auf Zwischenbescheidverfahren); verdeckte Gewinnausschüttung; AHV-Abzüge des Selbständigerwerbenden

Sachverhalt:

A) X. deklarierte für die Veranlagungsperiode 1983/84 staatssteuerlich ein steuerbares Einkommen von Fr. 30 600.-- und bundessteuerlich ein solches von Fr. 52 500.--. Die Veranlagungsbehörde setzte die Steuerfaktoren mit Verfügung vom 1.10.1985 wie folgt fest:

steuerbares Einkommen staatssteuerlich: Fr. 92 500.--
steuerbares Einkommen bundessteuerlich: Fr. 145 700.--

Sie rechnete u.a. analog zur rechtskräftigen Veranlagung der Y. AG, die vom Steuerpflichtigen wirtschaftlich beherrscht wird und deren Geschäftsführer er ist, nicht verbuchte Eigenarbeiten im Betrage von Fr. 33 000.-- auf.

B) Gegen diese Veranlagungsverfügung bzw. gegen die Aufrechnung von Fr. 33 000.-- liess der Steuerpflichtige durch den damaligen Steuervertreter Einsprache erheben. Die Steuerverwaltung verlangte hierauf am 6.11.1985 vom Steuerpflichtigen bzw. von dessen Vertreter die Einreichung der Grundbücher zu den Buchhaltungen 1981 und 1982 der Y. AG. Am 6.11.1985 wurde eine Nachfrist bis 29.11.85 angesetzt mit der Androhung einer Ordnungsbusse und einer ermessensweisen Veranlagung. Der Steuerpflichtige übertrug darauf das Vertretungsverhältnis auf Rechtsanwalt Z. Dieser beantragte mit Schreiben vom 25.11.1985, die

Begründung der Taxation und die Beweisauflage zu ergänzen und ihm, unter entsprechender Verlängerung der Beweisauflagefrist, die massgeblichen Steuerakten zuzustellen. Der Rechtsdienst der Steuerverwaltung stellte darauf dem Vertreter "die vom Steuerpflichtigen eingereichten Akten in Kopie" zu, hielt an der Beweisauflage fest und erstreckte die Frist letztmals bis zum 15.12.1985 (Sonntag) mit dem Hinweis, eine weitere Fristerstreckung erscheine nicht angebracht, da die Zustellung der Hilfsbücher keinen besonderen Aufwand bedinge. Am 16.12.1985 reichte der Vertreter das Gesuch um den Erlass eines selbständigen Zwischenbescheides ein, dass der Einsprecher nicht verpflichtet werden könne, die Grund- und/oder Hilfsbücher der Y. AG zu edieren. Eventuell sei die Beweisauflage auf genau bestimmte Konten zu beschränken und erst nach Gewährleistung der einsprecherischen Verfahrensrechte (Ergänzung der Taxationsbegründung und Akteneinsichtsrecht) zuzulassen. Die erstreckte Beweisauflagefrist sei vorsorglich und präsidialiter auszusetzen, evtl. zu verlängern, und dem Einsprecher seien eine rechtsgenügliche Taxationsbegründung zu eröffnen und das Akteneinsichtsrecht im verfassungsmässigen Umfang zu gewähren. Am 30.12.1985 teilte der Rechtsdienst mit, das Fristerstreckungsgesuch sei zu spät erfolgt. Im übrigen führte er wörtlich aus:

> "Betreffend 'nicht verbuchte Eigenarbeiten Fr. 33 000.--' (vgl. Verfügung vom 1. Oktober 1985) ist folgendes zu präzisieren: Darunter versteht der Revisor Arbeiten der Y. AG für Liegenschaften von X., und nicht für die Y. AG. Es steht Ihnen frei, sich zu diesem Punkt (und nur dazu) bis 31.1.1986 schriftlich vernehmen zu lassen.
>
> Informationshalber sei darauf hingewiesen, dass nach Erledigung der verfahrensrechtlichen Fragen die Angelegenheit an den Veranlagungsbeamten zur Antragstellung betreffend Einsprache zurückgeht, um das Vorverfahren fortzusetzen bzw. abzuschliessen. Die Rechtsabteilung wurde lediglich zur Erledigung der anstehenden Verfahrensfragen beigezogen."

Der Vertreter des Steuerpflichtigen nahm darauf am 30.1.1986 Stellung und reichte zwei Bankauszüge der Y. AG ein. Der Edition der beiden Belege habe die AG ausnahmsweise zugestimmt. Am 10.3.1986 ersuchte er zudem, die soeben von der Ausgleichskasse verfügten Beiträge (im Zusammenhang mit dem Liegenschaftshandel) von voraussichtlich Fr. 2 688.-- (1981) und Fr. 1 332.-- (1982) als Abzüge zu akzeptieren.

C) Am 20.8.1986 verfügten die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer:

"1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. Auf das Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung wird nicht eingetreten.

3. Die Kosten des kantonalen Verfahrens, bestehend aus:

- einer Spruchgebühr von	Fr. 300.--
- den Kanzleikosten und Barauslagen von	Fr. 67.70
insgesamt	Fr. 367.70

werden dem Einsprecher auferlegt; der Betrag ist innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft an die Staatskasse (PC 60-594) zu überweisen.

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)"

Der Entscheid wird im wesentlichen mit dem Grundsatz der Doppelbelastung von AG und Aktionär und mit der fehlenden Entkräftung der Vermutung, die Aufrechnung sei richtig bzw. mit der Verletzung der Mitwirkungspflichten begründet. Die bemängelte Beweisauflage sei ohne weiteres möglich, angemessen, ausreichend bestimmt und

zumutbar gewesen. Die einsprecherische Berufung auf das rechtliche Gehör erweise sich als offenkundig rechtsmissbräuchlich, da das rechtliche Gehör zu sachwidrigen Zwekken verwendet werden sollte. Die Beweisauflageverfügung sei ein nicht anfechtbarer Zwischenbescheid. Selbst wenn dies nicht zuträfe, sei die Einsprachefrist nicht eingehalten worden. Im übrigen stimme der Einsprecher betreffend den AHV-Abzügen zu Recht der Ist-Methode zu.

D) Mit Eingabe vom 1.10.1986 lässt X. Beschwerde gegen den Einspracheentscheid führen. Es werden dabei folgende Rechtsbegehren gestellt:

> "1. Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Das steuerbare Einkommen sei kantonal mit Fr. 59 500.--, bei der direkten Bundessteuer mit Fr. 112 700.-- zu veranlagen und die Steuerbeträge entsprechend herabzusetzen.
>
> 2. Eventuell sei die Sache zur Einräumung des rechtlichen Gehörs, zur Aktenzustellung und zur Durchführung eines rechtskonformen Beweisverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.
>
> 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

E) Die Vorinstanzen tragen vernehmlassend kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

Der beschwerdeführerische Vertreter ersuchte darauf um Zustellung sämtlicher mit der Vernehmlassung zugestellten Akten. Dies geschah mit Schreiben vom 5.11.1986, worin zugleich Frist zur Replikeinreichung bis zum 15.12.1986 angesetzt wurde. Der Vertreter monierte mit Schreiben vom 10.11.1986 nicht edierte Steuerakten. Der Verwaltungsgerichtspräsident forderte darauf die Vorinstanzen auf, die "anbegehrten Akten unter Erstellung eines Aktenverzeichnisses Herrn RA Z. direkt zuzustellen." Die Frist zur Einreichung der Replik wurde zugleich

bis zum 15.1.1987 erstreckt. Mit Eingabe vom 16.1.1987 stellte der Vertreter des Beschwerdeführers folgende Prozessanträge:

"1. Den Vorinstanzen sei unter Hinweis auf die Sanktionsfolgen (Entscheid aufgrund der Akten, insbesondere Anerkennung der beschwerdeführerischen Sachverhaltsdarstellung) eine zerstörliche Nachfrist anzusetzen, um

a) sämtliche zurückbehaltenen Akten (einschliesslich Steuermeldungen, die die Aufrechnungen bei Beschwerdeführer und der Y. AG begründen sollen) ins Recht zu legen,

b) zu erklären, dass daneben keine weiteren einschlägigen Aktenstücke existieren, und

c) einen ausführlichen Bericht darüber zu erstatten, wie die Aufrechnungspositionen von insgesamt Fr. 50 000.-- ("Unterhalt der Liegenschaft", "Privatanteil Autokosten", "Nichtverbuchte Einnahmen" und "Nichtverbuchte Eigenarb.") berechnet wurden, wie sie sich gegenseitig abgrenzen und auf welche Belege und Ueberlegungen sie sich im einzelnen stützen (alles aus der Sicht der Gesellschafts- und Aktionärsveranlagung).

2. Die Vorinstanzen seien zur Edition des Kreisschreibens der EStV betreffend die Behandlung der Sozialversicherungsabgaben im Zusammenhang mit der Liquidationsbesteuerung zu verpflichten (vgl. Beschwerdeschrift S. 8).

3. Die Frist zur Erstattung der Replik sei dem Beschwerdeführer vorläufig abzunehmen.

4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons."

Die Vorinstanzen nahmen mit Schreiben vom 9.2.1987 zu den Prozessanträgen wie folgt Stellung:

"1. Die Anträge des Beschwerdeführers seien abzuweisen.

2. Falls das Verwaltungsgericht die Auffassung der Vorinstanzen nicht teilen sollte, wonach die rechtskräftig aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen bei der AG auch für die Veranlagung des Pflichtigen verbindlich sind, wird beantragt, der Pflichtige habe unter Sanktionsfolgen die Unterlagen der Buchhaltung seiner AG vollumfänglich einzureichen, wenn und soweit der Pflichtige dieses Recht nicht längst verwirkte.

3. Evtl. sei im Sinne von Ziff. 6 nachstehender Erwägungen vorzugehen.

4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdeführers."

Nach Kenntnis dieser vorinstanzlichen Stellungnahme teilte der beschwerdeführerische Anwalt dem Verwaltungsgerichtspräsidenten mit, dass sich nun der Erlass eines Zwischenbescheides erübrige bzw. dass die Fragen mit der Stellungnahme der Vorinstanzen nunmehr geklärt seien. Die Frist zur Einreichung der Replik wurde neu bis zum 16.3.1987 angesetzt. Im Zusammenhang mit der Retournierung der Steuerakten teilte der beschwerdeführerische Anwalt mit, man erwäge, replicando auch die Streichung der Aufrechnung über Fr. 9 500.-- zu beantragen. Nachdem sich Anzeichen eines (Teil)widerrufes bzw. eines Vergleiches zeigten, wurde die Frist für die Replik erneut ausgesetzt. In der Folge kam es zu keinem Vergleich.

F) Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer bemängelt in formeller Beziehung die "weitreichende Gehörs- und Akteneinsichtsverweige-

rung" sowie "die einseitige Darstellung des formellen Sachverhalts und die Handhabung des Beweisrechts". Materiell wird eine Gewinnvorwegnahme in Abrede gestellt. Im Schreiben vom 1.4.1987 macht der Beschwerdeführer zudem erstmals geltend, die Position "nicht verbuchte Einnahmen" in der Höhe von Fr. 9 500.-- sei offensichtlich ebenfalls nicht zutreffend, womit die Einkommensreduktion auf Fr. 42 500.-- ansteigen würde. Hinsichtlich der AHV-Abzüge überlässt es der Beschwerdeführer dem Gericht, ob die Abzüge im pendenten Verfahren oder in der nachfolgenden Veranlagungsperiode zu berücksichtigen sind.

Zunächst gilt es zu prüfen, ob der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren zu Recht und ordnungsgemäss aufgefordert wurde, die Grundbücher zu den Buchhaltungen 1981/82 einzureichen (Erw. Ziff. 2). Ist diese Frage zu bejahen, ist des weiteren zu prüfen, ob Gründe vorliegen, die eine (einstweilige) Verweigerung der anbegehrten Edition rechtfertigten (Gesuch um Zwischenbescheidverfahren, angebliche Verweigerung des rechtlichen Gehörs usw.) bzw. welches die rechtlichen Konsequenzen der Mitwirkungsverweigerung sind (Erw. Ziff. 3).

2. a) Nach § 67 Abs. 1 StG kann die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen jederzeit weitere Beweismittel verlangen, soweit sie zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich sind. Dieselbe Befugnis steht den Steuerbehörden auch im Einspracheverfahren zu (§ 76 Abs. 1 StG). § 67 StG richtet sich nur an den Steuerpflichtigen und an den Gemeinderat (Abs. 2). Die Auskunfts-, Zeugnis- und Editionspflicht Dritter ist damit nicht abgedeckt (vgl. StPS 1986, 214 = VGE 328/85 vom 11.12.1985, Prot. 636 ff.). § 67 StG schliesst indes diese Beweismittel nicht aus. Vielmehr gilt die kantonale Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP) auch im Steuerverfahren, soweit nicht eine abweichende Spezialbestimmung vorliegt (§§ 1-3 VRP, § 7 VVzStG). § 24 VRP bestimmt:

"[1]Beweismittel sind insbesondere:

a) Auskunftsberichte anderer Behörden und Amtsstellen,
b) Auskünfte der Parteien und von Drittpersonen,
c) Urkunden,
d) Augenschein,
e) Gutachten,
f) Parteibefragung.

[2]Lässt sich dieser Sachverhalt aufgrund dieser Beweiserhebungen nicht genügend abklären, kann die Behörde auch Zeugen einvernehmen.

[3]Die Vorschriften der Zivilprozessordnung über die Beweisabnahme und die Beweissicherung sind sinngemäss anwendbar."

Die zivilprozessualen Bestimmungen zum Beweismittel "Urkunde" lauten:

"§ 156 (Einreichungspflicht: a) Parteien)

Eine Partei hat die in ihrem Gewahrsam befindlichen Urkunden auf Aufforderung hin dem Gericht einzureichen.

§ 157 (b) Dritte)

[1]Ein Dritter ist verpflichtet, die in seinem Gewahrsam befindlichen Urkunden dem Gericht einzureichen, sofern er dies nicht in sinngemässer Anwendung der Regeln über die Zeugnisverweigerung ablehnen darf.

[2]Bestreitet der Dritte den Besitz der Urkunden, so kann er über ihren Verbleib als Zeuge einvernommen werden.

[3]Unberechtigte Weigerung zieht die gleichen Säumnisfolgen nach sich wie beim Zeugnis.

[4](Editionspflicht der Verwaltungsbehörden)

§ 158 (c) Wirtschaftliche Identität)

Als Dritte im Sinne dieser Bestimmung gelten nicht juristische Personen und Gesellschaften, die mit einer Partei wirtschaft-

lich identisch sind oder von ihr beherrscht werden. Sie sind in gleicher Weise zur Vorlegung ihrer Urkunden verpflichtet wie die Partei selbst.

§ 159 (Form der Urkunde)

§ 160 (Prüfung der Echtheit)"

b) Die Y. AG hat ein einbezahltes Aktienkapital von Fr. 100 000.--. Aktienzeichner sind der Beschwerdeführer mit 184 Aktien zu Fr. 500.-- und dessen Ehefrau mit 14 Aktien zu Fr. 500.-- (Auszug aus dem Handelsregister vom 26.2.1982, Steueract. 1983/84 Nr. 25). Im angefochtenen Einspracheentscheid wird der Beschwerdeführer "als Inhaber der AG", "der gleichzeitig massgebendes Organ der Y. AG ist", als "Beherrscher der Y. AG" und als "das einzige massgebende und entscheidende Organ" bezeichnet. Diese Qualifizierung steht im Einklang mit den Beteiligungsverhältnissen. Sie wird denn auch vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt (vgl. diesbezüglich auch Beschwerdeschrift S. 6 oben). Nach kantonalem Verfahrensrecht hat somit der Beschwerdeführer als Hauptaktionär (de facto Alleinaktionär) und Geschäftsführer editionsweise anbegehrte Akten der AG den Behörden herauszugeben bzw. diese Editionspflicht trifft die AG gleichermassen wie den Beschwerdeführer.

c) Es versteht sich ohne weiteres, dass die Erkenntnisse des staatssteuerlichen Einschätzungsverfahrens für die bundessteuerliche Veranlagung verwendbar sind. Den bundessteuerlichen Befugnissen für die Beschaffung der Einschätzungsgrundlagen kommt im Grunde genommen nur subsidiäre Bedeutung zu. "In der Regel ist beim Vorliegen einer vorschriftsgemäss ausgefüllten und mit den erforderlichen Beilagen versehenen Wehrsteuererklärung und nach Einsichtnahme in die kantonalen Einschätzungsakten eine Festsetzung der Steuerfaktoren ohne weiteres möglich (Masshardt, Wehrsteuerkommentar, 1980, Art. 88 N 1). Daraus lässt sich folgern, dass einerseits die bundessteuerlichen Befugnisse keine Beschrän-

kungen der kantonalen Beweismittel darstellen und dass anderseits es für den vorliegenden Fall belanglos ist, ob die verlangte Edition der Grundbücher allein aufgrund der bundessteuerlichen Bestimmungen zulässig wäre (Art. 90 Abs. 3 BdBSt: hier ist nur von Bescheinigungspflicht der jur. Personen die Rede).

d) Die umstrittene Beweisauflage geht aber auch inhaltlich in Ordnung. Gemäss konstanter Praxis (vgl. StPS 84, 61; StPS 86) hat die Beweisauflage für das Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren notwendig und für die Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet sowie angemessen zu sein. Angemessenheit ist gegeben, wenn gemessen am zu erwartenden Ergebnis die Erfüllung der Beweisauflage nicht unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist.

Die Einspracheinstanz sah sich vor die Tatsachen gestellt, dass bei der Aktiengesellschaft rechtskräftig ermessensweise geldwerte Leistungen aufgerechnet wurden, dass die Aktiengesellschaft, handelnd durch den Beherrscher der AG und den jetzigen Beschwerdeführer, ihre Mitwirkungspflichten im damaligen Verfahren massiv verletzte und eine ermessensweise Aufrechnung in Kauf nahm und dass sich der Veranlagungsbeamte durch diese beiden genannten Tatsachen und in Nachachtung des inhaltlich zutreffenden Grundsatzes, dass verdeckte Gewinnausschüttungen sowohl bei der AG als auch beim Aktionär aufzurechnen sind, verleiten liess, ohne weitere Abklärungen die Aufrechnungen der AG auch beim Aktionär vorzunehmen, obgleich die Bindungswirkung ihre Grenzen natürlich an der materiellen Fehlerhaftigkeit der fraglichen Aufrechnung haben muss. Nachdem der damalige Steuervertreter mit einer nur summarischen Begründung und ohne entsprechende Belege die Richtigkeit der Aufrechnung in Frage stellte, war es richtig, dass im Einspracheverfahren dem Steuerpflichtigen die Chance eingeräumt wurde, seine Behauptung mittels Einreichung der Grundbücher zu beweisen (mehr

Entgegenkommen hätte auch der Veranlagungsbeamte nicht einräumen können). Die Grundbücher der AG sind zweifelsohne notwendig und geeignet zugleich, um diesen Beweis anzutreten, zumal den Veranlagungsbehörden und konsequenterweise auch den Einspracheinstanzen bei der Substantiierung der Beweismittel ein erheblicher Ermessensspielraum offen steht. Der Steuerpflichtige hat auf Verlangen alle Beweismittel vorzulegen, die für eine Veranlagung von Bedeutung sein können. Er kann die Einreichung nicht verweigern mit der Begründung, die Steuerbehörde benötige diese Unterlagen nicht (StPS 1984, 63 mit Zitat). Die Anordnung war zudem angemessen, da die Einreichung der Grundbücher weder unverhältnismässig grosse Mühe bereitete oder gar unmöglich war. Dass, wie dies vom Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren mit Schreiben vom 16.12.1986 behauptet wurde, Unklarheiten über den Begriff Grundbücher bestanden haben sollten, weil der Rechtsdienst im Schreiben vom 3.12.1985 von Hilfsbüchern sprach, ist unglaubwürdig und rechtfertigte jedenfalls die Verweigerung der Mitwirkungspflicht in keiner Weise.

3. Der Beschwerdeführer glaubte, die Aktenendition auch verweigern zu können, weil er zunächst vollumfängliche Akteneinsicht und Taxationsbegründung gewährt und zudem die Frage der Rechtmässigkeit der Editionsauflage in einem Zwischenbescheidverfahren abgeklärt haben wollte. Zu Unrecht.

a) Nach § 31 Abs. 2 VRP sind Veranlagungsverfügungen im öffentlichen Recht nicht zu begründen. Art. 95 BdBSt verlangt die Eröffnung der Steuerfaktoren sowie des Steuerbetrages. Abweichungen von der Deklaration sind kurz zu begründen. Hiefür genügt der Hinweis, welche Positionen neu festgesetzt wurden (Masshardt, a.a.O., Art. 95 N 4). In der angefochtenen Veranlagungsverfügung wurde u.a. als Begründung festgehalten:

"Aufrechnungen gemäss Veranlagung der
AG Fr. 50 000.--
- Unterhalt der Liegenschaft Fr. 5 000.--
Privatanteil Autokosten Fr. 2 000.--
Nicht verbuchte Einnahmen Fr. 9 500.--
Nicht verbuchte Eigenarb. Fr. 33 000.--"

Die Veranlagungsbehörde ist damit ihrer Begründungspflicht nachgekommen.

b) Nicht nachvollziehbar ist die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verknüpfung zwischen Akteneinsicht und Beweisauflage. Die Recht- und Ordnungsmässigkeit der beweisrechtlichen Anordnung war für den Beschwerdeführer im damaligen Zeitpunkt ohne weiteres erkennbar. Damit musste es sein Bewenden haben. Der rechtliche Gehörsanspruch gibt dem Steuerpflichtigen nicht das generelle Recht, den Zeitpunkt der Einsicht selbst zu bestimmen. Es gibt zwar Verfahrensschritte wie zum Beispiel die Aufforderung, eine Vernehmlassung oder eine Replik einzureichen, die unter Vorbehalt gewisser Verweigerungsgründe (vgl. B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 387) die Akteneinsicht bedingen oder mindestens rechtfertigen. Dies war aber zweifelsohne bei der hier umstrittenen Aufforderung zur Einreichung der Grundbücher nicht der Fall. Nachdem der Beschwerdeführer einerseits beherrschendes Organ der AG ist, anderseits aber als Privatperson die bei der AG rechtskrätig aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen nicht akzeptierte, ohne aber im Einspracheverfahren den erforderlichen Nachweis anzutreten, konnte und musste er die Notwendigkeit, Eignung und Verhältnismässigkeit der Beweisauflage ohne weiteres erkennen. Ohne Einfluss auf die Rechtmässigkeit der Beweisauflage bleibt auch die angebliche Nichtgewährung der mündlichen Anhörung.

c) Aus den soeben dargelegten Erwägungen in Ziffer 2 und Ziffer 3 lit. a und b ergibt sich, dass der behauptete selbständige Feststellungsanspruch betreffend Rechtmässigkeit der Beweisauflage auch im damaligen Zeitpunkt offen-

sichtlich nicht gegeben war. Von einer präjudiziellen Bedeutung der aufgeworfenen Frage oder von einer relevanten Gefahr eines nicht wieder gutzumachenden Nachteils konnte nicht die Rede sein. Abgesehen davon kennt das schwyzerische Zivilprozessrecht, welches hier subsidiär anzuwenden ist, kein generelles selbständiges Beweisauflageverfahren (§§ 115 ff., §§ 203 ff.; § 214 ZPO). Dies schliesst indes nicht aus, dass die Veranlagungsbehörde in bestimmten Fällen in einem Zwischenbescheidverfahren zu prüfen haben wird, ob die Angemessenheit einer Beweisauflage gegeben ist (z.B. bei verlangten Vollständigkeitsbescheinigungen von sämtlichen Filialen einer Grossbank; vgl. VGE 302/84 vom 28.1.86, Erw. 2d, bb, Prot S. 76). Ein solcher Spezialfall ist hier aber nicht gegeben. Es steht somit fest, dass die Weigerung, die Grundbücher herauszugeben, in keiner Weise gerechtfertigt war.

d) Die angedrohten gesetzlichen Konsequenzen waren Ordnungsbusse und Ermessenstaxation. Hier interessiert nur die Wirkung auf das Veranlagungsergebnis. Sie besteht auf den konkreten Fall angewandt darin, dass die bei der AG rechtskräftig ermessensweise aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen nach wie vor als materiell richtig zu vermuten sind. Da der Beschwerdeführer nachträglich im Einspracheverfahren dennoch gewisse Unterlagen einreichte, sind diese bei der Beurteilung zwar mitzuberücksichtigen. Die Beweisauflage wurde aber trotz der nachträglichen teilweisen Edition nicht erfüllt, weshalb für das vorliegende Beschwerdeverfahren die Umkehr der Beweislast bestehen bleibt. Es ist nachfolgend zu prüfen, ob die angefochtene Veranlagungsverfügung bzw. der angefochtene Einspracheentscheid auch inhaltlich zu schützen sind.

4. a) Zur Hauptsache umstritten ist die Aufrechnung der Fr. 33 000.-- aus nicht verbuchten Eigenarbeiten. Während die Steuerbehörden von Eigenarbeiten an Privatliegenschaften ausgehen (vgl. Schreiben des Rechtsdienstes vom

30.12.1985, Steueract. 83/84 Nr. 6), stellt dies der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren in Abrede mit der Begründung, er präsumiere, dass es sich um die Liegenschaften "A." und "B." handle. Er habe aber diesbezüglich mit der Y. AG über sämtliche Baumeisterarbeiten ordnungsgemäss abgerechnet, wie dies die beiden Schlussabrechnungen mit Bankbelegen, deren Edition die Y. AG ausnahmsweise zustimme, belegten. Zudem sei die Abrechnung "B." vom st. gallischen Fiskus geprüft und mit einer geringfügigen Abweichung in Ordnung befunden worden. Im Einspracheentscheid gehen die Vorinstanzen darauf nicht näher ein und halten fest:

> "Angesichts der umfangreichen Geschäftstätigkeit zwischen AG und Aktionär (vgl. die vom Pflichtigen eingereichten Unterlagen) konnte dem Pflichtigen nicht entgehen, dass die angeforderten Bestandteile der Buchhaltung eine unabdingbare Voraussetzung für das sachgerechte Ueberprüfen der tatsächlichen Bezüge des Aktionärs als Beteiligungsertrag bildeten. Einzelne Konten vermochten dafür offensichtlich nicht auszureichen. Der Einsprecher verletzte seine Mitwirkungspflichten in grober Weise, indem er sich trotz Mahnung ausdrücklich weigerte, der Beweisauflage nachzukommen. Die Vermutung, die Aufrechnung sei zutreffend, entkräftete der Einsprecher demzufolge nicht. Die Rechtsmittelinstanzen (recte: Einspracheinstanzen) kommen daher unter freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass keine triftigen Gründe für das Vorliegen eines Ausnahmetatbestandes betreffend Beteiligungsertrag sprechen. Die Einsprache ist demzufolge abzuweisen."

Dieser Beurteilung hält der Steuerpflichtige in der Beschwerdeschrift weiterhin seinen Standpunkt entgegen, es seien sämtliche Baumeisterarbeiten, die die Privatliegenschaften beträfen, ordnungsgemäss abgerechnet worden. Falls nötig, sei er ohne weiteres bereit, weitere konkret und substantiiert bezeichnete Dokumente ins Recht zu legen. Lägen steueramtliche Informationen vor, die für das Gegenteil sprächen, müsste der Beschwerdeführer nun endlich damit konfrontiert werden. Die Vorinstanzen beharren ihrerseits dagegen

auf einer umfassenden Prüfung der Aufwandkonti, zumal der Beschwerdeführer selbst Liegenschaftenhändler sei. Der Beschwerdeführer reichte im Zusammenhang mit der bei den Akten befindlichen Steuermeldung des Kantons Zürich vom 18.6.1984 mit Schreiben vom 16.1.1987 eine entsprechende Bankbelegskopie samt dem einschlägigen Bankauszug ein, Unterlagen, die "die Y. AG dem Unterzeichneten, über die Bescheinigungspflicht hinausgehend ... zur Verfügung" stelle.

b) Dass im vorliegenden Fall grundsätzlich die Richtigkeit der rechtskräftigen Aufrechnung bei der AG zu vermuten ist, dass der Beschwerdeführer das Gegenteil zu beweisen hat und dass sämtliche bis anhin eingereichten Akten bei der Beurteilung mitzuwürdigen sind, wurde bereits dargelegt. Aus dem angefochtenen Entscheid, aber auch aus der in der Vernehmlassung nachgebrachten Begründung wie aus den Steuerakten ist eine nachvollziehbare Auseinandersetzung mit den beiden Bauabrechnungen bezüglich der privaten Liegenschaften nicht ersichtlich, obwohl mit diesen Akten möglicherweise massgebliche Unterlagen eingereicht wurden. Das Gericht selbst ist ebenfalls nicht in der Lage, die Richtigkeit der Nichtbeachtung dieser Unterlagen zu überprüfen, nachdem ihm ebenfalls die detaillierte Begründung der Aufrechnung bei der Aktiengesellschaft unbekannt und von den Vorinstanzen unerläutert geblieben ist. Der Einspracheentscheid ist deshalb aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanzen zurückzuweisen. Anstelle des vor dem Verwaltungsgericht ausgesetzten zweiten Schriftenwechsels haben sie dem Steuerpflichtigen bezüglich der Beschwerdevernehmlassung und der von der Akteneinsicht gewonnenen Erkenntnisse die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen. Bei dieser Gelegenheit steht es dem Beschwerdeführer, der immer wieder seine Bereitschaft bekundete, seinen Pflichten nachzukommen, frei, die angeforderten Grundbücher endlich einzureichen und damit seine allein schon wegen der eingetretenen Verletzung der Mitwirkungspflichten beeinträchtigten Erfolgsaussichten zu verbessern.

c) Hinsichtlich der AHV-Beiträge geht Känzig davon aus, dass die Beiträge abzuziehen sind, die der Selbständigerwerbende hat entrichten müssen (Känzig, Wehrsteuer (direkten Bundessteuer), 2. A., Art. 22 N 189). Auch das Eidg. Versicherungsgericht geht bei der Aufrechnung der persönlichen Beiträge (Art. 9 Abs. 2 lit. a AHVG) davon aus, dass in der Berechnungsperiode nicht verfügte oder nicht in Rechnung gestellte Beiträge nicht abzugsfähig sind (ZAK 1986, 159 ff.). Es wird sich deshalb empfehlen, grundsätzlich nur zum Abzug zuzulassen, was bereits bezahlt oder in Rechnung gestellt bzw. verfügt worden ist. Allerdings vertritt das Gericht die Ansicht, dass periodengerechte und buchhalterisch einwandfrei vorgenommene Rückstellungen für noch nicht verlangte Beiträge nicht zum vornherein auszuschliessen sind. Im vorliegenden Fall sind indes keine solchen Rückstellungen deklariert worden.

d) Der Beschwerdeführer bemängelt im übrigen die Gebührenhöhe. Nachdem der angefochtene Einspracheentscheid aufgehoben wird, braucht diese Rüge vorliegend nicht beurteilt zu werden. Für die Neubeurteilung wird auf VGE 346/86 vom 31.10.1986 verwiesen.

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten zu 2/3 dem Beschwerdeführer und zu 1/3 dem Staat aufzuerlegen. Diese Kostenverteilung rechtfertigt sich, nachdem sich das Verfahren zur Hauptsache auf formelle Fragen bezog, bei denen der Beschwerdeführer im wesentlichen unterlag. Bei dieser Ausgangslage ist dem Beschwerdeführer für das kantonale Verfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen. Im Bundessteuerverfahren werden von Gesetzes wegen keine Parteikosten zugestanden (Art. 111 Abs. 3 BdBSt).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der ange-

fochtene Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur Neubeurteilung an die Vorinstanzen zurückgewiesen. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. Mai 1987 i.S. L. AG (P 1391/1986

Interkantonale Doppelbesteuerung, Sitz einer juristischen Person, Verwirkung des Beschwerderechts

Sachverhalt:

A) Die im Januar 1979 gegründete L. AG bezweckt nach ihren Statuten die Herstellung, Lieferung und Betreuung von Maschinen, Maschinenanlagen und Fabrikationsanlagen inklusive Gebäulichkeiten für die Teeindustrie, die Lieferung von Ersatzteilen sowie die Verwertung des damit verbundenen Know-how, ferner den Handel mit Tee und verwandten Produkten. Seit mindestens 1982 war sie jedoch praktisch ausschliesslich in der Vermittlung von Liegenschaften gegen Provision tätig. Im März 1982 verlegte sie ihren statutarischen Sitz von X. nach Zug. Sie geriet vom 7.6. bis 17.8.1982 vorübergehend in Konkurs und meldete am 12.4.1983 beim Handelsregister ihre Liquidation an; Liquidator ist ihr bis dahin einziger Verwaltungsrat E. Als Liquidationsdomizil war bis 16.11.1983 sein Wohnsitz in X. im Handelsregister eingetragen; seither befindet es sich bei einer Z. AG in R., Kanton Zug.

Am 14.9.1984 veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz die L. AG gestützt auf ihre Steuererklärung und auf ihren eigenen Steuerausscheidungsvorschlag zu den kantonalen Steuern auf einem Ertrag von Fr. 49 600.-- und auf einem Kapital von Fr. 23 000.-- für die Zeit vom 1.3. - 31.12.1982, nachdem die L. AG zugestanden hatte, dass in dieser Zeit in V. eine Betriebsstätte bestanden hatte. Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B) Für die Veranlagungsperiode 1983/84 beanspruchte die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz nach weiteren Abklärungen die volle Steuerhoheit für den Kanton Schwyz, weil die gesamte Geschäftstätigkeit in V. abgewickelt worden sei. Mit Verfügung vom 1.5.1985 veranlagte sie die L. AG in Liq. gestützt auf die gleichen Angaben über den Reingewinn 1982 zu den kantonalen Steuern 1983/84 auf einem Ertrag von Fr. 134 800.-- und einem Kapital von Fr. 51 000.--.

Die L. AG in Liq. erhob gegen die Veranlagungsverfügung vom 1.5.1985 Einsprache und berief sich auf die für die nächsten Tage erwartete Veranlagung des Kantons Zug für die Veranlagungsperiode 1983/84 sowie auf ihre Jahresrechnung 1983 zum Beweis dafür, dass sie seit dem 31.12.1982 in V. keine Betriebsstätte mehr unterhalten und keine Tätigkeiten mehr abgewickelt habe; sie machte geltend, die Steuerveranlagung im Kanton Schwyz verstosse gegen Art. 46 Abs. 2 BV. Da sie der Aufforderung zur Vorlage ihrer Buchhaltung 1983 mit den Belegen trotz Mahnung, Androhung einer Ermessensveranlagung und Ausfällung einer Ordnungsbusse nicht nachkam, ging die Kantonale Steuerkommission Schwyz in ihrem Einsprache-Entscheid vom 21.5.1986 gestützt auf § 67 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 28.10.1958 (StG) von dem aus den Steuerakten ersichtlichen Abklärungsergebnis aus. Sie kam zum Schluss, dass sich die Geschäftstätigkeit der L. AG in Liq. um ihre Leitung auch in den Jahren 1983 und 1984 ausschliesslich in V. abgespielt haben müsse, der statutarische Sitz im Kanton Zug ein reines Briefkastendomizil gewesen sei und sich daher das Hauptsteuerdomizil nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV in V. befunden habe. Gestützt darauf wies die Kantonale Steuerkommission Schwyz die Einsprache ab.

C) Gegen den Einsprache-Entscheid vom 21.5.1986 führte die L. AG in Liq. beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz

Beschwerde. Sie verlangte die Feststellung, ob in den Veranlagungsjahren 1983/84 überhaupt eine beschränkte Steuerpflicht in V. bestanden habe, und beantragte, eventuell nur für die Zeit vom 1.1. - 31.3.1983 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 49 600.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 23 000.-- wie im Jahre 1982 veranlagt zu werden. Der Beschwerde legte sie erstmals ihre Jahresrechnung 1983 (Bilanz und Erfolgsrechnung) sowie Kopien der Kontoblätter für Gehälter, Mieten und Provisionen als neue Beweismittel bei.

Mit Urteil vom 31.7.1986 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz die Beschwerde der L. AG in Liq. ab. Es ging davon aus, dass nach § 59bis und § 67 StG eine Umkehr der Beweislast und eine beschränkte Ueberprüfungszuständigkeit im Rechtsmittelverfahren eintrete, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht bei der Feststellung steuerbegründender Tatsachen nicht nachkomme. Dies gelte nicht nur bei der Festsetzung der Steuerfaktoren aufgrund einer Ermessenstaxation, sondern auch dann, wenn die Steuerbehörden wegen der fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen den Nachweis eines ausserordentlichen Steuerdomizils am Ort der tatsächlichen Leitung der Geschäfte auf die von Amtes wegen festgestellten aktenkundigen Indizien stützen müssten. Dem Steuerpflichtigen obliege dann primär, im Rechtsmittelverfahren das Gegenteil zu beweisen. Die Annahme eines blossen Briefkastendomizils im Kanton Zug und des Steuerdomizils der Beschwerdeführerin am Ort der tatsächlichen Leitung der Geschäfte in V. sei aufgrund der Akten der Einsprachebehörde zulässig gewesen; die Einwendungen und neuen Beweismittel vermöchten diese Annahme im Beschwerdeverfahren nicht zu widerlegen. Da dies Sache der Beschwerdeführerin wäre, bestehe kein Anlass, auf die schon früher vorgetragenen, aber nicht eingehaltenen Angebote weiterer Beweise einzugehen.

D) Mit rechtzeitig erhobener staatsrechtlicher Beschwerde beantragt die L. AG in Liq.:

"- die Aufhebung der Steuerhoheit des Kantons Schwyz für die Steuerperiode ab 31.3.1983 gegenüber der L. AG in Liq., Zug;

- die Besteuerungsbefugnisse der Kantone Zug und Schwyz festzustellen und den Kanton Schwyz zur Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 15.5.1985 für die Steuerperiode 1983/84 und allenfalls den Kanton Schwyz zur Rückerstattung der zu Unrecht erhobenen kantonalen und kommunalen Steuern und Kultussteuern zu verpflichten;

- ..."

Sie macht eine Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV geltend. In der Beschwerdebegründung anerkennt sie, in der Zeit vom 1.3.1982 bis 31.3.1983 eine Betriebsstätte in V. geführt zu haben, bestreitet aber eine Steuerpflicht im Kanton Schwyz ab 1.4.1983. Ferner führt sie aus, es sei durch das Bundesgericht festzustellen, wie weit der Verzicht des Verwaltungsgerichts auf die von ihr im Einspracheverfahren versäumte Vorlage der zum Beweis angebotenen Buchhaltung 1983 als willkürliche Rechtsanwendung zu gelten habe.

E) Die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz stellt den Hauptantrag, auf die Beschwerde wegen Verwirkung des Beschwerderechts nicht einzutreten; eventuell sei die Beschwerde abzuweisen.

Die Kantonale Steuerverwaltung Zug bemerkt in ihrem Schreiben vom 30.1.1987, die Beschwerde richte sich gegen die Besteuerung im Kanton Schwyz. Die Beschwerdeführerin sei in Zug nicht als Sitzgesellschaft, sondern als normale Betriebsgesellschaft veranlagt worden. Auf eine weitere Stellungnahme werde verzichtet.

Erwägungen:

1. a) Nach ständiger, seit über 60 Jahren immer wieder bestätigter Praxis des Bundesgerichts hat ein Steuerpflichtiger sein Recht zur Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Steuerveranlagung eines Kantons verwirkt, dessen Steuerhoheit er ohne Zweifel - wenn auch in einem noch nicht bestimmt feststehenden Umfang - untersteht, sofern er durch Verweigerung der ihm gesetzlich auferlegten Pflicht zur Mitwirkung im Veranlagungsverfahren den betreffenden Kanton zu einer nur erschwert oder gar nicht mehr anfechtbaren Ermessenstaxation zwingt; dies gilt namentlich, wenn der Steuerpflichtige die verlangte Steuererklärung, die Bilanz und Erfolgsrechnung sowie die Belege seiner Buchhaltung nicht einreicht oder andere für die Bemessung und die Ausscheidung der Steuerfaktoren notwendige Angaben verweigert (BGE 60 I 346 E. 2; weitere Urteile bei Locher, Doppelbesteuerung, § 12, III D, 2 Nr. 7, Nr. 10 und Nr. 13). Das Bundesgericht weist eine Doppelbesteuerungsbeschwerde wegen Verwirkung des Beschwerderechts allerdings nur ab, wenn ein beteiligter Kanton diesen Einwand erhebt (BGE 101 Ia 386 E. 1, mit Hinweis).

b) Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz wendet in seiner Vernehmlassung ausdrücklich ein, die Beschwerdeführerin habe das Recht zur staatsrechtlichen Beschwerde wegen Doppelbesteuerung gegen die Veranlagung im Kanton Schwyz verwirkt, weil sie die im Veranlagungsverfahren verlangten Unterlagen nicht eingereicht habe. Sinngemäss erhebt auch die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz diesen Einwand, indem sie auf die Erwägungen des angefochtenen Urteils hinweist, in denen das Verwaltungsgericht bereits ausdrücklich auf die Verwirkung des Beschwerderechts hingewiesen hat (S. 6, E. 1e). Wie es sich damit verhält, ist somit zu prüfen.

2. a) Nach dem Urteil des Verwaltungsgerichts steht fest, dass die L. AG in Liq. in der streitigen Veranlagungs-

periode bis 31.3.1983 in V. mindestens eine Betriebsstätte unterhielt. Dies wird von der Beschwerdeführerin denn auch ausdrücklich anerkannt. Mindestens für die Zeit vom 1.1. bis 31.3.1983 unterstand die Beschwerdeführerin während der Veranlagungsperiode 1983/84 somit unzweifelhaft der Steuerhoheit des Kantons Schwyz, wenn auch nach ihrer Behauptung nicht unbeschränkt, sondern allenfalls für den auf eine Betriebsstätte entfallenden Anteil am Gesamtertrag und -kapital.

Bei dieser Sachlage war die Beschwerdeführerin auf jeden Fall verpflichtet, bei der Veranlagung zu den Steuern 1983/84 die von der Veranlagungsbehörde des Kantons Schwyz verlangten Beweismittel zur Feststellung der massgeblichen tatsächlichen Verhältnisse vorzulegen (§ 67 Abs. 1 StG). Insbesondere war sie auch verpflichtet, die im Einspracheverfahren vergeblich von ihr verlangte Buchhaltung 1983 mit den Belegen einzureichen, die zwar nicht für die Bemessung der Steuerfaktoren, wohl aber für die Feststellung erforderlich waren, welche Geschäftstätigkeit sie seit 1.1.1983 noch an ihrer bisherigen Betriebsstätte in V. und welche sie allenfalls von einem ausserkantonalen Geschäftsdomizil aus verfolgt hatte. Das Verwaltungsgericht ging mit Recht davon aus, dass die Beschwerdeführerin diese von ihr zur Abklärung ihrer Steuerpflicht während der Veranlagungsperiode 1983/84 verlangten Beweismittel im Einspracheverfahren trotz wiederholter Mahnung und sogar trotz auferlegter Ordnungsbusse verweigert hat.

b) Dass das Verwaltungsgericht gestützt auf das kantonale Steuerrecht seine Ueberprüfungsbefugnis auf die Vertretbarkeit der aus den aktenkundigen Indizien gezogenen Schlüsse beschränkte und der L. AG in Liq. die Beweislast für die Entkräftung dieser Schlüsse zuschob, weil sie ihre Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren verletzt hat, könnte die Beschwerdeführerin nur mit staatsrechtlicher Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV (Willkür oder Ver-

weigerung des rechtlichen Gehörs) rügen. Nur wenn sie mit Erfolg eine solche Rüge mit ihrer Doppelbesteuerungsbeschwerde verbunden hätte, hätte sie den Einwand des Kantons Schwyz abwenden können, das Recht zur Doppelbesteuerungsbeschwerde sei verwirkt (BGE 60 I 348 E. 3; Schlumpf/Dürr, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungs-Verbot, 3. Auflage, S. 311). Dies hat sie jedoch unterlassen. Der blosse Hinweis, es sei durch das Bundesgericht festzustellen, wie weit der Verzicht auf Aktenedition als willkürliche Rechtsanwendung zu gelten habe (S. 4 Ziff. 4 der Beschwerde), genügt den Anforderungen an die Begründung einer staatsrechtlichen Beschwerde wegen Willkür in keiner Weise (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; vgl. dazu auch BGE 110 Ia 3/4 E. 2a, mit Hinweisen), weshalb darauf nicht einzutreten ist.

c) Ist demnach davon auszugehen, dass die Kantonale Steuerkommission Schwyz wegen der verweigerten Mitwirkung der Beschwerdeführerin über deren Steuerpflicht ohne weitere Beweiserhebungen aufgrund der Indizien in den amtlich beschafften Akten entschieden und sich das Verwaltungsgericht bei umgekehrter Beweislast auf die Prüfung der Frage beschränken durfte, ob die von der Steuerkommission gezogenen Schlüsse vertretbar und von der Beschwerdeführerin nicht widerlegt seien, so ist die Beschwerde abzuweisen, soweit auf sie überhaupt eingetreten werden kann (vgl. oben E. 2b), ohne dass weiter zu prüfen wäre, ob der angefochtene Entscheid Art. 46 Abs. 2 BV verletzt.

3. Ist das Beschwerderecht gegen den Kanton Schwyz verwirkt, so kann in das Beschwerdeverfahren gegen das Urteil seines Verwaltungsgerichts von vorne herein auch nicht der Kanton Zug miteinbezogn werden. Es kann dabei offen bleiben, ob die Beschwerdeführerin dies in genügender Form beantragte; das Bundesgericht prüft ja auf Doppelbesteuerungsbeschwerde hin nicht von Amtes wegen, ob eine vom Beschwerdeführer nicht angefochtene konkurrierende Veranlagung eines anderen Kantons das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt

(BGE 111 Ia 46 E. 1b, 223 E. 1b mit Hinweisen). Es kann auch offen bleiben, ob der Kanton Zug in das Beschwerdeverfahren überhaupt hätte miteinbezogen werden können, obwohl er bis zum Datum der staatsrechtlichen Beschwerde noch keine Verfügung über die Veranlagung oder über den Grundsatz seiner Steuerhoheit erliess. (Die Beschwerdeführerin hat ein aktuelles Interesse an der Abgrenzung seiner Steuerhoheit auch heute nicht, da Zug von ihr für 1983/84 im Ergebnis keine Ertrags- und Kapitalsteuern erhebt.) Daher braucht die Kantonale Steuerverwaltung Zug auch nicht verhalten zu werden, ihre Steuerakten einzureichen, wozu sie an sich aufgrund der an sie gerichteten Verfügung vom 15.1.1987 verpflichtet gewesen wäre.

4. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 1986 i.S. A.X. und B.X. (VGE 332/86)

Versuchte Steuerhinterziehung bei der Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt:

A) Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom ... veräusserte A.X. der Y. AG das Grundstück ... zu einem Preis von Fr. 1 012 000.--. Unter V Ziff. 8 des Kaufvertrages wurde vereinbart:

> "Mitverkauft und im Kaufpreis inbegriffen ist das Projekt für die Ueberbauung des Vertragsgrundstückes gemäss vorhandener Baubewilligung der Gemeinde ...".

Mit einem weiteren Kaufvertrag, öffentlich beurkundet am ..., veräusserte B.X. Z. das Grundstück ... zu einem Preis von Fr. 837 400.-- (act. VI 28 und 29). In Ziff. 8 der weiteren Bestimmungen zu diesem Vertrag heisst es:

> "Der Verkäufer besitzt für die Ueberbauung des Vertragsgrundstückes eine Baubewilligung der Gemeinde ..., welche jedoch zeitlich abgelaufen ist. Mitverkauft und im Kaufpreis inbegriffen sind die sämtlichen Unterlagen aufgrund dieser Baubewilligung."

Im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung wurden diese beiden Verkäufe zusammen erfasst. Die beiden Verkäufer (Brüder) stellten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerdeklaration dem Verkaufserlös von Fr. 1 849 400.-- Anlagekosten in der Höhe von Fr. 1 762 810.65 gegenüber und deklarierten so einen Gewinn von Fr. 86 589.35. Unter den Anlagekosten war ein Architektenhonorar an die Firma W. AG, Sitz in Zürich, Zweck: Immobilienhandel

und Uebernahme von Generalunternehmungsaufträgen usw., in der Höhe von Fr. 460 387.-- aufgeführt. Die W. AG wird wirtschaftlich von den Brüdern X. vollständig beherrscht (vgl. act. VI 41, wonach die Brüder X. Alleineigentümer der W. AG sind).

Die Veranlagungsbehörde (Kantonale Steuerverwaltung) hielt dieses Architektenhonorar für stark übersetzt und liess durch die Kantonale Güterschatzungskommission, in Zusammenarbeit mit Dipl. Arch. ETH V. ein Gutachten erstellen. Die Gutachter gelangten zum Ergebnis, für die geleisteten Arbeiten sei ein Honorar nach der SIA-Honorarordnung 102 vom 1.1.1980 von Fr. 118 000.-- angemessen.

B) Die Veranlagungsbehörde reduzierte dementsprechend das bei den Anlagekosten anrechenbare Honorar von Fr. 460 387.-- um Fr. 342 387.--. Dadurch erhöhte sich der steuerbare Grundstückgewinn von Fr. 86 589.-- gemäss den Selbstangaben auf Fr. 426 976.-- und der zu entrichtende Steuerbetrag von Fr. 30 360.-- auf Fr. 173 323.-- (570 %). Die am 13.4.1984 eröffnete Grundstückgewinnsteuerveranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft (act. VI 8).

C) Mit Zwischenbescheid vom 19.7.1984 wurde von der Verwaltung gegenüber A.X. und B.X. ein Strafverfahren im Sinne von § 88 StG wegen versuchter Hinterziehung von Grundstückgewinnsteuern eingeleitet (act. VI 5).

Am 23.8.1984 nahm RA Dr. V. im Auftrage der Brüder X. zu der Anschuldigung Stellung (act. VI 14) und am 19.2.1986 wurden die beiden Beschuldigten persönlich befragt, wobei sie in Abrede stellten, vorsätzlich oder eventualvorsätzlich versucht zu haben, Grundstückgewinnsteuern zu hinterziehen.

D) Am 28.5.1986 erliess die Kantonale Steuerkommission folgende Strafverfügung:

"1. Die Angeschuldigten werden der versuchten Steuerhinterziehung (Grundstückgewinnsteuer) schuldig befunden.

2. In Anwendung von § 88 Abs. 2 StG werden die Angeschuldigten je mit einer kantonalen Busse von Fr. 20 000.-- bestraft.

3.-5. Zahlungsfrist/Rechtsmittelbelehrung/Zufertigung".

E-G)...

Erwägungen:

1. Wer vorsätzlich versucht, eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I 105) zu begehen, wird mit einer Busse bis zu Fr. 20 000.-- bestraft (§ 88 StG). Die Bestrafung nach § 88 StG setzt voraus:

a) in objektiver Hinsicht:
- dass der Steuerpflichtige im Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat;
- dass die Tatsachen, welche der Pflichtige verschwiegen oder inhaltlich unrichtig wiedergegeben hat, für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung waren;
- dass die Umstände von der zuständigen Instanz vor Inkrafttreten der Steuerveranlagung festgestellt wurden, so dass eine Steuerverkürzung vermieden werden konnte;

b) in subjektiver Hinsicht:
- Subjektiv erfordert die Bestrafung ein vorsätzliches Verhalten des Steuerpflichtigen (vgl. VGE 317/83 vom 31.7.1986 Erw. 4; 348/349/78 vom 15.9.1978, Erw. 2 u.a.).

2. Objektive Tatbestandsvoraussetzungen:

a) Wie die Vorinstanz zutreffend erwähnt, ist die rechtskräftige Steuerveranlagungsverfügung, in deren Rahmen der Hinterziehungsversuch aufgedeckt wurde, im Steuerhinterziehungsverfahren grundsätzlich nicht mehr zu überprüfen; es sei denn, diese Verfügung erweise sich als offensichtlich unrichtig (VGE 361/83 vom 7.2.1984 Erw. 3c/aa; 339/84 vom 24.1.1985). Diese Praxis, welche in bezug auf Steuerstrafverfahren, welche in der Folge von Ermessenstaxationen durchgeführt wurden, entwickelt wurde, gilt umso mehr, wenn das Veranlagungsverfahren, in welchem der Hinterziehungsversuch begangen wurde, nicht mit einer Ermessenstaxation abgeschlossen wurde.

b) Die Steuerpflichtigen haben im Veranlagungsverfahren unrichtige Angaben gemacht, indem sie ein Architektenhonorar von rund Fr. 460 000.-- als Anlagekosten in Abzug brachten, obwohl nach dem Ergebnis der Begutachtung lediglich ein solches von Fr. 118 000.-- angemessen gewesen wäre. Es ist zwar richtig, dass die SIA-Ordnung Nr. 102 bezüglich der Bemessung von Architektenhonoraren nach Tarif A (in Prozenten der Bausumme) gewisse Ermessensspielräume offen lässt. Insbesondere gilt dies bei der Einteilung eines Werkes in eine bestimmte Bauklasse (z.B. Klasse III oder IV). Indessen lassen es diese Ermessensspielräume niemals und nicht annähernd zu, dass Honorarabweichungen bis zum annähernd vierfachen Betrag (vorliegend exakt 390,15 %) innerhalb eines vertretbaren Ermessensspielraumes liegen. Objektiv war deshalb vorliegend das als Anlagekosten eingesetzte Architektenhonorar krass übersetzt und hätte, sofern dies von den Veranlagungsbehörden nicht aufgedeckt worden wäre, zu einer massiven Steuerverkürzung geführt. Die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen für die Ausfällung von Steuerbussen nach § 87 StG sind deshalb erfüllt, was denn auch von den Beschwerdeführern nicht ernsthaft in Abrede gestellt wird. Die Behauptung, Höhe und Berechnungsweise des von der W. AG in

Rechnung gestellten Honorars "erscheine auch heute nicht als geradezu unhaltbar" ist nicht zutreffend. Wird ein solches Honorar aufgrund eines Gutachtens derart massiv herabgesetzt - wie dies hier der Fall war - und wird dieses Begutachtungsergebnis in die Grundstückgewinnsteuerveranlagung übernommen und von den bereits damals anwaltschaftlich vertretenen und über eigenes Fachwissen in bezug auf Architektenhonorare verfügenden Steuerpflichtigen akzeptiert mit der Konsequenz, dass sie anstatt Fr. 30 360.-- Fr. 173 323.-- (570 %) an Grundstückgewinnsteuern zu leisten haben, so kann nicht ernsthaft behauptet werden, das zum Abzug geltend gemachte Honorar sei haltbar gewesen.

3. a) Die Beschwerde stützt sich insbesondere auf die Behauptung, es fehle am subjektiven Tatbestandselement für eine versuchte Steuerhinterziehung. Die Beschwerdeführer hätten nicht vorsätzlich gehandelt, sondern stets "in guten Treuen die Höhe des Architektenhonorars als angemessen und vertretbar betrachtet, sei der Betrag ja nicht einfach zu Hinterziehungszwecken aus der Luft gegriffen worden", sondern er beruht nach Ansicht der Beschwerdeführer "auf seriösen Grundlagen und Einzelberechnungen".

b) Strafbar nach § 88 StG ist, wer vorsätzlich, d.h. wissentlich und willentlich, gehandelt hat. Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein. Dazwischen liegt ein Vermutungsschluss von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, auch willentlich handelt (R. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, 114/115).

Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die Beschwerdeführer sich der Unrichtig-

keit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst waren. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit Willen handelten, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hatten (Eventualvorsatz). Die Abklärung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen der Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann (BGE vom 31.5.1985 i.S. D., E. 4a; BGE vom 14.9.1984 in StR 1986, 312 und ASA 54, 463 E. 3a; BGE 100 Ib 480/1 E. 2; VGE 317/83 vom 31.7.1986 E. 6).

c) Der Nachweis des Vorsatzes darf vorliegend als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die Beschwerdeführer sich der Tatsache bewusst waren, dass dem der W. AG bezahlten Architektenhonorar keine angemessene Gegenleistung gegenüberstand. Dieses Bewusstsein lässt sich allenfalls nicht stringent nachweisen. Liegen die gesamten Umstände aber derart, dass das Vorgehen der Beschwerdeführer nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Grundstückgewinnsteuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann, dann bedienen sich die Veranlagungsbehörden und die Gerichte der weiteren Erfahrungstatsache, das äusserlich wahrnehmbare Handeln deute daraufhin, dass die Hinterziehung beabsichtigt sei. Eine natürliche Vermutung für Vorsatz darf namentlich in jenen Fällen Platz greifen, in denen die Steuerbarkeit des versuchsweise hinterzogenen Betrages problemlos ist (BGE vom 7.12.1984 i.S. M., E. 3c S. 10; VGE 317/83 E. 6 S. 11).

4. Vorliegend fallen für die Beurteilung der Frage des Vorsatzes folgende Umstände in Betracht:

a) Der Unterschied zwischen dem von der Verwaltung aufgrund eines Gutachtens angenommenen, begründeten Archi-

tektenhonorar (Fr. 118 000.--) und dem als Anlagekosten in Rechnung gestellten Honorar (Fr. 460 387.--) ist - wie bereits betont - äusserst frappant. Im Gutachten wird nachgewiesen, dass die Honorarberechnung in gravierender Weise von der SIA-Ordnung 102 (Ordnung für Arbeiten und Honorare der Architekten), Tarif A, gültig ab 1.1.1980, abweicht. Die markantesten Abweichungen sind die folgenden, wobei unbestritten ist, dass die Architekturarbeiten (Pläne usw.) im Jahr 1980 geleistet wurden, so dass der oberwähnte Tarif zur Anwendung gelangt (act. VI 11 S. 1):

aa) Bauklasseneinteilung:

Das Architektenhonorar wird berechnet in Prozenten der honorarberechtigten Baukosten, abgestuft in Klassen nach der Art der Bauobjekte und nach der Höhe der Baukosten. In die Klasse I mit dem tiefsten Honoraransatz fallen diejenigen Bauten mit anspruchslosen architektonischen Leistungen, während in die oberste Klasse V Aufgaben fallen, die ein ausserordentliches Mass an technischen und künstlerischen Leistungen erfordern. Das Gros der Wohn- und Industriebauten fällt in die Klassen II oder III, welche wie folgt definiert sind:

"II Bauaufgaben mit einfachem Innenausbau, einfacher Organisation und einfachen technischen Einrichtungen.

III Bauaufgaben mit reicherem Ausbau und erhöhten technischen, organisatorischen oder künstlerischen Anforderungen.

IV Anspruchsvolle Bauaufgaben, die infolge ihrer Vielgestaltigkeit ein besonderes Mass an technischer oder organisatorischer oder künstlerischer Leistung erfordern."

In der Rechnung der W. AG wird für die gesamten Teilleistungen a-h mit einem Honoraransatz von 7,78 %, Klasse III, gerechnet. Ein solcher Ansatz findet sich jedoch in Klasse III bei keiner honorarberechtigten Bausumme (vgl. SIA-Ordnung 102, 1980). In der Stellungnahme vom 25.1.1984 (act. VI 9) führen die Beschwerdeführer dann aus: "Beim Ho-

norarklassen-Ansatz ist uns ein Schreibfehler unterlaufen... Unser Honoraransatz von 7,78 % befindet sich nicht in Klasse III, sondern in Klasse IV. Bei einem angenommenen durchschnittlichen Verkaufspreis von Fr. 675 000.-- ist bereits ein überdurchschnittlicher Ausbau der Liegenschaft vorgesehen. Dies bedingt natürlich auch für den Architekten einen gewaltigen Mehraufwand." Die Beschwerdeführer anerkennen somit, dass sie selber die Architektenhonorarrechnung der W. AG ausgestellt hatten. Sie nahmen mit dieser Stellungnahme zudem auf Geschäftspapier der W. AG eine überarbeitete Architektenhonorarrechnung vor, mit welcher sie das Honorar auf Fr. 415 807.--, zuzüglich Fr. 24 866.-- für Nebenleistungen, reduzierten. Wie sich aus den Beispielen unter Art. 15.3 der Ordnung 102 ergibt, kommt für Wohnsiedlungen lediglich die Klasse II oder III, nicht aber die Klasse IV in Frage. Wie bei der 15-fachen Wiederholung des gleichen Einfamilienhauswohntyps von 843 m3 mit normalem Innenausbau und normalen technischen Anforderungen die Honorarklasse IV verantwortbar sein soll, ist unerfindlich und nicht begründbar (vgl. Art. 15.1 und 15.3 der Ordnung 102, Gutachten act. VI 11 Ziff. 6). Diskutabel wäre die Einteilung in Klasse III oder II oder allenfalls ein Zwischenhonorar zwischen diesen beiden Klassen (Ordnung 102 Art. 14.2), sicher aber nicht Klasse IV.

bb) Die Beschwerdeführer haben überdies bei Anwendung von Klasse IV einen zu hohen Prozentsatz eingesetzt. Dieser beträgt bei einer honorarberechtigten Bausumme von Fr. 7 282 500.-- nicht 7,78 %, sondern lediglich 7,23 % (Ordnung 102, Art. 17.1 und 17.2).

cc) Ein krasser Fehler, der einen erheblichen Beitrag zur übersetzten Honorarrechnung bildete, besteht auch darin, dass der Wiederholungsrabatt von 20 % für 10 und mehr gleiche Bauten nach Art. 26 der Ordnung 102 nicht vorgenommen wurde.

dd) Die Gesamtleistung des Architekten wird nach Art. 18 Ordnung 102 in folgende Teilleistungen aufgegliedert:

a) Vorprojekt	8 %
b) Bauprojekt	17 %
c) Detailstudien	9 %
d) Kostenvoranschlag	9 %
e) Ausführungspläne	26 %
f) Ausschreibung	7 %
g) Oberleitung der Bauausführung	18 %
h) Rechnungswesen	6 %
Gesamtleistung a-h	100 %
i) örtliche Bauführung	38 %
Gesamtleistung a-i	138 %

Von diesen Teilleistungen sind gemäss Gutachten das Vorprojekt (8 %), das Bauprojekt (17 %) sowie die Hälfte der Teilleistung Ausführungspläne (13 %), insgesamt also 38 %, erbracht. Demgegenüber stellten die W. AG bzw. die Beschwerdeführer auch die Detailstudien (9 %), den Kostenvoranschlag (9 %) und den gesamten Ansatz für die Ausführungspläne (26 %) in Rechnung und gelangten somit zu 69 %. Im Gutachten wird ausgeführt, dass Detailstudien und ein Kostenvoranschlag nicht vorhanden seien. Dies wurde von den Beschwerdeführern insbesondere bezüglich des Kostenvoranschlags nie abgestritten, geschweige denn widerlegt. Somit wurden offensichtlich Architekturleistungen in Rechnung gestellt, welche überhaupt nicht erbracht wurden und nach dem Stand des Verfahrens auch noch gar nicht nötig waren. Eine vorzeitige Erbringung dieser Bauleistungen wäre auch nicht sinnvoll gewesen, führte doch A.X. anlässlich der persönlichen Befragung aus, sie hätten die Ueberbauung aufgrund der behördlichen Schwierigkeiten nicht selber ausführen können. Diese Schwierigkeiten beruhten primär darauf, dass die Baubewilligungen nur unter der Bedingung einer vorgängigen Erstellung einer hinreichenden Zufahrt erteilt wurden, wie-

sen doch die Beschwerdeführer in ihrer Stellungnahme vom 25.1.1984 auf die jahrelangen Schwierigkeiten bei der Erschliessung ... hin.

b) Die vorstehend aufgezeigten Mängel der Architektenrechnung hätten unter den gegebenen Umständen auch einem aufmerksamen Laien in Bausachen nicht verborgen bleiben können. Bei den beiden Beschwerdeführern handelt es sich aber nicht um Laien in Bausachen. A.X. ist vielmehr seit 1972 als selbständiger Architekt tätig (act. VI 3) und auch B.X. ist ausschliesslich in der Baubranche, der Generalunternehmung, im Immobilienhandel, der Liegenschaftsverwaltung usw. tätig (vgl. act. VI 41, Steuerakt. B.X. 1985/86 insbesondere 6, ff.). Die beiden Beschwerdeführer haben auch selber die Architekturrechnung der ihnen gehördenen W. AG gestellt. Damit ist die Behauptung, die beiden Beschwerdeführer hätten die Architekturrechnung "stets in guten Treuen als angemessen betrachtet" ganz klar widerlegt.

c) Ein gewichtiges Indiz dafür, dass die masslos übersetzte Architektenhonorarrechnung erstellt wurde, um Grundstückgewinnsteuern zu sparen, ergibt sich auch aus der zeitlichen Abfolge der Geschehnisse. Die Architekturleistungen wurden im Jahre 1980 erbracht. Das Baugesuch wurde bereits am 24.4.1980 eingereicht. Die Rechnungstellung der W. AG datiert aber erst vom 10.12.1982, wobei offen bleiben kann, ob es sich hiebei nicht allenfalls um eine Rückdatierung handelt. Die Zahlung dieses Honorars an die W. AG erfolgte aber erst, nachdem die Grundstückgewinnsteuerdeklaration bereits eingereicht worden war gegen Ende August 1983. Die Beschwerdeführer - aufgefordert, die Zahlung dieses Honorars nachzuweisen - schrieben der Steuerverwaltung am 24. bzw. 31.8.1983, dass nun die "längst fälligen" Architektur-Honorarzahlungen erbracht worden seien (vgl. act. VI 16, 17, 18, 26 und 41).

Der Umstand, dass die Beschwerdeführer tatsächlich die Honorarsumme an die W. AG überwiesen haben, spricht nicht

gegen den vorsätzlichen Hinterziehungsversuch, nachdem diese Gesellschaft vollumfänglich im Eigentum der beiden Beschwerdeführer steht. Wirtschaftlich betrachtet ist die Honorarsumme weitgehend im Verfügungsbereich der Beschwerdeführer verblieben.

d) Die Beschwerdeführer betonen, der Verzicht auf ein Rechtsmittel gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung lasse keineswegs auf vorsätzliches Handeln schliessen, d.h. keineswegs gelte die Anerkennung der Richtigkeit dieser Veranlagungsverfügung auch für die Vergangenheit (d.h. mit rückwirkender Kraft). Es sei niemandem verboten, sich eines Besseren belehren zu lassen. Wenn jemand heute eine bestimmte Ansicht vertrete, heisse das noch lange nicht, dass er, als er ein Jahr zuvor eine davon abweichende Ansicht vertreten habe, das damals nicht in guten Treuen getan habe. Damit anerkennen die Beschwerdeführer, dass die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.

Die Eidg. Steuerverwaltung betont in ihrem Kreisschreiben vom 2.5.1955 betreffend Bussen bei Hinterziehungsversuch, der Verzicht auf das Einsprache- und Beschwerderecht bei Ermessenstaxationen lasse noch nicht ohne weiteres den Schluss zu, dass der Steuerpflichtige damit seine Hinterziehungsabsicht zugestanden habe (ASA 23, 419). Hier liegen die Umstände allerdings anders. Während der ermessensweise Veranlagte oft über zu wenig oder untaugliche Unterlagen verfügt, um einen zuverlässigen Ueberblick über sein Erwerbseinkommen zu haben und dementsprechend mitunter infolge Beweisnotstandes eine Ermessenstaxation akzeptieren muss, ist die Frage der Angemessenheit eines Architektenhonorars doch weitgehend überprüfbar. Ob unter Miteinbezug der Erwägungen 4 a-c die Nichtanfechtung der Veranlagungsverfügung nicht doch eine Schuldanerkennung indiziert, kann aber offen bleiben, weil der Vorsatznachweis ohnehin rechtsgenüglich erstellt ist. Zu erwähnen ist aber noch, dass die massive Abweichung zwischen der in Rechtskraft erwachsenen

Veranlagung und der Deklaration der Pflichtigen eine natürliche Vermutung sowohl für objektiv unrichtige Deklaration wie auch für Vorsatz schafft (vgl. BGE vom 31.5.1985 i.S. D., Erw. 3a und 4d). Diese natürliche Vermutung wird noch verstärkt durch die Tatsache, dass hier infolge der kurzen Eigentumsdauer der Grundstückgewinnsteuerbetrag besonders hoch ausfiel (vgl. act. VI 8; § 53 Abs. 3 StG), weshalb die Versuchung mit Gewinnmanipulationen eine Steuerreduktion herbeizuführen, auch besonders verlockend war (vgl. A. Margairaz, Steuerhinterziehung und staatliche Kontrolle, S. 14).

5. Steht die versuchte Steuerhinterziehung fest, so ist noch die Angemessenheit der ausgefällten Bussen zu überprüfen. Die Busse bei versuchter Steuerhinterziehung beträgt bei den kantonalen Steuern bis zu Fr. 20 000.--. In einer Weisung vom 24.8.1984 hält der Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung zur Bussenhöhe fest:

> "Die Busse bei vollendeter Hinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der Nachsteuer (§ 87 Abs. 2 StG), bei versuchter Tatbegehung 2/3 dieses Ansatzes. ...
> Die Bussen sind nach dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen zuzumessen". (Organisationshandbuch Nr. 255)

Das Bundesgericht hat in bezug auf die direkte Bundessteuer festgestellt, die Busse sei bei Hinterziehungsversuchen als Regel mindestens auf den einfachen Betrag der Steuer festzusetzen, welche beim Gelingen der Hinterziehung dem Staat vorenthalten worden wäre (BGE vom 27.8.1985 i.S. Z., E. 4 S. 14; 85 I 260 E. 3b). Versuchsweise hinterzogen wurden vorliegend über Fr. 140 000.--, weshalb die oberwähnte Regelbusse bei rund Fr. 70 000.-- für jeden der beiden Täter läge, während die Regelbusse gemäss der zitierten Weisung bei rund Fr. 47 000.-- je Pflichtigen läge. Diese Bussen kommen aufgrund des Maximalansatzes von Fr. 20 000.-- gemäss § 88 Abs. 2 StG nicht zur Anwendung. Anderseits gebietet es die objektive Schwere der Tat, um nicht in eine stos-

sende Nivellierung und rechtsungleiche Behandlung gegenüber Tätern mit kleineren Hinterziehungsbeträgen zu verfallen, in einem solchen nur mit Zurückhaltung den Maximalbussenansatz zu unterschreiten. Vorliegend rechtfertigt sich eine Reduktion der Bussen auch deshalb nicht, weil das Verschulden der Beschwerdeführer erheblich ist (vgl. Erw. 4) und sie in guten finanziellen Verhältnissen leben.

StPS 3/87 Seite 118

Gewinnungskosten des unselbständigerwerbenden Alleinaktionärs (Par. 22bis StG; Art. 22bis WStB)

Will der Steuerpflichtige die effektiven Gewinnungskosten geltend machten, dann hat er hiefür den Nachweis zu erbringen. In casu (Fall eines von seiner AG angestellten Alleinaktionärs) zeitigt die genaue Untersuchung der Spesenbelege und der vom Verwaltungsgericht einverlangten Geschäftsunterlagen der Arbeitgeberin den fehlenden Gewinnungskostencharakter der geltend gemachten Auslagen. Weisen schon die eingereichten Belege auf verdeckte Lebenshaltungskosten hin, so ist erst recht bei der Berücksichtigung von lediglich behaupteten, aber unbelegten Aufwandpositionen grösste Zurückhaltung geboten.

VGE 364-79 vom 28. Januar 1980 i.S. P. (Abweisung unter Vornahme einer reformatio in peius)

StPS 3/87 Seite 126

Steuerhinterziehung, versuchte; Bussenbemessung (Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

Im Steuerhinterziehungsverfahren gilt die allgemeine Beweisregel des Steuerrechts, wonach die Steuerbehörde steuerbegründende Tatsachen nachzuweisen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis jener Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld min- dern oder aufheben. Im Zweifelsfall ist weder pro fisco noch contra fiscum zu entscheiden, sondern aufgrund von pflichtgemässer Beweiswürdigung.

Bussenbemessung: Voraussetzungen, unter denen nichtverbuchte Provisionen (Schmiergelder) im Steuerhinterziehungsverfahren Anerkennung finden können. Voraussetzungen, unter denen sich eine Bussenreduktion wegen Beeinträchtigung des Steuerpflichtigen in seiner Leistungsfähigkeit zufolge Kumulation mehrerer, von verschiedenen Steuerhoheiten ausgefällter Bussen rechtfertigt.

VGE 355-86 vom 27. März 1987 i.S. R. (Abweisung, noch nicht in Rechtskraft erwachsen) = 02.87.021

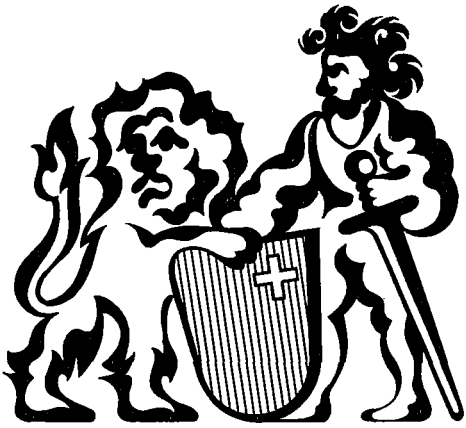
StPS 3/87 Seite 144

Versuchter Steuerbetrug (Par. 94 Abs. 1 StG; Art. 22 und Par. 25 StGB); Stellung der Steuerverwaltung im Strafverfahren (Par. 17 lit. b StPO; Par. 24 Abs. 2 VVStG); Verhältnis von Steuerbetrug zu den gemeinrechtlichen Urkundendelikten (Art. 251 f. StGB)

Im Steuerbetrugsverfahren ist die Kantonale Steuerverwaltung Geschädigte im Sinne von Par. 17 lit. b StPO und somit auch Partei mit allen prozessualen Rechten.
Die aus Gründen der Steuerersparnis erwirkte Falschbeurkundung eines Grunstückkaufes ist sowohl als gemeinrechtliches Urkundendelikt nach Art. 253 StGB (Erschleichung einer Falschbeurkundung) als auch nach Steuerstrafrecht (Steuerbetrug, Par. 94 StG) zu ahnden.
Der Steuerbetrug im Sinne von Par. 94 StG ist ein sogenanntes Gefährdungsdelikt, d.h. ein Erfolg im Sinne einer tatsächlich gelungenen Steuerhinterziehung ist nicht Tatbestandsmerkmal.

Urteil des Kantonsgerichts Schwyz vom 21. November 1986 i.S. A. und C.

Juni 1987 5. Jahrgang Heft 3



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide
- Gewinnungskosten des unselbständigerwerbenden Alleinaktionärs 118
- Steuerhinterziehung, versuchte; Bussenbemessung 126
- Versuchter Steuerbetrug; Stellung der Steuerverwaltung im Strafverfahren; Verhältnis von Steuerbetrug zu den gemeinrechtlichen Urkundendelikten 144

(3 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 1980 i.S. P. (VGE 364/79)

Gewinnungskosten des unselbständigerwerbenden Alleinaktionärs (§ 22bis StG; Art. 22bis WStB)

Erwägungen:

1. ... (Formelles)

2. Sowohl das Wehrsteuerrecht (Art. 22bis WStB) wie auch das kantonale Steuergesetz (§ 22bis StG) räumen dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, indem er entweder pauschale Gewinnungskostenabzüge vornehmen oder aber die effektiven Gewinnungskosten geltend machen kann. Bei den Gewinnungskosten, die nur mittelbar mit der Berufstätigkeit zusammenhängen (Auslagen für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, für Schichtarbeit und beruflich bedingte auswärtige Unterkunft) gibt es keine eigentlichen Pauschalen, sondern die Ausführungsvorschriften zur Steuergesetzgebung begnügen sich mit einer Pauschalierung der Bemessungsfaktoren. Diese sog. Pauschalen sind Veranlagungshilfen, welche aufgrund von Durchschnittswerten festgelegt werden und der Mehrzahl der Fälle gerecht werden (Känzig, Wehrsteuer, N 18 zu Art. 22bis WStG, Felix Escher, Die Gewinnungskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nach baselständtischem Steuerrecht, BJM 1977 S. 15). Daneben kennt die Gesetzgebung Pauschalen für die eigentlichen Berufsauslagen, die dem Steuerpflichtigen auch dann gewährt werden, wenn er keinerlei Nachweis leistet und die effektiven Auslagen allenfalls geringer ausfallen. Im kantonalen Recht werden solche Pauschalabzüge in § 22bis Abs. 1 lit. c und d StG (in der Fassung vom 22.9.1972; Anm. der Redaktion) abschliessend aufgezählt (VGE 116/75 vom 7.5.1975, in EGV 1975 S. 18 ff.), während der WStB in Art. 22bis Abs.

1 lit. c eine nicht abschliessende Aufzählung einiger Berufsauslagen nennt, wobei das Eidg. Finanz- und Zolldepartement verhalten wird, Pauschalabzüge festzusetzen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Geltendmachung der effektiven Gewinnungskosten, dann hat er hiefür den Nachweis zu erbringen (§ 22bis Abs. 4 StG; Art. 22bis Abs. 2 Satz 2 WStB; EGV 1975 S. 19 E. 4). Werden die effektiven Abzüge geltend gemacht und bewilligt, so fallen die Pauschalen dahin und umgekehrt.

3. Der Beschwerdeführer verlangt sowohl die Gewinnungskostenpauschalen gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c und d und darüber hinaus verlangt er, dass auch die ihm von seinem Geschäft ausbezahlte Spesenpauschalentschädigung von Fr. 12 000.-- als Gewinnungskosten anerkannt werde. Wie dargestellt, ist dies nicht angängig. Kann der Beschwerdeführer die von ihm behaupteten Gewinnungskosten nachweisen, so kann er diese abziehen, wobei die Pauschalen wegfallen. Misslingt ihm dieser Nachweis, hat er sich mit den Pauschalen zu begnügen oder die Verwaltung kann ihm, sofern zweifellos die effektiv angefallenen Spesen die Pauschalen übersteigen, einen bestimmten Betrag nach pflichtgemässem Ermessen anerkennen.

4. Der Beschwerdeführer macht geltend, es entstünden ihm eine ganze Anzahl von Auslagen, die in keiner Reisekostenabrechnung figurierten. Deshalb sei mit der Arbeitgeberin die Regelung mit der pauschalen Vergütung getroffen worden, um die internen Abrechnungen zu vereinfachen und so Zeit für gewinnbringende Aufgaben zu erhalten. Im einzelnen reicht er folgende Zusammenstellung von angeblichen Gewinnungskosten, welche mit der Spesenpauschale von Fr. 12 000.-- abgegolten worden sein sollen, ein (Aufstellung vom 7.8.1979).

- Einladung von Kunden resp. deren Einkäufern und von Lieferanten im Privathaushalt monatlich ca.	Fr.	500.--
- Arbeitszimmer in Wohnung und geschäftl. Telefongespräche ab privatem Apparat monatlich	Fr.	250.--
- kleine Geschenke (Wein aus dem privaten Keller für Einkäufer usw.) monatlich min.	Fr.	100.--
- kleine Reisespesen, Trinkgelder, kleine Konsumationen auf Reise monatlich min.	Fr.	100.--
	Fr.	950.--
pro Jahr somit	Fr.	11 400.--
- Kleider mindestens	Fr.	3 000.--
- Weiterbildung	Fr.	600.--
- zusätzliche, nicht entschädigte auswärtige Verpflegung (Mittag- und Nachtessen)	Fr.	1 000.--
	Fr.	16 000.--

Mit Verfügung vom 31.8.1979 forderte die Gerichtsleitung den Beschwerdeführer auf, verschiedene Unterlagen, u.a. den Geschäftsabschluss für das Jahr 1976 und verschiedene Aufwandkonten samt Belegen des Geschäftsjahres 1976 einzureichen. Ferner wurde er aufgefordert, private Telefonrechnungen für das Jahr 1976 sowie Rechnungen für private Weineinkäufe für das Jahr 1976 einzureichen. Im weiteren wurden ihm einige Fragen zur Beantwortung vorgelegt. Mit Schreiben vom 20.9.1979 kam der Pflichtige dieser Beweisauflageaufforderung teilweise nach. Dabei machte er geltend, weil die P. AG (Arbeitgeberin des Beschwerdeführers; Anm. der Redaktion) anfangs 1979 umgezogen und nicht mehr die gleiche Sekretärin wie 1976 beschäftigt sei, sei es nicht mehr möglich, sämtliche Belege innert nützlicher Frist zusammenzutragen. Die Auswertung dieser Unterlagen ergibt folgende Resultate:

4.1. Die P. AG führt unter der Nummer 55.10 das Aufwandkonto "Reise- und Kundschaftsspesen". In der Erfolgsrechnung 1976 figuriert unter dieser Position ein Aufwand von Fr. 55 374.65. Dem Beschwerdeführer wurden zu Lasten dieses Kontos folgende Zahlungen geleistet:

- 12 monatliche Auszahlungen "Spesen P."	Fr. 29 750.90
- Mit Buchungsdatum vom 31.12.1976 "Spesen P. per 1976" (von den Vorinstanzen als Einkommensbestandteil aufgerechneter Betrag)	Fr. 12 000.--
Totalbezüge	Fr. 41 750.90

Diese Spesenzusammenstellung erscheint aus mannigfachen Gründen nicht als reell.

a) Der Bruder des Beschwerdeführers, X.P., welcher ebenfalls wie der Beschwerdeführer selber die Reisetätigkeit besorgt, erhielt Spesen von insgesamt Fr. 3 860.55, also weniger als 10 % der an den Beschwerdeführer bezahlten Spesen. Diese Spesen wurden in 23 Teilbeträgen ausbezahlt, wobei die Einzelzahlungen auf Franken und Rappen lauteten und einzelne Positionen unter Fr. 100.-- lagen. Die Behauptung, es seien Pauschalzahlungen gewählt worden zur Vereinfachung der Abrechnung, überzeugt nicht, zumal auch an den Beschwerdeführer persönlich monatlich ungerade Beträge ausbezahlt wurden.

b) Die Zusammenzählung der Einzelbelege zum Konto 55.10 ergibt einen Betrag von Fr. 20 295.35. Für den Rest, d.h. für Fr. 9 455.55, wurden keine Belege eingereicht. Nachdem solche Belege während 10 Jahren aufzubewahren (Art. 962 OR) und ein Teil der Belege vorhanden sind, überzeugt der Einwand, das Archiv sei noch nicht einwandfrei eingerichtet, nicht, ist doch anzunehmen, dass die Belege eines Kontos gesamthaft am gleichen Ort aufbewahrt werden. Auch unter dem Eindruck der drohenden reformatio in peius vermochte der Beschwerdeführer die fehlenden Belege nicht beizubringen, obwohl er hiezu nochmals ausdrücklich aufgefordert wurde (vgl. Zwischenbescheid vom 17.11.1979).

c) Besonders instruktiv ist ein Blick in die vorhandenen Einzelbelege. Es finden sich darunter zahlreiche Kassa-

streifen von Einkäufen in Detailläden wie Denner, Tax Free Shop, Konditoreien, Warenhäuser, Spielwarengeschäfte usw. Diese Kassastreifen tragen auf der Rückseite zumeist den Vermerk "Kundengeschenk(e)". Ob allerdings Einkäufe in einem Denner-Discount mit Einzelpositionen bis zu Fr. 1.25 und Fr. 2.10 Kundengeschenke sind, ist doch sehr fraglich. Viel näher liegt die Annahme, dass der Beschwerdeführer, der - was nicht aus den Augen gelassen werden darf - mit seiner Arbeitgeberin wirtschaftlich identisch ist, teilweise seinen privaten Lebensaufwand über das Spesenkonto deckte. Vollends zur Gewissheit wird dieser Verdacht bei der Würdigung der sehr zahlreichen Belege über Restaurationsspesen. Wenn der Beschwerdeführer, verheiratet und Vater von zwei Kindern, welche damals 8 und 10 Jahre alt waren, am Samstag, 15.5.1976 im Hotel ... in Walenstadt neben Geschnetzeltem und Felchen auch noch 2 x Kinderteller bezahlte, so handelt es sich dabei sicher nicht um Geschäftsunkosten, sondern um Lebenshaltungskosten, die im Zusammenhang mit einem Wochenendausflug mit Familie entstanden sind. Das gleiche gilt für eine Konsumation im Posthotel ... (ebenfalls u.a. 2 x Kinderteller), für den Ausflug am Sonntag, 5.9.1976 nach Degersheim (Rechnung für Fam. P. Fr. 85.20) oder für die Zukehr im ... in Lenzerheide, wo u.a. Gerichte mit den aus der kindlichen Märchenwelt stammenden Phantasiebezeichnungen "Disney" und "Pinocchio" aufgetragen wurden. Aus einem andern Zusammenhang ergibt sich, dass der Beschwerdeführer oder (und) Familienangehörige im Jahre 1976 mehrmals in Porto-Ronco bei Brissago Ferien machten. Es erstaunt nach dem bereits Gesagten nicht, dass dementsprechend Konsumationsspesen aus Orten wie Ascona, Locarno und Cannobio in grosser Zahl vorliegen. Ins gleiche Kapitel gehören wohl auch Auslagen, die in beliebten Ausflugsorten wie Lenzerheide oder Valbella entstanden sind. Dass ein Beleg das Datum des 2.8.1975 trägt, mag auf ein Versehen bei der Einordnung zurückzuführen sein, die Herkunft aus Ascona weist aber dennoch in die bereits gezeigte Richtung.

4.2. Der Beschwerdeführer will Geschäftspartnern kleine Geschenke, insbesondere Wein aus dem privaten Keller verabreicht haben, welche mindestens monatlich Fr. 100.-- erreichten. Auf die Aufforderung hin, Quittungen über private Weineinkäufe im Jahre 1976 einzureichen, legte er drei Einzahlungsempfangsscheine ein, auf welchen Zahlungen an eine Weinhandlung von insgesamt Fr. 182.40 ausgewiesen sind. Daneben findet sich eine mit Tinte geschriebene Zusammenstellung über den Direkteinkauf französischer Weine zu einem Betrag, inkl. Zoll und Wust von Fr. 528.95. Auf diesem Zettel ist zudem der Vermerk angebracht "Für Mefa 76". Selbst wenn diese Zusammenstellung als Beleg für die Auslage als solche anerkannt wird, trifft es auf jeden Fall nicht zu, dass der Beschwerdeführer diese Auslage über die Spesen-Pauschale abgedeckt hat. Im Konto 59.30 "Werbung, Ausstellungen" wurden ihm mit Buchungsdatum vom 5.5.1976 mit der Bezeichnung "Mefa div. Spesen P." Fr. 2 000.-- ausbezahlt, so dass erwiesen ist, dass der Beschwerdeführer versucht, zweimal den gleichen Betrag abzuziehen. Im übrigen findet sich allein im Konto 59.30 unter der Bezeichnung "Kundengeschenke, Weihnachtsgeschenke" ein Betrag von Fr. 4 063.70. Im weiteren liess sich der Beschwerdeführer über das Spesenkonto sogenannte Kundengeschenke im Betrage von Fr. 1 544.20 bezahlen (vgl. hiezu E. 4.1 c). Dass er über diese, teilweise schon recht dubiosen Kundengeschenke hinaus weitere Kundengeschenke machte, ist unter diesen Umständen weder glaubhaft, geschweige denn nachgewiesen.

4.3. Das vorstehend Gesagte gilt ebenso für die Positionen "kleine Reisespesen, Trinkgelder, kleine Konsumationen auf Reisen" sowie "zusätzliche nicht entschädigte auswärtige Verpflegung". Der ihm ausbezahlte Spesenbetrag von Fr. 29 750.90 (entspricht annähernd dem dreifachen Geschäftsgewinn des Jahres 1976) ist bereits übermässig. Hinzu kommt, dass der Beschwerdefürer noch aus anderen Konten (z.B. 59.30) Spesenleistungen ausgerichtet wurden. Aus den Detailbelegen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer Spesenbelege mit

Akribie sammelte, figurieren doch in der Belegsammlung zahlreiche Einzelbelege mit Ausgabenposten von je weniger als Fr. 2.--. Für kleine Reisespesen und dergl. bleibt unter diesen Umständen kein Raum.

4.4. Für Einladungen an Kunden und Lieferanten in den Privathaushalt will der Beschwerdeführer einen Betrag von monatlich Fr. 500.-- ausgegeben haben. Dies entspricht in etwa dem gesamten Lebensmittelaufwand einer Durchschnittsfamilie. In der Spesensammlung des Beschwerdeführers zum Konto 55.10 figuriert eine Rechnung für Fleischlieferungen der LVZ-Metzgerei im Betrage von Fr. 187.80. Diese Rechnung ist mit dem Vermerk versehen "Kundenessen zu Hause". In Berücksichtigung der "Spesenmentalität" des Beschwerdeführers kann kein Zweifel daran bestehen, dass er sich solche Auslagen hätte separat ausbezahlen lassen, sofern sie tatsächlich entstanden wären. Zu erwähnen ist auch, dass neben den sehr umfangreichen Restaurationsspesen, die unter dem Titel "Kundschaftsspesen" über das Konto 55.10 verbucht wurden, kaum mehr Raum für umfangreiche Drittverköstigungen im Privathaushalt mehr besteht. Diese Aufwandbehauptung ist deshalb ebenfalls völlig unglaubwürdig.

4.5. Für Kleider beansprucht der Beschwerdeführer einen Abzug von jährlich mindestens Fr. 3 000.--. Bei Aufwendungen für Kleider und Wäsche kommt ein Abzug nur in Frage, wenn ausschliesslich zu Berufs- oder Arbeitszwecken dienende Berufskleider angeschafft und benützt werden. Auslagen für Kleider sind hingegen nicht abzugsfähig, wenn mit Rücksicht auf die Stellung im Beruf schönere Kleider angeschafft wurden oder auch wenn der Verbrauch von Kleidern und Wäsche wegen des Berufs besonders gross ist. Die Berufsausübung verteuert die Lebenshaltung oft in vielerlei Hinsicht; aus einer berufsbedingten Verteuerung der Lebenshaltung kann jedoch kein Recht auf Abzüge abgeleitet werden. Als abzugsfähige Berufskleider kommen etwa Ueberkleider, Berufsmäntel, Berufsschürzen, Kopfbedeckungen für Köche, Gummistiefel u.a.

mehr in Frage (vgl. VGE 345/79 vom 21.9.1979 E.5, Känzig, a.a.O., N 8, 9 zu Art. 22bis WStB; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 11 ff. zu § 26, N 15 zu § 25; O. Bosshardt, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, IV S. 100). Der Beschwerdeführer ist, wie er selber ausführt, nicht auf besondere Berufskleider, sondern auf Repräsentationskleider angewiesen, weshalb unter diesem Titel kein Abzug in Frage kommt.

4.6.-4.7. ...

5. ... Der Beschwerdeführer verweist ... auf seine Zusammenstellung vom 7.8.1979 und betont, dass es in einem Geschäft, welches zum grossen Teil auf persönliche Beziehungen aufgebaut sei, Auslagen geschäftlicher Natur entstünden, welche nicht ausnahmslos mit Quittungen nachgewiesen werden könnten. Insbesondere betont er, dass viele geschäftliche Einladungen im privaten Haushalt stattfänden, welche nicht durch Belege nachgewiesen werden könnten. Das Verwaltungsgericht verkennt nicht, dass an den Nachweis gewisser Gewinnungskosten Grenzen gesetzt sind. In solchen Fällen darf die Beweispflicht selbstverständlich nicht ad absurdum geführt werden, sondern es ist zu berücksichtigen, dass bei einer bestimmten beruflichen Stellung erfahrungsgemäss Gewinnungskosten anfallen und es ist ermessensweise ein Abzug zuzugestehen. Ergibt sich aber wie hier, dass viele behauptete Gewinnungskosten nachgewiesenermassen nicht entstanden sind, dass Lebenshaltungskosten Aufwand für Ferien usw. als Gewinnungskosten betrachtet werden, so ist bei der Berücksichtigung von lediglich behaupteten Gewinnungskosten, bei denen möglicherweise tatsächlich ein gewisser berufsbedingter Aufwand entstanden sein kann, grösste Zurückhaltung geboten. ...

6. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. März 1987 i.S. R. (VGE 355/86)

Steuerhinterziehung, versuchte; Bussenbemessung (Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt:

A) R. betreibt in ... ein Reinigungsinstitut. Während der Veranlagungsperiode 1981/82 wohnte er in der Gemeinde X. Bundessteuerrechtlich ist deshalb der Kanton Schwyz Veranlagungskanton (Art. 77 BdBSt).
In der Wehrsteuererklärung vom 22.4.1981 deklarierte R. für die Steuerperiode 1981/82 ein steuerbares Einkommen von Fr. 41 798.--. Das WUST-Inspektorat nahm in der Folge eine Bücherrevision vor und stellte fest, dass in den Jahren 1979/80 durchschnittlich Fr. 93 050.-- (1979: Fr. 82 335.--; 1980: Fr. 103 766.--) Geschäftseinnahmen nicht verbucht und deklariert waren. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer veranlagte deshalb am 29.7.1983 anstelle der deklarierten Fr. 41 798.-- ein steuerbares Einkommen von Fr. 134 800.--. Die Veranlagungsverfügung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

B) Mit Zwischenbescheid vom 26.4.1984 leitete die VdBSt gegen R. ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 131 Abs. 2 BdBSt ein. Am 24.10.1985 wurde R. im Beisein seines Rechtsvertreters persönlich zur Sache befragt.

C) Mit Verfügung vom 25.7.1986 beschied die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer:

"1. Der Angeschuldigte wird der versuchten Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer, 21. Periode 1981/82) schuldig befunden.

2. In Anwendung von Art. 131 Abs. 2 BdBSt wird der Angeschuldigte mit einer Busse von Fr. 20 000.-- bei der direkten Bundessteuer bestraft.

3. Die Busse im Betrage von Fr. 20 000.-- ist innert 30 Tagen seit Zustellung, spätestens jedoch am Tage nach Eintritt der Rechtskraft, an die Inkassostelle für die direkte Bundessteuer (PC 60-8927) zu überweisen.

4. Rechtsmittelbelehrung

5. Zufertigung"

D) Mit Eingabe vom 22.9.1986 liess R. gegen die Strafsteuerverfügung Beschwerde erheben mit folgenden Begehren:

"Es sei die Verfügung aufzuheben und die Sache zu neuer Beurteilung an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.

Ev. es sei eine Busse in einer Fr. 2 000.-- nicht übersteigenden Höhe festzusetzen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Fiskus."

E-F)...

Erwägungen:

1. a) Nach Art. 131 Abs. 2 BdBSt ist eine Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- zu verhängen, wenn sich während des Veranlagungsverfahrens ergibt, dass ein Pflichtiger zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Steuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Steuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Ge-

brauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat. Strafbar ist nach dieser Bestimmung nur, wer vorsätzlich handelt, d.h. mit Wissen und Willen die in Art. 131 Abs. 2 BdBSt bezeichneten täuschenden Vorkehren getroffen hat (ASA 54, 1986, 462 E. 2; StPS 1985 Heft 4, S. 190; BGE 100 Ib 480 E. 2; VGE 345/85 vom 24.4.1986, Erw. 2a).

b) Der objektive Tatbestand des Hinterziehungsversuches ist somit dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang seiner Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie unrichtige Angaben macht, eine Steuerverkürzung aber dennoch nicht eintritt, weil die Widerhandlung noch rechtzeitig entdeckt und vereitelt wird (Känzig, Wehrsteuer, N 13 zu Art. 131; VGE 307/82 vom 13.8.1982 E. 2).

c) Der subjektive Tatbestand verlangt vorsätzliches Verhalten, d.h. der Täter muss wissentlich und willentlich gehandelt haben. Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein. Dazwischen liegt ein Vermutungsschluss von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, dies auch willentlich tut (R. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, 114/115; VGE 332/86 vom 9.12.1986, E. 3b).

Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss, wie bereits dargelegt, angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte,

d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hatte (Eventualvorsatz). Die Ueberprüfung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen der Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Der Vorsatz ist einerseits nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen von der Steuerbehörde leicht festgestellt werden konnte; denn der Pflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörde auf seine Angaben abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (BGE vom 31.5.1985, i.S. D., E. 4a; BGE vom 14.9.1984 in StR 1986). Anderseits ist bei ermessensweiser Höherschätzung, die sich vorwiegend auf Erfahrungszahlen stützt, Zurückhaltung geboten. Wenn sich ein Steuerpflichtiger mit der Ermessenseinschätzung abgefunden und auf die Erhebung eines Rechtsmittels verzichtet hat, so darf nicht ohne weiteres auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen werden (zit. BGE vom 31.5.1985; Kreisschreiben der EStV vom 2.5.1955, ASA 23 S. 418 sowie Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, S. 477/78; Noher, Der Hinterziehungsversuch bei der Wehrsteuer, ASA 24, S. 408). Aufgrund dieser Ueberlegungen lässt sich von der Tatsache, dass sich deklariertes und ermessensweise veranlagtes Einkommen nicht decken, nicht a priori auf einen Hinterziehungsversuch schliessen. Wenn jedoch die Differenz zwischen dem deklarierten und ermessensweise veranlagten Einkommen gross ist, nimmt man für den betreffenden Steuerpflichtigen grundsätzlich an, dass er um die unvollständigen Angaben gewusst haben musste und deshalb auch gewillt war, eine zu niedrige Veranlagung herbeizuführen (vgl. Masshardt, a.a.O., N 23 zu Art. 92; VGE 361/83 vom 7.2.1984 Erw. 3 in StPS 2/84, 67; 339/84 vom 24.1.1985 Erw. 3 in StPS 3/85, 146/47; VGE 333/83 vom 7.3.1984; ASA 34, 46 ff.; Weisung der Kantonalen Steuerverwaltung über die Behandlung von Deklarationsfehlern, die

Nachbesteuerung und die Instruktion im Strafverfahren vom 24.8.1984 Organisationshandbuch Nr. 255, Ziff. 11 und 13).

2. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er versuchte, die Steuern zu hinterziehen (vgl. Beschwerdeschrift S. 2, 6). Er bemängelt vielmehr, dass die Steuerverwaltung kritiklos auf die Zahlen des WUST-Inspektorates bzw. auf die rechtskräftige Veranlagungsverfügung abstellte. Die von der EMRK gewährleistete Unschuldsvermutung gebiete, dass im Hinterziehungsverfahren neben den belastenden auch den entlastenden Momenten nachzugehen sei. So seien als konnexer Aufwand die Wustzahlungen von Fr. 9 339.--, im weiteren nichtverbuchte Barprovisionen, WIR-Geld-Verluste sowie höhere, wegen der Hinterziehung jedoch nicht bezahlte Sozialversicherungsbeiträge mitzuberücksichtigen. Die Bussenbemessung habe sich zudem nach den strafrechtlichen Vorschriften zu richten.

3. Das Verwaltungsgericht hat in Fiskalstrafentscheiden wiederholt festgestellt, solange eine in Rechtskraft erwachsene Ermessenstaxation nicht offensichtlich übersetzt erscheine, bestehe kein Anlass, diese im Rahmen eines Strafverfahrens vorfrageweise zu überprüfen (VGE 362/83 vom 7.2.1984 in StPS 2/84, 68; 333/84 vom 7.9.1984 Erw. B 2a, Prot. S. 500, VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 2 b) aa)).

Im vorliegenden Fall konnte der Beschwerdeführer nur untaugliche Bücher vorlegen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation waren somit erfüllt (Art. 92 BdBSt). Das Wesen der Ermessenstaxation besteht nun darin, der Wirklichkeit im Einzelfall so nahe wie möglich zu kommen, wobei die Steuerbehörde innerhalb des Schätzungsrahmens eher nach oben tendieren soll, um zu verhindern, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher seine Verfahrenspflichten lückenlos und korrekt erfüllt, nicht schlechter gestellt wird, als der widersetzliche oder nachlässige Steuerpflichtige (E. Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, 70/71 mit Hinwei-

sen; H. Gerber, Die Steuereinschätzung, StR 1980, 304; VGE 369/80 vom 10.2.1981 Erw. 2a, Prot. 59; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 41 zu § 75). Taxation nach pflichtgemässem Ermessen kann nicht gleichbedeutend sein mit einer Lösung, mit einer zahlenmässig allein richtigen Veranlagung. Bei jeder Schätzung besteht ein Spielraum, dessen obere und untere Grenze kaum je mit Sicherheit und scharf erkennbar ist (vgl. Gerber, a.a.O., S. 311). Es bleibt somit u.a. zu prüfen, ob die rechtskräftige Ermessenstaxation, welche sich auf die vom WUST-Inspektorat ermittelten Umsatzzahlen stützte und insoweit eine recht genaue Taxation darstellt, als offensichtlich übersetzt erscheint (Erw. 5).

4. Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass im Steuerhinterziehungsverfahren die in der europäischen Menschenrechtskonvention verankerte Unschuldsvermutung gelte und dass deswegen die verfügende Behörde nicht nur belastenden, sondern auch entlastenden Momenten nachzugehen habe. Im Zweifelsfalle sei zugunsten des Steuerpflichtigen und in Abweichung der Nachsteuerfaktoren zu entscheiden. Diese Ansicht ist nicht zutreffend.

a) Im Steuerrecht gilt die allgemeine Regel, dass steuerbegründende Tatsachen die Steuerbehörde nachzuweisen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis jener Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Bd. III, N 34 zu § 75 mit weiteren Zitaten). Diese Beweisregel gilt auch im kantonalen und im bundessteuerrechtlichen Nach- und Strafsteuerverfahren, da hier, im Gegensatz zum Steuerbetrug (§ 96 StG, welcher auf die StPO verweist; im z. Zt. im Vernehmlassungsverfahren stehenden Revisionsentwurf der StPO wird der Grundsatz in dubio pro reo erstmals ausdrücklich erwähnt), die Vorschriften über das Einschätzungs- und Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar sind (§ 92 Abs. 5 StG, § 84 Abs. 4 StG, Art. 66 BdBSt, § 2 VVzBdBSt, nGS I 121). Es kommt somit der Grundsatz der freien, nach pflicht-

gemässem Ermessen vorzunehmenden Beweiswürdigung zum Tragen (§ 25, VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 3c; VGE 381/82 und 380/82 vom 4.9.1984, Erw. 3, Prot. S. 394, 415). Die persönliche Ueberzeugung der Beurteilenden ist dafür massgebend, welche Tatsachen als bewiesen gelten. Im Zweifelsfall ist weder pro fisco noch contra fiscum zu entscheiden, sondern aufgrund pflichtgemässer Beweiswürdigung (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 26 zu § 75).

b) Daran ändert auch die Unschuldsvermutung gemäss EMRK nichts. Artikel 6 Abs. 2 der Konvention lautet: "Bis zum gesetzlichen Nachweis seiner Schuld wird vermutet, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist." Es ist zunächst fraglich, ob die EMRK auf steuerstrafrechtliche Uebertretungen, insbesondere auf die Hinterziehungsdelikte anwendbar ist. Hier stehen nicht Vergeltung und Besserung des fehlbaren Steuerpflichtigen im Vordergrund, sondern das Bestreben, die fiskalischen Interessen des Gemeinwesens zu schützen und bei Hinterziehung den Schaden auszugleichen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Bd. IV, N 16 zu Vorbem. §§ 185-193 ff.). Im Gegensatz zum Steuerbetrugsverfahren ist das Verschuldensprinzip deshalb nicht uneingeschränkt durchgesetzt und auch die den Behörden zustehenden Beweismassnahmen beschränken sich auf diejenige der Verwaltungsrechtspflege (somit keine Untersuchungshaft, Beschlagnahme etc.). Letztlich stehen in den Hinterziehungsverfahren keine Freiheitsstrafen auf dem Spiel. Zieht man nun die gemischte Zielsetzung des Hinterziehungsverfahrens (Schutz der fiskalischen Interessen und Strafanspruch) einerseits und die ratio der Unschuldsvermutung (Schutz des Angeklagten gegen irrtümliche, schwerwiegende Eingriffe in die persönliche Freiheit und Integrität) anderseits in Betracht, so vermag nicht einzuleuchten, dass die fragliche Unschuldsvermutung im Steuerhinterziehungsverfahren zum Tragen kommt (betr. Anwendbarkeit von Art. 6 vgl. Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention, S. 117 ff., insbes. N 36). Diese Frage kann jedoch

offen bleiben. Nach Hauser ("Kurzlehrbuch des schweizerischen Strafprozessrechts") ist davon auszugehen, dass sich aus Art. 6 Abs. 2 der EMRK hinsichtlich Beweislast des Staates und der Beweiswürdigung nur das Willkürverbot ableiten lasse (S. 149). Dieser Anforderung vermag die pflichtgemässe, freie Beweiswürdigung allemal gerecht zu werden. Nach Frowein/Peukert bleibt denn auch die Bestimmung darüber, was zum gesetzlichen Nachweis der Schuld gehört und auf welche Weise der Schuldnachweis zu führen ist, dem innerstaatlichen Recht überlassen (S. 163, 143).

c) Auch wenn somit dem Staat der Nachweis des Vorsatzes obliegt, hat primär der Beschwerdeführer in Nachachtung der im Steuerrecht besonders ausgeprägten Mitwirkungspflicht und der dargelegten allgemeinen Beweisregel die durch die rechtskräftige Steuerveranlagung bzw. durch die Diskrepanz zwischen der Deklaration und Veranlagung ausgewiesenen subjektiven und objektiven Tatbestandsmerkmale des Hinterziehungsversuches substantiiert in Frage zu stellen. Es kann nicht bereits jede Schutzbehauptung die Steuerbehörden veranlassen, ex officio ergänzende Abklärungen zu treffen, wenn die vorhandene Beweislage deutlich das Gegenteil belegt und die Schutzbehauptung keine oder nur geringe neue und zuverlässige Anhaltspunkte hergibt. Zurückhaltung ist ferner bei der Ueberprüfung des für die Bussenbemessung massgeblichen versuchten Steuerausfalles angebracht. Zum einen ist der Steuerausfall nur ein (zugegebenermassen wichtiger) Anhaltspunkt für die Bussenbemessung. Anzuwenden sind aber grundsätzlich die Bemessungskriterien des gemeinen Strafrechts (§ 97 StG; Art. 63 ff. StGB). Zum anderen liegt es in der Natur der Ermessenstaxation, dass die geschuldete Steuer eben nur einen Schätzwert darstellt. Erweist sich die Taxation nicht als offensichtlich übersetzt, bleiben aber dennoch erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der Veranlagungshöhe, so kann dies im Sinne einer Strafminderung die objektive Schwere der Widerhandlung relativieren (VGE 305/86 vom 6.3.1987 Erw. 4d).

5. a) Der Beschwerdeführer bemängelt, man habe fälschlicherweise die steuerliche Aufrechnung mit der hinterzogenen Steuer gleichgesetzt und damit "interdependente Abgaben bzw. deren steuermindernde Wirkung" unberücksichtigt gelassen. Die ermittelten "richtigen Umsatzzahlen" würden "mit hoher Wahrscheinlichkeit Fehler zugunsten des Beschwerdeführers" enthalten. Ueberschlagsweise entfalle auf die beiden Bemessungsjahre ein WUST-Betrag von Fr. 9 339.--, der als konnexer Aufwand in Abzug zu bringen sei (Beschwerdeschrift S. 4 f.). Die Vorinstanz hat diesen Standpunkt nicht akzeptiert, da die Nachzahlungen nicht in die Bemessungsjahre fielen und deshalb der Grundsatz der Periodizität verletzt sei. Der WUST-Steueraufwand ist unbestrittenermassen als Ertragsminderung in Betracht zu ziehen. Wieso nachzubesteuernde WUST-Beiträge nicht auf den steuerpflichtauslösenden Zeitpunkt (Umsatzerzielung) zu berücksichtigen sind, leuchtet nicht ein. Der Grundsatz der Periodizität gebietet hier gerade, dass der jeweilig erzielte Ertrag des Gebäudereinigungsinstituts um den entsprechenden WUST-Aufwand vermindert wird. Dies ist vernünftigerweise auch bei der Nachbesteuerung so zu handhaben. Es ist deshalb nicht auszuschliessen, dass die in Rechtskraft erwachsene Steuerveranlagung um ca. Fr. 4 500.-- (nachzuzahlender WUST-Betrag pro Jahr; Steuersatz 4,65 %) zu hoch ausgefallen ist. Sollten sich die Zweifel an der Veranlagungshöhe in dieser Grössenordnung halten, wäre die objektive Schwere der Steuerwiderhandlung nur unwesentlich relativiert.

b) Im Beschwerdeverfahren macht der Steuerpflichtige erstmals geltend, nachdem feststehe, "dass der Beschwerdeführer auch in den Vorjahren hinterzogen hat, ist ohne weiteres der Schluss zu ziehen, dass er in den Bemessungsgrundlagenjahren höhere AHV/IV/EO/AlV Beiträge hätte entrichten müssen. Entsprechend hätte er in den Bemessungsgrundlagenjahren weniger Gewinn ausgewiesen und die von ihm zu entrichtende Steuer wäre gesamthaft betrachtet geringer ausgefallen" (Beschwerdeschrift S. 6). Es geht nun indes nicht

an, nicht entstandenen Aufwand in Abzug zu bringen. Eine andere, vom Beschwerdeführer nicht aufgeworfene Frage wäre, ob in der Ermessenstaxation, wie dies im Regelfall zutrifft, die persönlichen AHV-Beiträge berücksichtigt bzw. abgezogen sind. Nachdem einfach die gemeldeten Umsatzzahlen aufgerechnet wurden (durchschnittlich Fr. 93 000.--), ist wahrscheinlich auch unter diesem Aspekt die Schätzung etwas zu hoch ausgefallen (9,4 % von Fr. 93 000.-- = Fr. 8 742.--), was zusammen mit den nichtberücksichtigten WUST-Zahlungen bei der objektiven Schwere der Widerhandlung zu berücksichtigen ist.

c) Im weiteren bemängelt der Beschwerdeführer, dass die von der WUST ermittelten Umsatzzahlen pro Jahr um Fr. 3 192.60 zu seinen Lasten zu hoch ausgefallen seien (Differenzen bei den Konti ...). Er stützt sich dabei auf eine Zusammenstellung vom 25.2.1983 seines damaligen Steuervertreters. Mangels Unterlagen kann das Gericht diesen Einwand nicht auf seine Richtigkeit überprüfen. Da aber die VdBSt bei der Berechnung der Umsatzdifferenz irrtümlicherweise Fr. 10 000.-- an nicht ausgewiesenen Barprovisionen in Abzug brachte (vgl. unten lit. f; siehe auch Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 5), erweisen sich die berechneten Fr. 93 050.-- in jedem Falle als nicht zu hohe Umsatzzahlen.

d) Der Beschwerdeführer macht im übrigen nichtverbuchte Barprovisionen und Zahlungen für Schwarzarbeiten geltend. Er verweist auf seine Eingabe vom 20.12.1985. Darin erwähnt er, dass eine Berücksichtigung dieser Aufwandpositionen bei der Einkommensveranlagung bei der "herrschenden Stimmung" zum vornherein zum Scheitern verurteilt war. Die Barprovisionen will er mit einem Einvernahmeprotokoll vom 13.1.1983 im Zusammenhang mit dem Verwaltungstrafverfahren betreffend WUST belegen, worin die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers bestätigt, dass Provisionszahlungen von 12 - 15 000 Franken pro Jahr oder noch mehr an Aufträge zuhaltende Dritt-

personen entrichtet wurden. Die Beschäftigung von Schwarzarbeitern belegt der Beschwerdeführer erstmals im Beschwerdeverfahren mit einem Strafbefehl der Bezirksanwaltschaft ... vom 10.6.1985 betreffend Zuwiderhandlung gegen das BG über den Aufenthalt und die Niederlassung von Ausländern. In diesem Strafbefehl wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer vom 1. bis 6.12.1984 (!) den jugoslawischen Staatsangehörigen Selver Jasari ohne fremdenpolizeiliche Bewilligung beschäftigte.

Es ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass diese Behauptungen viel zu unbestimmt sind, als dass im Hinterziehungsverfahren deswegen ergänzende Sachverhaltsabklärungen getroffen werden müssten oder sogar darauf abgestellt werden könnte. Nichtverbuchte Provisionen (Schmiergelder) sind zum Abzug zuzulassen, sofern ihre Ausrichtung und ihre geschäftsmässige Begründetheit nachgewiesen (nicht nur glaubhaft gemacht) wird. Dazu gehört in der Regel die Nennung des Empfängers und der Umstände, die zur Vergütung Anlass gegeben haben (Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 8.11.1946, ASA 15, 141; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, A. 1980, Art. 22 N 13). An den Nachweis entsprechender Zahlungen sind strenge Anforderungen zu stellen, handelt es sich doch um Leistungen, die von den Empfängern regelmässig nicht versteuert werden. Aus diesem Grunde werden für die bezogenen Vergütungen denn auch keine Quittungen ausgestellt. Steuerpflichtige, die derartige Provisionen ausrichten, dürfen durch diese indirekte Beihilfe zur Steuerhinterziehung nicht dadurch honoriert werden, dass für nicht ausgewiesene Provisionszahlungen ermessensweise beträchtliche Beträge angerechnet werden (VGE 366/80 vom 11.8.1981, Erw. 6, Prot. S. 197 mit weiteren Zitaten). Die zurückhaltende Anerkennung solcher Aufwandpositionen gebietet sich auch im Steuerhinterziehungsverfahren, zumal auf die rechtskräftige Ermessenstaxation nur zurückzukommen ist, wenn diese offensichtlich übersetzt erscheint. Ob ergänzende Abklärungen vorzunehmen wären, wenn der Beschwerdeführer die

Empfänger solcher Provisionen nennen würde, kann offen bleiben, da die Namensnennung auch im Beschwerdeverfahren unterblieb.

Die Ausführungen zu den behaupteten Barprovisionen gelten sinngemäss auch für die geltend gemachten Zahlungen an Schwarzarbeiter. Der gemäss dem eingereichten Strafbefehl aktenkundige Sachverhalt tangiert im übrigen die hier fraglichen Bemessungsjahre 1979/80 nicht.

e) Mit Notorietät begründet der Beschwerdeführer angebliche WIR-Geld Verluste. Diese Begründung, die nicht einmal eine zahlenmässige Angabe über die angeblichen Verluste, geschweige denn konkrete Beispiele solcher Verlustgeschäfte enthält, kann in einem Steuerhinterziehungsverfahren, das sich auf eine rechtskräftige Veranlagung abstützen kann, nicht gehört werden.

f) Zusammenfassend ergibt sich, dass die rechtskräftige Bundessteuerveranlagung nicht offensichtlich übersetzt erscheint, dass indes die Einschätzung mit Blick auf die WUST-Zahlungen und die persönlichen AHV-Beiträge möglicherweise etwas zu hoch ausgefallen ist. Dieser Umstand vermag geringfügig die objektive Schwere der Widerhandlung zu relativieren und ist bei der Bussenbemessung zu berücksichtigen.

6. Nach Art. 131 Abs. 2 BdBSt ist die Versuchsbusse im Minimum auf Fr. 20.-- und im Maximum auf Fr. 20 000.-- beschränkt. Innerhalb dieses Rahmens ist nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen die Busse im einzelnen Fall so zu bemessen, dass den gegebenen Umständen in objektiver und subjektiver Hinsicht Rechnung getragen wird.

a) Als Regel ist bei der direkten Bundessteuer die Busse mindestens auf den einfachen Betrag derjenigen Steuer festzusetzen, welche beim Gelingen der Hinterziehung dem

Staat vorenthalten worden wäre (ASA 55, 422 mit Hinweisen). Das Verhältnis zwischen diesem Betrag und der geschuldeten Steuer gibt die objektive Schwere des Hinterziehungsversuchs wieder.

b) Gemäss Art. 63 StGB ist die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu bemessen. Dabei sind die Beweggründe, das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen zu berücksichtigen. Für Geldstrafen, zu denen die Strafsteuer trotz der zusätzlichen Schadenminderungsfunktion zu zählen ist (vgl. auch § 97 StG, welcher auf die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches verweist), enthält Art. 48 Ziff. 2 StGB noch weitere Zumessungsregeln: Nach Absatz 1 ist der Betrag der Geldstrafe je nach den Verhältnissen des Täters so zu bestimmen, dass dieser durch die Vermögenseinbusse diejenige Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist; für die Verhältnisse des Täters sind gemäss Absatz 2 namentlich sein Einkommen und sein Vermögen, sein Familienstand und seine Familienpflichten, sein Beruf und sein Erwerb, sein Alter und seine Gesundheit von Bedeutung (VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 4 c; VGE 345/85 vom 24.4.1986, Erw. 5; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar ZH-StG, Ergänzungsband, 2. A., N 33 zu § 188).

c) Gemäss Anhang 1 der angefochtenen Verfügung berechnete die Vorinstanz die Busse wie folgt:

Steuerperiode 1981/82		Jahressteuer	
steuerpfl. Einkommen	Fr. 134 888.--	Fr. 11 044.40	100 %
./. dekl. Einkommen	Fr. 41 838.--	Fr. 849.60	8 %
versuchsw. hinterzogene Steuer		Fr. 10 194.80	92 %

versuchsw. hinterzogene Steuer für zwei Jahre Fr. 20 389.60

Normalbusse:
Gemäss Kreisschreiben EStV vom 2.5.1955 und 28.3.1958:
150 % von Fr. 20 389.60 = Fr. 30 584.40

Effektive Busse:
65,4 % der Normalbusse (Höchstbusse gemäss Art. 131 Abs. 2 BdBSt) Fr. 20 000.--

Es ist nun falsch, die ermittelten Fr. 30 584.40 als Normalbusse anzusprechen, da ja die Maximalbusse nur Fr. 20 000.-- betragen kann. Der solchermassen aufgrund des Kreisschreibens errechnete Betrag behält indessen seine Bedeutung als Gradmesser für die objektive Schwere der Tat und ist bei der Bussenbemessung insofern zu berücksichtigen, als dort, wo die versuchsweise hinterzogenen Beträge die Höchstbusse überschreiten, nur mit einer gewissen Zurückhaltung der Maximalbussenansatz unterschritten werden kann (VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 4 b); je massiver die Ueberschreitung der Höchstbusse ist, desto mehr ist Zurückhaltung zu üben. Um auch nicht in eine stossende Nivellierung und rechtsungleiche Behandlung gegenüber Tätern mit kleineren Hinterziehungsbeträgen zu verfallen, gebietet die objektive Schwere einer Tat, eher restriktiv von der Unterschreitung der Maximalbusse Gebrauch zu machen (vgl. VGE 332/86 vom 9.12.1986, Erw. 5, S. 12). Stützt man sich im vorliegenden Fall auf die rechtskräftige Veranlagung, so entspricht der versuchsweise hinterzogene Steuerbetrag etwas mehr als der Höhstbusse. Anerkennt man, dass die Ermessenstaxation möglicherweise etwas zu hoch ausgefallen ist und berechnet man den versuchsweise hinterzogenen Betrag auf der Einkommensbasis von Fr. 120 000.--, so liegt der für zwei Jahre versuchsweise hinterzogene Betrag bei ca. Fr. 16 500.--, mithin also Fr. 3 500.-- unter der Höchstbusse. Das Prozentverhältnis zwischen hinterzogener und geschuldeter Bundessteuer liegt mit 90,6 % aber immer noch sehr hoch.

d) Der Beschwerdeführer macht zu seinen Gunsten folgende Einwände geltend:

- die Verwendung des Kreisschreibens widerspricht dem Art. 6 Ziff. 1 der EMRK; das zuständige Organ ist an keine Weisung gebunden und nur dem Gesetz verpflichtet;
- Strafempfindlichkeit infolge bereits mehrfacher Bestrafung wegen vollendeter oder versuchter Hinterziehung (To-

tal Fr. 74 588.50 Bussen und Fr. 65 942.30 Nachsteuern);
- Zunahme der Verschuldung per Ende 1984; schlechte finanzielle Verhältnisse;
- Wohlverhalten und Kooperation im Untersuchungsverfahren; Bemühen, allen Steuerpflichten nachzukommen.

aa) Das Bundesgericht anerkennt in langer und konstanter Praxis das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellte Bussenschema als geeignete Grundlage für die Bussenbemessung (Masshardt, a.a.O., Art. 129, N 20, Art. 131, N 22). Im Normalfall soll die Busse mindestens den einfachen Betrag der Steuer ausmachen, welche versuchsweise hinterzogen wurde; von einer starr an das Bussenschema sich haltenden Bussenbemessung ist indessen abzusehen (Masshardt, a.a.O., Art. 131, N 22 mit weiteren Zitaten). Hält man sich an eine derartige Verwendung des Bussenschemas, ist nicht einzusehen, worin hier Weisungsgebundenheit bzw. eine Verletzung der allgemeinen Bussenbemessungsbestimmungen zu erblicken ist.

bb) Gemäss dem bereits zitierten Kreisschreiben vom 28.3.1958 rechtfertigt sich eine Bussenreduktion, wenn wegen finanzieller Not mit einem Steuererlassgesuch zu rechnen ist. Die Steuerverwaltung will indes diesen Herabsetzungsgrund nur bei leichtem Verschulden zugestehen (Masshardt, a.a.O., Art. 129 N 18). Im zweiten, überarbeiteten Ergänzungsband des Kommentars zum Zürcher Steuergesetz wird mit einer gewissen Berechtigung die Tatsache kritisiert, dass die Leistungsfähigkeit eines zu büssenden Steuerpflichtigen erst auf ein allfälliges Erlassgesuch hin überprüft werde. "Wie tief eine Geldstrafe in die Vermögensverhältnisse des Bestraften eingreift - und ob die Strafe dieses Eingriffs seinem Verschulden angemessen sei - ist schon bei der Strafzumessung zu erwägen. Dabei darf die Strafsteuer des Staates nicht isoliert betrachtet werden; es ist vielmehr zu beachten, dass auf der nämlichen Grundlage noch die Strafsteuer der Gemeinde festgesetzt wird und dass der Täter re-

gelmässig auch eine Wehrsteuerbusse zu gewärtigen hat." (§ 188 N 33). Dieser Bemessungsregel ist grundsätzlich zuzustimmen, sie setzt im vorliegenden Fall aber voraus, dass jene Steuerhoheiten, die zuerst ihre Strafsteuern erlassen haben, diesem Umstand ebenfalls Rechnung trugen, ansonsten in der Tat nach dem Grundsatz "den Letzten beissen die Hunde" gehandelt würde. Haben die vorverfügenden Instanzen die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit durch noch ausstehende Fiskalstrafverfahren nicht mitberücksichtigt, so muss im vorliegenden Verfahren genügen, den Beschwerdeführer auf die Steuererlassmöglichkeit hinzuweisen (Art. 124 BdBSt). Gemäss den vorliegenden Akten haben weder die Finanzdirektion des Kantons ... (Staatssteuer 76-79), noch das Steueramt der Stadt ... (Gemeinde- und Kirchensteuer 78/79), noch die Wehrsteuerabteilung des Kantons ... (77/78) strafmindernd eine reduzierte Leistungsfähigkeit angenommen. Ob die Verschuldung in den letzten Jahren drastisch zugenommen hat, kann im übrigen anhand der spärlich eingereichten Akten nicht verifiziert werden. Immerhin anerkennt die Vorinstanz angespannte finanzielle Verhältnisse (vgl. angefochtene Verfügung S. 10). Indes ergibt sich aus dem Strafbefehl vom 10.6.1985 der Bezirksanwaltschaft ..., dass der Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben über ein jährliches Einkommen von ca. Fr. 127 000.-- verfügte, mithin also einkommensmässig nach wie vor sehr gut gestellt ist.

cc) Der Beschwerdeführer beruft sich darauf, dass die Finanzdirektion des Kantons ... die Kooperation und das vorbehaltlose Geständnis strafmindernd wertete. Die Vorinstanz stellt diese Kooperation grundsätzlich nicht in Abrede, bemängelt aber, dass der Beschwerdeführer anfänglich keine Stellungnahme zum Hinterziehungsvorwurf einreichte. In der Beschwerdeschrift wird dieser Umstand als Versäumnis des damaligen Steuervertreters dargestellt. Aufgrund des gesamten kooperativen Verhaltens auch in den übrigen Fiskalstrafverfahren darf diese Darstellung als glaubhaft angesehen werden.

dd) Die Vorinstanz akzeptiert das Wohlverhalten insofern nicht als Strafmilderungsgrund im Sinne von Art. 64 Abs. 5 StGB, als das Wohlverhalten eben erst nach der Tatentdeckung einsetzte (ASA 22, 171). Die unvollständige Steuererklärung datiert vom 22.4.1981. Bereits am 13.1.1983 fand die Einvernahme im Verwaltungsstrafverfahren betreffend Warenumsatzsteuer statt. Das vorliegende Verfahren wurde mit Zwischenbescheid vom 26.4.1984 eröffnet. Der Täter hatte somit nicht lange Zeit die Möglichkeit, aus eigener, besserer Einsicht sich wohlzuverhalten. Insofern erweist sich der vorinstanzliche Standpunkt für zutreffend. Anderseits schliesst Art. 64 Abs. 5 StGB nicht aus, dass auch nach der Tatentdeckung Wohlverhalten möglich ist. Es kann hier jedoch nicht mehr stark ins Gewicht fallen, da den allgemeinen Lebenserfahrungen entsprechend dieses Wohlverhalten weniger auf eigene Einsicht als vielmehr auf die Hängigkeit eines Strafverfahrens zurückzuführen ist. Zudem ist das Wohlverhalten nach der Tatentdeckung teilweise bereits unter dem Titel der Kooperation mitberücksichtigt. Dem Beschwerdeführer darf nicht die lange Dauer des Verfahrens vorgeworfen werden, nachdem die Steuerverwaltung selbst mit der Verfahrenseröffnung das Verfahren sistierte.

e) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wiegt das Verschulden desjenigen, welcher eine unvollständig geführte und damit inhaltlich unwahre Buchhaltung einreicht, grundsätzlich schwer (VGE 305/86 vom 6.3.1987, Erw. 4 d, mit Zitaten). Dies ist hier ohne Zweifel in ausgeprägter Form der Fall, weshalb dieser Umstand strafschärfend mitzuberücksichtigen ist.

f) Zieht man nun zusammenfassend in Betracht, dass das Verschulden schwer wiegt und strafmindernd nur die Kooperation und ein gewisses Wohlverhalten zu veranschlagen ist, dann rechtfertigt sich die Ausfällung der Höchstbusse ohne weiteres, selbst wenn man eine etwas geringere objektive Schwere der Widerhandlung annehmen sollte, als sie sich aus

den rechtskräftig veranlagten Steuerfaktoren herleiten lässt. Die vorinstanzliche Bussenerhebung und -bemessung ist deshalb zu bestätigen. Die in Einzelfragen leicht abweichende Haltung des Verwaltungsgerichts gebietet somit keine Rückweisung an die Vorinstanz, zumal dem Verwaltungsgericht volle Kognition zukommt.

7. Soweit der Beschwerdeführer die Verletzungen des Grundsatzes ne bis in idem geltend machen sollte, ist ihm entgegenzuhalten, dass über den Steuerhinterziehungsversuch in der 21. Periode (BdBSt) kein zweites Verfahren läuft oder durchgeführt worden ist. Soweit sich andere Fiskalstrafverfahren auf die gleichen Bemessungsgrundlagen beziehen, ist damit keine Tatidentität gegeben. Man kann die verschiedenen selbständigen Verfahren deshalb auch nicht als "Verfahrenszersplitterung" oder als "ewiges Strafverfahren" bezeichnen...

8. ...

Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Schwyz vom 21. November 1986 i.S. A. und C. (KG 182 und 190/86 SK)

Versuchter Steuerbetrug (§ 94 Abs. 1 StG; Art. 22 und 25 StGB); Stellung der Steuerverwaltung im Strafverfahren (§ 17 lit. b StPO; § 24 Abs. 2 VVStG); Verhältnis von Steuerbetrug zu den gemeinrechtlichen Urkundendelikten (Art. 251 f. StGB)

Sachverhalt:

A) Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom ... verkauften A. und B. als Gesamteigentümer C. das Wohn- und Geschäftshaus GB Nr. ... C. beabsichtigte, im Parterre des Hauses einen Spielsalon zu betreiben. Oeffentlich beurkundet wurde ein Kaufpreis von Fr. 590 000.--, der durch Uebernahme von Fr. 580 000.-- Hypotheken und Zahlung von Fr. 10 000.-- anlässlich der grundbuchamtlichen Eigentumsübertragung zu tilgen war. Laut Ziffer 8 der weiteren Bestimmungen hätte die Eigentumsübertragung bis spätestens 20.2.1981 erfolgen sollen. In Ziffer 2 vereinbarten die Parteien ferner:

> "Die Verkäufer verpflichten sich gegenüber dem Käufer, auf ihre Kosten bis zum 20.2.1981 das sich im Kaufsobjekt befindliche Ladenlokal gemäss Verfügung und Auflagen der Polizeidirektion Schwyz vom ... umzubauen und die Fassade bis 30.4.1981 zu renovieren. Die auszuführenden Renovations- und Umbauarbeiten im Betrage von ca. Fr. 75 000.-- sind in der beiliegenden durch die Parteien unterzeichneten Vereinbarung aufgeführt."

Unmittelbar vor der öffentlichen Beurkundung zahlte D. als Vertreter von C. A. im Café ... Fr. 30 000.--, ohne hiefür eine Quittung zu verlangen. Diesen Betrag liess er sich tags darauf von C. gegen Quittung erstatten.

Bei der Erfüllung des Kaufvertrages ergaben sich Schwierigkeiten, namentlich weil die Betriebsbewilligung für den vorgesehenen Spielsalon nicht beigebracht werden konnte; es fehlten u.a. die erforderlichen Parkplätze. Zur grundbuchlichen Eigentumsübertragung kam es nicht. Die Parteien warfen sich gegenseitig Verzug vor, setzten Nachfrist zur Vertragserfüllung und traten schliesslich am 10.9.1981 gleichzeitig in separaten Erklärungen vom Kaufvertrag zurück.

B) Nachdem C. die beiden Verkäufer vergeblich aufgefordert hatte, ihm die vor der Beurkundung geleistete Zahlung zurückzuerstatten, erhob er am 14.1.1982 beim Bezirksgericht Höfe gegen A. Klage auf Rückzahlung der Fr. 30 000.-- nebst 5 % Zins seit ... A. bestritt die Zahlung nicht, stellte aber in gleicher Höhe Schadenersatz aus Nichterfüllung des Kaufvertrages zur Verrechnung. Das Bezirksgericht hiess die Klage mit Urteil vom 15.3.1983 im Betrage von Fr. 27 298.50 gut. A. hielt mit Berufung an das Kantonsgericht am Antrag auf Klageabweisung fest. Im Laufe des Berufungsverfahrens erhielten die Parteien Gelegenheit, sich zur Frage zu äussern, ob es sich bei den Fr. 30 000.-- um eine "Schwarzzahlung" gehandelt habe und allenfalls Art. 66 OR anzuwenden sei. Der Kläger bestritt dies, der Beklagte nahm nicht Stellung. Darauf wies die Zivilkammer mit Urteil vom 6.9.1984 die Klage mit der Begründung ab, gemäss Parteivorbringen und Akten liege eine Schwarzzahlung vor, die gemäss Art. 66 OR nicht zurückgefordert werden könne. Nach Zustellung des Urteils erstattete das Kantonsgericht gegen A., B., C. und D. beim Kantonsverhöramt Strafanzeige wegen Verdachts der Erschleichung einer falschen Beurkundung. Eine weitere Strafanzeige wegen Verdachts des versuchten Steuerbetrugs bzw. der Gehilfenschaft hiezu reichte die Kantonale Steuerverwaltung am 12.2.1985 gegen A., B. und C. ein, verbunden mit der Erklärung, gemäss § 17 lit. b StPO Parteirechte ausüben zu wollen.

C) Am 4.4.1986 stellte die Staatsanwaltschaft die Untersuchung gegen B. und D. ein. A. und C. klagte sie beim Kantonalen Strafgericht wegen Erschleichung einer falschen Beurkundung im Sinne von Art. 253 Abs. 1 StGB an, A. ferner wegen versuchten Steuerbetrugs im Sinne von § 94 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 22 StGB und C. wegen Gehilfenschaft zum versuchten Steuerbetrug im Sinne von Art. 94 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 22 und 25 StGB.

Anlässlich der Hauptverhandlung beantragte der Vizestaatsanwalt, A. mit einem Monat Gefängnis zu bestrafen, ihm den bedingten Strafvollzug zu gewähren und die Probezeit auf zwei Jahre festzusetzen. Für den Angeklagten C. lautete der Antrag auf zwei Monate Gefängnis, unter Verweigerung des bedingten Strafvollzuges, ferner auf Widerruf des ihm mit Urteil des Obergerichtes Zürich vom 31.1.1979 für eine Strafe von 14 Monaten Gefängnis gewährten bedingten Strafvollzuges.

Beide Angeklagten liessen auf Freispurch plädieren.

D) Mit Urteil vom 27.5.1986 sprach das Strafgericht beide Angeklagten von der Anklage des versuchten Steuerbetruges bzw. der Gehilfenschaft hiezu frei (Dispositiv 1), erklärte sie hingegen der Erschleichung einer falschen Beurkundung im Sinne von Art. 253 Abs. 1 StGB schuldig (Dispositiv 2), verurteilte A. zu einem Monat Gefängnis, C. zu 6 Wochen Gefängnis (Dispositiv 3), gewährte beiden Angeklagten den bedingten Strafvollzug, setzte die Probezeit für A. auf zwei Jahre, jene für C. auf fünf Jahre fest (Dispositiv 4) und lehnte den Widerruf der vom Obergericht Zürich gegen C. verhängten Gefängnisstrafe von 14 Monaten ab, verwarnte ihn statt dessen im Sinne von Art. 41 Ziff. 4 Abs. 2 StGB (Dispositiv 5); die Untersuchungs- und Anklagekosten überband es den Angeklagten, die Gerichtskosten von Fr. 1 194.50 auferlegte es ihnen je zur Hälfte (Dispositiv 6).

E) Gegen die Dispositivziffern 2-6 erklärten die Angeklagten die Berufung an das Kantonsgericht, mit dem Antrag, das Urteil insoweit aufzuheben und sie freizusprechen.

Mit Anschlussberufung beantragt der Vizestaatsanwalt, Dispositivziffer 1 des Urteils aufzuheben und den Angeklagten A. zusätzlich des versuchten Steuerbetruges, den Angeklagten C. der Gehilfenschaft zum versuchten Steuerbetrug schuldig zu sprechen; mit Bezug auf den Angeklagten C. verlangt er ferner die Aufhebung der Dispositivziffern 3, 4 und 5 und deren Ersatz im Sinne der erstinstanzlich gestellten Anträge (2 Monate Gefängnis unbedingt, Vollzug der erwähnten Gefängnisstrafe von 14 Monaten).

Die Kantonale Steuerverwaltung, die zur Berufungsverhandlung vom 28.10.1986 ebenfalls eingeladen wurde, reichte am Verhandlungstag selbständige Berufung ein mit den Anträgen, die Angeklagten nebst der Erschleichung einer falschen Beurkundung des Steuerbetruges, evtl. des versuchten Steuerbetruges schuldig zu erklären, die ausgefällte Freiheitsstrafe zu bestätigen und A. zudem mit Fr. 10 000.--, C. mit Fr. 5 000.-- zu büssen. Zu Beginn der Berufungsverhandlung zog der Vertreter der Steuerverwaltung die Berufung unter dem Vorbehalt zurück, im Rahmen der Anträge der Staatsanwaltschaft zu plädieren.

Erwägungen:

I. Stellung der Steuerverwaltung im Verfahren

Wie erwähnt, hatte die Kantonale Steuerverwaltung am 12.2.1985 dem Untersuchungsrichter gegenüber die Erklärung abgegeben, im Sinne von § 17 lit. b StPO Parteirechte ausüben zu wollen. Korrekterweise erhielt sie bei Abschluss der Untersuchung im Sinne der §§ 67 und 68 StPO Gelegenheit, Ergänzungsbegehren zu stellen. Auch wurde ihr seitens der

Staatsanwaltschaft ein Exemplar der Anklageschrift vom 4.4.86 zugestellt. Die Vorinstanz unterliess es indessen, die Kantonale Steuerverwaltung zur Hauptverhandlung einzuladen, sie führte sie auch im Urteil nicht als Geschädigte auf und stellte ihr kein Exemplar des Urteils zu. Sie war offenbar der Meinung, die Interessen der betroffenen Gemeinwesen würden ohnehin vom öffentlichen Ankläger wahrgenommen. Mit Eingabe vom 10.10.1986 beschwerte sich die Kantonale Steuerverwaltung über die Missachtung ihrer Parteirechte. Sie erhielt darauf Akteneinsicht und wurde zur Berufungsverhandlung eingeladen. Die beiden Verteidiger stellten übereinstimmend den Antrag, der Kantonalen Steuerverwaltung nicht Parteistellung zuzuerkennen und sie nicht zum Vortrag zuzulassen bzw. die Ausführungen ihres Vertreters aus dem Recht zu weisen. Vorab ist deshalb die Stellung der Steuerverwaltung im vorliegenden Verfahren zu klären.

a) Das kantonale Steuergesetz unterscheidet in den §§ 86 ff. über das Steuerstrafrecht zwischen den Steuerübertretungen - Verletzung von Verfahrenspflichten (§ 86) und Steuerhinterziehung (§§ 87-89 StG) - und den Steuervergehen (Steuerbetrug § 94 StG und Veruntreuung von Quellensteuern § 95 StG). Die Steuerübertretungen werden verwaltungsintern geahndet. Das Strafverfahren wegen Steuervergehen hingegen richtet sich nach den Vorschriften der Gerichtsordnung und der StPO (§ 96 StG). Zuständig sind also die ordentlichen Strafuntersuchungsbehörden und die Strafgerichte. Zuständig für die Anzeige ist nach § 24 Abs. 1 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz (GS 105a) die Kantonale Steuerverwaltung, gleichgültig ob Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- oder Kirchensteuern betroffen sind. § 24 Abs. 2 VVStG lautet:

> "Im Strafverfahren werden die betroffenen Gemeinwesen von der Steuerverwaltung vertreten."

Diese Formulierung lässt an sich die Frage offen, ob die Steuerverwaltung die Gemeinwesen bloss vertritt - als-

dann wären im Urteil die betreffenden Gemeinwesen als Parteien aufzuführen und die Steuerverwaltung bedürfte wohl entsprechender Vollmachten - oder ob sie selbst Geschädigte ist und aus eigenem Recht im Verfahren als Partei auftritt. Die Antwort lässt sich der Steuergesetzgebung klar entnehmen. Die Steuerverwaltung ist Steuerveranlagungsbehörde für alle Steuerarten, auch für die Grundstückgewinnsteuer (§ 55 und § 58 StG). Sie allein entscheidet, ob Strafanzeige wegen eines Steuervergehens zu erstatten ist, sie bedarf hiezu keiner Vollmachten. § 24 VVStG bezweckt offensichtlich die Vereinheitlichung der Stellungnahmen der betroffenen Gemeinwesen. Besteht nach Ansicht der Steuerverwaltung begründeter Verdacht auf ein Steuervergehen, kann sich beispielsweise die betroffene Gemeinde der Strafanzeige nicht widersetzen. Die an der Steuer beteiligten Gemeinwesen werden nicht einmal zur Frage konsultiert, ob Strafanzeige zu stellen sei oder nicht. Es erschiene deshalb als reichlich gekünstelt, sie als Parteien zu behandeln. Tätig wird ja nur die Steuerverwaltung, sie entscheidet autonom, ob Anzeige zu erstatten ist, und sie allein tritt im Strafverfahren in Erscheinung, überweist die Akten der zuständigen Strafuntersuchungsbehörde und übt Parteirechte aus (Akteneinsicht, Beweisergänzungsbegehren usw.). Folgerichtig ist deshalb der Kantonalen Steuerverwaltung Parteistellung einzuräumen, sie ist als Geschädigte im Sinne von § 17 lit. b StPO zu behandeln, nicht bloss als Vertreterin allfällig geschädigter Gemeinwesen. Dementsprechend ist die Kantonale Steuerverwaltung im Urteilskopf als Partei aufzuführen, was die Vorinstanz versehentlich unterlassen hat.

Dass die Kantonale Steuerverwaltung im Steuerbetrugsverfahren Geschädigte - also nicht bloss Vertreterin der betroffenen Gemeinwesen - ist, ergibt sich übrigens auch aus der Struktur des Steuerbetrugs. Im Unterschied zum gewöhnlichen Betrug (Art. 148 StGB) setzt der Steuerbetrug weder eine Vermögensverfügung noch einen Vermögensschaden voraus. Tatbestandselemente sind nach § 94 StG lediglich

das Vorliegen "einer Steuerhinterziehung nach den §§ 87-89", die Verwendung "gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden" und der Gebrauch solcher Urkunden "zur Täuschung". Die Tat richtet sich also gegen die Kantonale Steuerverwaltung, denn sie allein ist ja Veranlagungsbehörde, sie allein - und nicht ein beteiligtes Gemeinwesen - soll getäuscht werden. Der Steuerbetrug ist m.a.W. ein Gefährdungsdelikt, schon die qualifizierte Täuschungshandlung als solche wird unter Strafe gestellt, ohne Rücksicht darauf, ob der Steueranspruch selbst beeinträchtigt wird oder nicht (ebenso Andreas von Albertini, Der Steuerbetrug im System der Steuerstrafnormen, 1967, S. 115 f., ferner für das Zürcher Steuerrecht: ZR 85/1986 Nr. 37). Die Tat ist also vollendet, bevor die an der Steuer beteiligten Gemeinwesen davon überhaupt berührt werden. Auch aus diesem Grunde kann die Geschädigteneigenschaft nur der Kantonalen Steuerverwaltung zukommen, nicht den betroffenen Gemeinwesen.

b) Ist die Kantonale Steuerverwaltung Geschädigte, so stehen ihr - nachdem sie die Erklärung gemäss § 17 lit. b StPO rechtzeitig abgab - alle Rechte zu, die die Strafprozessordnung den am Strafverfahren beteiligten Parteien zuerkennt. Insbesondere hätte ihr nach § 80 StPO im erstinstanzlichen Verfahren Frist zur Ergänzung der Beweismittel angesetzt werden und sie hätte gemäss § 86 StPO zur Hauptverhandlung eingeladen werden müssen. Nach § 139 Abs. 3 GO hatte sie grundsätzlich Anspruch auf Zustellung einer Urteilsausfertigung und nach § 135 StPO wäre sie befugt gewesen, Rechtsmittel zu ergreifen. Diese in der Prozessordnung verankerten Mitwirkungs- und Kontrollrechte zeigen, dass die Kantonale Steuerverwaltung nicht mit der Begründung von der Teilnahme am Verfahren ausgeschlossen werden durfte, die Interessen der Oeffentlichkeit würden von der Staatsanwaltschaft wahrgenommen. Die Strafprozessordnung unterscheidet klar zwischen der Stellung des Geschädigten und jener des öffentlichen Anklägers; auch wenn Geschädigter ein Gemeinwesen bzw. eine Behörde ist, sind diese Funk-

tionen auseinanderzuhalten. Indem die Vorinstanz die Hauptverhandlung durchführte, ohne die Kantonale Steuerverwaltung dazu einzuladen und ihr Gelegenheit zu geben, Anträge zu stellen und diese zu begründen, verletzte sie einen wesentlichen Verfahrensgrundsatz, so dass ihr Urteil an sich nichtig wäre. Indessen verzichtete die Kantonale Steuerverwaltung in der Berufungsverhandlung ausdrücklich auf eine Rückweisung und auf die Wiederholung des erstinstanzlichen Verfahrens, sie begnügte sich damit, im Rahmen der Anträge der Staatsanwaltschaft zu plädieren. Dadurch ist der Mangel zweitinstanzlich geheilt.

c) Verfehlt ist der Einwand der Verteidigung, die Steuerverwaltung sei nicht geschädigt, könne also nicht Parteirechte ausüben, weil kein Schaden entstanden sei (Protokoll II Seite 1). Geschädigter im Sinne des Strafprozessrechtes ist der Träger des geschützten Rechtsgutes, das durch die strafbare Handlung angegriffen wurde, gleichgültig, ob es tatsächlich zur Verletzung kam oder nicht. Auch eine bloss drohende Schädigung reicht aus, wie ja die Strafbarkeit des Versuchs zeigt (vgl. Hauser, Kurzlehrbuch, 2. Aufl. 1984, S. 82 f.). Der Eintritt eines Schadens ist - wie ausgeführt - ohnehin nicht Tatbestandsmerkmal des Steuerbetruges.

Ist die Kantonale Steuerverwaltung Geschädigte im Sinne von § 17 lit. b StPO, so war sie berechtigt, sich an der Berufungsverhandlung vertreten zu lassen und zur Sache zu plädieren. Ihre Ausführungen sind allerdings nur beachtlich, soweit sie sich innerhalb der Anträge der Staatsanwaltschaft bewegen.

II. Sachverhalt

Die Vorinstanz ging mit der Anklage davon aus, bei den Fr. 30 000.--, die D. als Vertreter des Angeklagten C. dem Angeklagten A. unmittelbar vor der Verurkundung am ... übergab, habe es sich um eine "Schwarzzahlung" gehandelt, also um eine Kaufpreiszahlung, die dem verurkundenden Notar ver-

heimlicht worden sei, um Grundstückgewinnsteuern zu sparen. Der Kaufpreis sei deshalb zu niedrig, nämlich mit Fr. 590 000.-- statt mit Fr. 620 000.-- verurkundet worden. Demgegenüber halten beide Angeklagten nach wie vor an ihrer Darstellung fest, die Fr. 30 000.-- hätten überhaupt nichts mit dem Kaufpreis zu tun gehabt, sondern seien aufgrund eines separaten, bloss mündlich zwischen ihnen abgeschlossenen Werkvertrages für Bauarbeiten geleistet worden, die der Angeklagte A. im Auftrage des Angeklagten C. über die in Ziffer 2 des Kaufvertrages vorgesehenen Arbeiten hinaus hätte vornehmen müssen, um die Benützung des Ladenlokals als Spielsalon zu ermöglichen. Nach dieser Version wäre also zusätzlich zum Kaufvertrag zwischen A. und B. als Verkäufer und C. als Käufer noch ein separater Werkvertrag zwischen A. als Unternehmer und C. als Besteller getreten, der nicht beurkundungspflichtig gewesen wäre.

1.-4. ...

5. Zusammenfassend kann also kein Zweifel daran bestehen, dass nach dem Willen der Kaufsparteien die von den beiden Verkäufern versprochenen Leistungen über den verurkundeten Kaufpreis von Fr. 590 000.-- hinaus mit weiteren Fr. 30 000.--, also mit insgesamt Fr. 620 000.-- abgegolten werden sollten. ...

III. Rechtliche Würdigung

1. Liessen die beiden Angeklagten den Kaufpreis mit Fr. 590 000.-- verurkunden statt mit dem tatsächlich vereinbarten Preis von Fr. 620 000.-- und verheimlichten sie dem Notar die unmittelbar vor der Verurkundung geleistete Anzahlung von Fr. 30 000.--, so bewirkten sie durch Täuschung, dass der Notar, eine Person öffentlichen Glaubens, eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundete. Dass sie dabei vorsätzlich handelten, steht ausser Zweifel. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht beide Angeklagten der Erschleichung einer falschen Beurkundung im Sinne von Art. 253 Abs.

1 StGB schuldig erklärt. Im Schuldpunkt ist demnach die Hauptberufung abzuweisen.

2. Nach § 94 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes macht sich des Steuerbetruges schuldig, "wer bei einer Steuerhinterziehung nach den §§ 87-89 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden ... zur Täuschung gebraucht". Diese Bestimmung des kantonalen Steuerstrafrechtes stützt sich auf die in Art. 335 Ziff. 2 StGB enthaltene Ermächtigung. Nach der Praxis des Bundesgerichtes geht sie als Sonderrecht dem gemeinen Strafrecht vor und lässt für dessen Anwendung keinen Raum, wenn nach dem Vorsatz des Täters eine Urkundenfälschung ausschliesslich zu steuerlichen Zwecken erfolgte (BGE 108/1982 IV 27 f.). Bei der Erschleichung einer Falschbeurkundung und speziell der Falschbeurkundung eines Grundstückkaufes ist hingegen der Beweggrund des Täters unerheblich, weil die Urkunde ja schon von der Zielsetzung her nicht bloss fiskalischen Zwecken dient, sondern der Perfektion eines Grundgeschäftes, im Falle des Grundstückkaufes in erster Linie also der Uebertragung von Grundeigentum. Neben den Steuerbehörden wird auch der Notar getäuscht, der falsch beurkundete Kaufpreis hat Auswirkungen nicht bloss auf den Fiskus (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer), sondern beeinflusst auch die Notariats- und Grundbuchgebühren, sodann wird der Kaufbrief insoweit der Verfügungsmacht des Täters entzogen, als er als Beleg bei den Grundbuchakten aufbewahrt wird, früher oder später in andere Hände gerät und bei grundpfändlicher Belehnung, bei Entschädigungs- oder Versicherungsfragen eine Rolle spielen kann. Die aus Gründen der Steuerersparnis erwirkte Falschbeurkundung eines Grundstückkaufes ist deshalb - nebst der Beurteilung nach Steuerstrafrecht - immer auch als gemeinrechtliches Urkundendelikt nach Art. 253 StGB zu ahnden (vgl. BGE 84/1958 IV 166 und namentlich den in SJZ 82/1986 Seite 359 publizierten Entscheid des Luzerner Obergerichtes, dem die vorstehenden Ausführungen zur Hauptsache entnommen sind).

Die Vorinstanz sprach die beiden Angeklagten von der Anklage des versuchten Steuerbetruges bzw. der Gehilfenschaft mit der Begründung frei, die Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 26.2.1981 sei wegen des nachträglichen Scheiterns des Kaufvertrages nicht in Rechtskraft erwachsen, ja sie habe überhaupt nie Rechtswirkungen entfaltet, sei von Anfang an nichtig gewesen, eine Steuerpflicht sei nie entstanden und die Angeklagten hätten daher die Schwelle von der straflosen Vorbereitungshandlung zum Versuch zum vorneherein nicht überschreiten können (Seite 16/17 des angefochtenen Urteils).

Die Frage, ob eine Steuerpflicht überhaupt entstand und ob die Veranlagungsverfügung vom 26.2.1981 irgendwelche Rechtswirkungen zu entfalten vermochte, kann allenfalls für die Abgrenzung zwischen versuchtem und vollendetem Steuerbetrug von Bedeutung sein. Für die Abgrenzung zwischen blosser Vorbereitungs- und Ausführungshandlung müssen andere Kriterien gelten. Die Ansicht der Vorinstanz ist übrigens schon im Ansatzpunkte falsch. Fallen bei einem Grundstückkauf der Vertragsschluss (Verpflichtungsgeschäft) und die Eigentumsübertragung (Verfügungsgeschäft) nach vertraglicher Abmachung oder aus anderen Gründen zeitlich auseinander, so kann die Grundstückgewinnsteuerveranlagung sehr wohl vor der grundbuchlichen Eigentumsübertragung in Rechtskraft erwachsen. Zwar wird die Steuer nach § 54 StG erst mit der Veräusserung fällig, worunter das Gesetz zugegebenermassen den Eintrag in das Grundbuch versteht. Eine vor dem Grundbucheintrag erlassene Grundstücksteuerveranlagung steht also unter dem stillschweigenden Vorbehalt, dass es tatsächlich zur Eigentumsübertragung kommt. Steht fest, dass diese Bedingung nicht eintreten wird oder nicht mehr eintreten kann, fällt die Verfügung automatisch dahin. Die Angaben über die Höhe des Kaufpreises und über den erzielten Gewinn äussern aber schon vorher gewisse Wirkungen, denn nach § 54 StG hat der Pflichtige den mutmasslichen Steuerbetrag schon vor der Eintragung in das Grundbuch zu hinterlegen oder sicherzustellen, obgleich die Steuer erst später fällig wird. Die

strafbare Handlung nach § 94 StG besteht darin, dass der Täter bei einer Steuerhinterziehung falsche Urkunden "zur Täuschung gebraucht". Der Steuerbetrug ist also ein Gefährdungsdelikt. Vorbereitungshandlungen sind etwa die Beschaffung der falschen Urkunde (vorliegend also die Erschleichung der Falschbeurkundung), die Zusammenstellung der Belege, die der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer dienen sollen usw. Die Ausführungshandlung beginnt hingegen, sobald der Täter die falschen Urkunden der Steuerbehörde einreicht und dabei hofft, einen widerrechtlichen Steuervorteil zu erlangen. "Mit dieser erkennbaren, objektiv anstössigen Handlung wird die ominöse Grenze zwischen Vorbereitungshandlung und Versuch überschritten, so dass der Täter von nun an bestraft werden muss" (von Albertini, Der Steuerbetrug, S. 114; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 64 und 65 zu § 192 StG-ZH). Vorliegend reichte der Angeklagte A. am 10.2.1981 die Steuererklärung mit samt den Belegen der Kantonalen Steuerverwaltung ein (act. 7-05), und er führte anschliessend mit dem zuständigen Steuerbeamten Verhandlungen über die Höhe des massgebenden Grundstückgewinns. Gestützt auf diese Unterlagen und Verhandlungen erliess die Kantonale Steuerkommission am 26.2.1981 die Veranlagungsverfügung (act. 7-3). Es kann also keinem Zweifel unterliegen, dass der Angeklagte A. die Schwelle zur Ausführungshandlung überschritten und im Sinne der Rechtsprechung "jenen letzten entscheidenden Schritt getan hat, von dem es in der Regel kein Zurück mehr gibt, es sei denn wegen äusserer Umstände, die eine Weiterverfolgung der Absicht erschweren oder verunmöglichen" (BGE 104/1978 IV 181).

Fragen könnte sich bloss, ob versuchter oder vollendeter Steuerbetrug vorliegt. Wie erwähnt, handelt es sich beim Steuerbetrug um ein Gefährdungsdelikt. Dass der Täter schlussendlich einen Steuervorteil erreicht, ist nicht Tatbestandsmerkmal. Vollendet ist das Delikt an sich, wenn die Steuerbehörden durch den Gebrauch falscher Urkunden getäuscht worden sind, in der Regel also mit dem Erlass einer Veranla-

gungsverfügung, die auf die vorgegebenen Tatsachen abstellt (vgl. ZR 85/1986 Nr. 37, unter Hinweis auf Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 66 zu § 192 StG-ZH). Wie es sich verhält, wenn die Steuerveranlagung zwar eröffnet wird, aber schlussendlich keine Wirkungen entfaltet, weil das Grundgeschäft anschliessend dahinfällt, kann vorliegend offen bleiben, da nur versuchter Steuerbetrug Gegenstand der Anklage und der Anschlussberufung ist. Die Ansicht der Anklagebehörde, vollendeter Steuerbetrug sei nicht anzunehmen, wenn der Steuertatbestand nachträglich wegfalle, die Steuerveranlagung also schlussendlich doch nicht zur Besteuerung führe, ist zumindest vertretbar.

Unhaltbar ist hingegen die Ansicht der Verteidiger, die Bestrafung wegen Steuerbetruges im Sinne von § 94 StG setze eine Steuerhinterziehung voraus (Protokoll II Seite 8). Aehnlich wie in § 192 des zürcherischen Steuergesetzes ist der Steuerbetrug auch in § 94 unseres Steuergesetzes als Gefährdungsdelikt formuliert, ein Erfolg im Sinne einer tatsächlich gelungenen Steuerhinterziehung ist nicht Tatbestandsmerkmal. Der Hinweis, der Täter müsse "bei einer Steuerhinterziehung nach den §§ 87-89" gefälschte Urkunden verwendet haben, bedeutet bloss, dass der Pflichtige in der Absicht gehandelt haben muss, einen Steuervorteil zu erreichen. Nach § 88 StG ist übrigens auch der blosse Versuch einer Steuerhinterziehung strafbar. Dass die Steuerhinterziehung tatsächlich gelingt, kann deshalb ebensowenig Strafbarkeitsvoraussetzung des Steuerbetruges sein.

Ebenso verfehlt ist der Einwand der Verjährung (Protokoll II Seite 8). Im Unterschied zur Steuerhinterziehung ist der Steuerbetrug ein Vergehen. Nach den Verjährungsvorschriften des Strafgesetzbuches, die gemäss § 97 StG auf den Steuerbetrug anwendbar sind, beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (Art. 70 StGB), die Verjährung wurde mehrmals unterbrochen, die absolute Verjährung ist noch nicht eingetreten (Art. 72 Ziff. 2 StGB).

In Gutheissung der Anschlussberufung ist somit Dispositiv 1 des angefochtenen Urteils aufzuheben; beide Angeklagten sind im Sinne der Anklage des versuchten Steuerbetruges gemäss § 94 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 22 StGB bzw. der Gehilfenschaft hiezu (Art. 25 StGB) schuldig zu sprechen.

StPS 2/87 Seite 78

Eigenmietwert (Par. 19 Abs. 1 lit. g StG; Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Schätzung eines nichtlandwirtschaftlichen Grundstückes (Eigenmietwert) nach der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken in der Fassung vom 30.7.1973 bzw. vom 17.4.1984; Uebergangsregelung gemäss RRB Nr. 2034 vom 11.12.1984; Vergleichsmethode und Einzelbewertungsverfahren nach Raumeinheiten.

VGE 314-86 vom 9. Dezember 1986 i.S. M. (Abweisung)

StPS 2/87 Seite 86

Geschäftsverluste: Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit (Par. 22 Abs. 1 lit. c StG; Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Par. 22 Abs. 1 lit. c StG und Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt sehen vor, dass Geschäftsverluste vom rohen Einkommen abgezogen werden können. In casu Verlustverrechnung aus tierärztlicher Praxis mit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aus formellen (fehlende Buchhaltung) und materiellen (tatsächlicher Verlust nicht nachgewiesen) Gründen verweigert.

StKE 271-218-86 vom 12. August 1986 i.S. Z. (Abweisung)

StPS 2/87 Seite 89

Mitarbeit der Ehefrau; Abschreibungen (Par. 22 Abs. 2 StG, Art. 22 Abs. 1 lit. i BdBSt

Der Pflichtige hat nachzuweisen, dass seine Ehefrau in seinem Beruf (in casu Rechtsanwaltsbüro) mitarbeitet. Das blosse Ausstellen eines Lohnausweises und das Abrechnen eines Lohnes mit der AHV genügen nicht.

Auch freierwerbende Rechtsanwälte können die Büroeinrichtungen nicht im Anschaffungsjahr direkt als Aufwand abbuchen; vielmehr können nur die Abschreibungen als Aufwand einkommensmindernd geltend gemacht werden.

VGE 385-85 vom 31. Oktober 1986 i.S. X.

StPS 2/87 Seite 99

Zeitpunkt der Realisierung von Verwaltungsratshonoraren

Kann ein Unselbständigerwerbender dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift seines Arbeitsentgeltes (in casu: Verwaltungsratshonorar) nach Belieben bestimmen, so gilt das Einkommen nicht erst mit Kasseneingang oder Gutschrift, sondern bereits in derjenigen Periode als erzielt, in der der Pflichtige seine Arbeitsleistung erbringt, es sei denn, unternehmerische Gründe sprächen für eine spätere Auszahlung oder Gutschrift.

VGE 337-86 vom 9. Dezember 1986 i.S. X. (Abweisung)

StPS 2/87 Seite 103

Kinderabzug Par. 24 lit. c StG

Für die Geltendmachung des Kinderabzuges im Sinne von Par. 24 lit. c StG in der Fassung vom 27.5.1982 ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt. Analog zur Praxis bei der direkten Bundessteuer genügt es, wenn der Steuerpflichtige für die Bedürfnisse des Kindes mindestens im Umfange des Abzugs aufkommt.

VGE 329-86 vom 31. Oktober 1986 i.S. B. (Gutheissung)

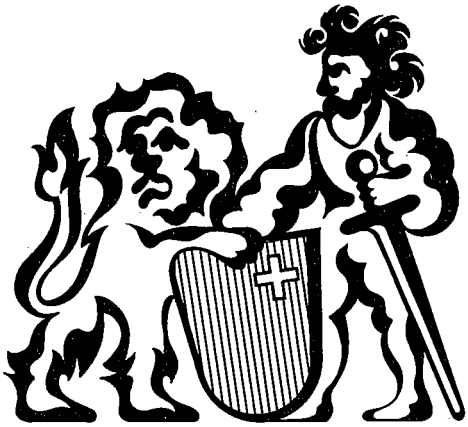
StPS 2/87 Seite 109

Bindungswirkung eines bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides

Hat das Bundesgericht in einem Rückweisungsentscheid unter Bezifferung des steuerbaren Kapitalbetrages erkannt, dass die Vorinstanzen eine zusätzliche Jahressteuer zu erheben haben, können bei der Festsetzung des Steuerbetrages die grundsätzlichen Fragen, ob und von welchem Kapitalbetrag eine zusätzliche Jahressteuer geschuldet ist, nicht erneut aufgerollt werden.

VGE 319-86 vom 30. Januar 1987 i.S. A. (Abweisung) = 02.87.008

April 1987 5. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Eigenmietwert 78
- Geschäftsverluste: Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit 86
- Mitarbeit der Ehefrau; Abschreibungen 89
- Zeitpunkt der Realisierung von Verwaltungshonoraren 99
- Kinderabzug 103
- Bindungswirkung eines bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides 109

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 1986 i.S. M. (VGE 314/86)

Eigenmietwert (§ 19 Abs. 1 lit. g StG; Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

A) M. kaufte in ... am 1.12.1982 zusammen mit seiner Ehefrau in Miteigentum die 5 1/2 Stockwerkeigentumswohnung GB-Nr. ... und die entsprechende Garage GB-Nr. ...

B) Mit Schätzungsverfügung vom 19.9.1984 setzte die Kantonale Güterschätzungskommission gestützt auf das Güterschatzungsprotokoll vom 7.12.1983 den Eigenmietwert auf Fr. 11 950.-- fest.
Gegen diese Verfügung erhob M. Einsprache mit dem Begehren, den Eigenmietwert auf Fr. 10 400.--, evtl. auf Fr. 10 800.--, zu reduzieren. Die Steuerkommission wies die Einsprache mit Entscheid vom 23.3.1986 ab. Sie begründet dies hauptsächlich mit einer Rückrechnung des neuen, voraussichtlich ab 1.1.1989 geltenden Eigenmietwertes von Fr. 13 100.--. Danach beträgt der theoretische Eigenmietwert per 1.12.1982 Fr. 13 000.--.

C-E)...

Erwägungen:

1. Die neue Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (nGS I 106) trat am 1.7.1984 in Kraft. Der Regierungsrat beschloss mit RRB Nr. 2034 vom 11.12.1984 für die Festlegung der Eigenmiet- und Steuerwerte folgende Uebergangsregelung:

"1.1 Die nach neuem Vollzugsrecht (Schätzungssverordnung und Schätzungsreglement vom 17.4.1984) erlassenen rechtskräftigen Schätzungsverfügungen sind ab der Veranlagungsperiode 1985/86 gültig und anwendbar. Hängige Schätzungsverfahren, für welche der Augenschein vor Inkrafttreten der neuen GSchVo durchgeführt wurde, sind nach dem alten Vollzugsrecht zu beenden.

1.2 Die nach dem 1.1.1983 bis zum Inkrafttreten der neuen GSchVo nach altem Vollzugsrecht erlassenen Schätzungsverfügungen bleiben bis zu einer generellen oder individuellen Anpassung nach § 5 f. GSchVo in Kraft.

1.3 In Fällen, wo noch keine speziellen Schätzungsverfügungen erlassen wurden (Zeitraum vor dem 1.1.1983), sind die Werte der letzten rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zu übernehmen. Vorbehalten bleiben individuelle Anpassungs-, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke nach § 9 und 10 GSchVo vom 17.4.1984."

Die angefochtene Schätzungsverfügung erging zwar erst am 19.9.1984, also nach Inkrafttreten des neuen Vollzugsrechts. Das Schätzungsprotokoll ist hingegen vom 7.12.1983 datiert (Einspracheact. 09, 11 S. 2 oben). Anwendbar war und ist somit das alte Vollzugsrecht (vgl. auch angefochtener Einspracheentscheid S. 3).

2. Der für die Einkommensbesteuerung erforderliche Bruttojahresertrag (Art. 19 Abs. 1 lit. g StG) ist nach der regierungsrätlichen Weisung für die steueramtliche Schätzung der nichtlandwirtschaftlichen Gründstücke vom 13.8.1973 bei nicht oder nur teilweise vermieteten Objekten u.a. wie folgt zu ermitteln (II A 3a):

"Bei vorübergehend leerstehenden Räumlichkeiten und bei vom Eigentümer selbst bewohnten Räumlichkeiten in Mehrfamilienhäusern wird der Rohertrag aufgrund von Vergleichsobjekten ermittelt."

Auch das Verwaltungsgericht erkannte, die Vergleichsmethode sei die primäre Methode zur Ermittlung des Mietwer-

tes (EGV-SZ, 1979, S. 112). Diese Methode biete in der Regel dann keine Schwierigkeiten, wenn in einem Mehrfamilienhaus nebst der vom Eigentümer bewohnten Wohnung eine oder mehrere Wohnungen vermietet seien (EGV-SZ 1977, S. 22; VGE 383/78 E.3, S. 5). Der Umstand, dass die Vergleichswohnung im gleichen Haus allenfalls nicht die gleiche Grösse aufweise, sei gerade bei Grundstücken, die in Stockwerkeigentum aufgeteilt seien, kein Hindernis zur Durchführung des Vergleichs, sei doch im Stockwerkeigentumsbegründungsakt ausser der räumlichen Ausscheidung der Anteil eines jeden Stockwerkes in Hundertsteln oder Tausendsteln des Wertes der Liegenschaft anzugeben (Art. 712 e ZGB). Zwar erfolge bei der Wertquotenaufteilung keine amtliche Prüfung, ob die vorgenommene Aufteilung den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, sondern diese sei der Vertragsautonomie anheimgestellt. Es dürfe indessen davon ausgegangen werden, dass dies in der Regel der Fall sei (VGE 377/79 vom 11.3.1980, E.2, Prot. S. 202).

In der neuen Schätzungsvorordnung war ursprünglich nebst dem Einzelbewertungsverfahren ebenfalls die Vergleichsmethode vorgesehen. In der Zwischenzeit hat aber der Regierungsrat am 26.2.1985 § 15 Abs. 2 GSchVo rückwirkend auf den 1.7.1984 insofern abgeändert, als man auf die Dualität von Vergleichsmethode und Einzelbewertungsverfahren verzichtet und in allen Fällen die Eigenmietwertbemessung im Rahmen des Einzelbewertungsverfahrens nach Raumeinheiten (Norm-Mietwert) vornimmt. Der Regierungsrat begründete diesen Schritt wie folgt:

> "Diese Vereinheitlichung ist vertretbar, weil angenommen werden darf, dass mit dem Einzelbewertungsverfahren nach Raumeinheiten der nach marktmässigen Gesichtspunkten normalerweise erzielbare Ertrag einer Liegenschaft ermittelt werden kann. Für ein einheitliches Verfahren sprechen auch Gründe der Praktikabilität. Im Anwendungsfall wäre es für die Schätzung nicht leicht, Vergleichsobjekte zu eruieren, die zu einem unmittelbaren Vergleich geeignet und zum Beizug der Vergleichsmiete tauglich wären. Am ehesten

käme diese Methode bei Eigentumswohnungen oder bei gleich ausgestatteten Wohnungen in Mietshäusern in Frage. Da bei diesen Wohnungskategorien Renditewohnungen die Eigenmietwertbemessung beeinflussen können, wäre eine Schlechterstellung deren Eigentümer gegenüber den Eigentümern von Einfamilienhäusern nicht auszuschliessen. Mit dem Verzicht auf die Vergleichsmethode kann deshalb erreicht werden, dass eine rechtsgleiche Behandlung der Grundeigentümer untereinander zustande kommt."

Diesen Erwägungen kann das Verwaltungsgericht durchaus beipflichten.

Die übergangsrechtliche Bestimmung gemäss RRB-Nr. 2034 vom 11.12.1984 blieb unverändert, so dass die Vergleichsmethode für die angefochtene Schätzungsverfügung grundsätzlich immer noch massgeblich bleibt. Sollten sich diesbezüglich aber Schwierigkeiten und Zweifel an der objektiven Marktwertermittlung einstellen, so kann eine Kontrollrechnung mittels Werten der generellen Neuschätzung nicht verwehrt sein, zumal im vorliegenden Fall die Schätzung erstmals für die Veranlagungsperiode 1985/86 zum Tragen kommt, also für einen Zeitraum, der bereits unter dem Regime des neuen Vollzugsrechts steht.

3. Im Schätzerprotokoll (Einspracheact. 09) ist nicht expressis verbis erwähnt, mit welcher Methode der Jahresertrag ermittelt wurde. Immerhin kann man aus dem Zeitwert für das gesamte Gebäude von Fr. 453 100.-- und dem gesamten Jahresertrag von Fr. 31 500.-- rückrechnen, dass diese Zahlen auf einen Eigenmietwert von fast 7 % des Zeitmietwertes schliessen lassen und dass wahrscheinlich die Bruttomethode der Schätzung zugrunde lag. Nach der bereits zitierten regierungsrätlichen Weisung vom 13.8.1973 bzw. dem RRB Nr. 2242 vom 14.10.1984 beträgt bei der Bruttomethode, die bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern, Villen, Eigenbetrieben u. dgl. anzuwenden war, der Prozentsatz des Zeitbauwertes 5 bis 7 % (vgl. VGE 376/83 vom 30.5.1984, E.1, Prot.

S. 268). Die Verwendung der Bruttomethode widerspricht zwar dem alten Vollzugsrecht. Der Schätzwert liegt zudem unter dem Aspekt der Bruttomethode bzw. des Prozentsatzes an der oberen Grenze, wobei man allerdings bemerken muss, dass der verwendete Zeitwert jeweils nur 3/4 des effektiven Zeitwertes darstellt und somit der Eigenmietwert selbst bei 7 % relativ tief ausfällt. Sollte das Ergebnis der Bruttomethode indes einer Kontrollrechnung durch die Vergleichsmethode oder allenfalls durch die Einzelbewertungsmethode standhalten, so besteht selbstverständlich kein Anlass zur Korrektur (VGE 376/83 vom 30.5.1984, E.2, Prot. S. 269).

4. a) Das Dreifamilienhaus ... wurde 1979 erbaut. 1982 begründete der Eigentümer an der betreffenden Liegenschaft Stockwerkeigentum. Der Beschwerdeführer erwarb deshalb die von ihm bis anhin gemietete 5 1/2-Zimmerwohnung im 1. Obergeschoss sowie eine Garage. Basierend auf seinem ab 1.9.1979 für die Dauer von 4 Jahren gültigen Mietvertrag (wobei der ursprüngliche Mietzins Fr. 950.-- wegen gestiegenen Heizkosten auf Fr. 970.-- erhöht wurde) berechnete der Beschwerdeführer folgenden Eigenmietwert:

"Mietzins ohne Garage	12 x 970.--	= 11 640.--	
Mietwert der Garage lt. Liste	12 x 70.--	= 840.--	Fr. 12 480.--
Nebenkosten nach Budget:			
Allgemeinstrom	390/1000 v. 1 180.--	= 460.--	
Antenne	1/3	= 42.--	
Heizung	390/1000 v. 4 900.--	= 1 911.--	
Wasser/Kehricht	390/1000 v. 1 256.--	= 489.--	- Fr. 2 908.--
Bruttomietwert			Fr. 9 576.--
Teuerung nach Index v. 1.9.79-30.11.82 = 39 Mt. 17,6 % v. Bruttomietwert			+ Fr. 1 685.--
Alterung nach Abnützung: 6 % v. Bruttomietwert			- Fr. 575.--
Bruttomietwert, den Eigenmietwert bestimmend per 1.12.82			Fr. 10 686.--"

b) Diesen geltend gemachten Mietwert untermauert der Beschwerdeführer mit dem aktuellen Mietvertrag für die analoge Wohnung im 2. Obergeschoss, welcher für die Wohnung

und Garage inkl. Nebenkosten einen monatlichen Zins von Fr. 1 194.-- oder jährlich Fr. 14 328.-- vorsieht. Nach Abzug der Nebenkosten (Fr. 2 908.--), der Alterung und Abnützung (Fr. 800.--), der Mietzinsdifferenz zwischen 1. und 2. Obergeschoss (Fr. 360.--) und dem Teuerungszuschlag (Fr. 673.--) beläuft sich die Berechnung des Beschwerdeführers auf einen massgeblichen Mietwert von Fr. 10 933.--.

c) Die Vorinstanz betrachtet diese beiden Wohnungen bzw. die betreffenden Mietverträge für nicht repräsentativ, da sie nach dem "System Viehmarkt" zustande gekommen seien, wie dies der Steuerpflichtige in der Einsprache selbst vortrage. Der Beschwerdeführer fühlt sich jedoch von der Vorinstanz falsch verstanden. Der Hinweis auf das "System Viehmarkt" beziehe sich ausdrücklich auf den Zeitraum nach Ablauf des Mietvertrages (30.9.1983). Seither habe sich der Wohnungsmarkt in ... zugunsten der Mieter geändert, d.h. es bestehe ein beträchtlicher Leerwohnungsbestand. Dies könne der Mieter ausnützen, indem sich die Preise drücken liessen.

d) Nach der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 21 Abs. 1 Bst. b BdBSt ist für den Eigenmietwert derjenige Betrag massgebend, den der Eigentümer bei Vermietung des entsprechenden Objektes nach ortsüblichen Ansätzen fordern könnte, bzw. den er aufwenden müsste, um ein gleichwertiges Objekt zu mieten, und den er durch die Nutzung der eigenen Liegenschaft einsparen kann (BGE v. 25.4.1986 i.S. X. c. Kt. ZG, E.3, mit weiteren Zitaten). Dieser objektive Marktwert ist auch für das kantonale Recht massgebend.

Es ist der Vorinstanz zuzugestehen, dass der effektive Mietzins von Fr. 1 040.-- für eine relativ neue 5 1/2-Zimmerwohnung mit Garage und inkl. Nebenkosten auf den Schätzungszeitpunkt und den Wohnort ... bezogen günstig ist. Es macht den Anschein, dass der ursprüngliche Vermieter und Eigentümer bei der Erstvermietung eine attraktive Mietzins-

politik verfolgte und sich im Gegenzug damit eine mehrjährige Vermietungsdauer sicherte. Für den vorliegenden Fall ist zudem erheblich, dass der auf vier Jahre abgeschlossene Mietvertrag auf der damals tiefen Hypothekarzinsbasis von 4 % beruhte, im Schätzungszeitpunkt (1983) dieser Zinssatz sich indes bereits wieder auf 5 1/2 % erhöhte. Die gestiegenen Hypothekarzinse kommen auch im als Vergleich ins Recht gelegten, ab 1.5.1981 geltenden Mietvertrag für die analoge Wohnung im 2. Stock zur Geltung (Hypothekarzinsbasis 5 %). Hier beträgt der effektive Mietzins für die Wohnung und Garage inkl. Nebenkosten bereits Fr. 1 194.--, also Fr. 154.-- mehr als bei der Wohnung des Beschwerdeführers. Mit den vorhandenen effektiven Mietzinsen der beiden Wohnungen lässt sich somit schwerlich ein objektiver Marktwert eruieren. Eine Kontrollrechnung mit der Vergleichsmethode wird deshalb schwierig. Es bedürfte weiterer Abklärungen, die aber infolge des zwischenzeitlich beschlossenen Verzichts auf die Vergleichsmethode im neuen Schätzungsverfahren unterbleiben dürfen, zumal eine Kontrollrechnung nach der neuen Schätzungsverordnung im vorliegenden Falle vorliegt.

e) Die neue Mietwertberechnung (Einspracheact. 05) für Wohnungen entspricht dem Produkt der Faktoren örtliches Mietpreisniveau, Zuschläge und Abzüge sowie Raumeinheiten. Der Schätzer kam auf 7,9 Raumeinheiten. Die angenommenen Nutzflächen entsprechen den im Grundrissplan angegebenen Flächenmassen (Einspracheact. 02). Die Umrechnung auf die Raumeinheiten erfolgte zutreffend nach der Tabelle 8 des Schätzungsreglementes (Ziffer 130 i.V.m. Ziffer 30 S. 14). Das örtliche Mietpreisniveau beträgt für ... Fr. 1 450.-- pro Raumeinheit. Aus der Bewertung der Wohnlage, der Bauweise des Ausbaus, der Anordnung und der Heizungsart ergibt sich per Saldo ein Zuschlag von 7 %, oder ein Mietwert von Fr. 1 551.-- pro Raumeinheit. Uebereinstimmend mit der nach dem alten Vollzugsrecht erstellten Schätzung wird bei der Wertung von einer Oelzentralheizung, einer guten Baukonstruktion/Zustand bzw. eines guten Ausbaus und einer guten

Verkehrs- bzw. örtlichen Lage ausgegangen. Zusätzlich werden in der neuen Schätzung die Zugangsverhältnisse als sehr gut, die Immissionslage als gut, die Besonnung als mittel und die Anordnung der Wohnung als gut bewertet. Auf dieser Basis beläuft sich der Mietwert für die Wohnung somit auf Fr. 12 552.--. Für die Garage wurde ein Mietwert von Fr. 900.-- eingesetzt (für eine massiv gebaute Garage kann der Schätzer einen Wert von Fr. 600.-- bis 900.-- einsetzen, siehe Einspracheact. 05). Der Eigenmietwert per 1.1.1989 beträgt nach dem neuen Schätzungsreglement abgerundet Fr. 13 100.--.

Trotzdem diese neue Eigenmietwertbemessung weder eröffnet, geschweige denn rechtkräftig veranlagt ist, taugt sie für eine Kontrollrechnung. Das Schätzungsamt teilte dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6.2.1986 folgende Rückrechnung mit:

"Eigenmietwert am 1.1.1989		Fr. 13 100.--
Reduktion des Alterabzuges 7 Jahre = 7 % auf örtl. Mietpreisniveau Fr. 101.-- x 7,9 Raumeinheiten	+ Fr.	798.--
Tieferes Mietpreisniveau gemäss Index Fr. 1 450.-- per 1.1.1985 108,5 Fr. 1 336.-- per 1.1.1983 100,0 Fr. 114.-- x 7,9 Raumeinheiten	- Fr.	900.--
Theoretischer Eigenmietwert per 1.12.1982		Fr. 13 000.--"

Diese Rückrechnung ist nicht zu beanstanden. Sie belegt somit, dass die angefochtene Eigenmietwertbemessung von Fr. 11 950.-- eher dem objektiven Marktwert entspricht als der anbegehrte Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 10 800.--. Zu bemerken ist auch, dass Eigenmietwertfestsetzungen immer auch Ermessensaspekte beinhalten, so dass sich bei deren Ueberprüfung eine gewisse Zurückhaltung rechtfertigt. Die Beschwerde ist demzufolge kostenfällig abzuweisen.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 12. August 1986 i.S. Z. (StKE 271+218/86)

Geschäftsverluste: Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit (§ 22 Abs. 1 lit. c StG; Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt:

A) Am 14.3.1986 (Versand) eröffneten die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Veranlagungsverfügungen 1981/82 und 1983/84 von Z. ...
Bei all diesen Veranlagungsverfügungen anerkannte die Veranlagungsbehörde den Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (tierärztliche Praxis) von Fr. 12 764.-- nicht; ...

B) Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess der Pflichtige am 14.4.1986 (Poststempel) Einsprache erheben...

C-D)...

Erwägungen:

1.-2. ...

3. Gemäss § 22 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt können vom rohen Einkommen die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Buchhaltung führt (vgl. E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1982, 2. Auflage S. 629 f.; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985 S. 192 f.; VGE vom 28.10.1983

i.S. Rechtsanwalt X., 354/82). In casu führt der Pflichtige keine Buchhaltung; er verfügt weder über Jahresbilanzen noch über Erfolgsrechnungen. Eine Verrechnung eines allfälligen Geschäftsverlustes scheidet aus, da die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

Der Einsprecher scheitert jedoch in diesem Punkt nicht bloss aus fomellen Gründen. Bei Verlusten handelt es sich um steuermindernde Momente. Tatsachen, welche die Steuerlast mindern, hat der Steuerpflichtige rechtsgenügend nachzuweisen (vgl. Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum ZH-StG, Ergänzungsband, 2. Auflage, N 34 zu § 75 StG, vgl. auch E. Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, Zürich 1981, S. 26; rechtsvergleichend Seeliger, Beweislast, Beweisverfahren, Beweisarten und Beweiswürdigung im Steuerprozess, München 1981 S. 42 ff.).

Der Einsprecher betreibt eine tierärztliche Kleintierpraxis. Bis anhin gehörten Arztpraxen stets zu Unternehmen, die erhebliche Erträge abwarfen. Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens gilt der Erfahrungssatz, dass Arztpraxen nicht mit Verlust abschliessen. In diesem Bereich gelten andauernde Verluste als etwas völlig Aussergewöhnliches, Atypisches und Sonderbares. Eine Durchsicht des geltend gemachten Aufwandes vermag nicht ersichtlich zu machen, wieso der Einsprecher entgegen der gesicherten Erfahrung einen Verlust ausweisen will. Seine Tierarztpraxis weist weder hohe Schuldzinsen noch beachtliche Personalkosten oder Mietaufwendungen aus. Trotzdem zeigt ein Beizug der Steuerakten für die Periode 1985/86, dass der Pflichtige auch im Bemessungsjahr 1984 einen Verlust vorweisen will. Triftige Gründe vermochte er dafür keine darzulegen. Der Einsprecher konnte den rechtsgenügenden Nachweis nicht erbringen, dass in seiner Tierarztpraxis Verluste erwachsen. Vielmehr drängt sich der Schluss auf, dass der Pflichtige die Einnahmen nicht vollständig aufführt; aus den Akten ergeben sich jedenfalls keine anderen Erklärungs-

möglichkeiten. Die Einsprache erwiese sich daher auch dann als unbegründet, wenn der Pflichtige, was in casu nicht der Fall ist, eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt hätte.

Gleichzeitig wird die Veranlagungsbehörde eingeladen, künftig nicht bloss die Verluste zu streichen, sondern nach pflichtgemässem Ermessen den Ertrag zu schätzen, da nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung der Erfahrungssatz als gesichert gelten kann, dass Arztpraxen Erträge erwirtschaften, es sei denn, es lägen triftige Gründe vor, aus denen sich etwas anderes ergäbe. Der Einwand des Pflichtigen, er sei, wegen seiner Tätigkeit als unselbständigerwerbender Fleischschauer, gehalten, eine Kleintierpraxis zu führen, bildet eine unbegründete Schutzbehauptung, die der Einsprecher nicht zu substantiieren vermochte.

4.-5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Oktober 1986 i.S. X. (VGE 385/85)

Mitarbeit der Ehefrau; Abschreibungen (§ 22 Abs. 2 StG, Art. 22 Abs. 1 lit. i BdBSt)

Sachverhalt:

A) X. war in den Jahren 1979 und 1980 erwerbstätig in einer öffentlichen Beamtung in Y. und als Angestellter von Dr. ..., Rechtsanwalt.
Per Ende Februar 1981 trat er zusätzlich zu seiner nebenamtlichen Tätigkeit als Selbständigerwerbender in die Anwaltskanzlei von Dr. ... ein. Am 28.12.1982 verheiratete er sich. In den Jahren 1981 und 1982 erzielte er offenbar neben dem Einkommen aus seiner öffentlichen Tätigkeit keine weiteren Einkünfte als Unselbständigerwerbender.

B-K)...

Erwägungen:

1.-2. ...

3. a) Für die Steuerperiode 1983/84 gingen die Vorinstanzen gemäss Sachdarstellung des Beschwerdeführers davon aus, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers ab 1.1.1984 zusätzlich zu einer Halbtagstätigkeit noch eine Erwerbstätigkeit im Anwaltsbüro des Beschwerdeführers (Ausführung von Sekretariatsarbeiten gem. Beschwerdeeingabe S. 6) aufgenommen hatte, wobei sie für letztere Tätigkeit mit Fr. 1 000.-- monatlich (abzüglich Sozialversicherungsbeiträge Fr. 947.-- netto) von ihrem Mann entlöhnt werden soll.

Per Ende Juni 1984 gab dann die Ehefrau des Beschwerdeführers ihre Halbtagstätigkeit auf, da sie am 29.6.1984 ein Kind gebar. Das Erwerbseinkommen "in der Anwaltspraxis" erzielte die Ehefrau des Beschwerdeführers auch nach der Geburt des Kindes weiterhin.

In der Duplik führen die Vorinstanzen aus, Informationen aus verschiedenen Quellen hätten die Steuerverwaltung bewogen, die angebliche Tätigkeit der Ehefrau beim Beschwerdeführer näher zu prüfen, müsse sich der Beschwerdeführer doch verschiedentlich dahingehend geäussert haben, er zahle seiner Ehefrau nur aus steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Gründen einen Lohn. Die Befragung der Sekretärin im Anwaltsbüro habe dann ergeben, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers keinerlei Betätigung für die Anwaltskanzlei ausübe. Diese neuen Sachverhaltsabklärungen der Vorinstanzen führten dann zu den mit der Duplik neu gestellten Anträgen.

b) Gemäss Art. 320 Abs. 2 OR wird das Bestehen eines Arbeitsvertrages vermutet, wenn jemand Dienste entgegennimmt, deren Leistung nach den Umständen nur gegen Lohn zu erwarten ist. Diese Beweisregel ist nach Rechtsprechung und Lehre grundsätzlich nicht anwendbar auf die Ehefrau, welche im Betrieb ihres Mannes mitarbeitet (BGE 95 II 129 mit Verweisen). Das will aber nicht heissen, dass Ehegatten miteinander keinen Arbeitsvertrag abschliessen können (vgl. Art. 177 Abs. 1 ZGB). Unter welchen Voraussetzungen ein solcher Arbeitsvertrag neben den ehelichen Beistandspflichten gemäss Art. 159 Abs. 2 und 161 Abs. 2 ZGB bestehen kann, braucht hier nicht erörtert zu werden. Da keine gesetzliche Vermutung für das Bestehen eines Arbeitsvertrages gemäss Art. 320 Abs. 2 OR besteht, obliegt es den Eheleuten, das Vorhandensein und die tatsächliche Erfüllung eines Arbeitsvertrages zu beweisen, wenn sie daraus Rechte ableiten wollen (Art. 8 ZGB; BGE vom 22.10.1982 in ASA 53, 213 Erw. 2a).

c) Der Beschwerdeführer glaubt, das mit der Duplik neu eingereichte Beweismittel (Aktennotiz Besprechung mit seiner Sekretärin) sei aus dem Recht zu weisen, weil es sich nicht um eine Aktennotiz, sondern höchstens um die Reinschrift einer Aktennotiz handle. Zudem sei dieses Aktenstück beweisuntauglich und nichtig, da es auf unzulässige Weise erlangt worden sei. Für das Beweisverfahren im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren ist, soweit die Steuergesetzgebung selbst keine Regelung trifft, § 24 VRP anwendbar (vgl. VGE 328/85 vom 11.12.1985 in Steuerpraxis des Kantons Schwyz; StPS 1986, 215 ff. mit Hinweisen). Gemäss § 24 Abs. 1 lit. b VRP sind Beweismittel insbesondere Auskünfte der Parteien und von Drittpersonen. Ueber die Form solcher Auskünfte enthält die VRP keine Regelung. Sie sind deshalb grundsätzlich formlos. Bei einer mündlichen Einholung einer Auskunft ist ein skizzenhafter Protokollvermerk zu erstellen (Referat Dr. A. ab-Yberg, Beweismittel und Beweislast im Steuerveranlagungsverfahren, Referat S. 11). Ob nun der Sekretär der Vorinstanzen eine handschriftliche Aktennotiz anfertigt oder eine solche ab handschriftlichen Aufzeichnungen mit Maschine schreibt, ändert an der formellen Richtigkeit nichts. Ob das Beweismittel, wie der Beschwerdeführer glaubt, rechtswidrig erlangt worden ist, kann offen bleiben; denn auf rechtswidrig erlangte Beweismittel, die auch rechtmässig hätten beschafft werden können, darf abgestellt werden (A. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, N 46 zu § 7; BGE 96 I 441). Dass aber die Sekretärin als Auskunftsperson oder als Zeugin (wobei die Zeugeneinvernahme im Verwaltungsrecht nur subsidiär ist, vgl. § 24 Abs. 2 VRP) durch das Verwaltungsgericht hätte befragt werden können, wird auch vom Beschwerdeführer richtigerweise ausdrücklich anerkannt (Eingabe vom 26.5.1986 S. 4). Richtig ist der Einwand des Beschwerdeführers, dass die Verfahrensherrschaft nach Anhebung der Beschwerde nicht mehr bei den Vorinstanzen, sondern beim Gericht liegt. In einem von der Untersuchungsmaxime beherrschten Verfahren (§ 18 VRP) ist für die Beschaffung des Prozessstoffes der Richter allein zustän-

dig. Er ist weder an die Beweisanträge noch an tatsächliche Vorbringen der Parteien gebunden. Bei Geltung der Untersuchungsmaxime haben die Parteien keine Möglichkeit, auf das Verfahren einzuwirken. Zwar können die Parteien Beweisanträge stellen; der Richter ist aber nicht verpflichtet, darauf einzutreten (A. Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, S. 7). Der durch die Vorinstanz begangene Verstoss gegen den Grundsatz der richterlichen Prozessleitung wird in einem Steuerverfahren insofern relativiert, als die Tatsachenbeschaffung (anders als in andern Verwaltungsgerichtsprozessen) nicht ohne weiteres und nicht ausschliesslich für den hängigen Prozess bestimmt ist. So können Sachverhaltsabklärungen für ein von der Veranlagung unabhängiges Fiskal-Strafverfahren oder auch für die Veranlagung einer kommenden Periode bestimmt sein. Geht es aber um Sachverhaltsabklärungen, die primär im Hinblick auf ein hängiges Beschwerdeverfahren als nötig erachtet werden, und fallen diese zeitlich zudem noch mit dem Schriftenwechsel zusammen, so sollte sich auch die vorinstanzliche Behörde darauf beschränken, Beweisanträge zu stellen.

Der Beschwerdeführer rügt auch, das rechtliche Gehör sei verletzt worden, indem er nicht eingeladen worden sei, an der Befragung seiner Sekretärin teilzunehmen. Grundsätzlich haben die Parteien auch im Verwaltungsprozess Anspruch darauf, an der Beweiserhebung teilnehmen zu können (vgl. § 21 Abs. 1 VRP, J. Hensler, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Kanton Schwyz, S. 133; BGE 104 Ia 71; 99 Ia 46; 91 I 92). Diese Regel erleidet jedoch Ausnahmen, wenn das Ziel der Beweiserhebung gefährdet ist (BGE 104 Ia 71; Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 82 B/III/C/1, Hensler, a.a.O., Fussnote 22). Ob bei einer Einvernahme einer Auskunftsperson oder Zeugin das Recht der Parteien auf Teilnahme an der Ermittlungshandlung vor der Notwendigkeit der Feststellung des wirklichen Sachverhaltes zurücktreten soll (kann), erscheint fraglich (vgl. auch A. Kölz, Kommentar VRG, N 22 zu § 7), kann aber offen blei-

ben, weil eine allfällige Verletzung des Gehörsanspruchs jedenfalls dadurch geheilt worden ist, als das Beweisergebnis dem Beschwerdeführer mitgeteilt worden ist und er sich dazu äussern konnte, besitzt doch das Verwaltungsgericht in der vorliegenden Steuersache freie Ueberprüfungsbefugnis (vgl. A. Kölz, Kommentar VRG-Zürich, N 24 zu § 8).

d) Ist die über die Besprechung mit der Sekretärin angefertigte Aktennotiz somit zu den Akten zu nehmen, ist weiter zu prüfen, ob der Beschwerdeführer den Beweis dafür erbracht hat, dass ab dem 1. Januar oder dem 1. Juli 1984 eine auf Arbeitsvertrag beruhende Mitarbeit der Ehefrau vorliegt, welche die eheliche Beistandspflicht übersteigt. Beachtenswert sind folgende Indizien und Tatsachen, wobei aus der Reihenfolge nicht auf die Gewichtung geschlossen werden soll:

aa) Mit Eingabe vom 8.2.1983 versuchte der Beschwerdeführer, aufgrund der Reduktion der Erwerbstätigkeit seiner Ehefrau als Teilzeitangestellte ab 1.4.1982 eine ZV zu erreichen. Dabei führte er aus, die Teilaufgabe der Erwerbstätigkeit dauere nun schon fast ein Jahr lang und werde auch in Zukunft so bleiben. Die Ehefrau gehe in den Wochen, in welchen sie nicht arbeite, keiner andern Erwerbstätigkeit nach.

Im Begehren um eine ZV vom 2.7.1984 führte er dann wörtlich aus: "Seit 1.1.1984 erzielt meine Ehefrau in meiner Anwaltspraxis in Q. ein Einkommen ..." (Einspracheakt. 2). In der Eingabe vom 1.4.1985 an die Steuerverwaltung (Einspracheakt. 10) schreibt der Beschwerdeführer: "Auf den 1.1.1984 habe ich meine Frau jedoch in meiner Anwaltspraxis in Q. angestellt ... In der Zeit vom 1.1.1984 bis und mit 30.6.1984 war sie voll erwerbstätig. Seit 1.7.1984 ist sie nunmehr nur wiederum bei mir in der Anwaltspraxis Halbtagsbeschäftigte." (Einspracheakt. 10). In der Beschwerde (S. 6) führt er aus: "... wogegen sie jedoch bereits ab

1.1.1984 in der Anwaltspraxis des Unterzeichneten eine Tätigkeit aufnahm. ... War sie vorher Betriebsassistentin bei ..., leistet sie ab 1.1.1984 Sekretariatsarbeiten in der Anwaltspraxis des Beschwerdeführers".

In der Stellungnahme zur Duplik bestreitet dann der Beschwerdeführer die Aussagen seiner Sekretärin, wonach ausser ihr niemand in der Anwaltskanzlei in Q. Sekretariatsarbeiten ausführe, nicht. Entgegen den mehrfachen früheren Angaben, wonach seine Ehefrau für ihn in der Anwaltspraxis in Q. arbeite, führt der Beschwerdeführer nun aus, Arbeiten für ihn könnten nicht nur in Q. sondern auch in Y. erledigt werden. Wo dies geschehe, gehe die Steuerverwaltung nichts an. Es gehe diese auch nichts an, wofür der Beschwerdeführer seiner Ehefrau einen Arbeitslohn zahle und in welcher Höhe. Er verkennt die Beweis- und Rechtslage (ASA 53, 211, Erw. 3b vorstehend). Wohl steht es ihm frei, seiner Ehefrau einen Lohn zu bezahlen. Er kann dies beispielsweise auch für Verrichtung der Haushaltsarbeit (Hausfrauenlohn) tun; wenn er aber aus einer Lohnzahlung steuerrechtliche Forderungen wie Durchführung einer ZV, Abzüge für Mitarbeit der Ehefrau im Beruf des Mannes (§ 22 Abs. 2 StG) stellt, so hat er den Beweis zu erbringen, wofür er seine Ehefrau bezahlt. Und wenn er vorerst immer geltend macht, seine Ehefrau habe im fraglichen Zeitpunkt in seiner Anwaltspraxis bzw. in seiner Anwaltspraxis in Q. gearbeitet und muss er diese Behauptung aufgeben, weil sie im Verfahren widerlegt wird, so ist die neue Behauptung, die Ehefrau führe für ihn in Y. Berufsarbeiten durch, wenig glaubwürdig.

bb) Auch bezüglich der von der Ehefrau mit dem Lohn bezahlten Tätigkeiten haben sich nach der Duplik veränderte beschwerdeführerische Behauptungen ergeben. Waren es früher immer Kanzleiarbeiten für die Anwaltspraxis (lediglich in der Replik werden auch Büroarbeiten für das Gericht zusätzlich erwähnt), wird die Aussage der Sekretärin, wonach die Ehefrau des Beschwerdeführers keine Kanzleiarbeiten für die

Anwaltskanzlei ausführe, nicht bestritten, sondern die Arbeiten, welche die Ehefrau für den Beschwerdeführer besorgen soll, werden nunmehr wie folgt aufgelistet:

- Besorgen des durch die Tätigkeit als Anwalt erhöhten Reinigungsbedarfs an Wäsche;
- Entgegennahme der nicht wenigen Telefonate, die im Zusammenhang mit der Anwaltstätigkeit vorab an Abenden und Wochenenden zu jeder Tages- und Nachtzeit in der Privatwohnung anfallen, ausrichten derselben, soweit der Beschwerdeführer nicht zugegen ist;
- Erstellen von Personen- und Sachregister
- Waschen der Abwaschlappen und Geschirrtücher für das Anwaltsbüro seit Herbst 1984.

aaa) Die Besorgung der Wäsche gehört ganz eindeutig unter die ehelichen Beistandspflichten, für welche keine steuerlich relevanten Lohnzahlungen möglich sind (Art. 159 Abs. 2; 161 Abs. 2 und besonders Abs. 3 ZGB). Ueberdies kommt ein Abzug mit Gewinnungskostencharakter bei Kleidern in der Regel nur in Frage, wenn ausschliesslich zu Berufs- oder Arbeitszwecken dienende Berufskleider angeschafft und benützt werden, was bei einem Anwalt nicht der Fall ist (vgl. VGE 364/79 vom 28.1.1980 Erw. 4.5, Prot. 24/25 mit Hinweisen). Schliesslich ist die Behauptung, bei der Anwaltstätigkeit entstehe ein erhöhter Reinigungsbedarf an Wäsche, allenfalls originell, nicht aber überzeugend. So schmutzig ist die Anwaltstätigkeit nun auch wieder nicht. Auch das Waschen der Abwaschlappen und Geschirrtücher, welche infolge des Kaffeetrinkens in der Anwaltskanzlei anfallen, geht nicht über das allgemein Uebliche dessen hinaus, was jede Ehefrau auch ohne Lohn ihrem Ehemann besorgt. Ueberdies ist diese Tätigkeit für die Frage der ZV nicht relevant, da sie nach Angaben des Beschwerdeführers erst ab Herbst 1984 von der Ehefrau gemacht wird.

bbb) Was die Telefonate anbetrifft, so mag es durchaus zutreffen, dass Anwälte in erhöhtem Masse ausserhalb der üblichen Bürozeit zu Hause berufliche Anrufe erhalten. Die Frage des Ausmasses dieser Anrufe ist jedoch in hohem Masse auch eine Frage der Organisation und Instruktion der Kundschaft. Der Beschwerdeführer hat Wohnort und Praxis örtlich getrennt (Q. bzw. Y.). Auf seinem Geschäftspapier findet sich kein Hinweis auf seinen Wohnort oder auf eine private Telefonnummer. Aber auch Klientschaft, welche unter Y. seine Telefonnummer sucht, wird nicht fündig; ist doch dort lediglich unter dem Namen seiner Ehefrau, ...-Betriebsassistentin, eine Telefnonnummer eingetragen. Dieses Vorgehen zeigt (was durchaus verständlich ist), dass der Beschwerdeführer bestrebt ist, Massnamen zu treffen, welche geeignet sind, ihn privat in hohem Masse von beruflichen Telefonaten abzuschirmen.

ccc) Ob das Erstellen von Personen- und Sachregistern für die Jahre ab 1976 durch die Ehefrau besorgt wurde, ob diese Arbeit tatsächlich ausgerechnet im Jahre 1984 geleistet wurde (der Beschwerdeführer spricht von 1984 ff.; vgl. nachfolgende Erwägung) und ob diese im unselbständigen Tätigkeitsbereich anfallende und dem Beschwerdeführer durch die Ehefrau abgenommene Arbeit anrechenbar ist, kann offen bleiben; stellt doch diese partikuläre Betätigung eine ausgesprochene Nebenbeschäftigung dar, welche nicht zu einer ZV führt (vgl. Erw. 2e). Auch das Kriterium der dauernden Tätigkeit erscheint hier als fraglich.

cc) Die Ehefrau des Beschwerdeführers arbeitete vom 1.4.1982 bis Ende 1983 unbestritten nur noch halbtags erwerbsmässig und führte zusätzlich den Haushalt. Nun soll sie ausgerechnet ab dem ca. vierten Schwangerschaftsmonat bis und mit Geburt ihres ersten Kindes wiederum voll erwerbstätig gewesen sein (Einspracheact. 10) und zusätzlich noch den Haushalt besorgt und die mannigfachen Vorbereitungen, welche vor der Geburt eines ersten Kindes anfallen, gelei-

stet haben und dies alles, obwohl keine wirtschaftliche oder betriebliche Notwendigkeit ersichtlich ist oder geltend gemacht wird, gerade im Jahre 1984 die berufliche Tätigkeit zu intensivieren. Dieses behauptete Vorgehen widerspricht jeglicher Lebenserfahrung.

dd) Ein arbeitsrechtliches Verhältnis unter den Ehegatten ist selten und ist jedenfalls nicht die Regel. Derjenige, welcher etwas über das allgemein übliche Hinausgehendes behauptet, hat dies mit adäquaten Beweismitteln zu beweisen (ASA 53, 214). Dieser Beweis ist dem Beschwerdeführer unter Hinweis auf die vorstehenden Erwägungen nicht gelungen.

4. Folgerungen aus dem Umstand, dass für das Jahr 1984 Arbeitsleistungen der Ehefrau für den Betrieb des Ehemannes in einem über die eheliche Beistandspflicht hinausgehenden, für eine ZV relevanten Ausmass nicht geleistet worden sind:

a) Per 1.1.1984 entfällt eine Zwischenveranlagung.

b) Auf den 1.7.1984 ist eine ZV infolge gänzlicher Aufgabe der Erwerbstätigkeit der Ehefrau vorzunehmen (§ 70 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 StG in der Fassung vom 27.5.1982; Art. 96 BdBSt; Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, N 11 zu Art. 42).

c) ...

5. Der Beschwerdeführer schaffte 1982 zwei elektrische IBM-Schreibmaschinen mit Kugelköpfen zu einem Anschaffungspreis von zusammen Fr. 3 750.-- an, welche er im Anschaffungsjahr vollständig abschrieb. Diese Einmalabschreibung wurde bei der Veranlagung akzeptiert. Mit der Duplik stellen nun die Vorinstanzen den Antrag, es sei lediglich eine Abschreibung von 40 % zu gewähren und der Rest sei aufzurechnen. Der Beschwerdeführer hält diesem Antrag die Einrede der abge-

urteilten Sache entgegen. Zu Unrecht. Das Verwaltungsgericht kann in Steuerbeschwerdesachen alle Punkte des betreffenden Steuerfalles auf ihre Richtigkeit überprüfen. Das Beschwerdeverfahren wird von der Offizialmaxime beherrscht (vgl. § 78 Abs. 3, in Verbindung mit § 76 Abs. 1 und 2 StG; Art. 110 BdBSt; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, Bemerkungen zu Art. 109 und 110; E. Känzig, Wehrsteuer 1962, N 3 zu Art. 109; R. Fischer, Verwaltungsgerichtlicher Schutz im Steuerrecht der Kantone, S. 134 ff.). Gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 18.1.1980 betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe darf auf dem Buchwert von Büromaschinen eine Abschreibung von jährlich 40 % vorgenommen werden (ASA 48, 472 ff.; E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, S. 595 ff.). Diese Abschreibungssätze entsprechen den erhöhten Ansätzen, wie sie aufgrund des Bundesbeschlusses vom 15.12.1978 über die Aenderung des Wehrsteuerbeschlusses für die Wehrsteuer 20. Periode festgesetzt worden sind. Der erwähnte Bundesbeschluss war vorerst bis zum Ablauf der Steuerjahre 1981/82 befristet, gilt nun aber zufolge des Bundesbeschlusses vom 19.6.1981 über die Weiterführung der Finanzordnung und die Verbesserung des Bundeshaushaltes auch für die Steuerjahre ab 1983 (H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer 1983/84, S. 74 oben). In der kantonalen Praxis gelangen die gleichen Abschreibungssätze zur Anwendung wie bei der direkten Bundessteuer, was sinnvoll ist. Nimmt ein Steuerpflichtiger auf seinem der Abnutzung unterliegenden Anlagevermögen Abschreibungen vor, die die in den Richtlinien der EStV festgesetzten Sätze überschreiten, und können die erhöhten Abschreibungen sachlich nicht gerechtfertigt werden, so hat die Veranlagungsbehörde den geschäftsmässig nicht begründeten Teil dieser Abschreibungen aufzurechnen (Känzig, a.a.O., N 110 S. 604 zu Art. 22). Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was für eine Erhöhung der Abschreibungssäzte auf seinen Schreibmaschinen spricht, weshalb entsprechend dem Antrag in der Duplik die Abschreibung um Fr. 2 250.-- zu reduzieren ist. ...

6.-7. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 1986 i.S. X. (VGE 337/86)

Zeitpunkt der Realisierung von Verwaltungsratshonoraren

Sachverhalt:

A) X. ist Betriebsleiter der von ihm wirtschaftlich beherrschten X. AG. In seiner Steuererklärung 1981/82 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. ... bei den Staatssteuern und von Fr. ... bei der direkten Bundessteuer. Am 1.10.1985 (Versand 15.10.1985) wurde er von der Kant. Steuerverwaltung/VdBSt veranlagt, wobei das steuerbare Einkommen bei der Staatssteuer auf Fr. ... und bei der dir. Bundessteuer auf Fr. ... festgesetzt wurde...

B) Mit Eingabe vom 16.10.1985 liess X. gegen die Einkommensveranlagung 1981/82 Einsprache erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen sei bei der Staatssteuer auf Fr. ... und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. ... zu veranlagen. In der Begründung wird ausgeführt, es sei unrichtig, wenn das Verwaltungsratshonorar vollumfänglich miteinbezogen werde, da dieses der Vergangenheitsbemessung unterliege...

C-F)...

Erwägungen:

1. Verwaltungsratshonorar:

a) Gemäss Handelsregisterauszug (Steuererklärung 1979, Beilage zu act. 12) wurde am ... März 1979 die X. AG mit einem Aktienkapital von Fr. 50 000.-- gegründet. 45 Aktien

à nominell Fr. 1 000.-- wurden vom Beschwerdeführer bzw. seiner Ehefrau gezeichnet, die restlichen 5 Aktien zeichnete Y. In seiner Steuererklärung 1981/82 deklarierte der Beschwerdeführer 45 Aktien der X. AG. In der Steuererklärung 1981/82 deklarierte der Beschwerdeführer als Verwaltungsratsbezüge von der X. AG einen Betrag von Fr. 45 000.--, eingetragen unter dem Jahr 1980. Bei der Veranlagung wurden diese Verwaltungsratshonorare auf Fr. 45 000.-- im Durchschnitt beider Jahre erhöht. Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass dem Beschwerdeführer für die Jahre 1979 und 1980 Verwaltungsratshonorare von Fr. 45 000.-- pro Jahr zugestanden hätten. Der Umstand, dass er diese Einkünfte erst zu einem späteren Zeitpunkt (das VR-Honorar 1979 im Jahre 1980 und jenes für 1980 im Jahre 1981) bezogen habe, führe zu keiner anderen Beurteilung. Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit seien nicht erst beim Kasseneingang, sondern bereits beim Erwerb einer definitiven, unbedingten Forderung realisiert.

Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, die definitive Beschlussfassung über die Auszahlung des Verwaltungsratshonorars sei erst an der Generalversammlung über das Jahr 1980, welche 1981 stattgefunden habe, erfolgt, weshalb dieses auch erst mit der Auszahlung im Jahr 1981 zu besteuern sei.

b) Zur Frage des Zeitpunktes der Realisierung von Verwaltungsratshonoraren macht das Bundesgericht in einem Urteil vom 17.2.1986 (in NStP 1986 S. 81 bzw. in Steuerrevue 1986 S. 430 ff.) folgende Ausführungen:

> "a) ... Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt ein Einkommen dann als erzielt, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (BGE 105 Ib 242 E.4a mit witeren Nachweisen; vgl. auch Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 7 zu Art. 21 WStB). Ein Unselbständigerwerbender erzielt sein Erwerbseinkommen

- zumindest in der Regel - in derjenigen Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt. In der Praxis wird im allgemeinen zwar auf den Zeitpunkt des Kasseneingangs oder der Gutschrift abgestellt, als frühester Zeitpunkt aber auch die Möglichkeit, die Einkünfte oder Teile davon als Forderung rechtlich gültig abzutreten bezeichnet (ASA 44, 343 E.2; Känzig, a.a.O., N 27 zu Art. 21 WStB). Eine solche Betrachtungsweise ist zum Beispiel dann sachgerecht, wenn ein Unselbständigerwerbender dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift seines Arbeitsentgeltes nach Belieben bestimmen kann. Fehlen in einem solchen Fall unternehmerische Gründe für eine Auszahlung oder Gutschrift erst nach dem Zeitraum, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, so wäre es bundesrechtswidrig, auf diesen wirtschaftlich nicht einleuchtenden Zeitpunkt abzustellen. ... Entgegen der von der Rekurskommission vertretenen Auffassung kann die Ausrichtung eines Gehalts oder Honorars als Entgelt für eine Arbeitsleistung ... hinsichtlich des Zeitpunktes der Einkommensrealisierung nicht mit der Ausrichtung einer Dividende verglichen werden. Während auf das Gehalt ... ein fester Anspruch besteht, kann ein Aktionär seine Dividende erst nach der Beschlussfassung durch die Generalversammlung geltend machen (Art. 674 und Art. 698 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Der Hinweis der Rekurskommission auf die Praxis des Bundesgerichts zur Frage, wann ein Einkommen aus Beteiligungsrechten erzielt sei (vgl. BGE 94 I 382 ff. E.3; ASA 21, 531 ff.), ist daher verfehlt.

b) Der Beschwerdegegner hat nie dargetan, aus welchen unternehmerischen Gründen die von ihm beherrschte Gesellschaft die Beschlüsse über die Verwaltungsratshonorare ... jeweils erst nach Ablauf der Geschäftsjahre, für die sie ausgerichtet wurden, fasste und warum die entsprechenden Gutschriften erst so spät erfolgten. Wirtschaftlich einleuchtende Gründe können wohl auch kaum bestanden haben, hätten doch sonst die Verwaltungsratshonorare ... nicht den Gewinn- und Verlustrechnungen derjenigen Geschäftsjahre belastet werden können, für die sie bestimmt waren. Die Argumentation des Beschwerdegegners, das Verwaltungsratshonorar ... für das Jahr 1979

hätte erst festgesetzt werden können, nachdem das Geschäftsergebnis feststand, ist verfehlt. Verwaltungsratshonorar (und Darlehenszins: hier nicht relevant; zweiter Teil dieser Einfügung nicht im Original) bilden nicht Gewinnanteile, die dem Reinertrag entnommen werden können. Dies wäre nur bei Tantiemen der Fall (Art. 677 OR). Diesfalls dürften aber die entsprechenden Beträge nicht als Aufwand der Gesellschaft verbucht werden, sondern wären als Bestandteil des Reingewinnes der Aktiengesellschaft auszuweisen und zu versteuern (Art. 49 Abs. 1 WStB).

c) Unter diesen Umständen kann bei der Frage, ob der Beschwerdegegner bereits im Bemessungsjahr 1979 ein Verwaltungsratshonorar ... als Einkommen realisiert hat, nicht auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung und Gutschrift abgestellt werden. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass dem Beschwerdegegner von Anfang an ein Anspruch auf Verwaltungsratshonorare ... zustand und dass er diesen Anspruch auch hätte geltend machen können, wenn die Gesellschaft keine entsprechenden Beschlüsse gefasst hätte."

c) Die Ausführungen des Bundesgerichts können ohne Abstriche auch auf den vorliegenden Fall angewandt werden. Der Beschwerdeführer nimmt in seiner Arbeitgeberfirma eine beherrschende Stellung ein und kann somit den Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift seines Verwaltungsratshonorars selber bestimmen. Die Behauptung, die Generalversammlung habe über das Honorar zu bestimmen, ist unzutreffend und irgendwelche unternehmerische Gründe, weshalb der Beschluss über die Ausrichtung des Honorars erst nach Ablauf des Geschäftsjahres, für das es ausgerichtet wurde und dem es belastet wurde, gefasst wurde, sind nicht ersichtlich (vgl. Steueract. AG 1981/82 Nr. 17, 7, 3, Konto 4705). Die Beschwerde ist deshalb in diesem Punkte abzuweisen.

2.-4. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Oktober 1986 i.S. B. (VGE 329/86)

Kinderabzug (§ 24 lit. c StG)

Sachverhalt:

A) Mit Veranlagungsverfügung vom 16.1.1986 wurde das steuerbare Einkommen von B. auf Fr. ... (kantonal) und auf Fr. ... bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Gegenüber der Selbstdeklaration wurde dabei unter anderem der Kinderabzug für die Tochter C.B. (geb. ..1965) aufgerechnet.

B) Der Steuerpflichtige erhob gegen die Nichtanerkennung dieses Kinderabzuges Einsprache. Diese wurde mit Entscheid vom 10.6.1986 in bezug auf die Bundessteuer gutgeheissen und das steuerbare Einkommen auf Fr. ... herabgesetzt. Bei den kantonalen Steuern wurde der Kinderabzug nicht anerkannt mit der Begründung, dieser könne nur abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige ein Kind zur Hauptsache unterhalte. C.B. habe ein Jahreseinkommen von Fr. 11 803.-- erzielt und der Steuerpflichtige habe nach seinen eigenen Angaben für seine Tochter lediglich Fr. 9 763.80 aufgewendet, weshalb ihm der Abzug nicht gewährt werden könne.

C-E)...

Erwägungen:

1. Gemäss § 24 lit. c des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) werden vom rohen Einkommen bei den natürlichen Personen 2 000 Franken für die vom Steuerpflichtigen

unterhaltenen Kinder unter 18 Jahren oder für ältere Kinder, die sich noch in der Ausbildung befinden, abgezogen. Der Kinderabzug wird dem Steuerpflichtigen für jedes Kind gewährt, das zu Beginn der Veranlagungsperiode das 18. Altersjahr noch nicht erfüllt hat oder älter ist, sich aber noch im Studium oder in einer Berufslehre befindet, sofern er dieses Kind unterhält.

2. C.B. befand sich am 1.1.1985 noch in der kaufmännischen Lehre, so dass die erste Voraussetzung für die Gewährung des Kinderabzugs unbestrittenermassen erfüllt ist. Unbestritten ist auch, dass der Beschwerdeführer Unterhaltsleistungen gegenüber seiner Tochter auch während der Dauer der Wiederholung des 3. Lehrjahres erbrachte, wobei diese vom Beschwerdeführer, umgerechnet auf ein Jahr mit Fr. 9 763.80 beziffert werden. Die Vorinstanz stellte diesen Unterhaltsaufwendungen, welche nicht näher überprüft wurden, das auf ein Jahr umgerechnete Erwerbseinkommen der Tochter gegenüber, welches sie mit Fr. 11 803.-- ermittelte. Aus dem Umstand, dass das Einkommen der Tochter höher ist als die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Unterhaltsaufwendungen, schloss die Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer nicht zur Hauptsache für den Unterhalt der Tochter aufkomme. Ob dieser Schluss an sich zulässig ist (die Tochter kann ihren eigenen Erwerb z.B. auf die Seite gelegt haben, um den bevorstehenden Englandaufenthalt zu finanzieren), kann offen bleiben, sofern sich ergibt, was der Beschwerdeführer vorbringt, dass die Geltendmachung des Kinderabzugs nicht vom Erfordernis abhängt, dass der Steuerpflichtige zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt.

3. a) Nach Art. 25 Abs. 1 lit. c BdBSt ist der Kinderabzug zulässig für jedes Kind unter 18 Jahren, für das der Steuerpflichtige sorgt; befindet sich das Kind in der Berufslehre oder im Studium, so kann der Abzug auch nach Vollendung des achtzehnten Altersjahres gemacht werden. Der Begriff "sorgen" kann dem Begriff "unterhalten" des § 24

lit. c StG gleichgesetzt werden. Das Bundesgericht hat in Anwendung dieser Bestimmung erkannt, der Abzug könne nicht nur vorgenommen werden, wenn der Steuerpflichtige für die Kosten des Unterhalts und der Erziehung des Kindes in vollem Umfange aufkommen müsse. Das Gesetz stelle aber auch nicht die Bedingung, dass der Steuerpflichtige diese Kosten mindestens zu einem überwiegenden Teil zu bestreiten habe. Vielmehr könne der Abzug auch vorgenommen werden, wenn der Steuerpflichtige für weniger als 50 % der Kosten des Unterhalts und der Ausbildung aufzukommen habe. Eine andere Auslegung sei nicht vereinbar damit, dass Art. 25 WStB (heute BdBSt) den Abzug auch für mehr als 18 Jahre alte Lehrlinge gestatte; denn Lehrlinge dieses Alters bezögen nicht selten einen Lohn, der zur Deckung des überwiegenden Teils der Kosten ihres Unterhalts und ihrer Erziehung ausreichten. In solchen Fällen sei der im WStB (BdBSt) vorgesehene Abzug nach dem Wortlaut und dem Sinn dieser Bestimmung nicht ausgeschlossen. Anderseits sei ein Unterhaltsabzug für ein in der Berufslehre oder im Studium befindliches Kind über 18 Jahren nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige für die Bedürfnisse des Kindes mindestens im Umfange des Abzugs aufkomme (BGE vom 14.6.1968 in ASA 37, 213 ff.; vgl. auch E. Känzig, Wehrsteuer 1982, N 3 zu Art. 25; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, N 8 zu Art. 25).

b) In der kantonalen Gesetzgebung und Praxis überwiegt - soweit das Verwaltungsgericht diese aufgrund einer summarischen Studie überblickt - eine der direkten Bundessteuerpraxis (vgl. Erwägung 3a) analoge Handhabung...

4. Für den Kanton Schwyz drängt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichts eine analoge Praxis auf, wie sie für die direkte Bundessteuer gilt, und zwar insbesondere aufgrund folgender Ueberlegungen:

a) In § 24 lit. c StG wird nicht das Erfordernis aufgestellt, dass der Steuerpflichtige "vorwiegend" oder "zur

Hauptsache" für den Unterhalt aufkommen muss, damit er den Abzug beanspruchen kann. Nachdem bei einer ganzen Reihe anderer Abzüge mit Sozialcharakter die Abzüge ausdrücklich vom Erfordernis abhängig gemacht werden, dass der Steuerpflichtige das Kind bzw. die Drittperson, für welche er einen Abzug anbegehrt, zur Hauptsache unterhält oder unterstützt, fehlt dieses Erfordernis beim Kinderabzug (vgl. § 22 Abs. 1 lit. i Krankheitsabzug, lit. k Ausbildungsabzug, lit. l Versicherungsabzug für zur Hauptsache unterhaltene Kinder; § 24 lit. d). Daraus ergibt sich, dass dem Gesetzgeber das quantitative Kriterium (das Mass der Unterstützung oder des Unterhalts) als Voraussetzung für die Gewährung eines Abzugs durchaus geläufig und präsent war. Wenn er dennoch davon abgesehen hat, auch die Gewährung des Kinderabzugs an die Voraussetzung zu knüpfen, dass der Steuerpflichtige das Kind zur Hauptsache unterhält, so ist unter diesen Umständen daraus zu schliessen, dass er nicht aus Versehen darauf verzichtet hat. Es ist deshalb eher auf ein qualifiziertes Schweigen, denn auf eine Gesetzeslücke zu schliessen.

b) Bei inhaltlich übereinstimmender Normierung zwischen dem Recht der direkten Bundessteuer und dem kantonalen Steuerrecht sollte nicht ohne Not eine divergierende Praxis betrieben werden.

c) Eine Gewährung des Kinderabzugs für in Ausbildung oder im Studium stehende Kinder - auch wenn der Unterhalt nicht zur Hauptsache vom Steuerpflichtigen bestritten wird und damit eine Divergenz zu andern Sozialabzügen besteht (vgl. Erw. 6a) - ist auch sachlich durchaus begründet...

Ergänzend ist auf die Tatsache hinzuweisen, dass der Unterhaltsbedarf eines Kindes nach dem Alter stark divergiert. So gehen die Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Notbedarfs, gültig ab 1.1.1983, bei einem ersten Kind bis zum Alter von 6 Jahren von einem monatlichen Grundbedarf von Fr. 140.--, bei einem Kind von

16-20 Jahren aber von einem solchen von Fr. 340.-- aus (EGV 1983 Nr. 38, S. 100 ff.). Auch die Zuschläge für Mietzins, Auslagen für auswärtige Verpflegung, Fahrtkosten, Schulung usw. sind bei einem in Ausbildung stehenden Kind wesentlich höher als bei einem Kleinkind oder einem Kind im Primarschulalter. Würde für die Geltendmachung des Kinderabzugs entgegen der gesetzlichen Regelung verlangt, dass der Steuerpflichtige "zur Hauptsache" für den Unterhalt aufkommt, so hätte dies zur Konsequenz, dass bei einem jüngeren Kind dieser Abzug vorgenommen werden könnte, bei einem in Ausbildung befindlichen älteren Kind aber nicht, obwohl die Auslagen, welche der Steuerpflichtige quantitativ aufwendet, für das ältere Kind höher sind, sofern bei letzterem mehr als die Hälfte des Unterhalts durch Erwerbseinkommen und/oder Stipendien bestritten werden. Dieses Ergebnis leuchtet nicht ein.

d) Die Vorinstanz beruft sich im angefochtenen Entscheid darauf, der Gesetzestext sei "in Uebereinstimmung mit der Wegleitung" dahingehend zu interpretieren, der Steuerpflichtige habe das Kind zur Hauptsache zu unterhalten, um den Kinderabzug beanspruchen zu können. Vorerst ist daran zu erinnern, dass der Wegleitung nicht Rechtssatzcharakter zukommt. Vielmehr handelt es sich um eine primär an die Steuerpflichtigen gerichtete Deklarationshilfe, an die das Gericht und selbstverständlich auch die Vorinstanz nicht gebunden ist, sofern eine vertiefte Ueberprüfung ergibt, dass die Wegleitung falsch ist. In den Wegleitungen zur Steuererklärung für natürliche Personen der letzten Perioden (durchgesehen wurden die Wegleitungen 1985/86, 1983/84, 1981/82 und 1979/80) heisst es tatsächlich immer, dass dieser Abzug für die vom Steuerpflichtigen zur Hauptsache unterhaltenen Kinder vorgenommen werden könne. In der Tat gewährte § 24 lit. c StG in der bis Ende 1981/82 geltenden Fassung des kantonalen Steuergesetzes den Kinderabzug nur für die vom Pflichtigen zur Hauptsache unterhaltenen Kinder. Mit der StG-Teilrevision vom 27.5.1982 (in Kraft ab der Periode

1983/84) wurde diese Einschränkung aber gestrichen. Offenbar wurde dieser Umstand bei der Redigierung der Wegleitungen 1983/84 und 1985/86 übersehen. Eine detaillierte Begründung für die Herausstreichung der Beschränkung "zur Hauptsache" findet sich in den Gesetzesmaterialien nicht. Dieses Vorgehen lässt sich aber unter die vom Regierungsrat mit den Berichten zur StG-Teilrevision 1982 proklamierten Revisionsziele wie steuerliche Entlastung der Familie und Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens (Angleichung ans Recht der direkten Bundessteuer) subsumieren. Dass die Nichtanpassung der Wegleitung auf einem redaktionellen Versehen beruht, wird auch durch den Umstand bestätigt, dass in der Dienstanleitung zum Steuergesetz (DA), welche die Richtlinien für die Veranlagungsbehörden zur Erhebung der kantonalen Steuern enthält (vgl. Ziff. 1 der DA), die Anpassung vorgenommen wurde. Während es in Ziff. 187 der DA vom 10.10.1980 heisst, "entscheidend (für die Gewährung des Kinderabzuges) ist, dass der Steuerpflichtige zur Hauptsache für deren Unterhalt aufkommt", wurde dieser Passus in der ab der Steuerperiode 1983/84 anwendbaren Fassung vom 28.9.1982 in Ziff. 187 DA herausgestrichen (vgl. Organisationshandbuch I. Teil, Nr. 88 und 89). Der Redaktor der DA hat somit, im Gegensatz zu jenem der Wegleitungen, die Konsequenzen aus der StG-Teilrevision vom 27.5.1982 gezogen.

5. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. Januar 1987 i.S. A. (VGE 319/86)

Bindungswirkung eines bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides

Sachverhalt:

A) A. betrieb als Einzelfirma ein Kies- und Betonwerk in ... Mit Sacheinlagevertrag und öffentlicher Urkunde vom ... brachte er diese Unternehmung ... mit allen Aktiven und Passiven in die neugegründete A. AG ein. ...

B) Mit einer rektifizierten Wehrsteuerrechnung (für die Sondersteuer auf Kapitalgewinnen und Wertvermehrung) für 1971/72 setzte die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) am 5.3.1986 die Restschuld auf Fr. ... fest. Gleichzeitig kündigte sie dem Steuerpflichtigen an, gestützt auf eine Schlussabrechnung vom 5.3.1986 (hinsichtlich der Wehrsteuer 1971/72 und der Sondersteuer auf Kapitalgewinn 1971/72) den Betrag von Fr. ... zu überweisen. Gegen diese "rektifizierte Wehrsteuerveranlagung für die Sondersteuer auf Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen" liess A. am 4.4.1986 Einsprache erheben.

C) Mit Entscheid vom 28.4.1986 wies die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache ab und bestätigte sie die angefochtene Verfügung.

D) Mit Eingabe vom 20.5.1986 erhob A. fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen:

"In Aufhebung bzw. Abänderung des angefochtenen Entscheides sei die Nichtigkeit der angefochtenen Veranlagungsverfügung vom 5. März 1986 festzustellen.

Eventuell sei die angefochtene Verfügung vom 5. März 1986 ersatzlos aufzuheben.

Subeventuell sei der steuerpflichtige Kapitalgewinn auf Fr. ... zu reduzieren.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

E-F)...

Erwägungen:

1. a) Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung veranlagte beim Beschwerdeführer am 20.11.1974 einen steuerbaren Kapitalgewinn von Fr. ... Eine dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid 109/75 vom 31.12.1975 abgewiesen.

Mit Verfügung vom 3.12.1974 wurde beim Beschwerdeführer u.a. eine Zwischenveranlagung per 21.5.1971 (zufolge Aenderung der Erwerbsgrundlagen) vorgenommen. Eine dagegen erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht mit Entscheid 372/78 vom 16.10.1981 teilweise gut und es setzte u.a. das wehrsteuerpflichtige Einkommen für die Zeit vom 21.5.1971 bis 31.12.1972 auf Fr. ... fest. Der Beschwerdeführer machte diese Angelegenheit beim Bundesgericht anhängig, welches im Entscheid A 442/81/kl vom 28.9.1984 (in Dispositivziffer 1) erkannte:

"Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 16. Oktober 1981 wird aufgehoben und die Sache an die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Schwyz zurückgewiesen zur Festsetzung einer zusätzlichen Jahres-

steuer auf Fr. ... und der - entsprechend reduzierten - Steuern vom übrigen Einkommen in der Zwischenveranlagung des Beschwerdeführers für die Zeit nach der Gründung der Aktiengesellschaft."

b) ...

2. Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sind grundsätzlich nur Rechtsverhältnisse zu überprüfen und zu beurteilen, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich - in Form einer Verfügung - Stellung genommen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand. Umgekehrt fehlt es an einem Anfechtungsgegenstand und somit an einer Sachurteilsvoraussetzung, wenn und insoweit keine Verfügung ergangen ist (vgl. BGE 105 V 276; BGE 110 V 51 mit weiteren Hinweisen, u.a. auf Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. A., S. 44 unten).

Ob die Schlussabrechnung vom 5.3.1986 hinsichtlich der Wehrsteuer 1971/72 (und der Sondersteuer auf Kapitalgewinn 71/72) Verfügungscharakter hat, kann offen bleiben, da der Beschwerdeführer diese Abrechnung nicht anficht (vgl. Beschwerdeschrift; vgl. angefochtener Einspracheentscheid und die entsprechende Einsprache). Gemäss dem Rügeprinzip hat die Beschwerdeinstanz grundsätzlich ohnehin nur die vorgebrachten Beanstandungen zu untersuchen (vgl. BGE 110 V 53 mit Hinweisen, u.a. auf Gygi, a.a.O., S. 214 ff.). Demzufolge ist die in der Schlussabrechnung enthaltene Berechnung der Wehrsteuer 1971/72 nicht zu überprüfen; somit bildet lediglich die "rektifizierte Wehrsteuerrechnung für die Sondersteuer 1971/72" Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens.

3. Der Beschwerdeführer wehrt sich mit seinen Vorbringen gegen eine zusätzliche Jahressteuer auf Fr. ..., welche vom Bundesgericht angeordnet wurde. Seine Kritik richtet

sich somit hauptsächlich gegen den zitierten Bundesgerichtsentscheid (vgl. Beschwerdeschrift Ziffer 7; Einsprache vom 4.4.1986, Ziffer 5). Er verkennt aber die Tragweite dieses höchstrichterlichen Entscheides: Hat das Bundesgericht bereits letztinstanzlich erkannt, dass eine zusätzliche Jahressteuer festzusetzen ist und dass der steuerbare Kapitalbetrag Fr. ... beträgt (vgl. Dispositivziffer 1 des zit. BGE), können im Rahmen der Festsetzung des Steuerbetrages die grundsätzlichen Fragen, ob und von welchem Kapitalbetrag eine zusätzliche Jahressteuer geschuldet ist, nicht erneut aufgerollt werden; auf alle Fälle ist es dem Verwaltungsgericht verwehrt, sich in einem höchstrichterlich entschiedenen Streitfall über das Dispositiv und die Erwägungen des Bundesgerichtes hinwegzusetzen (vgl. H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, N 7 zu Art. 111 BdBSt; Archiv 41, S. 580; E. Känzig, Wehrsteuer, Bd. 4, 1962, N 26 zu Art. 112, mit Hinweisen; vgl. ferner Art. 66 OG und Art. 277ter BStP; BGE 104 Ia 63; vgl. auch BGE 101 IV 105, wonach die kantonale Behörde bei einer Rückweisung durch das Bundesgericht nicht frei urteilen darf, als ob überhaupt kein Urteil gefällt worden wäre; vielmehr hat sie sich auf das zu beschränken, was durch die bundesgerichtliche Weisung als Gegenstand der neuen Entscheidung umschrieben wurde). Zusammenfassend ist das Verwaltungsgericht (bzw. die Vorinstanz) an die vorliegenden Weisungen des Bundesgerichtes gebunden, weshalb die Kritik des Beschwerdeführers am zit. BGE nicht gehört werden kann.

Im übrigen bildete nach Ansicht des Bundesgerichtes nicht einzig die Frage der Rechtmässigkeit der Zwischenveranlagung Streitgegenstand des besagten bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens, sondern behandelte das Bundesgericht die Frage, ob bzw. inwiefern es wehrsteuerrechtlich erheblich ist, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1969 und 1970 keine Rückstellungen für die Wiederinstandstellung ausgebeuteter Kiesgruben vornahm (zit. BGE, E. 2, S. 6; vgl. auch Art. 114 Abs. 1 OG, wonach das Bundesgericht in Abgabe-

streitigkeiten über die Begehren der Parteien hinausgehen darf).

4. Dass die Vorinstanz den Steuerbetrag aufgrund der vom Bundesgericht festgesetzten Faktoren falsch ermittelte, wird vom Beschwerdeführer nicht vorgebracht. Es stellt sich allenfalls die vom Beschwerdeführer nicht aufgeworfene Frage, ob die zusätzliche Jahressteuer auf Fr. ... separat oder zusammen mit den bereits früher veranlagten Kapitalgewinnen (für 1971/72) zu berechnen ist. Berücksichtigt man aber die Auffassung des Bundesgerichtes, wonach alle Veranlagungen im Zusammenhang mit der Gründung der AG als Einheit betrachtet werden müssen, dergestalt, dass auf einzelne derselben - auch wenn sie rechtskräftig wurden - zurückgekommen werden kann (vgl. zit. BGE E. 4b), ist die vorinstanzliche Berechnungsweise nicht zu beanstanden. Bei dieser vom Bundesgericht vertretenen Auffassung sind die Einwände des Beschwerdeführers, die Vorinstanz habe die formelle Rechtskraft der Liquidationsgewinnsteuerveranlagung bisher mehrfach anerkannt, grundsätzlich nicht zu hören.

5. Der Beschwerdeführer bringt zudem sinngemäss vor, dass die 5jährige Anspruchsverjährungsfrist für die Jahressteuer gemäss Art. 43 BdBSt (für den am 21.5.1971 infolge Geschäftsumwandlung eingetretenen Liquidationsfall) am 1.3.1972 zu laufen begonnen habe. Nach seiner Ansicht wäre diese Verjährungsfrist sogar dann schon längst abgelaufen, wenn sie erst mit der Rechtskraft der Jahressteuerveranlagung bzw. des Verwaltungsgerichtsentscheides 109/75 vom 31.12.1975 zu laufen begonnen hätte. Im weiteren sei eine nach Ablauf der Frist von Art. 98 BdBSt angeordnete Veranlagung nicht bloss anfechtbar, sondern nichtig (vgl. Beschwerdeschrift Ziffer 4 und 5).

Mit dieser Auffassung unterstellt der Beschwerdeführer, das Bundesgericht habe mit seiner Anordnung einer zusätzlichen Jahressteuer die Frage der Verjährungsfristen (bzw.

Verwirkungsfristen) zu Unrecht übergangen. Eine solche Annahme rechtfertigt sich nicht, auch wenn das Bundesgericht sich nicht ausdrücklich zu diesen Fragen äusserte (vgl. Archiv 41, S. 582). Im übrigen ist der Grundsatz des Bundesgerichtes zu beachten, wonach Veranlagungen im Zusammenhang mit der Gründung der AG als Einheit zu betrachten sind, weshalb auch auf rechtskräftige Veranlagungen zurückgekommen werden kann; konsequenterweise kann bei dieser Sachlage auch nicht die Einrede der Verjährung erhoben werden, andernfalls dies das Bundesgericht in seinen Erwägungen dargelegt hätte (vgl. zit. BGE, E. 4b).

Schliesslich hat der Beschwerdeführer selbst im Verfahren vor Bundesgericht die Auffassung vertreten, dass allenfalls von einem buchmässigen Aufwertungsgewinn gesprochen werden könnte, welcher nach Art. 43 BdBSt (bzw. WStB) zu besteuern sei (vgl. zit. BGE, S. 5). Es wäre nun grundsätzlich als "venire contra factum proprium" zu betrachten, wenn der Beschwerdeführer im nachhinein eine Besteuerung nach Art. 43 BdBSt in Frage stellen wollte (vgl. B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 287 ff.). In diesem Sinne hätte der Beschwerdeführer die vorliegenden Einwände gegen eine Anwendung von Art. 43 BdBSt im Verfahren vor Bundesgericht vorbringen müssen.

6. ...

StPS 1/87 Seite 5

Verfahrensrecht: mündliche Einspracheverhandlung (Par. 75 Abs. 2 StG, Par. 17 Abs. 1 und 2 VRP; Art. 102 Abs. 2 BdBSt); Ermessenstaxation (Par. 59bis Abs. 2 und 3 StG; Art. 92 Abs. 1 BdBSt); suspensiv bedingte Veranlagungsverfügung

1. Ein Anspruch auf mündliche Gehörsgewährung besteht nur im Einsprachevorverfahren. Voraussetzung ist eine entsprechende Antragstellung in der Einspracheschrift.

2. Ermessenstaxation (Voraussetzungen, Arten, Kognition der Rechtsmittelinstanzen, Novenrecht).

3. Rechtskraft von Veranlagungsverfügungen, die mit einer Suspensivbedingung versehen sind: In casu Nichtvornahme von vereinbarten Abschreibungen durch den Pflichtigen mit der Folge der nachträglichen Korrektur der (aufschiebend bedingten) Veranlagung.

VGE 316-84 vom 25. April 1985 i.S. G. (Abweisung)

StPS 1/87 Seite 29

Begriff der ausserordentlichen Einkünfte bei der Gegenwartsbemessung; Verfahrensrecht: Reformatio in peius (Art. 110 BdBSt; Par. 78 Abs. 3 i.V.m. Par. 76 Abs. 2 StG), formelle Anforderungen an die Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 101 BdBSt)

1. Ausserordentlichkeit von Einkünften bei der Gegenwartsbemessung: Erörterung der Frage, ob die dem Hauptaktionär aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen ordentlichen oder ausserordentlichen Charakter haben.

2. Reformatio in peius bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde, Antrag der Vorinstanzen: Es ist den Vorinstanzen unbenommen, in ihrer Vernehmlassung ans Verwaltungsgericht besserer Einsicht folgend vom eigenen Entscheid zu Lasten des Beschwerdeführers abweichende Anträge zu stellen.

3. Anforderungen an Form und Inhalt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Anfechtung eines Nichteintretensentscheides; Bezeichnung des Anfechtungsobjektes).

VGE 342-85 vom 24. April 1986 i.S. B. und B. AG (Nichteintretensentscheid bzw. Abweisung unter Vornahme einer r.i.p.)

StPS 1/87 Seite 48

Reinertrag, steuerbarer: Geschäftsmässige Begründetheit von Unkosten und Abschreibungen (Art. 49 Abs. 1 lit. b und c BdBSt)

Fall einer AG, die gegenüber einem nahestehenden Dritten auf die Rückzahlung eines Darlehens verzichtet. In casu Annahme einer geldwerten Leistung ohne Gegenleistung im Sinne von Art. 49 Abs. 1 BdBSt, unabhängig von der Frage, ob bereits bei Abschluss des Darlehensvertrages eine beschränkte Rückzahlbarkeit vorgesehen wurde.

VGE 340-85 vom 24. April 1986 i.S. D. Holding AG (Abweisung)

StPS 1/87 Seite 54

Rückvergütung bei Ersatzobjekten; anteilsmässige Aufteilung bei Mehrfamilienhäusern (Par. 56 StG)

Die Rückvergütung auf Ersatzobjekten im Sinne von Par. 56 StG kann auch bei nicht wirtschaftlich begründeten Wohnortsänderungen, so z.B. bei Vergrösserung oder Verminderung des Wohnbedarfs, bei Wechsel der Wohnlage sowie bei höheren Komfortansprüchen, geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht glaubt, Par. 56 StG enthalte diesbezüglich eine echte Lücke (sic!).

VGE 312-86 vom 31. Juli 1986 i.S. N. (Teilgutheissung)

StPS 1/87 Seite 65

Grundstückgewinnsteuer; zivilrechtliche Handänderung; Steuerbefreiung und Steueraufschub (Par. 47 f. StG)

Der Uebergang einer Liegenschaft von einer Genossenschaft, die liquidiert und in eine AG umgewandelt wird, zur neugegründeten AG stellt eine grundstückgewinnsteuerpflichtige Handänderung dar. Diese ist einer späteren Weiterübertragung als letzte Veräusserung im Sinne von Art. 49 Abs. 2 für die Berechnung von Gewinn und Besitzesdauer massgebend.

VGE 352-82 vom 31. Dezember 1982 i.S. A. Holding AG (Abweisung)

StPS 1/87 Seite 72

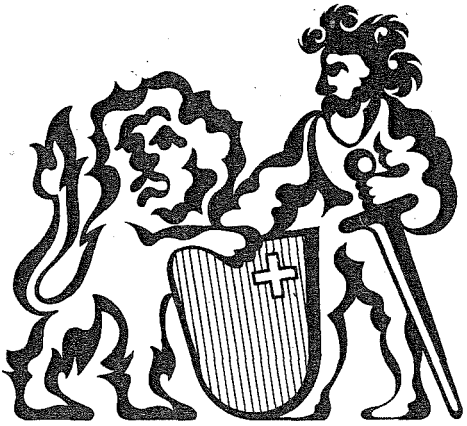
Inventarbetrug (Art. 130bis Abs. 2 BdBSt)

1. Wer Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft, in der Absicht, der Inventaraufnahme zu entziehen, wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu Fr. 30 000.-- bestraft (Art. 130bis Abs. 2 BdBSt).

2. Bussenbemessung.

Urteil des Bezirksgerichts March vom 23. Juli 1986 i.S. A.

Januar 1987 5. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung der Redaktion	2
Steuerbuch des Kantons Schwyz	3
Justizentscheide	
– Verfahrensrecht: mündliche Einspracheverhandlung; Ermessenstaxation; suspensiv bedingte Veranlagungsverfügung	5
– Begriff der ausserordentlichen Einkünfte bei der Gegenwartsbemessung; Verfahrensrecht; Reformatio in peius, formelle Anforderungen an die Verwaltungsgerichtsbeschwerde	29
– Reinertrag, steuerbarer: Geschäftsmässige Begründetheit von Unkosten und Abschreibungen	48
– Rückvergütung bei Ersatzobjekten, anteilsmässige Aufteilung bei Mehrfamilienhäusern	54
– Grundstückgewinnsteuer; zivilrechtliche Handänderung; Steuerbefreiung und Steueraufschub	65
– Inventarbetrug	72

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Redaktion

Wir entbieten unsern Lesern zum Jahreswechsel die besten Glückwünsche.

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang (1987) der "Steuerpraxis" abonnieren wollen. Der Einzahlungsschein für die Bezahlung des Abonnementsbetrages in Höhe von Fr. 48.-- wird infolge Umstellung der Staatskasse auf EDV ausnahmsweise dem Heft Nr. 2 beiliegen.

Schwyz, im Dezember 1986

Steuerbuch des Kantons Schwyz

Zu Jahresbeginn 1987 erfährt das Schwyzer Steuerbuch wieder einige Anpassungen, die zur Hauptsache mit dem Beginn der neuen Steuerperiode 1987/88 zusammenhängen. Betroffen sind folgende Erlasse und Weisungen (vgl. Inhaltsverzeichnis Schwyzer Steuerbuch):

I. Erlasse (Gesetze, Verordnungen und Vollzugsverordnungen)

A) Verordnung über die steueramtliche Schätzung der Grundstücke vom 17. April 1984; Aenderung der Anleitung für die Schätzung landwirtschaftlicher Heimwesen, Schätzung von historischen Bauten (Aenderung erfolgt im Schwyzer Schätzerhandbuch).

B) Kantonale Vollziehungsverordnung zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 31. August 1982; Aenderung.

F) Tabelle betreffend Verzugs- und Vergütungszinse, Skontoabzüge und Sparheftzinse.

II. Regierungsrätliche Vollzugsbeschlüsse

A) Festsetzung der landwirtschaftlichen Einkommens- und Vermögenswerte für die Steuerperiode 1987/88.

Anleitung für die Schätzung landwirtschaftlicher Heimwesen und Liegenschaften (Aenderung erfolgt im Schwyzer Schätzerhandbuch).

Steuerveranlagung 1987/88: Bewertung der Aktien gemäss § 31 Abs. 6 StG.

Quellensteuer; Anpassung des Tarifs für die Steuerperiode 1987/88.

C) Gebühren für die Aufnahme der Inventare für die direkte Bundessteuer.

III. Beschlüsse und Weisungen des Finanzdepartements

Besteuerung der reinen Domizil- sowie der reinen Holdinggesellschaften und Stiftungen in der Steuerperiode 1987/88.

IV. Weisungen der Steuerverwaltung

B) Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Zuteilung der GVE-Ansätze in der Veranlagungsperiode 1987/88.

Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Einschätzung von Genossenschaften.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. April 1985 i.S. G. (VGE 316/84)

Verfahrensrecht: mündliche Einspracheverhandlung (§ 75 Abs. 2 StG, § 17 Abs. 1 und 2 VRP; Art. 102 Abs. 2 BdBSt); Ermessenstaxation (§ 59bis Abs. 2 und 3 StG; Art. 92 Abs. 1 BdBSt); suspensiv bedingte Veranlagungsverfügung

Sachverhalt:

A) G. deklarierte in seiner vom Dezember 1981 datierten Steuererklärung 1981/82 ein steuerbares Einkommen bei den kantonalen Steuern von Fr. 22 000.-- und bei der direkten Bundessteuer von Fr. 26 400.--.

Die Kantonale Steuerverwaltung und die Verwaltung für die direkte Bundessteuer veranlagten ihn mit Verfügung vom 17.5.1983 kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 259 200.-- und bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 263 700.--. Mit einer zweiten Verfügung desselben Datums nahm die Veranlagungsbehörde kantonal eine Zwischenveranlagung per 1.4.1981 zufolge Aenderung der interkantonalen Verhältnisse vor und setzte das steuerbare Einkommen für den Rest der Periode auf Fr. 253 900.-- (satzbestimmend Fr. 259 200.--) fest. Der Steuerrevisor nahm dabei eine Erhöhung des selbständigen Erwerbseinkommens von Fr. 37 471.-- (Selbstdeklaration) auf Fr. 274 750.-- vor. Diese Erhöhung basierte auf einer Bruttogewinnkorrektur, der Aufrechnung von Logiseinnahmen aus Hotel und Massenlager sowie einer Aufrechnung im Betrage von Fr. 45 000.-- durch Nichtgewährung von Abschreibungen.

B) Gegen diese am 31.5.1983 erlassenen Veranlagungsverfügung liess der Steuerpflichtige, vertreten durch Treu-

händer X., am 29.6.1983 fristgerecht Einsprache erheben mit dem Antrag, er sei kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 22 000.-- und bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 26 400.-- zu veranlagen.

Mit Entscheid vom 13.12.1983 haben die Einsprachebehörden die Einsprache vollumfänglich abgewiesen und die Veranlagung bestätigt, wobei die kantonalen Verfahrenskosten dem Einsprecher auferlegt wurden.

C) Gegen den am 5.1.1984 versandten Einspracheentscheid liess G. am 6.2.1984 fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit dem Antrag:

"1. Es sei der Einspracheentscheid der Vorinstanzen vollumfänglich aufzuheben und statt dessen den Beschwerdeführer für die Veranlagungsperiode 1981/82 wie folgt zu veranlagen:

a) Steuerbares Einkommen für die Wehrsteuer Fr. 26 400.--.

b) Steuerbares Einkommen für die kantonalen Steuern bis 1.4.1981 Fr. 22 000.--, ab 1.4.1981 bis 31.12.1981 unter entsprechender Vornahme einer Steuerausscheidung mit dem Kanton Y., unter Berücksichtigung der anteilsmässigen Sozialabzüge.

2. Eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und zur Vornahme der erforderlichen materiellen Abklärungen an die Vorinstanzen zurückzuweisen.

3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

D) Die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beantragen mit Vernehmlassung vom 2.4.1984, die Beschwerde kostenfällig abzuweisen.

E) Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer stellte in der Beschwerdeeingabe den Antrag, es sei "in Anbetracht der gegebenen Umstände" ein zweiter Schriftenwechsel anzuordnen, damit zu den Ausführungen der Vorinstanzen in der Vernehmlassung Stellung genommen werden könne. Die Beurteilung aufgrund eines einfachen Schriftenwechsels macht im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren gemäss § 41 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege die Regel. Die Rechtsmittelinstanz kann auf Antrag der Vorinstanzen oder der Parteien oder von Amtes wegen einen zweiten Schriftenwechsel anordnen. Gründe für die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels sind hier keine ersichtlich und es werden auch keine solchen substanziert geltend gemacht. In der Regel lässt sich auch erst aufgrund der Vernehmlassung beurteilen, ob die ausnahmsweise Anorddung eines zweiten Schriftenwechsels begründet ist. Der Beschwerdeführer wiederholte nach Erhalt der Vernehmlassung seinen Antrag nicht. Die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels drängt sich hier nicht auf, weshalb der diesbezügliche Verfahrensantrag abzuweisen ist.

2. a) Der Beschwerdeführer bringt vor, dadurch, dass er vor den Vorinstanzen nicht mündlich angehört worden sei, sei das rechtliche Gehör verweigert worden und der angefochtene Entscheid sei bereits aus diesem Grunde aufzuheben. In seiner Einsprache vom 29.6.1983 stellte Steuerberater X. den Verfahrensantrag:

"Wir beantragen zudem eine mündliche Besprechung mit der Steuerkommission (§ 75 Abs. 2 StG)".

Der Behandlung einer Einsprache durch die Steuerkommission geht eine Ueberprüfung der Einschätzung durch den Einschätzungsbeamten und den Leiter der zuständigen Einschätzungsabteilung voraus (§ 75 Abs. 1 StG). In diesem Verfahrensstadium ist dem Einsprecher, sofern die Einsprache den Anforderungen gemäss § 75 Abs. 2 Satz 2 StG entspricht, auf Verlangen Gelegenheit zu geben, sein Begehren vor dem Einschätzungsbeamten und (oder) dem Leiter der Einschätzungsabteilung noch mündlich zu begründen und weitere Beweismittel vorzulegen (§ 75 Abs. 2 Satz 1 StG). Der Anspruch auf eine solche mündliche Gehörsgewährung setzt neben gewissen inhaltlichen Anforderungen in bezug auf die schriftliche Einsprache (§ 75 Abs. 2 Satz 2 StG) voraus, dass ein Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt wird. Der Antrag des Beschwerdeführers bezog sich indessen ausdrücklich auf eine "Besprechung mit der Steuerkommission". Einen solchen Anspruch gewährt indessen das StG nicht (VGE 311/84 vom 29.10.1984 Erw. 2). Wohl kann die Steuerkommission eine mündliche Verhandlung auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen anordnen (§ 17 Abs. 2 VRP), doch hat sie diesbezüglich ein weites Ermessen, wobei bei der Anordnung einer solchen mündlichen Verhandlung zu beachten ist, dass vor der Steuerkommission die Entscheidung aufgrund des schriftlichen Verfahrens die Regel, eine zusätzliche mündliche Verhandlung die Ausnahme bildet (§ 17 Abs. 1 und 2 VRP). Fragen kann man sich noch, ob der in der Einsprache gestellte Verfahrensantrag trotz der klaren Formulierung als Begehren verstanden werden musste, im Vorverfahren vor dem Einschätzungsbeamten mündlich angehört zu werden. Angesichts des Umstands, dass die Einsprache von einem gewerbsmässigen Steuervertreter gemacht wurde, der zudem in der Vergangenheit als Steuerbeamter tätig war, durften die Vorinstanzen indessen ohne in überspitzten Formalismus zu verfallen, davon ausgehen, dass dem Vertreter des Einsprechers der Unterschied zwischen dem Einschätzungsbeamten und der Steuerkommission sowie die Zweistufigkeit des Einspracheverfahrens bekannt waren, so dass das Begehren, mit der Steuerkommission eine mündliche Besprechung zu führen, wörtlich aufgefasst werden

durfte. Selbst wenn man das Begehren in der Einsprache um eine Besprechung mit der Steuerkommission in ein solches um eine Besprechung mit dem Einschätzungsbeamten im Vorverfahren uminterpretieren wollte, so erklärte der damalige Vertreter in seiner Eingabe an den Einschätzungsbeamten vom 13.7.1983 (KB 10, Steueract. 07) jedenfalls mit dem Begehren, die Einsprache sei an die Steuerkommission weiterzuleiten, konkludent seinen Verzicht auf eine mündliche Besprechung im Rahmen des Vorverfahrens.

b) Unbehelflich ist die im Beschwerdeverfahren vorgetragene Berufung auf Art. 102 Abs. 2 BdBSt. Danach hat die Veranlagungsbehörde jedem Einsprecher auf Verlangen Gelegenheit zu geben, seine Begehren vor ihr oder vor einem von ihr bestellten Vertreter mündlich zu begründen und seine Beweise vorzulegen. Der Anspruch auf eine solche mündliche Verhandlung setzt wiederum ein ausdrückliches Begehren voraus. Dass der Beschwerdeführer aber im Einspracheverfahren ein solches Begehren an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer stellte, ist nicht erstellt und es wird dies vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet.

3. Zu prüfen ist zunächst, ob die Vorinstanzen zur Vornahme einer Ermessenstaxation berechtigt waren. Grundlage hiefür bietet für die kantonale Veranlagung § 59bis Abs. 3 des Steuergesetzes (StG, nGS 105). Danach erfolgt eine zu begründende ermessensweise Einschätzung, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Die direkte Bundessteuer wird nach Art. 92 Abs. 1 BdBSt nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt, wenn keine oder zur Ermittlung der Steuerfaktoren untaugliche Bücher vorgelegt oder einverlangte Ausweise nicht beigebracht werden.

In der Beschwerde wird grundsätzlich bestritten, dass die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt waren. Zu Unrecht. Im angefochtenen Entscheid wird - was nicht be-

stritten wird - ausgeführt, dass etwelche Belege zur Buchhaltung, namentlich auch Kassastreifen, fehlten. U.a. wegen fehlenden Belegen zu Buchungen wurde der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 25.3.1983 bei den kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer mit Ordnungsbussen von insgesamt Fr. 400.-- belegt. Diese Bussen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft. Allein schon das Fehlen von Registrierkassastreifen, welche den Nachweis der lückenlosen Aufzeichnung der Kassaein- und -ausgänge erbringen könnte, rechtfertigt die Durchführung einer Ermessensveranlagung (ASA 36, 69; BGE vom 8.5.1984 i.S. A.B., E.3 in StPS 1984, S. 99 ff.). Hinzu kommen weitere fehlende Belege, Sammelbuchungen sowie Mängel, welche zumindest gegen das Prinzip der Uebersichtlichkeit und Klarheit verstossen wie Streichungen im Kassabuch, fehlende Kontenschlussaldierungen, mangelnde Nachvollziehbarkeit der Buchführung, dubiose Konten wie das Kontrollkonto 2990, fehlende Gegeneintragungen, nicht ausgewiesener Vermögensvorschlag und schliesslich ein sehr niedriger Bruttogewinn, so dass die Buchhaltung formell und materiell in erheblichem Masse zu beanstanden ist, weshalb sich eine Ermessenstaxation aufdrängte. Ob auch der Umstand, dass entgegen den gesetzlichen Vorschriften (§ 62 Abs. 1 StG; Art. 87 Abs. 1 BdBSt; Art. 958 OR) nicht Einjahresabschlüsse, sondern lediglich ein einziger Abschluss für beide Berechnungsjahre 1979/80 (vorgelegt werden, Ergänzung der Red.) für sich allein eine Ermessenstaxation rechtfertigen würde, kann angesichts der übrigen schwerwiegenden Mängel offen gelassen werden.

4. Wurde vom Veranlagungsbeamten zu Recht eine Ermessenstaxation getroffen, was vom Verwaltungsgericht frei geprüft wird, so ist der Kognitionsbereich des Verwaltungsgerichts bei der Ueberprüfung einer solchen Einschätzung eingeschränkt. In zahlreichen Entscheiden hat sich das Verwaltungsgericht bei der Ueberprüfung von Ermessensentscheiden auf eine blosse Willkürprüfung beschränkt, teilweise unabhängig darum, ob es sich um eine Ermessenseinschätzung

handelte, bei welcher das Recht zur Einsprache nach den gesetzlichen Formulierungen in § 59bis Abs. 2 und Art. 92 Abs. 1 BdBSt verloren war (Verweigerung gewisser Mitwirkungspflichten und Erhöhung des reinen Einkommens gegenüber der Vorperiode um nicht mehr als 20 Prozent) oder ob es sich um eine Ermessenstaxation handelte, bei welcher die Veranlagungsbehörde bei pflichtgemässer Prüfung der Unterlagen zum Ergebnis gelangte, die Angaben des Steuerpflichtigen seien ungenügend oder die von ihm eingereichten Unterlagen seien unzuverlässig (§ 59bis Abs. 3 StG; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ziff. 2 zu Art. 92; VGE 328/82 vom 31.12.1982, Prot. S. 628 mit Hinweisen; 351/81 vom 4.5.1982, Prot. S. 205; M. Ziegler, Verfahrensrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision vom 27.5.1982, in StPS 1983 S. 6). In VGE 326/82 vom 21.9.1982 (Prot. S. 433) wich das Gericht insofern von dieser strengen Kognitionsbegrenzung ab, als es in Anlehnung an die Berner Praxis erklärte, zusätzlich zur eigentlichen Willkürprüfung sei der Steuerpflichtige zum Nachweis zuzulassen, dass die Veranlagung den Rahmen des nach den Umständen Möglichen sprenge (vgl. auch BVR 1980, S. 383; NStP 1978 S. 207). Das Verwaltungsgericht führte jeweils aus, es sei bei der Anfechtung von Ermessenstaxationen zu prüfen, ob der Veranlagungsbeamte sein Ermessen pflichtgemäss gehandhabt habe (VGE 351/81) und als pflichtgemässe Taxation wurde jede willkürfreie, sich mit vernünftigen Gründen rechtfertigende, nicht den Rahmen des objektiv Möglichen sprengende Taxation betrachtet (Ziegler, a.a.O., S. 6/7). Diese Praxis ist zu überprüfen.

4.1. Vorerst gilt es festzuhalten, dass es mehrere Arten von Ermessenstaxationen gibt.

4.1.1. Das kantonale Recht unterscheidet zwei Arten von Ermessensveranlagungen im engeren Sinne. Die Ermessensveranlagung, welche vorzunehmen ist, wenn der Pflichtige trotz Mahnung seine Mitwirkungspflichten nicht erfüllt (mit

der Beschränkung der Anfechtungsmöglichkeit 20 % Klausel § 59bis Abs. 2 StG bzw. ausdrückliche Beschränkung der Kognition ab der Steuerperiode 1983/84 nach § 59bis Abs. 2 StG in der Fassung vom 27.5.1982).

Daneben greift die Ermessensveranlagung nach § 59bis Abs. 3 Platz, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Bei dieser zweiten Kategorie von Ermessenstaxationen sieht das StG selber keine Einschränkungen und Nachteile für den Steuerpflichtigen im Ueberprüfungsverfahren vor. Letztlich ist auch die Ermessensveranlagung nach § 59bis Abs. 3 StG in aller Regel auf eine nicht oder nur teilweise erfüllte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zurückzuführen, indem er durch Nachlässigkeit, Unbeholfenheit usw. es verursacht hat, dass keine zuverlässigen Unterlagen für seine Steuerdeklaration vorliegen (vgl. H. Gerber, Die Steuerschätzung (Veranlagung nach Ermessen), StR 1980 S. 303). Der Unterschied der beiden Ermessenstaxationen nach § 59bis Abs. 2 und 3 liegt primär auf der quantitativen Ebene und auf der subjektiven Ebene des Verschuldens.

Die Ermessensveranlagungen lassen sich auch unterscheiden in Teil-Ermessenstaxationen und vollständige Ermessenstaxationen.

4.1.2. Der BdBSt enthält in Art. 92 Abs. 1 eine Aufzählung von Tatbeständen (alles Verletzung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen), welche zu einer Ermessenstaxation führen, wobei als Rechtsfolge (analog zu § 59bis Abs. 2 StG in der Fassung vom 4.7.1978) ein relativer Entzug der Anfechtungsmöglichkeiten vorgesehen ist (vgl. T. Waibel, Die Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, 155 ff.).

Art. 92 Abs. 1 BdBSt enthält aber eine blosse vermeintlich abschliessende Aufzählung der Voraussetzungen für eine

Ermessensveranlagung. Eine solche erfolgt auch nach der Praxis zum direkten Bundessteuerrecht immer, wenn nach Durchführung des Feststellungsverfahrens die für die Festsetzung der Steuerfaktoren massgebenden Tatsachen unabgeklärt oder ungewiss sind, die Angaben des Steuerpflichtigen ungenügend bleiben und keiner oder keine schlüssigen Beweise für deren Richtigkeit beigebracht werden (E. Känzig, Wehrsteuer und Ergänzungsband, N 3 zu Art. 92). Der relative Entzug der Rechtsmittel erfolgt aber nur bei jenen Tatbeständen, die in Art. 92 Abs. 1 BdBSt ausdrücklich genannt sind (Waibel, a.a.O., S. 155; ASA 21, 28; 26, 139), wobei der Bezug von Art. 92 Abs. 1 auf Art. 89 BdBSt zu einer Ausdehnung des relativen Rechtsmittelentzuges geführt hat (Waibel, a.a.O., S. 156).

4.1.3. Ein Vergleich der kantonalen Regelung mit der bundesrechtlichen und der zur letzteren entwickelten Praxis ergibt, dass die bundesrechtliche Regelung konkreter ist, während die kantonale Regelung mit der Unterscheidung zwischen Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten (§ 59bis Abs. 3) im Einzelfall eine Subsumtion der einzelnen Tatbestände erfordert, wobei im Sinne einer einheitlichen Praxis davon ausgegangen werden kann, dass vor allem die in Art. 92 Abs. 1 BdBSt ausdrücklich genannten Tatbestände unter Art. 59bis Abs. 2 StG zu subsumieren sind.

4.2. In bezug auf jene Fälle, die unter Art. 92 Abs. 1 BdBSt und § 59bis Abs. 2 StG zu subsumieren sind, ist die bisherige Praxis grosso modo nach wie vor begründet. Mit Beschwerde kann somit in diesen Fällen gerügt werden:

- die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung seien gar nicht erfüllt. Dies ist dann der Fall, wenn keine Mitwirkungspflicht verletzt, die notwendige Mahnung unterblieben oder die Mitwirkungsverletzung keine wesentliche Veranlagungsgrundlage betrifft (mangelnde Kausalität).

- die Ermessensveranlagung sei willkürlich. Willkür im Bereich der Sachverhaltsermittlung ist ein Begriff mit einem hohen Abstraktionsgrad und entsprechend geringem Aussagewert für den Einzelfall. Mit der Willkürrüge behauptet der Steuerpflichtige, die Schätzung lasse sich mit vernünftigen Gründen überhaupt nicht vertreten und sei deshalb nicht pflichtgemäss. Bei der Willkürprüfung ist zu fragen, ob aktenmässige Feststellungen in einem Masse gegen die Ermessenseinschätzung sprechen, dass sich diese, wenn nicht geradezu als unmöglich (möglich ist letztlich fast alles), so doch als in besonders hohem Masse als unwahrscheinlich erweist. Da es bei der Ueberprüfung einer Schätzung immer um den Grad der Wahrscheinlichkeit der zu überprüfenden Annahme geht, versteht es sich von selbst, dass nicht schon Willkür vorliegt, wenn ein anderer Wert von der Beschwerdeinstanz als der wahrscheinlichere erkannt wird als jener, welchen die Vorinstanzen annahmen. Dies würde auf eine freie Sachverhaltskontrolle hinauslaufen (J. Bosshart, Ueberprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, ZBl 1984, 36/37; Waibel, a.a.O., S. 157).

5. Von besonderer Bedeutung ist die Frage, ob der Steuerpflichtige mittels Noven zum Nachweis zuzulassen ist, dass die Veranlagung den Rahmen des nach den Umständen Möglichen sprenge. Wird dies bejaht, so führt dies zu einer Beurteilung ex nunc, aufgrund des der Einsprache- bzw. Beschwerdeinstanz vorliegenden Sachverhalts, andernfalls erfolgt die Beurteilung ex tunc (VGE 351/81, E.3 S. 5; Prot. 205). Wie in StPS 1983 S. 8 zutreffend ausgeführt wird, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zu dieser Frage nicht einheitlich. Teilweise wurde erwogen, es sei vom Sachverhalt auszugehen, wie er dem Veranlagungsbeamten vorgelegen habe (351/81 E.3; 337/81 vom 26.11.1981 E.4), in andern Fällen stellte das Gericht, ausgehend von der Offizialmaxime den Grundsatz auf, der Pflichtige sei auch bei Anfechtung von Ermessenstaxationen im Beschwerdeverfahren mit

neuen Tatsachen und Beweismitteln zuzulassen, wobei dies sich lediglich im Kostenspruch zu Ungunsten des Pflichtigen auswirke (370/80 E. II/3).

Bei der Beurteilung sind folgende Verfahren getrennt zu betrachten:

- das Einspracheverfahren und das Beschwerdeverfahren;
- Ermessenstaxationen, welche unter die "20 (%, Ergänzung der Red.) Klausel" fallen und solche, welche nicht darunter fallen;
- Ermessenstaxationen, welche das Bundesrecht und solche, welche das kantonale Recht beschlagen.

5.1. Bei Ermessenstaxationen, welche innerhalb der 20 %-Klausel liegen, erstreckt sich die Prüfungspflicht im Einsprache- wie im Beschwerdeverfahren, neben der freien Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung gegeben waren, darauf, ob der Veranlagungsbeamte pflichtgemäss vorgegangen ist. In bezug auf die Frage der Voraussetzungen der Ermessenstaxation sind die vom Einsprecher vorgebrachten Noven zulässig (E. Känzig, a.a.O., N 20 zu Art. 92). Was die Rüge der nichtpflichtgemässen Einschätzung anbetrifft, so beschlagen die Rügen der unvollständigen, der gehörsverweigernden, der sonst formell fehlerhaften und der materiell unrichtigen Tatsachenfeststellung naturgemäss den vorinstanzlichen Aktenstand (ZBl 1984, 37). Geht es aber nur darum, zu prüfen, ob der Einschätzungsbeamte pflichtgemäss gehandelt hat, sind Noven nicht zuzulassen. Dies gilt auch für das Einspracheverfahren und das kantonalrechtliche wie das Bundessteuerverfahren.

5.2. Bei Ermessenstaxationen, welche nicht unter die "20 %-Klausel" fallen, kann grundsätzlich wie gegen andere Veranlagungsverfügungen Einsprache und Beschwerde erhoben werden, weshalb Noven im Einspracheverfahren unbegrenzt zuzulassen sind. Die Rechtsnatur der Einsprache als Behelf

zur Wiederprüfung einer Veranlagung, welcher durch die Zweistufigkeit des Einspracheverfahrens noch betont wird (§ 75 StG), gibt der Einsprachebehörde das Recht, die gleichen Befugnisse auszuüben und ihr Ermessen an die Stelle des Ermessens der Veranlagungsbehörde treten zu lassen (E. Känzig, a.a.O., N 20 zu Art. 92 WStB). Wird eine ex tunc betrachtet anhand schlüssiger Anhaltspunkte pflichtgemäss vorgenommene Veranlagung getroffen, so bewirkt eine solchermassen abgestützte Ermessenstaxation in dem Sinne eine Umkehr der Beweislast, als nun der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der von Amtes wegen vorgenommenen Annahmen und Schätzungen nachzuweisen hat. Eine andere Ordnung der Beweislast ist gar nicht möglich, weil der Steuerpflichtige der einzige ist, der die Tatsachen genau kennt (oder kennen sollte), so dass nur er selbst den Nachweis für seine Angaben erbringen kann (Gerber, a.a.O., 316/317). Die Rechtsnatur der Einsprache, die Zuschiebung der Beweislast an den Pflichtigen, das Postulat, dass die Ermessenseinschätzung eine bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt erbringen soll (ZBl 1983 S. 548 mit Hinweisen; RB Verwaltungsgericht Zürich 1983, Nr. 57) sowie der Umstand, dass die Einsprachebehörden ausdrücklich die gleichen Befugnisse haben wie die Veranlagungsbehörden (Art. 102 BdBSt und § 76 StG) schliessen eine Beschränkung der Kognition wie auch der Zulassung neuer Tatsachen und Beweismittel aus. Zu erwähnen ist auch § 48 VRP, welche Vorschrift im ordentlichen Verwaltungsbeschwerdeverfahren die Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel zulässt. Gilt diese Vorschrift schon für das Verwaltungsbeschwerdeverfahren schlechthin, so gilt sie umsomehr für das Steuereinspracheverfahren.

Was das Verwaltungsgericht anbetrifft, so ist einmal in bezug auf die Bundessteuer zu sagen, dass sich eine Beschränkung auf Willkürprüfung (abgesehen von den Fällen, welche der 20 %-Klausel unterstellt sind) schon deshalb nicht rechtfertigt, weil andernfalls das Bundesgericht eine weitere Kognition ausübt, als das Verwaltungsgericht (Art. 104

c OG). Das besagt aber nicht, dass das Verwaltungsgericht solche Ermessenstaxationen frei prüfen soll oder will. Eine Kognitionsbeschränkung ergibt sich aus der Natur der Ermessenstaxation, welche nicht die allein oder präzis richtige Lösung sein kann. Bei jeder Schätzung besteht ein Spielraum, dessen obere und untere Grenze kaum je mit Sicherheit erkennbar ist. Der Verwaltung und der Einspracheinstanz ist innerhalb dieses Schätzungsspielraumes ein gewisser Freiraum zu belassen; denn andernfalls müsste das Gericht selber Verwaltung spielen und in die Niederungen (Zitat) speziellen Verwaltungswissens hinabsteigen (Gerber, a.a.O., 312). Das Verwaltungsgericht schreitet deshalb nur ein, wenn eine Schätzung im Ergebnis offensichtlich unrichtig erscheint oder eine rechtsungleiche Handlung herbeiführt. Allerdings greift diese Einschränkung der Kognition nur im Bereiche der eigentlichen Schätzungshandlungen Platz, d.h. nur so weit, als die Schliessung der Tatbestandslücke durch einen Akt der Intuition erfolgen muss, der sich mangels spezifischer Erfahrung des Verwaltungsrichters und mangels rationaler Erkenntnismittel zu juristischer Kontrolle nicht eignet. Wo die Schätzung dagegen Elemente enthält, die logischer Ueberprüfung nach hinreichend sicher erkennbaren Massstäben zugänglich sind, prüft das Gericht frei (vgl. GVP St. Gallen, 1973 Nr. 5). Steht dem Verwaltungsgericht somit im wesentlichen eine Ermessenskontrolle nicht zu, so sind in analoger Anwendung von § 57 Abs. 1 VRP neue Tatsachen und Beweismittel nur zulässig, soweit der angefochtene Entscheid dazu Anlass gibt. Ausgenommen sind jene Bereiche, in denen das Gericht frei überpüfen kann.

6. Die vorliegende Ermessenstaxation fällt, da das reine Einkommen um annähernd 5,8-mal höher veranlagt wurde als in der Vorperiode, nicht unter die Anfechtungs- und Kognitionsbeschränkungen gemäss Art. 92 Abs. 1 BdBSt und § 59bis Abs. 2 StG (20 %-Klausel).

7. Die Ermessenstaxation beruht auf einer Bruttogewinnkorrektur, welche wie folgt vorgenommen wurde:

Wareneinkauf gem. Erfolgsrechnung 79/80	Fr. 1 066 077	=	40 %
Verpflegungsumsatz (bei einem angenommenen Bruttogewinn von 60 %)	Fr. 2 665 192	=	100 %
+ Einkünfte Logis Hotel bei 30 % Auslastung 6351 x 2 (12'702) Uebernachtungen à Fr. 12.--	Fr. 152 424		
+ Einkünfte Logis Massenlager bei 25 % Auslastung, 4927 x 2 (9'854) Uebernachtungen à Fr. 5.--	Fr. 49 275		
Sollumsatz ohne Automaten	Fr. 2 866 891		
./. deklarierter Umsatz ohne Automaten	Fr. 2 327 803		
Differenz = Aufrechnung	Fr. 539 088		
./. geschätzter nicht ausgewiesener Aufwand für Servicelöhne und allgemeine Unkosten	Fr. 150 944		
Aufrechnung bereinigt für 2 Jahre	Fr. 388 144		
pro Jahr	Fr. 194 072		
+ deklariertes Geschäftseinkommen pro Jahr	Fr. 37 469		
durchschnittliches Geschäftseinkommen 1979/80	Fr. 231 541		
+ Wertschriftenertrag	Fr. 250		
gerundet auf	Fr. 230 000		
+ Aufrechnung zufolge Nichteinbuchung von in der Vorperiode zugesicherten Einbuchungen	Fr. 45 000		
Einkommen gem. Ziff. 22 des Steuerdeklarationsformulars pro Jahr	Fr. 275 000		

7.1. Verpflegungsumsatz

Die Steuerbehörden gingen vorliegend vom selbstdeklarierten Warenaufwand des Beschwerdeführers aus und errechneten anhand einer Bruttogewinnmarge von 60 % den Bruttoerlös. Gegen die grundsätzliche Relevanz der angewandten Erfahrungszahlen und die grundsätzliche Richtigkeit von 60 % Bruttogewinn bringt der Beschwerdeführer nichts vor. Er macht nur geltend, in seinem konkreten Fall sei dieser Ansatz zu hoch, weil der überwiegende Anteil seiner Logiseinnahmen durch Z.-Gruppenreisende erzielt werde, welche für Halbpension Fr. 24.50 bezahlt hätten. Werde Fr. 12.-- für Logis ausge-

schieden - wie der Veranlagungsbeamte dies gemacht habe - so lasse sich bei der Abgabe eines Morgenessens und eines Nachtessens für Fr. 12.50 nicht mehr ein Bruttogewinn von 60 % erwirtschaften. In der Einsprache anerkannte der Beschwerdeführer die geschätzte Anzahl von 6'351 jährlichen Uebernachtungen als richtig. Wie viele dieser Uebernachtungen auf die Z.-Gruppenreisenden entfielen, legt er weder in der Einsprache noch in der Beschwerde dar, ja er erbringt nicht einmal den Beweis dafür, dass er in den Jahren 1979 und 1980 tatsächlich solche Gruppenreisende beherbergte, bezieht sich doch der eingereichte Vertrag mit der W. Tours SA auf das Jahr 1982 und nicht auf die hier massgebenden Jahre 1979 und 1980. Wird trotzdem zugunsten des Beschwerdeführers angenommen, schätzungsweise 5'000 der Uebernachtungen jährlich seien auf solche Gruppenreisende entfallen, welche für Morgenessen und Nachtessen nur Fr. 12.50 zu entrichten hatten, so resultierte aus der Verpflegung dieser Gäste ein Umsatz von Fr. 62 500.-- bzw. Fr. 125 000.-- für beide Jahre. Wie hoch der Warenaufwand für diese Verpflegung ist, unterlässt der Beschwerdeführer darzutun. Selbst wenn der Bruttogewinn für diese Verpflegungsabgabe erheblich unter 60 % liegt, kann dies auf den gesamten Bruttogewinnansatz keinen massgebenden Einfluss haben, beläuft sich dieser Verpflegungserlös doch auf bloss rund 5 % des Verpflegungsumsatzes.

Unverständlich ist, weshalb der Beschwerdeführer die Servicekosten und die allgemeinen Unkosten, welche bei der Verpflegung entstehen, erwähnt, um einen Bruttogewinn von 60 % zu bestreiten. Er übersieht, dass der Bruttogewinn allein aus den beiden Grössen Warenerlös minus Warenaufwand ermittelt wird.

Weiter wendet der Beschwerdeführer gegen den Verpflegungsumsatz ein, seine Gastlokalitäten seien in eine normale Gaststube und einen ... (Name des Lokals, Anm. der Red.) unterteilt. Im letzteren würden "eher gehobene" Gerichte

verabreicht. Ueber die Mittagszeiten werde in der normalen Gaststube aber ein Tagesmenü, bestehend aus Suppe, Salat, Hauptgang mit Fleisch und Gemüse sowie Beilagen und einem Dessert abgegeben. In der Bemessungsperiode habe der hiefür verlangte Preis Fr. 6.50 betragen, heute betrage er Fr. 8.50. In der Einsprache hat der Beschwerdeführer die Berechtigung eines Bruttogewinnes auf dem Verpflegungsumsatz von 60 % ausschliesslich mit dem Hinweis auf die niedrigen Verpflegungstarife für die Z.-Turisten begründet. Auf diese neue, erstmals in der Beschwerde vorgebrachte Tatsachenbehauptung ist deshalb nicht einzutreten. Abgesehen davon vermöchte diese Behauptung nichts zu beweisen, hat es doch der Beschwerdeführer unterlassen, die in Aussicht gestellte Preisliste für die Tagesmenüs einzureichen. Mangels detaillierter Belege (Kassastreifen) bestehen auch keinerlei Anhaltspunkte über die Anzahl solcher Tagesmenüs.

Als dritter Grund, der bereits im Einspracheverfahren erwähnt wurde, dafür, dass nicht ein Bruttogewinn von 60 % habe erzielt werden können, nennt der Beschwerdeführer den Umstand, dass die Bar in den Jahren 1979 und 1980 während mehreren Monaten geschlossen gewesen sei. In der Beschwerde führt er aus, die Wiedereröffnung habe erst im April 1980 stattfinden können. ... Es ist nun zu beachten, dass sicher die Schliessung der Bar während einigen Monaten ein Umstand ist, der geeignet ist, den Bruttogewinn etwas zu drücken. Anderseits ist der Umstand, dass eine Bar geführt wird, welche während mindestens 3/4 der ganzen Berechnungsperiode in Betrieb stand, ein Umstand, welcher geeignet ist, generell den Bruttogewinn gegenüber der Gesamtheit aller Betriebe zu erhöhen. Die Betriebsstatistik des schweizerischen Wirteverbandes hat für das Jahr 1977 im Total aller Betriebe (401 erfasste Betriebe) einen Bruttogewinn von 61.04 % ergeben. Die Konferenz staatlicher Steuerbeamter erhob für Betriebe mit einem Umsatz von über Fr. 1 Mio. für das Geschäftsjahr 1976 einen Bruttogewinn von 61.11 %. Diese Bruttogewinnansätze sind auch für die Jahre 1979/80 noch aktuell

und relevant. Der Beschwerdeführer behauptet diesbezüglich auch nichts Gegenteiliges. Der Veranlagungsbeamte ist mit 60 % von einem Bruttogewinn ausgegangen, der leicht darunter liegt. Die vom Beschwerdeführer erwähnten bruttogewinnschmälernden Faktoren vermögen die Schätzung im Ergebnis keineswegs als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen, was umso mehr gilt, als vom Ergebnis der Aufrechnung ein ermessensweiser Abzug vorgenommen wurde, worauf noch zurückzukommen ist.

Im übrigen ist auf die neueste bundesgerichtliche Rechtsprechung hinzuweisen. Danach hat, wer die Belege nicht aufbewahrt oder eine aus andern Gründen nicht genügende Buchhaltung führt, mit einer auf Erfahrungszahlen beruhenden Veranlagung zu rechnen. Er kann ein ihm günstigeres Ergebnis nur erlangen, wenn er darzutun vermag, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich den wirklichen Verhältnissen nicht enspricht. Dazu ist aber der Beschwerdeführer nicht in der Lage, da er die Registrierkassastreifen nicht aufbewahrt hat (BGE vom 8.5.1984 in StPS 1984 S. 101 E.4; BGE 105 Ib 186).

7.2. Logisumsatz

Der Einschätzungsbeamte schätzte die Anzahl Uebernachtungen des Hotels F. auf 6'351. In der Einsprache (KB 8, Steueract. 02) anerkannte der Beschwerdeführer diese Schätzung ebenso als zutreffend wie die Logiseinnahmen von Fr. 12.-- pro Uebernachtung. Die Aufrechnung von Fr. 152 424.-- als Logisertrag des Hotels ist somit in keiner Weise zu beanstanden, zumal eine Rückfrage beim Verkehrsverein V. ergeben hat, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1979 Fr. 4 200.-- und im Jahre 1980 Fr. 4 550.-- an Kurtaxen abrechnete, wobei die Kurtaxe pro erwachsene Person damals in der Zeit vom 16.3. - 31.10. (= Zeitraum innerhalb dessen fast ausnahmslos auch die Uebernachtungen im Betrieb des Beschwerdeführers anfallen) Fr. -.70 pro erwachsene Person bzw. die Hälfte davon pro Kind betragen. Die abgerechneten Kurtaxen ergeben 12'529

Uebernachtungen für beide Jahre, womit der vom Beschwerdeführer abgerechnete Betrag ziemlich genau mit der Schätzung des Veranlagungsbeamten übereinstimmt.

Im Unterkunftsverzeichnis des Fremdenverkehrsverbandes des Kantons Schwyz vom Juni 1980 sind beim Hotel F. noch 54 Schlafstellen in einem Touristenheim (Massenlager) aufgeführt. Der Veranlagungsbeamte schätzte hiefür eine Auslastung von 25 % bzw. 4'927 Uebernachtungen, wobei er als reine Logiseinnahmen pro Uebernachtung Fr. 5.-- einsetzte, woraus eine Aufrechnung von Fr. 49 275.-- für beide Jahre zusammen resultierte. Der Beschwerdeführer macht geltend, das Massenlager sei in den Jahren 1979 und 1980 nicht mehr gegen Entgelt Dritten zur Verfügung gestellt worden. Die ganze Anlage sei dermassen baufällig und erneuerungsbedürftig gewesen, dass bereits ... im Jahre 1979 an ein Vermieten nicht mehr zu denken gewesen sei. Im Jahre 1979 sei das Massenlager lediglich einmal einer deutschen Feldmusik, welche in V. aufgetreten sei, unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

Nach dem ... sei das Massenlager in Abstell/Kellerräume umgewandelt worden. Die amtlichen Abklärungen beim Säckelmeister von V., welcher zugleich eine Funktion innerhalb des örtlichen Verkehrsvereins bekleidet, haben ergeben, dass diese Sachdarstellung glaubwürdig ist. Das Massenlager im F. (Touristenheim) werde seit Jahren nicht mehr zu Unterkunftszwecken verwendet. Nachdem auch die vom Verkehrsverein zwar nicht überpüften Kurtaxenabgaben darauf schliessen lassen, dass die Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers in diesem Punkte zutrifft, ist die Aufrechnung dieser Position fallen zu lassen.

8. Aufrechnung zufolge Nichtvornahme von vereinbarten Abschreibungen

Der Beschwerdeführer musste bereits in der vorangegangenen Steuerperiode 1979/80 wegen einer nicht genügenden Buchhal-

tung ermessensweise veranlagt werden. Am 25.8.1981 unterbreitete der Veranlagungsbeamte Steuerberater X. einen Einschätzungsvorschlag mit einer Aufrechnung des steuerbaren Einkommens gegenüber der Selbstdeklaration um jährlich Fr. 50 000.--. Im Anschluss daran führte Steuervertreter X. mit dem Einschätzungsbeamten eine telefonische Besprechung durch und hielt mit Schreiben vom 27.8.1981 fest:

"Ich bin bereit, die Einschätzung 1979/80 meines oberwähnten Klienten wie folgt zu akzeptieren:

Aufrechnung gem. Ihrem Schreiben	Fr. 50 000.--
./. Abschreibung Einrichtung	Fr. 15 000.--
./. Investition Mietliegenschaft	Fr. 30 000.--
effektive Aufrechnung	Fr. 5 000.--

Der Buchwert per 1.1.1980 der Einrichtungen beträgt somit Fr. 137 000.-- und der Investition Mietliegenschaft Fr. 270 000.--

Für Ihr Verständnis und Ihr Entgegenkommen danke ich bestens".

Im Veranlagungsprotokoll zur Veranlagungsverfügung vom 30.9.1981 ist festgehalten:

"Die Bruttogewinnaufrechnung von Ø Fr. 50 000.-- wird wie folgt ausgeglichen:

Erhöhung des steuerbaren Einkommens	Ø	Fr. 5 000.--
Abschreibung Einrichtungen	Ø	Fr. 15 000.--
Abschreibungen Investitionen in die Mietliegenschaft	Ø	Fr. 30 000.--
Summe		Fr. 50 000.--

Mit Schreiben vom 27.8.1981 haben Sie die Reduktion der Buchwerte der Einrichtungen um Fr. 30 000.-- und der Investition

in Mietliegenschaft um Fr. 60 000.-- zu Lasten des Eigenkapitals per 1.1.1980 zugesichert."

Diese mit der Veranlagung verknüpfte und im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen vorgenommene, ja von seinem Steuervertreter ausdrücklich vorgeschlagene Bedingung zur Steuererklärung hätte bei ihrer Erfüllung bewirkt, dass das steuerbare Einkommen 1979/80 erfolgswirksam um Fr. 45 000.-- pro Jahr niedriger ausfiel, als es aufgrund der erforderlichen Bruttogewinnaufrechnung hätte ausfallen müssen. Voraussetzung für den Eintritt dieses Erfolgs war, dass der Steuerpflichtige die Verpflichtung einlöste, per 1.1.1980 bei den beiden Bestandeskonten 1110 Betriebseinrichtungen eine Abschreibung von Fr. 30 000.-- und 1100 Investitionen Mietliegenschaft Fr. 60 000.-- vorzunehmen, wobei diese Abschreibungen von Fr. 90 000.-- für die Gewinn- und Verlustrechnung der Jahre 1979/80 hätte erfolgsneutral vorgenommen werden müssen, da ja der Erfolg in der Jahresrechnung 1977/78 bzw. bei der Steuerveranlagung für diese Berechnungsjahre vorweggenommen worden war.

Der Beschwerdeführer ist damals die Suspensivbedingung eingegangen, dass die Veranlagung 1979/80 erst von dem Augenblick an wirkt, in dem er seine Verpflichtung zur Vornahme der erwähnten Abschreibungen per 1.1.1980 erfüllt. Da der Beschwerdeführer die ihm auferlegte Bedingung zur Vornahme von Abschreibungen per 1.1.1980 bzw. im Verlaufe der ganzen Berechnungsperiode 1981/82 nicht erfüllt, nahm der Steuerbeamte in der hier zu beurteilenden Folgeperiode 1981/82 eine Aufrechnung von zusätzlichen Fr. 45 000.-- vor (= nicht vorgenommene Abschreibung von Fr. 90 000.-- verteilt auf zwei Jahre) mit dem Vermerk "Die Aufrechnung von zusätzlichen 45 000.-- beruht auf der Nichteinbuchung gemäss Abmachung (schriftlich) für die Vorperiode".

In der Einsprache wurde geltend gemacht, die Aufrechnung der in der Vorperiode zusätzlich gewährten Abschrei-

bungen entbehre jeglicher Grundlage. Diese Aufrechnung sei vom Veranlagungsbeamten im Jahre 1981 vorgenommen worden, in einer Zeit, wo die Buchhaltung 1980 bereits abgeschlossen gewesen sei. Diese Korrektur sei erst in der Buchhaltung 1981 vorgenommen worden und sei deshalb nicht aufzurechnen. Dieses Verhalten des Beschwerdeführers bzw. seines damaligen Steuervertreters ist arglistig. Es geht nicht an, zuerst schriftlich die Vornahme dieser Abschreibungsbuchungen per 1.1.1980 zu offerieren, um eine erforderliche Aufrechnung für die Steuerperiode 1979/80 abzuwenden, und dann hinterher zu behaupten, die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtung sei deshalb gar nicht möglich gewesen, weil die Buchhaltung 1980 im Zeitpunkt, als diese Verpflichtung eingegangen wurde, bereits abgeschlossen gewesen sei. Die Vorinstanzen wiesen im Einspracheentscheid zu Recht auf die Schutzfunktion dieser Behauptung und den Umstand hin, dass die Steuererklärung 1981/82 erst im Dezember 1981 erstellt worden sei.

Zu prüfen ist, welche Konsequenzen aus dem Nichteinhalten der dem Beschwerdeführer im Rahmen der Veranlagung 1979/80 auferlegten Verpflichtung zu ziehen sind. Die Veranlagungsverfügung 1979/80 ist so auszulegen, dass auf die Aufrechnung von Fr. 45 000.-- pro Jahr verzichtet wurde unter der Suspensivbedingung, dass der Beschwerdeführer Abschreibungen von Fr. 90 000.-- per 1.1.1980 vornahm. Nachdem diese Bedingung durch Unterlassen von seiten des Beschwerdeführers nicht eingetreten ist, konnte die Veranlagung 1979/80 nicht rechtskräftig werden, soweit darin dieser Aufrechnungsverzicht erfolgt war (vgl. H.R. Schwarzenbach, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 8. Auflage, S. 112). Als Folge davon fällt auch der im Hinblick auf die Erfüllung der Bedingung gewährte Verzicht auf die Aufrechnung dahin. Es ist somit das steuerbare Einkommen der Jahre 1979/80 bei den kantonalen Steuern auf Fr. 76 800.-- und bei der direkten Bundessteuer (bzw. damals noch Wehrsteuer) auf Fr. 81 200.-- zu erhöhen. Dieses Vorgehen ist periodengerechter als wenn nun - wie der Veranlagungsbeamte dies getan hat - diese Auf-

rechnung in der Periode 1981/82 vorgenommen wird, geht doch die Aufrechnung letztlich auf eine Bruttogewinnkorrektur zurück, die in der Vorperiode erforderlich wurde. Es stellt sich damit auch nicht das im vorinstanzlichen Entscheid (Erw. 4) angeschnittene Problem der Rückgängigmachung einer Abschreibung; es wurde ja die Abschreibung gar nicht vorgenommen, sondern lediglich versprochen bzw. mit Bedingung auferlegt, aber dann nicht ausgeführt, weshalb es diesbezüglich nichts rückgängig zu machen gibt. Wird die Veranlagung 1979/80 im vorerwähnten Sinne korrigiert, so entfällt selbstverständlich die Aufrechnung dieser Fr. 45 000.-- in der Periode 1981/82. Die Aufrechnung dieses Betrages ist direkt vorzunehmen, ohne dem Beschwerdeführer die Möglichkeit zu eröffnen, hiezu vorgängig Stellung zu nehmen; denn er fährt damit besser, als wenn der Betrag in der Periode 1981/82 aufgerechnet würde (tiefere Progression).

9. Zu prüfen ist nun noch, ob zufolge des Wegfalls des Logisertrages aus dem Massenlager das Geschäftseinkommen herabzusetzen ist. Die Vorinstanz verneint dies mit dem Hinweis, dass diese Position durch zu Unrecht gewährte Löhne und Abschreibungen mehr als kompensiert werde. Wenn bei nichtbuchführungspflichtigen Steuerpflichtigen oder bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen mit nicht ordnungsgemässen Buchhaltungen für Ermessensveranlagungen Erfahrungszahlen herbeigezogen werden, so sind nur dann keine Abschreibungen zuzulassen, wenn und soweit die Abschreibungen in den Erfahrungszahlen bereits ihren Niederschlag gefunden haben (GVP St. Gallen 1973 Nr. 2 auf welchen Känzig, Wehrsteuer 1982, N 92 zu Art. 22 WStB verweist). Als Beispiel für solche Erfahrungszahlen können die Grossvieheinheitsansätze nach der Netto-Rohertrags-Methode in der Landwirtschaft erwähnt werden. Bei den Bruttoertragserfahrungszahlen, welche hier zur Anwendung gelangen, sind die Abschreibungen aber selbstverständlich nicht bereits erfasst, weshalb der von den Vorinstanzen vorgenommene Hinweis auf die Kommentarstelle Känzig hier nicht einschlägig ist. Richtig aber

ist, dass der für Servicelöhne und allgemeine Unkosten im Veranlagungsverfahren gewährte Abzug von Fr. 150 944.-- sachlich nicht begründet ist. Wie der Beschwerdeführer in der Einsprache selber ausführte, ist dieser Abzug für zusätzliche Löhne und Unkosten "völlig aus der Luft gegriffen". Wird dieser Abzug mit dem Zuschlag für Einkünfte aus Massenlager verrechnet, so verbleibt nach der in der ersten Schätzungsphase vorgenommenen Bruttogewinnaufrechnung noch ein Abzug von Fr. 101 669.--, weitere Fr. 1 791.-- wurden bei der Rundung des Geschäfts- und Wertschrifteneinkommens abgezogen. Zieht man diese Beträge vom Verpflegungsumsatz von Fr. 2 665 192.-- ab, so verbleibt ein schliesslich berücksichtigter Verpflegungserlös von Fr. 2 561 732.--. Der bei der Veranlagung letztlich berücksichtigte Bruttogewinn beläuft sich somit noch auf Fr. 1 495 655.-- oder auf 58.38 %. Dass diese Bruttogewinnschätzung, welche um 2-3 % unter den Erfahrungszahlen liegt, offensichtlich unrichtig ist oder im Vergleich zu andern Ermessenstaxationen der gleichen Branche eine rechtsungleiche Benachteiligung ist, kann im Ernst nicht behauptet werden. Die Veranlagung erweist sich in diesem Punkte auch nach der vom Gericht über die Willkür hinaus vorgenommenen Ueberprüfung als durchaus pflichtgemäss.

10. Nicht näher einzutreten ist auf die Frage der Höhe des Vermögensvorschlages und des Lebensaufwandes. Den Erfahrungszahlen gebührt der Vorrang, weil eine Veranlagung nach Lebensaufwand/Vermögensvorschlag bedeutend mehr Unsicherheitsfaktoren in sich birgt, was im vorliegenden Fall in besonderem Masse zutrifft, als gewisse Positionen nicht ausgewiesen sind (vgl. angefochtener Entscheid; Entscheid Verwaltungsgericht St. Gallen, in Steuerentscheid 1985; B 93.5 Nr. 2).

11. Die Verfahrenskosten sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Verlagerung der Aufrechnung von Fr. 45 000.-- von der Veranlagungsperiode 1981/82 auf die Veranlagungsperiode 1979/80 rechtfertigt keine teilweise Kostenverlegung auf die Vorinstanzen bzw. den Staat.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen. Die Aufrechnung von Fr. 45 000.-- zufolge nicht erfolgter Abschreibungen wird von der Veranlagungsperiode 1981/82 auf die Veranlagungsperiode 1979/80 verlegt. Es ergeben sich damit die folgenden steuerbaren Einkommen:

   a) Steuerperiode 1979/80 (20. Wehrsteuerperiode)

kantonal	Fr. 76 800.--;	Steuer pro Einheit Fr. 2 970.--
Bundessteuer	Fr. 81 200.--;	Bundessteuer 1979 und 1980 je Fr. 4 239.80

   b) Steuerperiode 1981/82 (21. Wehrsteuerperiode)

kantonal	01.01.1981-31.03.1981 Fr. 214 200.--;	Steuer pro Einheit Fr. 9 103.50
kantonal	01.04.1981-31.12.1982 Fr. 208 900.--;	(satzbestimmendes Einkommen Fr. 214 200.--); Steuer pro Einheit Fr. 8 878.25
Bundessteuer	01.01.1981-31.12.1982 Fr. 218 700.--;	
Bundessteuer	1981 und 1982 pro Jahr je Fr. 22 119.20	

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. April 1986 i.S. B. (Beschwerdeführer Ziff. 1) und B. AG (Beschwerdeführerin Ziff.2) (VGE 342/85)

Begriff der ausserordentlichen Einkünfte bei der Gegenwartsbemessung; Verfahrensrecht: Reformatio in peius (Art. 110 BdBSt; § 78 Abs. 3 i.V.m. § 76 Abs. 2 StG), formelle Anforderungen an die Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 101 BdBSt)

Sachverhalt:

A) Anfangs 1980 wurde die Einzelfirma B. in die Aktiengesellschaft B. AG umgewandelt. Der Handelsregistereintrag erfolgte per 25.2.1980 (siehe Notiz auf Steuererklärung 1981/82).

B) Die neugegründete Aktiengesellschaft wurde wie folgt veranlagt:

25.02. bis 31.12.1980:	Kanton:	
(Zwischenveranlagung)	- steuerb. Ertrag	Fr. 142 900.--
	- steuerb. Kapital	Fr. 100 000.--
	Bund:	
	- wie Kanton	
1981/82:	Kanton:	
(Steueract. 1981/82 Bf. Ziff. 2 Nr. 15)	- steuerb. Ertrag	Fr. 136 800.--
	- steuerb. Kapital	Fr. 100 000.--
	Bund:	
	- wie Kanton	

Die Veranlagungen des B. lauteten:

25.02. bis 31.12.1980:	Kanton:	
(Zwischenveranlagung)	- steuerb. Einkommen	Fr. 173 800.--
	- steuerb. Vermögen	Fr. 181 000.--
	Bund:	
	- steuerb. Einkommen	Fr. 178 300.--

1981/82:	Kanton:	
(Steuract. 1981/82 Bf. Ziff. 1 Nr. 19)	- steuerb. Einkommen	Fr. 214 400.--
	- steuerb. Vermögen	Fr. 212 000.--
	Bund:	
	- steuerb. Einkommen	Fr. 218 300.--

C) Gegen die erwähnten Veranlagungen wurden folgende Einsprachen erhoben:

a) Mit Schreiben vom 29.3.1984 gegen die bundessteuerrechtliche Zwischenveranlagung der Aktiengesellschaft für 1980. Das nur an die Eidg. Wehrsteuer, Schwyz, adressierte Schreiben lautete expressis verbis (Steueract. 1981/82 Bf. Ziff. 2 Nr. 18):

"B. AG ... (St.R.Nr.)
Einsprache

Sehr geehrte Herren

Gegen die Einschätzung für die Periode 1979/1980 erheben wir hiermit vorsorglich Einsprache.
Die Einschätzung ist entsprechend der eingereichten Bilanzen und der Buchhaltung vorzunehmen."

b) Mit Schreiben vom 22.8.1984 gegen die kantonale und eidgenössische Veranlagung 1981/82 des B. (Bf. Ziff. 1). Verlangt wird ein Verzicht auf die vorgenommenen Aufrechnungen geldwerter Leistungen im Betrage von Fr. 167 706.-- (Steueract. 1981/82 Bf. Ziff. 1 Nr. 21).

D) Mit Entscheid vom 1.4.1985 trat die Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf die Einsprache der Aktiengesellschaft nicht ein, während die Kantonale Steuerkommission und die Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache des B. teilweise guthiessen und das steuerbare Einkommen kantonal mit Fr. 85 200.-- und bei der direkten Bundessteuer mit Fr. 89 100.-- veranlagten.

Die kantonalen Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 350.10 wurden hälftig dem Beschwerdeführer Ziff. 1 auferlegt (Fr. 175.05).

E) Gegen diesen Einspracheentscheid reichten B. und die B. AG mit Eingabe vom 8.5.1985 Beschwerde beim Verwaltungsgericht Schwyz ein. Im Titel der Beschwerdeschrift wird nur auf den Entscheid der Kantonalen Steuerkommission Bezug genommen. Mit verfahrensleitender Verfügung vom 9.5.1985 wurde den beschwerdeführenden Parteien Frist zur Verbesserung angesetzt mit folgender Bemerkung:

"Aus der Beschwerdeeingabe ist nicht ersichtlich, ob nur der Einspracheentscheid in bezug auf die Veranlagungen des B. oder ob auch die Veranlagungen in bezug auf die AG angefochten sind. Sofern letzteres zutrifft, sind innert der angesetzten Frist in bezug auf die Veranlagung/Einspracheentscheid der AG Antrag und Begründung nachzuliefern. Wird die Beschwerde innert Frist nicht verbessert, so wird angenommen, die Beschwerde beziehe sich ausschliesslich auf die Veranlagung/Einspracheentscheid von B."

In der verbesserten Eingabe vom 14.5.1985 teilte der Steuervertreter mit, die Beschwerde vom 8.5.1985 gelte auch für die B. AG, "soweit die Ausführungen die Gesellschaft ebenfalls betreffen".

Das Begehren in der Beschwerdeschrift vom 8.5.1985 lautet: "Wir beantragen, die Einkommensbesteuerung brutto wie folgt festzusetzen:

J.B.	Fr. 33 000.--
H.B.	Fr. 12 000.--
Immobilienertrag	Fr. 1 706.--
Total	Fr. 46 706.--

F) Die Vorinstanzen tragen vernehmlassend an:

"A) Verwaltungsgerichtsbeschwerde der B. AG:
Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei nicht einzutreten, eventuell sei sie abzuweisen; alles unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

B) Verwaltungsgerichtsbeschwerde des B.:
Das vorinstanzliche Erkenntnis sei aufzuheben und die Steuerfaktoren für die Periode 1981/82 wie folgt gemäss Veranlagungsverfügung vom 17.7.1984 festzulegen:

kantonale Steuer: steuerb. Einkommen Fr. 214 400.--
direkte Bundesst.: steuerb. Einkommen Fr. 218 300.--

Eventualiter sei die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen; alles unter Kostenfolgen zu Lasten des Beschwerdeführers."

G) Dem Beschwerdeführer Ziff. 2 wurde in der Folge betreffs vorinstanzlichem Verschlechterungsantrag das rechtliche Gehör eingeräumt.

H) Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

A. B. AG/Nichteintretensentscheid

1. Die Verwaltung für die direkte Bundessteuer trat mangels einer rechtsgenüglichen Begründung, gestützt auf Art. 101 BdBSt, auf die Einsprache der B. AG nicht ein. In einem obiter dictum machte sie zudem geltend, das Rechtsmittel sei im übrigen offensichtlich unbegründet, da sich die Buchhaltung 1980 nicht als ordnungsgemäss erweise, die

in Anschlag gebrachten geldwerten Leistungen erstellt seien und zudem eine auf Vereinbarung beruhende Einschätzung getroffen wurde.

2. Die Beschwerdeführerin Ziff. 2 begründet weder in der ersten noch in der verbesserten Beschwerdeschrift, weshalb der Nichteintretensentscheid aufzuheben sei; auch findet sich dort kein ausdrücklicher Beschwerdeantrag. Die Ausführungen in den beiden Rechtsschriften sind allein materieller Art. Die Mitteilung, die Beschwerde gelte auch für die B. AG, soweit die Ausführungen diese ebenfalls betreffen, und die zusätzlichen materiellen Einwände vermögen die fehlende Begründung, unabhängig von der Frage, ob in casu ein Nachbesserungsanspruch bestanden habe, nicht zu ersetzen. Sie kämen zudem mindestens solange nicht zum Tragen, als der Nichteintretensentscheid nicht aufgehoben ist.

3. Die Konsequenzen der mangelhaften Beschwerdeform sind dieselben wie im vorinstanzlichen Verfahren. Auf die Beschwerde darf nicht eingetreten werden (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 101 BdBSt).

4. Selbst wenn auf die Beschwerde einzutreten wäre, müsste sie abgewiesen werden. Der vorinstanzliche Nichteintretensentscheid ist offensichtlich rechtmässig. Was die Beschwerdeführerin in ihrer vorsorglichen Einsprache vom 29.3.1984 geltend machte, genügt der Begründungspflicht in keiner Art und Weise, zumal die fragliche Veranlagung das Besprechungsergebnis zwischen dem Steuervertreter und dem Veranlagungsbeamten vom 8.2.1984 wiedergibt (Steueract. 81/82 Bf. Ziff. 2 Nr. 13) und vom Beschwerdeführer erst recht zu erwarten gewesen wäre, dass er begründet, weshalb und inwieweit er sich mit dem Besprechungsergebnis nicht mehr identifizieren könne (vgl. StE 1986, B 96.11 Nr. 2).

5. Sollte die Beschwerdeführerin Ziff. 2 mit dem Hinweis, die Beschwerde gelte auch für die B. AG, auch eine

Ueberprüfung der vorinstanzlich nicht angefochtenen Veranlagungen anstreben, so dürfte auf dieses Ansinnen allein schon mangels fehlenden Anfechtungsobjekten (Einspracheentscheide) nicht eingetreten werden.

B. B.

1. Expressis verbis richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nur gegen den Entscheid der Kantonalen Steuerkommission, nicht aber gegen denjenigen der Verwaltung für die direkte Bundessteuer. Obgleich von einem gewerbsmässigen Steuervertreter zu erwarten wäre, dass er mindestens Anfechtungsobjekt und Beschwerdeantrag klar umschreibt bzw. formuliert, sind im Sinne der bisherigen Praxis an die Beschwerdeform keine allzu hohen Anforderungen zu stellen. Im vorliegenden Falle sprechen vor allem zwei Umstände dafür, dass sich der Beschwerdewille auch auf die Bundessteuerveranlagung bezieht. Im vorinstanzlichen Verfahren war zum einen unbestrittenermassen die Bundessteuerveranlagung angefochten. Es ist in der Beschwerdebegründung kein Hinweis ersichtlich, der auf einen Beschwerdeverzicht hinsichtlich der Bundessteuerveranlagung schliessen liesse, was von der Sache her auch völlig unverständlich wäre, geht es doch kantonal- und bundessteuerrechtlich um dieselben Fragen. Zum anderen gibt der Beschwerdeführer in der Begründung immerhin zu verstehen, im vorliegenden Falle sei das kantonale Steuerrecht "sowie die Steuergesetzgebung des Bundes" massgebend.

2. Streitgegenstand sind in casu folgende vom Veranlagungsbeamten beim Beschwerdeführer und Hauptaktionär der Beschwerdeführerin Ziff. 2 vorgenommenen Aufrechnungen (Steueract. 1981/82 Bf. Ziff. 1 Nr. 19):

verdeckte Gewinnausschüttung	Fr. 130 000.--
geldwerte Leistungen	Fr. 37 706.--

Dieselben Aufrechnungen in der Zwischenveranlagung 1980 blieben unangefochten.

a) Die Steuerverwaltung unterzog den ersten per 31.12.80 vorgenommenen Geschäftsabschluss der Beschwerdeführerin Ziff. 2 einer Revision. Mangels ordnungsgemässer Buchhaltung schlug man der Steuerpflichtigen eine ermessensweise Einschätzung vor. Dieser Vorschlag beruhte unter anderem auf folgender Bruttogewinn- und Unkostenkorrektur (Steueract. 1981/82 B. Ziff. 2 Nr. 20):

Bruttogewinnkorrektur

Bruttogewinn 1976			55,36 %
1977			48,77 %
1978			47,43 %
1979			45,24 %
Bruttogewinn Ø 4 Jahre			49,20 %
Bruttogewinn 1980 gemäss Buchhaltung	Fr. 431 329.--	oder	32,10 %
Bruttogewinn Ø 4 Jahre	Fr. 661 102.--	oder	49,20 %
Bruttogewinnkorrektur	Fr. 229 773.--		

Unkostenkorrekturen

1)	Nichtverzinsung Aktionärskontokorrent (Negativsaldo) Ø Bestand 40 000.-- à 5 %	2 000.--
2)	Folgende Verbuchungen auf dem Aktionärskonto:	
	25.4.1980 Einzahlung	10 000.--
	07.7.1980 Darlehensrückzahlung	20 000.--
3)	Private Ausgaben des Aktionärs durch die AG bezahlt:	
	Autokosten	9 000.--
	Versicherungen	2 000.--
	Steuern	1 000.--
4)	Immobilienertrag über AG verbucht	
	Konto 5200	- 165.--
	5210	- 996.--
	5220	+ 2 867.--
5)	Kauf Auto vom 28.5.1980 X.-Garage über Unkosten verbucht	15 000.--
Total Unkostenkorrekturen		60 706.--

Anlässlich der bereits erwähnten Besprechung vom 8.2.84 zwischen dem Steuervertreter und dem Veranlagungsbeamten wurden zugunsten der Steuerpflichtigen folgende Korrekturen zugestanden bzw. abgemacht:

Bruttogewinnkorrektur: Fr. 130 000.-- (veranlagt 120 000.--)
statt Fr. 229 773.--

weil: "- Gedrückte Preise
- Eigentliche Erweiterung des Geschäftsbetriebes durch...
- Berücksichtigung der normalen Schwankungen
- Kompromisslösung"

Unkostenkorrekturen: Fr. 37 706.-- statt Fr. 60 706.--

weil: - Einzahlung vom 25.4.1980 im Betrage von Fr. 10 000.-- stammt vom Beschwerdeführer Ziff. 1
- Privatanteil Autokosten um Fr. 3 000.-- auf Fr. 6 000.-- reduziert, da wenige private Autofahrten und Benzinzahlungen aus privaten Mitteln glaubhaft gemacht
- Beim Autokauf wurden Fr. 7 000.-- an Abschreibungen berücksichtigt.

In den beiden Veranlagungen der Aktiengesellschaft für die Zeit vom 25.2. - 31.12.1980 und 1981/82 wurden somit folgende Aufrechnungen mitberücksichtigt:

Bruttogewinnkorrektur	Fr. 120 000.--
Unkostenkorrektur	Fr. 37 706.--

Die Veranlagungen sind in Rechtskraft erwachsen bzw. sind bis anhin erfolglos angefochten (vgl. vorn Erw. A). Die Bruttogewinnkorrektur kann deshalb nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sein.

b) Bei der Veranlagung des Beschwerdeführers Ziff. 1 und Hauptaktionärs der Beschwerdeführerin Ziff. 2 (98 von 100 Aktien, siehe Steueract. 1981/82 Bf. Ziff. 2 Nr. 8) wurden in der Folge sowohl bei der Zwischenveranlagung 1980 wie bei der ordentlichen Veranlagung 1981/82 verdeckte Gewinnausschüttungen (= Bruttogewinnkorrektur) im Betrage von Fr. 130 000.-- und geldwerte Leistungen im Betrage von Fr. 37 706.-- (= Unkostenkorrekturen) aufgerechnet. Die Zwischenveranlagung blieb unangefochten. Gegen die Veranlagung 1981/82 liess der Beschwerdeführer Ziff. 1 dagegen Einsprache erheben mit dem sinngemässen Antrag, von der erwähnten Aufrechnung im Betrage von Fr. 167 706.-- sei Abstand zu nehmen, weil der Aktionär diese Ausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen nicht bezogen habe. Bei der Gründung der Aktiengesellschaft seien Debitoren, Bewertungen angefangener Arbeiten in der Eröffnungsbilanz nicht vollständig wertmässig eingesetzt worden; es handle sich deshalb um stille Reserven (Einspracheschrift vom 22.8.1984, Steueract. 1981/82 Bf. Ziff. 1 Nr. 21).

Die Einspracheinstanzen folgten dieser Argumentation nicht mit der Begründung, die Taxation der Gesellschaft sei in Rechtskraft erwachsen (nachdem auf die dagegen erhobene Einsprache nicht eingetreten werden könne) und die Bruttogewinn- und Unkostenkorrekturen müssten sich beim Aktionär als verdeckte Gewinnausschüttungen niederschlagen, da die entsprechenden flüssigen Mittel nicht in der Geschäftsbuchhaltung enthalten seien. Dagegen korrigierten sie ex officio zugunsten des Steuerpflichtigen die Veranlagungen, weil gemäss Verwaltungsgerichtspraxis derartige Ausschüttungen beim Empfänger grundsätzlich als ausserordentlich zu betrachten seien. Ausserordentliche Zuflüsse würden in der Regel lediglich in der Folgeperiode, und zwar zum Durchschnitt erfasst. Da die Zwischenveranlagung in Rechtskraft erwachsen sei, erscheine es zweckmässig und dem Grundsatz von Treu und Glauben entsprechend, von der Regel abzuweichen und die Einmaligkeit der Ausschüttung in der pendenten Veranlagungs-

periode zu berücksichtigen. Die fraglichen Aufrechnungen könnten jedoch nicht vollumfänglich rückgängig gemacht werden. Man müsse eine Leistungszerlegung in einen ordentlichen und einen ausserordentlichen Anteil vornehmen. So resultiere (schätzungsweise) ein ordentlicher Dividendenanteil von jährlich Fr. 6 000.-- (Kapitalverzinsung zu 6 %). Ferner müsse die Nichtverzinsung des (negativen) Aktionärskontokorrents (Fr. 40 000.-- à 5 %), die Privatanteile (Fr. 6 000.--, umgerechnet Fr. 7 082.--) und der private Immobilienertrag (Fr. 1 706.--, umgerechnet Fr. 2 013.--) als ordentliche Zuflüsse aufgefasst werden (insgesamt Fr. 11 095.--). Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass im Einspracheverfahren für den Beschwerdeführer persönliche Bezüge von Fr. 45 000.--, gegenüber Fr. 33 889.-- gemäss Steuererklärung, ausgewiesen seien und dem nicht bescheinigten aber deklarierten Ehefraulohn sei ermessensweise ein Jahresgehalt zugrunde zu legen, so dass ex officio eine weitere Aufrechnung von Fr. 21 388.-- vorzunehmen sei (vgl. angefochtener Einspracheentscheid S. 4 f.).

c) Der Beschwerdeführer Ziff. 1 lässt gegen den Einspracheentscheid u.a. vortragen, dass die Generalversammlung vom 16.6.1983 (Abnahme der Jahresrechnung per 31.12.1982) keine Dividendenausschüttung beschlossen habe. Hinsichtlich seiner persönlichen Bezüge macht er geltend, er habe irrtümlicherweise das Salär seiner Ehefrau von Fr. 12 000.-- aus dem Betrag von Fr. 45 000.-- nicht ausgeschieden. Zudem gehe es nicht an, dieses Salär nur für die Zeit vom 25.2. bis 31.12.1980 anzunehmen und auf ein Jahr umzurechnen. Eine weitere Rüge betrifft sinngemäss die Umrechnung des Privatanteils auf ein Jahr. In der verbesserten Beschwerdeschrift werden nur die teils rechtskräftigen Veranlagungen der Aktiengesellschaft einer pauschalen Kritik unterzogen.

d) Die Vorinstanzen stellen sich vernehmlassend primär auf den Standpunkt, dass die vom Veranlagungsbeamten aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen und geldwer-

ten Leistungen im Gegensatz zu ihrer im Einspracheentscheid vertretenen Auffassung keine ausserordentlichen Zuflüsse beim pflichtigen Aktionär darstellten. Abgesehen davon ginge es nicht an, die ausserordentlichen Erträge bzw. deren nicht zweimalige Besteuerung aus Zweckmässigkeitsgründen in der pendenten Veranlagungsperiode zu berücksichtigen. Die Vorinstanzen beantragen im Sinne einer reformatio in peius, den Pflichtigen, wie vom Veranlagungsbeamten vorgesehen, einzuschätzen. Es drängt sich somit zunächst die Beurteilung der Ausserordentlichkeit der Einkünfte auf. Ist die Ausserordentlichkeit zu verneinen, ist dem vorinstanzlichen Hauptantrag grundsätzlich zu entsprechen, womit die beschwerdeführerischen Einwände teilweise gegenstandslos werden.

3. Im Einkommens- und Ertragssteuerrecht gilt der allgemeine Grundsatz, dass jeder Steuerpflichtige nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu belasten ist. Jedes Einkommen, jeder Ertrag ist grundsätzlich nur einmal zu besteuern. Eine gewichtige Ausnahme bildet die Gegenwartsbemessung bei der erstmaligen Veranlagung oder einer Zwischenveranlagung. Die Verwendung jener Bemessungsgrundlagen in der nächstfolgenden Veranlagungsperiode (Vergangenheitsbemessung) ist unvermeindlich und vom Gesetzgeber gewollt. Dieser Umstand gibt zu keinerlei Bedenken Anlass, solange die Einkünfte, die in diesen beiden Perioden erzielt werden, im wesentlichen durch die gleichen Faktoren bestimmt sind (ASA 48, 524) bzw. wenn die jährlichen Reinerträge in ihrer Zusammensetzung und ihrem Umfang nicht erheblich voneinander abweichen (BGE 94 I 148). Unzukömmlichkeiten können dagegen dann entstehen, wenn das neue, für zwei Veranlagungsperioden massgebende Einkommen durch ausserordentliche Aufwendungen oder Einkünfte erheblich vermindert oder erhöht würde. "Um solche, dem Gedanken der Steuergerechtigkeit widersprechende Konsequenzen auszuschliessen, hat das Bundesgericht die Ausgestaltung der Gegenwartsbemessung noch verfeinert und in konstanter Rechtsprechung erkannt, dass ausserordentliche Einkünfte oder Aufwendungen

grundsätzlich nur in einer Veranlagungsperiode berücksichtigt werden dürfen." (G. Steinmann, Zum Bemessungszeitraum bei der Wehrsteuer in Fällen von Gegenwartsbemessung oder sonstiger "ausserordentlicher Bemessung", in ASA 48, 524). Ausserordentliche Einkünfte sind einmalig und vermögen sich schon begrifflich gar nicht dauernd zu verändern. Dem Kriterium der Dauer kommt mithin bei der Unterscheidung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Einkünften, massgebende Bedeutung zu (vgl. G. Steinmann, a.a.O., S. 525).

4. Beim Beschwerdeführer werden infolge Bruttogewinn- und Unkostenkorrektur bei der Beschwerdeführerin Ziff. 1 (recte Ziff. 2, Red.) (Aktiengesellschaft) verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. geldwerte Leistungen aufgerechnet. Es ist nun in der Tat nicht oder nur teilwesie nachvollziehbar, weshalb diese Korrekturen bzw. Aufrechnungen bei der Aktiengesellschaft (was hier nicht zu überprüfen ist und von den Vorinstanzen auch nicht geltend gemacht wird) bzw. beim Hauptaktionär ausserordentliche Einkünfte darstellen.

a) Die Bruttogewinnkorrektur betrifft den ordentlichen Geschäftsertrag. Ob die vom Veranlagungsbeamten zugestandene erhebliche Reduzierung der vorgesehenen Bruttogewinnkorrektur aus den damals angenommenen Gründen gerechtfertigt war, darf hier nicht mehr überprüft werden. Immerhin bleibt zu erwähnen, dass sich die Reduzierung möglicherweise auch damit rechtfertigen lässt, dass die Aktiengesellschaft, im Gegensatz zur Einzelfirma, die angefangenen, nicht fakturierten Arbeiten offenbar nicht mehr verbucht, was in der Uebergangsphase zu einem etwas geringeren Bruttogewinn führen kann, da der Warenaufwand für die angefangenen Arbeiten bestehen bleibt.

Für die Besteuerung dieser aufgerechneten Bruttogewinnkorrektur beim Hauptaktionär ist zunächst entscheidend, dass die Werte nicht mehr im Geschäftsabschluss per 31.12.1980 vorhanden sind. Die in keiner Art ausgewiesene, mögliche

Behauptung, es handle sich hier um stille Reserven, die nicht ausgeschüttet wurden, kann deshalb a priori nicht verfangen. Sie erweist sich auch schon deswegen als wenig überzeugend, weil der Beschwerdeführer dieselben Aufrechnungen in der Zwischenveranlagung unangefochten rechtskräftig werden liess. Die Ertragsaufrechnung verdeckter Gewinnausschüttungen hat auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zufliessens zu erfolgen. Dieser Zufluss erfolgt spätestens mit der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung der Aktionäre, welche innerhalb von 6 Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres stattzufinden hat (Art. 699 Abs. 2 OR; E. Schärrer, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär in ASA 43, 304). Es geht mithin nicht an, im nachhinein Ausschüttungen buchhalterisch rückgängig zu machen, wie dies der Beschwerdeführer mit seinem Einwand von den stillen Reserven möglicherweise anzustreben versucht.

Im übrigen versteht sich von selbst, dass die Abnahme der Jahresrechnung per 31.12.1982 bzw. die Verwendungsbestimmung des Gewinnvortrages durch die Generalversammlung vom 16.6.1983 in casu bedeutungslos ist.

Es fragt sich nun, ob es sich im Sinne der dargelegten Grundsätze um ordentliche oder ausserordentliche Einkünfte handelt. Soweit der Einwand der stillen Reserven so zu verstehen ist, dass solche ausgeschüttet wurden und die Einkünfte deshalb einmalig sind, sticht er ebenfalls nicht. Ausgeschüttet wurde klarerweise ordentlicher, laufender Geschäftsertrag. Gegenteiliges müsste der Beschwerdeführer beweisen, wozu er aber offensichtlich nicht in der Lage ist. Soweit er in der Nichtaufnahme des Bilanzpostens "Halbfertige Bauten" im Betrage von Fr. 228 200.-- per 31.12.1979 in die Eröffnungsbilanz der Aktiengesellschaft eine Auflösung stiller Reserven erblickt, ist ihm entgegenzuhalten, dass beispielsweise der Bestand per 1.1.1979 im Betrage von Fr. 153 955.75 sich im Jahr 1979 um keinen Rappen vermin-

derte, was aufgrund der Natur des Bilanzpostens "Halbfertige Bauten" in grossem Umfange zu erwarten gewesen wäre; Buchungssätze: "Bank-, PC-Eingänge" usw. an "Arbeitserlös"; "Arbeitserlös" (soweit schon als "Halbfertige Bauten" verbucht) an "Halbfertige Bauten". Es ist deshalb anzunehmen, dass der fragliche Bilanzposten weitgehend einen "Nonvaleur" darstellt. Die Tatsache nun, dass einem Aktionär Geschäftsgewinn ausgeschüttet wird, ist nichts ausserordentliches. Man könnte allenfalls die Höhe der Gewinnausschüttung als ausserordentlich betrachten. Dem ist indes entgegenzuhalten, dass die Lohnzahlungen an den Hauptaktionär (98 % der Aktien) zum einen gering waren (der Beschwerdeführer macht Fr. 33 000.-- für sich und Fr. 12 000.-- für seine Ehefrau geltend, die Vorinstanzen gingen von Fr. 45 000.-- für den Beschwerdeführer und Fr. 12 000.-- für dessen Ehefrau für die Zeit vom 25.2. bis 31.12.1980 aus). Zum anderen ist vergleichsweise auf die Bundesgerichtspraxis hinzuweisen, die konjunkturbedingte hohe Gewinne eines ersten Geschäftsjahres als nicht ausserordentlich betrachtet. Analog dazu muss deshalb auch der vorliegende Fall beurteilt werden, wo der geschäftsführende Hauptaktionär relativ hohe Erträge aus der Gesellschaft entnimmt. Auch wenn in den folgenden Bemessungsjahren die Ausschüttungen geringer ausfallen sollten, erweist sich die hier zu beurteilende Ausschüttung nicht als einmalig. Denn es entspricht dem ordentlichen Geschäftsgang, dass die Ausschüttungen aus verschiedensten Gründen Schwankungen unterliegen, sie können sogar gänzlich ausfallen. Die Vorinstanz hätte also richtigerweise die aufgerechneten Gewinnausschüttungen als ordentliche Beteiligungserträge für die Zwischenveranlagung und die Folgeperiode aufrechnen müssen, allerdings nur in der effektiven Höhe von Fr. 120 000.-- und nicht im Betrage von Fr. 130 000.--, wie der Veranlagungsbeamte, wahrscheinlich auf den ursprünglichen Einschätzungsvorschlag abstützend, meinte.

Das Verwaltungsgericht wendet die Verschlechterungsmöglichkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen, die entgegen der

Meinung des Beschwerdeführers zulässig ist und der auch nicht durch Beschwerderückzug auszuweichen wäre (Art. 104, 106 Abs. 3, 110 BdBSt; §§ 76 Abs. 2, 77, 78 StG) nur zurückhaltend an (vgl. W. Bruhin, Aus der Praxis des Verwaltungsgerichts in Steuersachen, in EGV-SZ 1979, S. 118 ff.). In casu gilt es aber zu beachten, dass einerseits eine rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes zur Diskussion steht, die die Vorinstanz in Verkennung der Tragweite des Verwaltungsgerichtsentscheides vom 21.9.1982 i.S. E. und J.S. (VGE 355/81) falsch vornahm. Im erwähnten Falle hatte eine Aktiengesellschaft ihren beiden Alleinaktionären die Renovations- und Umbaukosten an einem Gebäude bezahlt, das zwar von der AG gemietet ist, sich jedoch im Eigentum der Alleinaktionäre befindet. Diese Investition, und nichts anderes, hat das Verwaltungsgericht als "einmaliges und ungewöhnliches Einkommen" qualifiziert. Es trifft deshalb nicht zu, wie im Einspracheentscheid behauptet wird (S. 3), dass das Gericht übersehen habe, dass nicht nur die Privatinvestitionen, sondern auch Bruttogewinnkorrekturen als Gewinnvorwegnahme geldwerte Leistungen darstellten. Ob Bruttogewinnkorrekturen ausserordentliche Einkünfte darstellten, stand im erwähnten Entscheid nämlich überhaupt nicht zur Diskussion. Anderseits hat der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren mit keinem Wort behauptet, die vom Veranlagungsbeamten vorgenommenen Aufrechnungen seien ausserordentlicher Natur. Der Einspracheerfolg ist ihm irrtümlicherweise "in den Schoss" gefallen. Beruht die Verschlechterung somit auf der rechtlichen Würdigung eines Sachverhaltes, der schon im vorinstanzlichen Verfahren ex officio und in Verkennung der verwaltungsgerichtlichen Praxis Streitgegenstand war, lässt sie sich rechtfertigen, ohne damit einer inskünftig geringeren Zurückhaltung bei der Anwendung des Verschlechterungsgebotes das Wort reden zu müssen.

b) An Unkosten bzw. geldwerten Leistungen im Betrage von Fr. 37 706.-- wurden aufgerechnet:

1) Nichtverzinsung Aktionärskontokorrent
2) Privatanteile Auto, Versicherungen, Steuern (private Steuern zu Lasten AG)
3) über AG verbuchter Immobilienaufwand
4) über AG verbuchter Autokauf
5) Darlehensrückzahlung

Zunächst gilt es einmal festzuhalten, dass die Unkostenkorrekturen selbst nicht mehr zu überprüfen sind (rechtskräftige Veranlagung bzw. Nichteintreten auf Beschwerde). Es kann zudem keinen Zweifel geben, dass diese Korrekturen auf der Seite des Hauptaktionärs als geldwerte Leistungen aufzurechnen sind (vgl. Erw. 4a). Fraglich bleibt somit, inwieweit diese Einkünfte ausserordentlich sind. Die geldwerten Leistungen Ziff. 1) - 3) sind insofern nicht einmalig, als die AG Unkosten des Beschwerdeführers übernahm, die jährlich anfallen. Nicht so klar sind die Verhältnisse bei den Leistungen Ziff. 4) und 5). Ihnen ist eine gewisse Ausserordentlichkeit nicht abzusprechen, wenngleich zum Beispiel die Finanzierung des Privatautos innert kürzeren Zeitabständen durchaus realistisch ist. Nachdem sich das Verwaltungsgericht weiterhin bei der Anwendung des Verschlechterungsgebotes Zurückhaltung auferlegt (vgl. Erw. 4a), rechtfertigt sich aber bei dieser Sachlage, hinsichtlich der Leistungen 4) und 5) von einer reformatio in peius abzusehen.

c) Im Einspracheentscheid sind die geldwerten Leistungen Ziff. 1) - 3) gemäss vorstehender Erwägung auf ein Jahr umgerechnet worden, weil das Geschäftsjahr 1980 formell erst ab Handelsregistereintrag zu laufen begann ... Materiell ist es aber so, dass der fragliche Geschäftsabschluss sich auf das ganze Jahr 1980 bezieht.

Im weiteren haben die Vorinstanzen die deklarierten Lohnbezüge des Beschwerdeführers und von dessen Ehefrau erhöht. Beim Beschwerdeführer gingen sie von einem Einkommen von Fr. 45 000.-- aus, zusätzlich einem Ehefraueinkommen

von Fr. 12 000.--. Diese beiden Einkommen wurden zudem wie die oben erwähnten Leistungen auf ein Jahr umgerechnet. Der Beschwerdeführer macht geltend, es sei bei der Aufstellung des Lohnausweises ein Fehler unterlaufen, indem der gemeldete Betrag von Fr. 45 000.-- nicht aufgeteilt wurde als sein Salär von Fr. 33 000.-- und als Salär der Ehefrau im Betrage von Fr. 12 000.--.

Wie es sich mit den Lohnzahlungen genau verhält, kann aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht zuverlässig abgeklärt werden. Nachdem die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss ist, sind von weiteren Beweisabnahmen keine stichhaltigen Erkenntnisse zu erwarten. Die Umrechnung der geldwerten Leistungen auf ein Jahr ist im übrigen vom Ergebnis her fragwürdig. Das Gericht hat demzufolge keine Veranlassung, zu der bereits erheblichen Verschlechterung der beschwerdeführerischen Position hinzu, noch weitere Aufrechnungen im Sinne der Einspracheentscheide vorzunehmen.

d) Die Vorinstanz macht vernehmlassend geltend, dass es nicht anginge, die ausserordentlichen Einkünfte abweichend vom Regelfall in der Folge (gemeint wohl: Folge-Periode; Red.) statt in der Ziwschenveranlagungsperiode nicht zu besteuern. Die hier angesprochene Praxis lässt sich nicht auf eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung abstützen. Vielmehr hat der Regierungsrat, gestützt auf § 58 Abs. 2 StG, in der Dienstanleitung zum Steuergesetz (vom 10.10.1980) für die kantonalen Steuern in Ziff. 45 festgehalten:

"Ausserordentliche Einkünfte, Einkommensausfälle und Aufwendungen werden nur in einer zwei Jahre umfassenden Veranlagungsperiode zur Hälfte berücksichtigt; ist dies gemäss Ziff. 43 in zwei verschiedenen Veranlagungsperioden vollständig möglich, so werden sie in der Folgeperiode berücksichtigt."

Es handelt sich hiebei um eine Richtlinie für den Regelfall. Besonderen Verhältnissen ist in angemessener Weise

Rechnung zu tragen (Dienstanleitung Ziff. 2). Für das Bundessteuerrecht hat das Bundesgericht in konstanter Rechtsprechung erkannt, dass ausserordentliche Einkünfte oder Aufwendungen grundsätzlich nur in einer Veranlagungsperiode berücksichtigt werden dürfen. Dabei tendiert die Eidg. Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht (vgl. VGE 355/81 und andere) darauf hin, dass solche ausserordentliche Faktoren im allgemeinen in der "zweiten", also wiederum volle zwei Jahre umfassenden Veranlagungsperiode besteuert werden, um auf diese Weise eine möglichst gleichmässige Besteuerung zu erreichen (G. Steinmann, a.a.O., S. 524). Nachdem der Beschwerdeführer die Zwischenveranlagungsverfügung, in der die ausserordentlichen Einkünfte in vollem Umfange (und nicht zur Hälfte, wie es der Regierungsrat in der Dienstanleitung verlangt) besteuert wurden, nicht angefochten hat, die Besteuerung in der Folgeperiode nicht in jedem Falle zwingend ist und die Vorinstanzen den besonderen Verhältnissen in der Weise Rechnung getragen haben, indem sie eine vom Normalfall abweichende Regelung zuliessen, hat das Gericht keine Veranlassung von dieser vertretbaren Betrachtungsweise zu Lasten des Beschwerdeführers abzuweichen. Damit wird nicht ein Revisionsgrund geschaffen, wie die Vorinstanzen vernehmlassend meinen, denn die rechtskräftige Zwischenveranlagung wird deshalb nicht abgeändert.

e) Der Beschwerdeführer macht im Rahmen des rechtlichen Gehörs zum Verschlechterungsantrag der Vorinstanzen geltend, die Steuerkommission habe in beinahe vollständigem Umfange die Einsprache der Firma Z. gutgeheissen. Er unterlässt es aber darzulegen, inwiefern es sich hier um einen vergleichbaren Fall handelt und worin eine Verletzung des Gleichheitsgebotes zu sehen wäre, wenn dem Verschlechterungsantrag stattgegeben bzw. die Beschwerde abgewiesen würde. Auf das sinngemässe Argument der rechtungleichen Behandlung ist deshalb nicht näher einzutreten.

5. Zusammenfassend ergibt sich folgendes Beurteilungsergebnis:

- Die Beschwerde ist abzuweisen.
- Der Einspracheentscheid ist aufzuheben und die erstinstanzlich veranlagten steuerbaren Einkommen von Fr. 214 439.-- (Kanton) bzw. Fr. 218 339.-- (Bund) sind je um Fr. 38 000.-- (Fr. 10 000.-- Differenz bei Bruttogewinnkorrektur; Darlehensrückzahlung Fr. 20 000.-- und Autokauf Fr. 8 000.--) zu reduzieren. Zu Lasten des Beschwerdeführers sind die steuerbaren Einkommen somit im Vergleich zum Einspracheentscheid von Fr. 85 216.-- auf Fr. 176 439.-- (Kanton) bzw. von Fr. 89 116.-- auf Fr. 180 339.-- (Bund) zu erhöhen. Die genauen Steuerbeträge sind von den Vorinstanzen bzw. der Steuerverwaltung festzusetzen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin Ziff. 2 wird nicht eingetreten.

2. Die Beschwerde des Beschwerdeführers Ziff. 1 wird abgewiesen.
   Der Einspracheentscheid vom 1.4.1985 wird in Dispositiv-Ziff. 2 aufgehoben und die steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers Ziff. 1 werden wie folgt neu festgesetzt (Veranlagungsperiode 1981/82):

   Kanton: Fr. 176 400.-- (gerundet)
   Bund: Fr. 180 300.-- (gerundet)

3. (Kosten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. April 1986 i.S. D. Holding AG (VGE 340/85)

Reinertrag, steuerbarer: Geschäftsmässige Begründetheit von Unkosten und Abschreibungen (Art. 49 Abs. 1 lit. b und c BdBSt)

Sachverhalt:

A) Die A. AG, eine Schwestergesellschaft der B. Werke AG, verfolgte in den 70er Jahren verschiedene Grossprojekte (...), die grosse Investierungsvorleistungen erforderten. Die C. Holding AG (heutige D. AG) und die A. AG schlossen am 20.4.1976 deshalb folgende Vereinbarung ab:

"Im Hinblick auf die umfangreichen Geschäftsaktivitäten, die grosse Vorleistungen erfordert haben, schreibt die C. Holding AG der A. AG per 23.4.1976 den Betrag von Fr. 15 000 000.-- (in Worten: Fünfzehn Millionen Franken) gut. Dieser Betrag wird von der A. AG zum Zeitpunkt des Geldeinganges beim Abschluss des ersten Geschäftes, zuzüglich fünf Prozent per annum an die C. Holding AG zurückvergütet." (Steueract. 1981/82 Nr. 29).

Per 31.12.1976 trat anstelle der A. AG die B. Werke AG in die erwähnte Vereinbarung ein. Die Grossprojekte scheiterten in der Folge ...

B) Die C. Holding AG deklarierte für die direkten Bundessteuern:

für 1981/82:	steuerbarer Reinertrag	Fr. 330 948.--
	steuerbares Kapital	Fr. 2 934 408.--

für 1983/84: steuerbarer Reinertrag Fr. 211 322.--
steuerbares Kapital Fr. 2 608 886.--

Diesen beiden Steuererklärungen lag die Amortisation der Fr. 15 Mio. Vorschussleistungen (inkl. Zins) an die A. AG bzw. B. Werke AG zugrunde und zwar wie folgt (Einspracheact. 1):

1980:	Verrechnung mit Kapitalgewinn	Fr. 740 620.--
1981:	Verrechnung mit Kapitalgewinn	Fr. 13 087 794.--
1982:	Abschreibung	Fr. 1 686 169.--
		Fr. 15 514 583.--

Gemäss den Gewinn- und Verlustrechnungen 1980 und 1982 (Steueract. 5 und 28) muss man allerdings annehmen, dass der Betrag von Fr. 740 620.-- direkt abgeschrieben wurde (vgl. auch Steueract. 20), während man den Restbetrag von Fr. 14 773 963.-- mittels Verrechnung mit Kapitalgewinnen amortisierte. Für die Entscheidfällung bleibt diese Klarstellung unbeachtlich.

C) Die Verwaltung für die direkte Bundessteuer akzeptierte diese Abschreibungen bzw. Verrechnungen mit Kapitalgewinnen nicht und traf folgende Veranlagungen:

für 1981/82: steuerbarer Reinertrag Fr. 701 200.--
steuerbares Kapital Fr. 3 675 000.--

für 1983/84: steuerbarer Reinertrag Fr. 7 598 300.--
steuerbares Kapital Fr. 18 123 000.--

D) Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob die Steuerpflichtige Einsprache. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer wies die Einsprache gestützt auf eine Stellungnahme der Eidg. Steuerverwaltung (Einspracheact. 3) am 2.4.1985 ab.

E) Mit Eingabe vom 2.5.1985 lässt die D. Holding AG gegen den Einspracheentscheid mit folgendem Antrag Verwaltungsgerichtsbeschwerde führen:

"Der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Veranlagungen für die Jahre 1981 bis 1984 seien gestützt auf die eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen."

F) Die Vorinstanz trägt vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

G) Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit für den vorliegenden Entscheid erforderlich, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b und c BdBSt fallen für die Berechnung des steuerbaren Reinertrages in Betracht:

- alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden (z.B. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserung von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Geschäftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte, vorbehältlich Abs. 2);
- Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind.

Vom Reinertrag können die Steuern sowie Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals und für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke, sofern diese Zuwendungen in der Weise sichergestellt werden, dass jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, in Abzug gebracht werden (Art. 49 Abs. 2 BdBSt).

2. Die Vereinbarung vom 20.4.1976 zwischen der C. Holding AG und der A. AG begründete unbestrittenermassen ein Darlehensverhältnis (vgl. Beschwerdeschrift S. 5 Ziff. 5.1; angefochtener Einspracheentscheid S. 3 Ziff. 2a). Es entspricht der Natur eines Darlehensverhältnisses, dass der Borger dem Darleiher die geliehene Geldsumme zurückzahlen muss (Art. 312 OR; B. Christ, Der Darlehensvertrag, in: Schweizerisches Privatrecht, V II/2, S. 242 ff.).

Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die Parteien bei Vertragsabschluss stillschweigend eine "resolutiv bedingte Rückzahlbarkeit" vereinbart hätten, und zwar in dem Sinne, "dass die A./B. Werke AG die Darlehenssumme nur im erwarteten Falle des Zustandekommens zumindest eines der geplanten Grossprojekte zurückzuzahlen hätte" (Beschwerdeschrift S. 7). Soweit nun diese stillschweigende Vereinbarung auf die steuerrechtliche Qualifikation der amortisierten Darlehenssumme und -zinsen Einfluss hat, ist der entsprechende Nachweis von der Steuerpflichtigen zu erbringen, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handeln würde, deren Nichtnachweis die Nichtanrechnung zur Folge hätte (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band III, S. 372 f.).

Aus den produzierten Akten (insbesondere der erwähnten Vereinbarung) und den begleitenden Erklärungen lässt sich die behauptete stillschweigende Vereinbarung jedoch in keiner Art und Weise ableiten. Die Umschreibung des Rückzahlungszeitpunktes kann in der Vereinbarung objektivermassen und in Beachtung des Umstandes, dass es sich um ein Darlehensverhältnis handelt, nur als (allenfalls lückenhafte) Regelung der Rückzahlungsmodalitäten verstanden werden, nicht aber als eine auf bestimmte künftige Ereignisse hin beschränkte Rückzahlungspflicht. Der Erklärungsversuch, weshalb man eine derart gewichtige Abweichung vom üblichen Darlehensgeschäft nicht schriftlich festhielt, überzeugt zudem nicht. Es mag zwar zutreffen, dass man beim Vereinbarungsabschluss

fast 100 %ig sicher war, "dass zumindest eines der beiden Grossprojekte ... realisiert werden könnte" (Beschwerdeschrift S. 6). Dennoch vermag es nicht einzuleuchten, dass man für den Scheiterungsfall, an den man gemäss den Ausführungen in der Beschwerdeschrift durchaus dachte (Beschwerdeschrift S. 6/7), eine derart gravierende Konsequenz, wie es der Rückzahlungsverzicht eines 15 Millionendarlehens inklusive Zinsen darstellt, nicht ausdrücklich sondern nur stillschweigend vereinbarte.

3. Selbst wenn die behauptete stillschweigende Vereinbarung nachgewiesen wäre, würde dies der Beschwerdeführerin nichts nützen. Entscheidend ist nämlich, ob die umstrittenen Abschreibungen geschäftsmässig begründet waren. Der allfällige Umstand, dass bereits beim Darlehensvertragsabschluss für den Fall des Nichtzustandekommens mindestens eines Geschäftes die Rückzahlungsforderung erlosch, d.h. die Rückzahlungspflicht erlassen wurde, begründet noch keine geschäftsmässig bedingte Abschreibung, es sei denn, es handle sich um eine sogenannte ausserordentliche Abschreibung zwecks Gesellschaftssanierung, was unter Umständen die steuerrechtliche Anerkennung der Abschreibung begründen könnte (vgl. hiezu E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, Art. 22 N 114; E. Känzig, Wehrsteuer, 1. Auflage, Art. 49 N 94). Einen solchen Vorgang stellt die Beschwerdeführerin indes glaubwürdig in Abrede (vgl. Einspracheschrift S. 7 Ziff. 4.3, Einspracheact. 1). So müsste also auch im hier nur theoretisch angenommenen Falle der von Anfang an vereinbarten eingeschränkten Rückzahlungspflicht der Erlass der Rückzahlung bei seiner Aktualisierung als geldwerte Leistung ohne Gegenleistung im Sinne von Art. 49 Abs. 1 BdBSt taxiert werden.

4. Zum gleichen Ergebnis gelangt man natürlich bei der hier massgebenden Annahme, die beschränkte Rückzahlungspflicht sei nicht vereinbart worden. Nachdem auch in der Beschwerdeschrift nirgends dargelegt, geschweige denn ausgewiesen wird, worin die Gegenleistung für das "Erlöschen"

der Rückzahlungsforderung bestehen könnte, ist der vorinstanzlichen Begründung, die Amortisation des Darlehens sei ein geschäftliches Entgegenkommen gegenüber dem Borger, das steuerrechtlich nicht anerkannt werden könne, uneingeschränkt zuzustimmen. Die Beschwerde ist somit kostenfällig abzuweisen.

5. Die Beschwerdeführerin teilt in ihren "Schlussbemerkungen" mit, man behalte sich bei einer Bestätigung der vorinstanzlichen Annahme des geschäftlichen Entgegenkommens die Rückforderung der abgeschriebenen Fr. 15 Mio. vor. Ob und wie sich dies steuerrechtlich auswirken könnte, ist hier nicht zu beurteilen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Juli 1986 i.S. N. (VGE 312/86)

Rückvergütung bei Ersatzobjekten; anteilsmässige Aufteilung bei Mehrfamilienhäusern (§ 56 StG)

Sachverhalt:

A) N. war Eigentümer von GB Nr. X. Auf dem 703 m2 grossen Grundstück befindet sich ein Zweifamilienwohnhaus mit einer 2 1/2-Zimmerwohnung im Untergeschoss und einer 5-6 Zifferwohnung im Erdgeschoss. Gemäss Güterschatzungsprotokoll beträgt die Kubatur dieses Objektes 901 m3. Zusätzlich befindet sich auf dieser Liegenschaft eine Doppelgarage von 105 m3.

Mit Kaufvertrag vom 28.6.1984 erwarb N. eine Landparzelle von 1'223 m2, GB Nr. Y., zu einem Preis von Fr. 305 750.--. Auf dieser Parzelle erstellte er daraufhin einen Bau mit Büroräumlichkeiten für eine Versicherungsagentur und einer Wohnung. Gemäss der kubischen Berechnung des Architekten vom 13.3.1984 entfallen auf die Versicherungsagentur und den Eingang eine Gebäudefläche von 430 m3, auf die restliche Baute 1'160 m3. Nach dieser approximativen kubischen Baukostenberechnung wurden die Anlagekosten (ohne Land) auf Fr. 796 000.-- geschätzt.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 22.11.1984 veräusserte N. sein bisheriges Grundstück GB Nr. X. zu einem Kaufpreis von Fr. 680 000.--.

B) Mit Verfügung vom 30.7.1985 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den beim Verkauf von GB Nr. X. erzielten Grundstückgewinn auf Fr. 191 313.-- und die von N. zu bezah-

lende Grundstückgewinnsteuer, inkl. Verzugszins, auf Fr. 44 334.45 fest.

C-F)...

Erwägungen:

1. Anlässlich der Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes (StG) vom 27.5.1982 wurde unter dem Marginale "Rückvergütung bei Ersatzobjekten" folgende neue Bestimmung als § 56 eingefügt:

"Die infolge Verkaufs der selbstbenutzten Wohnung bezahlte Grundstückgewinnsteuer wird dem Pflichtigen durch die Gemeinwesen ohne Zins zurückerstattet, wenn dieser innerhalb von vier Jahren vor oder nach der grundbuchlichen Eigentumsübertragung im Kanton Schwyz für seine persönlichen Wohnzwecke ein vergleichbares Ersatzobjekt erwirbt oder mit dem Bau eines solchen beginnt.
Der nichtbesteuerte Gewinn wird von den Anlagekosten des Ersatzobjektes in Abzug gebracht, wobei bei einer späteren Besteuerung für diesen Gewinn die frühere Besitzesdauer zur Anrechnung kommt.
Für Ferien- und Zweitwohnungen ist Absatz 1 nicht anwendbar."

2. Die Vorinstanz hat das Privileg des Steueraufschubs nach § 56 Abs. 1 StG vorliegend verweigert, im wesentlichen mit der Begründung, das veräusserte Objekt unterscheide sich ganz wesentlich vom Neuerworbenen bzw. Neuerstellten in bezug auf Preis, Fläche und Kubatur. Zudem seien das veräusserte und das neuerworbene Objekt nicht funktionsgleich. Das Ersatzobjekt habe persönlichen Wohnzwecken zu dienen. In casu seien im Parterre des Ersatzobjektes aber Räumlichkeiten für Archiv, Konferenz, Chef, Sekretariat, Empfangshalle und Garderobe untergebracht.

3. Der Steueraufschub bzw. die Rückvergütung der Grundstückgewinnsteuern setzt nach § 56 Abs. 1 und 3 StG kumulativ voraus:

a) den Verkauf der selbstbenutzten Wohnung;
b) Anfall eines Grundstückgewinns infolge des Verkaufs der selbstbenutzten Wohnung;
c) Bau oder Erwerb eines vergleichbaren Ersatzobjektes;
d) Bau oder Erwerb eines vergleichbaren Ersatzobjektes für die persönlichen Wohnzwecke;
e) Bau oder Erwerb eines vergleichbaren Ersatzobjektes innerhalb von vier Jahren vor oder nach der grundbuchlichen Eigentumsübertragung.
f) Sowohl das verkaufte wie auch das neuerworbene Objekt müssen im Kanton Schwyz gelegen sein.
g) Ferien- und Zweitwohnungen fallen nicht unter die Privilegierung, auch wenn diese Objekte ausschliesslich vom Eigentümer selbst bewohnt werden.

4. Umstritten ist vorliegend, ob die Voraussetzungen gemäss den Bst. a, c und d erfüllt sind. Es stellen sich namentlich folgende Fragen:

a) Kann der Steueraufschub auch beansprucht werden, wenn das Verkaufsobjekt mehr umfasst als die selbstbenutzte Wohnung (z.B. beim Verkauf eines Hauses mit 2 oder mehr Wohnungen)?
b) Sofern Frage a) bejaht wird, stellt sich die weitere Frage, ob in diesem Falle der ganze oder nur ein Teil des Grundstückgewinns, bejahendenfalls in welcher Höhe, Steueraufschub geniesst;
c) Auslegung des Begriffs des vergleichbaren Ersatzobjektes?
d) Ist für den Steueraufschub erforderlich, dass das ganze Ersatzobjekt für die persönlichen Wohnzwecke beansprucht wird oder kann er auch gewährt werden, wenn bloss ein Teil hiefür beansprucht wird?

5. Der anlässlich der Steuergesetzrevision 1982 neu eingefügte Steueraufschubstatbestand des § 56 StG wurde initiiert durch die am 22.4.1981 bei der Staatskanzlei eingereichte Volksinitiative "für breite Streuung und massvolle Besteuerung des Wohneigentums". Unter dem Titel "2. Erwerbserleichterung, Entlastungsmassnahmen" enthielt diese Initiative auch die Forderung:

"Bei Ersatzbeschaffung von Eigenwohnungen sind die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer aufzuschieben."

Als Gegenvorschlag zu dieser Initiative und als Antwort auf verschiedene parlamentarische Vorstösse schickte der Regierungsrat im September 1981 einen Revisionsentwurf in die Vernehmlassung. Nach Verarbeitung der eingegangenen Vernehmlassungen erstattete der Regierungsrat am 2.2.1982 Bericht und Vorlage an den Kantonsrat zur Teilrevision des Steuergesetzes (RRB Nr. 196, plus Zusatzunterlagen). In diesem Bericht heisst es:

"In einem neuen § 56 wird bestimmt, dass ein Steuerpflichtiger die von ihm beim Verkauf einer selbstbenutzten Wohnung bezahlte Grundstückgewinnsteuer zurückerhält, wenn er innert zwei Jahren im Kanton Schwyz für seine persönlichen Wohnzwecke ein vergleichbares Ersatzobjekt erwirbt oder mit dem Bau eines solchen beginnt. Damit sollen zwei Forderungen der Volksinitiative, allerdings in modifizierter Form, berücksichtigt werden, während deren weiteren steuerpolitischen Postulate abgelehnt werden müssen."

Die zweite und materiell bedeutendere Forderung betraf eine reduzierte Besteuerung der Eigenmietwerte. Im Bericht des Regierungsrates mit detailliertem Inhaltsverzeichnis heisst es:

"Der Steuerpflichtige würde künftig die infolge Verkaufs der selbstbenutzten Wohnung am Wohnsitz bezahlte Grundstück-

gewinnsteuer zurückerhalten, wenn er innerhalb von zwei Jahren im Kanton Schwyz ein Ersatzobjekt erwirbt oder erstellt. Damit dürfte dem erwähnten Initiativbegehren zur Hauptsache entsprochen sein." (Bericht zur regierungsrätlichen Vorlage, gelb, S. 18).

§ 56 Abs. 1 in der regierungsrätlichen Revisionsvorlage vom 2.2.1982 hatte den folgenden Wortlaut:

"Die infolge Verkaufs der selbstbenutzten Wohnung bezahlte Grundstückgewinnsteuer wird dem Pflichtigen durch die Gemeinwesen ohne Zins zurückerstattet, wenn dieser aus dem Verkaufserlös innerhalb von zwei Jahren nach der grundbuchlichen Eigentumsübertragung im Kanton Schwyz für seine persönlichen Wohnzwecke ein vergleichbares Ersatzobjekt erwirbt oder mit dem Bau eines solchen beginnt."
...

6. a) Aus der in Erw. 5 dargestellten Entstehungsgeschichte kann für die zu beurteilenden Streitfragen namentlich der Schluss gezogen werden, dass auf das Kriterium der selbstbenutzten Wohnung als Voraussetzung für die Beanspruchung des Besteuerungsprivilegs grosse Bedeutung gelegt wurde. Dies ergibt sich auch aus dem Gesetzestext selber, indem beim Verkaufsobjekt von der "selbstbenutzten Wohnung" die Rede ist und an das Ersatzobjekt die Anforderung gestellt wird "für seine persönlichen Wohnzwecke".

b) Privilegiertes Steuerobjekt, dessen Besteuerung aufgeschoben wird, ist der bei der Veräusserung erzielte Grundstückgewinn. Wenn dieser Gewinn nicht aus einer selbstbenutzten Wohnung resultiert, so entfällt der Besteuerungsaufschub. Darüber, wie vorzugehen ist, wenn der Steuerpflichtige ein Objekt wie vorliegend nur teilweise selbst bewohnt hat (Zweifamilienhaus mit einer grossen selbstbewohnten 5-6 Zimmerwohnung und einer kleineren, vermieteten 2 1/2-Zimmerwohnung), findet sich im Gesetz keine Regelung. Der Beschwer-

deführer hält mit seinem Eventualantrag/Eventualbegründung dafür, in solchen Fällen sei eine Wertquotenaufteilung vorzunehmen und entsprechend den Wertquoten seien die Gewinne zu verteilen, wobei derjenige Gewinnanteil, welcher auf die selbstbenutzte Wohnung entfällt, unter den Besteuerungsaufschub fallen solle. Demgegenüber vertritt die Vorinstanz die Auffassung, für einen teilweisen Steueraufschub bleibe kein Raum. Dies bilde kein Minus, das § 56 StG mitenthalte, sondern ein aliud. Liesse man eine Reduktion zu, würden gesetzlich klar umschriebene Voraussetzungen missachtet, man würde gegen Sinn und Zweck des Gesetzes verstossen (angefochtener Entscheid Erw. 4). Darüber, welche der gesetzlichen Steueraufschubvoraussetzungen (Auflistung vgl. Erw. 3 hievor) bei einem solchen beschränkten Steueraufschub verletzt sein sollen, finden sich allerdings im angefochtenen Entscheid keine Hinweise.

7. Für bzw. gegen die Gewährung des Steueraufschubprivilegs in einem Falle, in welchem der Steuerpflichtige mehr veräussert als die selbstbenutzte Wohnung, sprechen folgende Argumente:

a) Die ratio legis von § 56 StG besteht darin, die Ersatzbeschaffung von dauernd selbstbenutztem Wohneigentum nicht durch Abschöpfung des Grundstückgewinns zu schmälern und zu erschweren. Vom Ersatzbeschaffungsprivileg profitieren soll der Grundeigentümer im Rahmen des dauernd (Ausschluss von Zweit- und Ferienwohnungen) selbstbenutzten Wohneigentums. Die dauernde Selbstbenutzung soll das Abgrenzungskriterium sein, um Spekulation einzudämmen und Missbräuche auszuschliessen. Dieser Sinn des Gesetzes wird auch erreicht, wenn das Veräusserungsobjekt mehr umfasst als die selbstbenutzte Wohnung.

b) Der Beschwerdeführer veräusserte eine Gebäudekubatur von 1'006 m3 (inkl. Garage). Eine solche Gebäudekubatur entspricht einem grösseren Einfamilienhaus. Aeltere

Wohnhäuser, namentlich auch solche, welche nach dem zweiten Weltkrieg bis zum Eintritt der Hochkonjunktur gebaut wurden, weisen häufig mit einer solchen oder sogar einer tieferen Kubatur eine zweite Wohnung auf. Wird das Ersatzbeschaffungsprivileg nur auf jenen Grundeigentümer beschränkt, welcher ausschliesslich eine Stockwerkeigentumswohnung oder ein "reines" Einfamilienhaus veräussert, so ist derjenige, welcher 1'000 m3 selbst bewohnte, bevorteilt gegenüber jenem, welcher (beispielsweise aus finanziellen Gründen, um sein Wohneigentum besser verkraften zu können) in 1'000 m3 neben seiner selbstbenutzten Wohnung noch eine Mietwohnung untergebracht hat. Diese Konsequenz ist aber sachlich nicht gerechtfertigt und führt zu einer rechtsungleichen Behandlung.

c) ...

d) ... Das Ersatzbeschaffungsprivileg ist in der schweizerischen Steuergesetzgebung ein junges und relativ selten anzutreffendes Institut. Der Kanton Aargau, welcher dieses Privileg mit der per 1.1.1985 in Kraft gesetzten Steuergesetzrevision ebenfalls eingeführt hat, führt in § 70 Abs. 2 StG aus, bei Mehrfamilienhäusern gelte das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilsmässig für den vom Steuerpflichtigen ganzjährig selber bewohnten Hausteil. Der aargauische Gesetzgeber erachtet mithin die quotenmässige Gewinnaufteilung als lösbar und praktikabel. Im Hinblick auf die fiskalische Ergiebigkeit lässt sich auch verantworten, dass mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung gewisse Umtriebe verbunden sind.

e) Zusammenfassend ist festzuhalten:

- § 56 StG enthält in bezug auf die Frage, ob beim Verkauf dieses Objektes, welches mehr umfasst als eine selbstbenutzte Wohnung, der Steueraufschub gewährt werden kann und ob bejahendenfalls nur ein anteilsmässiger Gewinn privilegiert ist, eine echte Lücke.

- Diese Lücke ist durch richterliche Rechtsfindung auszufüllen. Im Hinblick darauf, dass es sich um eine echte Lücke handelt und nicht ein neuer Besteuerungstatbestand geschaffen, sondern zugunsten der Steuerpflichtigen eine Lückenfüllung vorgenommen wird, ist diese unproblematisch (Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I Nr. 23; Bd. II Nr. 113 IV, S. 801 mit Hinweisen; Meier-Hayoz, N 58/59, 293 zu Art. 1 ZGB; AGVE 1964, S. 78; E. Höhn, ASA 51, 388, 403).

- Nachdem nicht auf Gewohnheitsrecht zurückgegriffen werden kann, ist in Anlehnung an Art. 1 Abs. 2 ZGB nach derjenigen Regel zu entscheiden, welche der Richter als Gesetzgeber aufstellen würde (Meier-Hayoz, N 59 zu Art. 1 ZGB mit Hinweis).

Es entspricht einem Gebot der Gerechtigkeit (vgl. Ausführungen Erw. 7a, b), dass auch Ersatzbeschaffungstatbestände vom Steueraufschubsprivileg Gebrauch machen können, bei denen das Veräusserungsobjekt mehr umfasst als die selbstbenutzte Wohnung. Anderseits wurde bei der Erörterung der Gesetzesmaterialien und des Gesetzestextes (Erw. 5 und 6a) aufgezeigt, dass auf die selbstbenutzte Wohnung beim Veräusserungs- und beim Ersatzobjekt grosser Wert zu legen ist. Es lässt sich deshalb die Lückenfüllung nur widerspruchslos ins gesetzte Recht einfügen, wenn bei solchen Tatbeständen nicht der gesamte Gewinn, sondern lediglich der auf die veräusserte Wohnung entfallende anteilsmässige Gewinn vom Steueraufschub profitiert. Mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit und die Praktikabilität kann von einer solchen Gewinnaufteilung abgesehen werden, wenn dem nicht der Wohnnutzung dienenden Teil des Verkaufsobjektes ausgesprochen marginale Bedeutung zukommt (Bsp. in einem Einfamilienhaus wurde ein einziges Zimmer als Arbeitszimmer beansprucht; ein einziges Zimmer, ohne Küche und Nebenräume war vermietet usw.).

8. Die Vorinstanz hat in casu den Steueraufschub vor allem auch mit der Begründung verweigert, das Ersatzobjekt sei mit dem Veräusserungsobjekt nicht vergleichbar. Bei der Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffes "vergleichbares Ersatzobjekt" ist einmal festzuhalten, dass schon aufgrund der grammatikalischen Auslegung dieser Begriff weiter gefasst ist als "gleiches" oder "ähnliches" Ersatzobjekt. Dieser Begriff ist auszulegen im Kontext, welcher verlangt, dass das Veräusserungsobjekt die selbstbenutzte Wohnung enthielt und dass das Motiv bzw. das Primärmotiv der Ersatzbeschaffung wiederum darin besteht, "für die persönlichen Wohnzwecke ein vergleichbares Ersatzobjekt" zu beschaffen.

Ein vergleichbares Ersatzobjekt ist deshalb nach Auffassung des Gerichts jedenfalls dann anzunehmen, wenn sowohl im Veräusserungsobjekt wie auch beim Ersatzobjekt der den persönlichen Wohnzwecken dienende Teil überwiegt. Nachdem dieser Sachverhalt vorliegend klarerweise gegeben ist, kann offen bleiben, ob auch dann das Ersatzbeschaffungsprivileg gewährt werden könnte, wenn bei einem oder bei beiden Objekten der nicht den persönlichen Wohnzwecken dienende Teil des Gebäudes überwiegen würde.

Die Vorinstanz macht geltend, die Vergleichbarkeit beziehe sich auch auf die Kubatur, die Fläche und die Preise der beiden Objekte. Auch wenn diese Faktoren nicht zu negieren sind, so ist diesbezüglich nach Auffassung des Gerichts doch ein eher grosszügiger Massstab anzusetzen. Während die Steuergesetze der Kantone Aargau (§ 70) und Thurgau (§ 151 lit. h) das Ersatzbeschaffungsprivileg bzw. das volle Ersatzbeschaffungsprivileg im wesentlichen nur gewähren, wenn der Steuerpflichtige infolge eines geschäftlichen oder beruflichen Härtefalles wie Schliessung, Umstrukturierung oder Verlegung des Betriebes zur Veräusserung gezwungen wird (§ 70 Abs. 1 Bst. a StG Aargau) bzw. wenn er infolge betrieblicher Strukturanpassung oder unverschuldeten Arbeitsplatzverlustes einen Wohnortwechsel vornimmt (§ 151

lit. h StG Thurgau), so gewährt § 56 StG das Ersatzbeschaffungsprivileg unabhängig um die Motive, welche den Grundeigentümer zum Wechsel bewegen. Damit wird den Anliegen der eidg. Expertenkommission für die Wohneigentumsförderung, welche eine Gleichstellung des selbstbewohnten Wohneigentums mit dem Geschäftsvermögen postulierte und bemängelte, dass die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffungstatbeständen die Mobilität behindere und das Entstehen eines echten Marktes für Eigenheime und Eigentumswohnungen beeinträchtige (zit. aus Botschaft der Regierung Graubünden an den Grossen Rat über die Totalrevision des StG Graubünden, S. 132), durch die Schwyzer Regelung besser Rechnung getragen. Ist nicht der wirtschaftlich begründete Wohnortswechsel alleiniges Motiv für den Wechsel eines Grundstücks, so kommen namentlich Beweggründe wie Vergrösserung oder Verringerung des Wohnbedarfs, Wechsel der Wohnlage und Nachbarschaft, höhere Komfortansprüche usw. für einen Wechsel des Eigenheimes in Frage. So kann beispielsweise bei zunehmendem Wohnbedarf der Wechsel von einer Eigentumswohnung oder einem kleinen Einfamilienhaus in ein grösseres Einfamilienhaus erfolgen oder bei schwindendem Wohnbedarf (z.B. im Alter oder bei Verringerung der Zahl der in der Familiengemeinschaft wohnenden Personen) kann ein grösseres Objekt durch ein kleineres ersetzt werden. Vorliegend veräusserte der Beschwerdeführer ein Einfamilienhaus mit einer selbstbewohnten 5-Zimmerwohnung (plus 2-Zimmerwohnung) und erwarb ein Einfamilienhaus mit 7 1/2-Zimmerwohnung (plus 3 Büroräume). Das Veräusserungsobjekt weist einen umbauten Raum von 1'006 m3, das Ersatzobjekt einen solchen von 1'573 m3 auf. Die Steigerung beträgt 56.36 %. Die Grundstückfläche beträgt beim Veräusserungsobjekt 703, beim neuen Objekt 1'223 m2 (Steigerung ca. 74 %). Auf dieses Kriterium ist indessen kein besonderes Gewicht zu legen, weil je nach zulässiger Ausnützung, Grundstückform, Ueberbauung in Einzelbauweise oder im Rahmen einer den Raum geschickt nutzenden Quartiergestaltungsplanung der Bodenbedarf erheblichen Schwankungen unterworfen ist. Ein exakter Preisvergleich fällt nicht

leicht, da für den Neubau eine Bauabrechnung fehlt. Zieht man die Güterschatzungsverfügung vom 28.2.1986 bei, so beliefen sich die gesamten Anlagekosten inkl. Land auf Fr. 1 117 600.--. Im Vergleich mit dem Veräusserungsobjekt kam das neue Objekt somit um ca. 64 % teurer. Die Preise sind indessen für die Vergleichbarkeit nur sehr beschränkt aussagekräftig. Die Bau- und insbesondere Landkosten erfuhren in den vergangenen Jahren und Jahrzehnten enorme Steigerungen, so dass beim Verkauf eines älteren Objektes und dem Erwerb eines neuen Objektes sehr rasch ein erheblicher Preisunterschied entsteht.

Auch wenn vorliegend der Grössenunterschied (namentlich in bezug auf den umbauten Raum) sehr beachtlich ist, kann dennoch von vergleichbaren Objekten die Rede sein. Dies namentlich deshalb, weil einwandrei feststeht, dass die selbstbenutzte Wohnung nicht nur im Veräusserungsobjekt, sondern namentlich auch im Ersatzobjekt klarerweise überwiegt und sowohl das Veräusserungsobjekt wie auch das Ersatzobjekt als Einfamilienhaus gemäss Schätzungsreglement (Ziff. 230, 23.1) zu qualifizieren ist. ...

9.-10. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Dezember 1982 i.S. A. Holding AG (VGE 352/82)

Grundstückgewinnsteuer; zivilrechtliche Handänderung; Steuerbefreiung und Steueraufschub (§ 47 f. StG)

Sachverhalt:

A) Mit öffentlich-beurkundetem Kaufvertrag vom 15.12.1981, Eigentumsübertragung am 31.1.1982, veräusserte die A. Holding AG der X. AG in Z. die Liegenschaft ... zu einem Veräusserungspreis von Fr. 3 360 000.--.
Am 20.1.1982 erliess die Kantonale Steuerverwaltung die nachfolgende Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung:

- massgebender Veräusserungserlös nach Abzug der Notariatskosten und der Handänderungssteuer	Fr. 3 340 000.--
- massgebende Anlagekosten	Fr. 1 295 000.--
Grundstückgewinn	Fr. 2 045 000.--
- Abzug nach § 49 Abs. 1 StG	Fr. 2 000.--
steuerbarer Grundstückgewinn	Fr. 2 043 000.--
- Grundstückgewinnsteuer nach § 53 Abs. 1 StG	Fr. 608 610.--
- Reduktion zufolge anrechenbarer Besitzesdauer von 12 vollen Jahren 31 %	Fr. 188 669.10
Steuerbetrag	Fr. 419 940.90

B) Gegen diese Verfügung reichte die Steuerpflichtige am 16.2.1982 Einsprache ein mit dem Antrag:

"Es seien der Veranlagung Anlagekosten von Fr. 2 477 768.23 und eine Besitzesdauer von vollen 25 Jahren zugrunde zu legen."

Mit Entscheid vom 16.8.1982 hat die Kantonale Steuerkommission diese Einsprache abgewiesen.

C) Mit Eingabe vom 10.9.1982 (Datum der Postaufgabe) erhob die A. Holding AG fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag:

"Es sei der Einsprache-Entscheid vom 16.8.1982 aufzuheben und der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer ein Anlagewert von Fr. 2 477 768.23 und eine Besitzesdauer von vollen 25 Jahren zugrunde zu legen."

D-E)...

Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG, nGS 105). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um Fr. 2 000.-- verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Die nach § 53 Abs. 1 StG ermittelte Grundstückgewinnsteuer ermässigt sich bei einer anrechenbaren Besitzesdauer von vollen 5 Jahren oder mehr nach einer progressiven Skala, wobei die Ermässigung bei einer Besitzesdauer von vollen 25 Jahren den höchsten gesetzlichen Ermässigungsprozentsatz von 70 % erreicht (vgl. § 53 Abs. 2 StG).

Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte im Sinne des StG steuerbare Veräusserung (§ 49 Abs. 2 StG).

2. In der Beschwerde wird ausgeführt, die Genossenschaft B. habe das nunmehr verkaufte Grundstück zum Grossteil im Jahre 1956 erworben und darauf ein Lagerhaus errich-

tet. Per 30.9.1969 sei die A. AG (heute A. Holding AG) als Nachfolgerin der Genossenschaft B. gegründet worden. Es habe sich dabei um eine Gesellschaftsumwandlung gehandelt, die unter dem Zwang der wirtschaftlichen Verhältnisse habe durchgeführt werden müssen. Die Umwandlung der Genossenschaft in die AG habe, da das Zivilrecht kein liquidationsloses Verfahren zulasse, durch Liquidation durchgeführt werden müssen. Die Vermögensübertragung habe nur durch Singularsukzession durchgeführt werden können. Wirtschaftlich dagegen sei durch die Umwandlung lediglich eine neue äussere Rechtsform entstanden, habe sich doch die Substanz der Unternehmung nicht verändert. Auch sei der Betrieb unverändert weitergeführt worden. Die A. AG sei daher mit der liquidierten Genossenschaft wirtschaftlich identisch gewesen. Dieser Liquidation habe damals auch der Kanton Schwyz Rechnung getragen, sei doch bei der direkten Steuer keine Liquidation der Genossenschaft B. im steuerrechtlichen Sinne, sondern eine Weiterführung der Steuerpflicht in der A. AG angenommen worden. Bezüglich der Grundstückgewinnsteuer sei zu beachten, dass die Umwandlung von der Genossenschaft in die AG lediglich eine formelle Handänderung bewirkt habe, nicht aber eine Aenderung in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Deshalb sei bei der nunmehr erfolgten Veräusserung bei der Berechnung des Gewinnes nicht auf den Uebernahmewert anlässlich der Umwandlung, sondern auf die letzte steuerbegründende Handänderung im Jahre 1956 und auf die ursprünglichen Anlagekosten von Fr. 2 477 768.23 abzustellen.

3. Anknüpfungspunkt für die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer ist die Veräusserung. Darunter fällt einmal der zivilrechtliche Eigentumswechsel. Das Gesetz bestimmt zudem ausdrücklich, dass nicht bloss die zivilrechtliche Handänderung, sondern auch die Uebertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück ohne Aenderung der Eintragung des Eigentümers im Grundbuch die Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst (§ 47 Abs. 3 StG). Wie die Beschwerdeführerin richtig erwähnt, kann sich eine Genossen-

schaft nicht in eine Aktiengesellschaft umwandeln, ohne sich vorher zu liquidieren. Eine Genossenschaft, welche sich für eine andere Unternehmensform (im Vordergrund steht die AG) entscheidet, muss den Doppelprozess der Auflösung der alten Rechtsgestalt und der Schaffung der neuen durchlaufen. Die Genossenschaft wird gelöscht und die AG neu gegründet (Gutzwiller, Genossenschaftskommentar, S. 826 ff.; R. Couchepin, Keine vereinfachte Umwandlung mehr von Genossenschaften in Handelsgesellschaften, SAG 1967, 154 ff.). Der Uebergang der Liegenschaft von der liquidierten B.-Genossenschaft auf die Beschwerdeführerin stellte klarerweise eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung dar und wurde auch als solche vom Grundbuchamt Schwyz der Kantonalen Steuerverwaltung gemeldet (act. 5). Die Kantonale Steuerverwaltung qualifizierte - wie noch darzulegen sein wird zu Recht - diese Handänderung als grundsätzlich grundstückgewinnsteuerpflichtig und erliess am 21.4.1971 eine Veranlagungsverfügung. Eine Grundstückgewinnsteuer resultierte indessen damals nicht, weil der damalige Kaufpreis von Fr. 1 140 000.-- (identisch mit dem Buchwert, zu welchem die Liegenschaft bei der Veräusserin geführt wurde) unter den Anlagekosten lag. Es wurde somit kein Grundstückgewinn erzielt, weshalb mangels Vorliegen eines Steuerobjekts keine Steuer erhoben werden konnte. Dies ändert indessen nichts daran, dass es sich dabei mangels einer Steuerbefreiung im Sinne von § 52 StG um eine grundsätzlich steuerbare Veräusserung im Sinne des Gesetzes handelte.

4. Die Beschwerdeführerin bestreitet zu Recht nicht, dass der Uebergang der Liegenschaft von der Genossenschaft auf die AG eine zivilrechtliche Handänderung darstellt. Sie bestreitet aber, dass es sich damals um eine grundsätzlich steuerbare Veräusserung gehandelt habe, mit dem Argument, zufolge wirtschaftlicher Identität zwischen der Genossenschaft und der AG sei für jene Handänderung ein Steueraufschub zu gewähren.

In der Vielzahl der Kantone wird auch bei einem Eigentumswechsel zufolge Umwandlung der rechtlichen Geschäftsstrukturen von der Erhebung der Handänderungssteuern und der Grundstückgewinnsteuern nicht abgesehen, und zwar selbst dann nicht, wenn bloss die äussere Rechtsform der Unternehmung eine Aenderung erfährt und die Beteiligungsverhältnisse übereinstimmen. Es ist dies eine Eigenart der Rechtsverkehrssteuern; sie knüpfen an äussere Rechtsvorgänge an, ohne dass auf die hinter diesem Vorgang stehenden wirtschaftlichen Ueberlegungen Rücksicht genommen würde (J.M. Vuille, Die steuerlichen Folgen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, SAG 1967, S. 152).

Eine andere gesetzliche Regelung, die den von der Beschwerdeführerin beanspruchten Steueraufschub vorsieht, kennt der Kanton Zürich. § 161 Abs. 2 lit. d des Zürcher Steuergesetzes bestimmt:

"Für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer fallen ausser Betracht Händerungenen infolge
d) Umwandlung von Einzelfirmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen ohne wertmässige Aenderungen der Anteilsrechte der Beteiligten"

Aus dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung folgt nicht nur, dass nur dann eine Steuer erhoben werden darf, wenn eine gesetzliche Grundlage hiefür besteht, sondern umgekehrt auch, dass dann, wenn das Gesetz an einen Tatbestand eine Steuerpflicht knüpft, davon nur abgewichen werden darf, wenn das Gesetz ausdrücklich eine Steuerbefreiung statuiert (Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 15 zu § 161 StG-ZH). Eine dem § 161 Abs. 2 lit. d StG-Zürich analoge Regelung ist dem Schwyzer Grundstückgewinnsteuerrecht fremd. Es kennt das Institut des Steueraufschubs nicht und die Steuerbefreiungsgründe sind im Gesetz abschliessend aufgezählt (vgl. § 52 StG; K. Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, S. 210).

5. Ist ein Aufschub der Besteuerung nach dem schwyzerischen Recht zum vorneherein nicht möglich, so erübrigt sich eine Prüfung der Frage, ob sich durch die AG-Gründung eine Aenderung in den Beteiligungsrechten gegenüber der Genossenschaft ergeben hat. Immerhin sei der Vollständigkeit halber erwähnt, dass ein Aufschub der Besteuerung auch nach zürcherischem Recht nur erfolgen kann, wenn keine Aenderung der Beteiligungsrechte eingetreten ist (Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 127 zu § 161 StG-ZH; Vuille, a.a.O., S. 153; Zuppinger, Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, S. 108).

Vorliegend trat indessen im Zuge der Aenderung der Rechtsform eine Aenderung in den Beteiligungsrechten ein. Wie die Beschwerdeführerin selber zugibt, war es bei einer Mitgliederzahl von beinahe 3 500 Genossenschaftern unvermeidlich, dass "einzelne Mitglieder" mit der vorgeschlagenen Transaktion nicht einverstanden waren. Sie unterlässt es indessen, darzulegen, wie sich konkret die Beteiligungsverhältnisse änderten. ... Es ist daraus zu schliessen, dass bei der Umwandlung die Beteiligungsverhältnisse mehr als bloss marginal änderten. Eine weitere Sachverhaltsabklärung in dieser Richtung erübrigt sich, weil - wie erwähnt - ein Steueraufschub nach schwyzerischem Recht ohnehin nicht möglich ist.

6. Der Beschwerdeführerin nützt auch der Hinweis nichts, wonach der Kanton Schwyz bei der Ertragssteuer keine Liquidation der Genossenschaft B. im steuerrechtlichen Sinne, sondern eine Weiterführung der Steuerpflicht in der A. AG angenommen habe. Dass die Ertragsbesteuerung aus wirtschaftlich verständlichen Gründen bei der Gesellschaftsumwandlung auf die Wahrung der Kontinuität von Bilanz und Steuerpflicht Rücksicht nimmt und dass sie die mitveräusserten stillen Reserven nicht der Liquidationsgewinnbesteuerung unterwirft, ist für die als besondere Objektsteuer auf dem Zuwachsgewinn ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer nicht massgebend (RB

Verwaltungsgericht Zürich, 1972, Nr. 47). Es geht nicht an, Grundsätze des Einkommenssteuerrechts unbesehen auf das Grundstückgewinnsteuerrecht zu übertragen (Zuppinger, a.a.O., S. 18).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Zufertigung)

Urteil des Bezirksgerichts March vom 23. Juli 1986 i.S. A. (BG-S 18/86)

Inventarbetrug (Art. 130bis Abs. 2 BdBSt)

Erwägungen:

1. a) Aus den Akten und dem Geständnis der Angeklagten ergibt sich folgender Sachverhalt: Die Angeklagte ist die Tochter des am ... verstorbenen A., wohnhaft gewesen in ... Am 29.10.1981 wirkte die Angeklagte an der Inventaraufnahme über den Nachlass des A. sel. mit, wobei sie ihr bekannte Vermögenswerte des Erblassers nicht deklarierte. Im Wissen um die Unvollständigkeit unterzeichnete die Angeklagte das Protokoll über die Inventaraufnahme (act. 2) und das Verzeichnis der Vermögensgegenstände (act. 3). Nicht aufführen liess die Angeklagte namentlich einen Festgeldbetrag von Fr. 41 500.--, Kassaobligationen im Werte von Fr. 25 000.-- sowie drei Sparhefte der KBS über Fr. 1 310.40, Fr. 2 094.40 und Fr. 6 118.10.

b-d) (Prozessgeschichte)

2. a) Wer Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft, in der Absicht, sie der Inventaraufnahme zu entziehen, wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu Fr. 30 000.-- bestraft (Art. 130 II BdBSt).

b) Die Angeklagte ist geständig. Aufgrund der Akten und ihres Geständnisses ist erstellt, dass sie ihr bekannte Vermögenswerte im Nachlass des A. sel., nämlich einen Festgeldbetrag von Fr. 41 500.--, Kassaobligationen im Werte von Fr. 25 000.-- und drei Sparhefte KBS über Fr. 1 310.40, Fr. 2 094.40 und Fr. 6 118.10, bei der Aufnahme des Nach-

lassinventars und des Wehrsteuerverzeichnisses nicht angegeben hat. Dabei gab die Angeklagte in Kenntnis ihrer unvollständigen Angaben und nach Hinweis auf die Straffolgen einer Verletzung der Auskunftspflicht unterschriftlich die Erklärung ab, dass sie über alle Verhältnisse wahrheitsgemäss Auskunft erteilt habe (vgl. act. 2). Die Angeklagte ist deshalb wegen schuldhafter Verletzung von Art. 130bis Abs. 1 BdBSt mit Gefängnis oder mit Busse zu bestrafen.

3. a) Der Richter misst die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu; er berücksichtigt die Beweggründe, das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen (Art. 63 StGB). Fällt der Richter eine Busse aus, so bestimmt er deren Betrag je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (Art. 48 Ziff. 2 StGB).

b) Der Verteidiger beantragt, von einer Bestrafung der Angeklagten abzusehen, oder sie allenfalls mit einer Busse von nicht über Fr. 100.-- zu bestrafen. Die Angeklagte sei ihr Leben lang immer die Geprellte gewesen. Sie habe nicht in böser Absicht, insbesondere nicht um sich persönlich zu bereichern, Nachlasswerte gegenüber der Steuerbehörde verheimlicht. Ihren Miterben habe sie in der Erbteilung ehrlich Auskunft erteilt. Diese Miterben hätten sie schliesslich auf die Anklagebank gebracht. Die Angeklagte lebe in ärmlichen Verhältnissen und sei körperlich behindert. Aus der Erbschaft ihres Vaters habe sie lediglich einen Verlustschein gegenüber ihrem Bruder zu erwarten und sei somit erneut die Geprellte. Schliesslich verfüge die Angeklagte über einen tadellosen Leumund. Sie sei reuig. Die Ueberbindung der Verfahrenskosten sei bereits Strafe genug.

c) Das Verschulden der Angeklagten wiegt nicht leicht. Die Verheimlichung von Nachlasswerten bei der Inventaraufnahme ist nicht nur geeignet, den Fiskus um Steuereinnahmen zu prellen, sondern auch den Miterben den ihnen zuste-

henden Erbanteil zu schmälern. Vorliegend kann der Angeklagten aber nicht vorgeworfen werden, sie hätte ihre Miterben benachteiligen wollen. Diesen gegenüber hat sie keine Vermögenswerte verheimlicht. Zudem kann der Angeklagten kein böser Wille nachgewiesen werden. Die Angeklagte lebt in bescheidenen Verhältnissen und verfügt als gehbehinderte ... (Berufsbezeichnung, Anm. d. Red.) über ein geringes Einkommen. Darüber hinaus ist gerichtsnotorisch, dass die Angeklagte aus der Erbschaft ihres Vaters kaum mehr als einen Verlustschein gegen ... (ihren Bruder, Red.) erhalten wird; dies, obwohl sie während Jahrzehnten ohne Lidlohn zu Hause gearbeitet hat. Strafmindernd fällt ins Gewicht, dass die Angeklagte einsichtig und geständig ist sowie über einen unbescholtenen Leumund verfügt. Strafmildernd ist die aufrichtige Reue der Angeklagten zu berücksichtigen. Strafschärfungs- und Straferhöhungsgründe liegen keine vor.

Unter Berücksichtigung dieser Strafzumessungsgründe rechtfertigt es sich, dass das Bezirksgericht March von der von der Untersuchungsrichterin beantragten Busse von Fr. 200.-- abweicht und die Angeklagte zu einer Busse von Fr. 100.-- verurteilt. Diese Busse ist dem Verschulden der Angeklagten angemessen und nimmt auf ihre persönlichen Verhältnisse genügend Rücksicht.

4. (Kosten)

In Anwendung von Art. 130bis II BdBSt, 48, 63 StGB und § 50 I und II StPO

durch Urteil erkannt:

1. A. wird schuldig gesprochen des Inventarbetrugs im Sinne von Art. 130bis II BdBSt.

2. Die Angeklagte wird mit einer Busse von Fr. 100.-- bestraft.

3. (Kosten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Verteiler)

StPS 4/86 Seite 240

Verdeckte Gewinnausschüttung: Massgebender Zeitpunkt des Zuflusses (Par. 8 StG, Art. 41 BdBSt)

Steuerbare Vermögenszugänge, die aus Geldsummen bestehen, können dem Empfänger im Zeitpunkt zugerechnet werden, in dem dieser einen festen Anspruch auf die Geldleistung hat und über den Anspruch verfügen kann.

StKE 113-85 vom 19. August 1986 i.S. W. (Gutheissung)

StPS 4/86 Seite 244

Landwirtschaftliches Einkommen; Nettorohertrag und Vermögensvorschlag, Bemessung des GVE-Ansatzes (Par. 19 Abs. 1 lit. a StG)

1. Das landwirtschaftliche Einkommen wird in der Regel nach der Nettorohertragsmethode berechnet. Der Regierungsrat setzt zu Beginn einer Veranlagungsperiode die Ansätze für die Grossvieheinheiten (GVE) fest (Par. 19 Abs. 1 lit. a StG).

2. Die Veranlagungsbehörden müssen im Einzelfall von den regierungsrätlichen Nettorohertragsansätzen abweichen können, wenn diese zu einer klarerweise unrichtigen Veranlagung führen würden. Denkbar ist sowohl eine ermessensweise Veranlagung nach Lebensaufwand als auch eine Ueber- bzw. Unterschreitung der regierungsrätlichen GVE-Normalansätze.

3. In casu Erhöhung des GVE-Ansatzes über den regierungsrätlichen Rahmen hinaus infolge Missverhältnisses zwischen dem deklarierten Einkommen und dem Vermögenszuwachs.

VGE 351-85 vom 28. Januar 1986 i.S. M. (Abweisung)

StPS 4/86 Seite 250

Subjektive Steuerpflicht: Statutarischer Sitz einer juristischen Person, "Briefkastendomizil" (Par. 4 lit. d StG, Art. 46 Abs. 2 BV); Verletzung von Mitwirkungspflichten bei umstrittener Steuerhoheit und deren Folgen (Par. 59bis und Par. 67 StG)

1. Subjektive Steuerpflicht: Der statutarische Sitz einer juristischen Person begründet im interkantonalen Verhältnis dann kein Steuerdomizil, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an welchem die Geschäftsführung tatsächlich besorgt wird.

2. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Abklärung umstrittener Steuerhoheit. Folgen von deren Missachtung im Veranlagungs-, Einsprache- und Beschwerdeverfahren.

3. Indizien, die in casu zur Annahme eines sog. Briefkastendomizils im Kanton Zug und eines ausserordentlichen Steuerdomizils im Kanton Schwyz führten.

VGE 330-86 vom 31. Juli 1986 i.S. T. AG (Abweisung)

StPS 4/86 Seite 260

Ordnungsbusse wegen Nichteinreichung von Unterlagen (Par. 86 StG); Mitwirkungspflichten bei umstrittener Steuerhoheit (Par. 67 Abs. 1 StG); Zustellung der Ordnungsbussenverfügung an den Steuervertreter

1. Voraussetzungen zur Ausfällung einer Ordnungsbusse; Bussenbemessung.

2. Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung und weiterer Unterlagen besteht auch bei an sich umstrittener Steuerhoheit.

3. Verfahrensfehler (Zustellung der Ordnungsbussenverfügung an den Pflichtigen trotz Vollmachterteilung an einen Steuervertreter) in casu ohne Belang, da er keine nachteiligen Auswirkungen für die Rechtswahrung zeitigte.

VGE 372-85 vom 31. Juli 1986 i.S. T. AG (Abweisung)

StPS 4/86 Seite 267

Auskunftspflicht Dritter: Vollständigkeitsbescheinigungen von Banken; Ordnungsbusse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten (Art. 90 Abs. 5 und 6 sowie Art. 131 Abs. 1 BdBSt; Art. 47 BankG)

Voraussetzungen und Umfang der indirekten Bescheinigungspflichten von Banken sowie Folgen von deren Verletzung:

Eine alle inländischen Geschäftsstellen und Filialen einer Grossbank umfassende Bescheinigungspflicht kommt nicht einer unzulässigen Negativbescheinigung gleich. Die Frage, ob eine derartige Auflage angemessen ist, beurteilt sich nach den konkreten Umständen, d.h. aufgrund einer Gegenüberstellung der ausgewiesenen Verdachtsmomente mit dem zu erwartenden Aufwand für den Steuerpflichtigen.

In casu schuldhafte Verletzung von Mitwirkungspflichten durch Bank verneint infolge fehlenden Einverständnisses des Steuerpflichtigen zur alle inländischen Geschäftsstellen umfassenden Vollständigkeitsbescheinigung. Frage der Angemessenheit einer solchen Auflage und der Ueberprüfbarkeit der Angemessenheit im Ordnungsbussenverfahren gegenüber Dritten offen gelassen.

VGE 302-84 vom 28. Januar 1986 i.S. A-Bank (Abweisung)

StPS 4/86 Seite 289

Steuerhinterziehung, versuchte: Mitwirkung des Treuhänders/ Steuervertreters (Par. 89 StG); Strafverfolgung: Unterbrechung der Verjährungsfrist (Par. 93 Abs. 4 i.V.m. Par. 97 Abs. 1 StG; Art. 72 Ziff. 2 StGB); Parteivertretung durch ausserkantonale Anwälte in Abgabesachen vor Verwaltungsgericht (Par. 15 Abs. 3 VRP)

1. Voraussetzungen zur (selbständigen) Bestrafung des Steuervertreters gemäss Par. 89 StG. In casu Verurteilung eines Treuhänders, der Schuldzinsen unter Missachtung des Grundsatzes der zeitlichen Abgrenzung verbuchte.

2. Die Unterbrechung der Verfolgungsverjährung beurteilt sich im kantonalen Fiskalstrafsteuerrecht nach Art. 72 Ziff. 2 StGB. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Frist neu zu laufen, eine absolute Verjährung tritt jedoch ein, wenn die ordentliche Verjährungsfrist um ihre ganze Dauer überschritten ist.

3. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden ausserkantonale Anwälte in Abgabe- und Sozialversicherungssachen auch ohne kantonsgerichtliche Berufsausübungsbewilligung zur Parteivertretung zugelassen.

VGE 317-83 vom 31. Juli 1986 i.S. I. (Abweisung

Oktober 1986 4. Jahrgang Heft 4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Verdeckte Gewinnausschüttung: Massgebender Zeitpunkt des Zuflusses 240
- Landwirtschaftliches Einkommen; Nettorohertrag und Vermögensvorschlag, Bemessung des GVE-Ansatzes 244
- Subjektive Steuerpflicht: Statutarischer Sitz einer juristischen Person, «Briefkastendomizil»; Verletzung von Mitwirkungspflichten bei umstrittener Steuerhoheit und deren Folgen 250
- Ordnungsbusse wegen Nichteinreichung von Unterlagen; Mitwirkungspflichten bei umstrittener Steuerhoheit; Zustellung der Ordnungsbussenverfügung an den Steuervertreter 260
- Auskunftspflicht Dritter: Vollständigkeitsbescheinigungen von Banken; Ordnungsbusse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten 267
- Steuerhinterziehung, versuchte: Mitwirkung des Treuhänders/ Steuervertreters; Strafverfolgung: Unterbrechung der Verjährungsfrist; Parteivertretung durch ausserkantonale Anwälte in Abgabesachen vor Verwaltungsgericht 289

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 19. August 1986 i.S. W. (StKE 113/85)

Verdeckte Gewinnausschüttung: Massgebender Zeitpunkt des Zuflusses (§ 8 StG, Art. 41 BdBSt)

Sachverhalt:

A) Am 15.1.1985 (Versand) eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Veranlagungsverfügung 1983/84 für W., Freienbach. Gemäss dieser Verfügung belief sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 69 700.-- zum Satze von Fr. 90 800.-- staatssteuerlich und auf Fr. 95 800.-- bundessteuerlich. Die Verfügung trug folgende Begründung:

"Veranlagungen nach pflichtgemässem Ermessen wegen Nichteinreichen der Steuererklärung. Inklusive verdeckte Gewinnausschüttung: Stiftungsaufhebung, gemäss beiliegender Steuerausscheidung".

B) Gegen diese Veranlagungsverfügung liess W. am 14.2.1985 (Poststempel) Einsprache erheben. Er beantragt:

"Die Veranlagung vom 15.1.1985 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 55 000.-- insgesamt für kantonale Steuern wovon Fr. 33 900.-- in der Gemeinde Freienbach und Fr. 60 000.-- auch für die direkte Bundessteuer festzulegen".

Zur Begründung führt er an, es handle sich um eine Ermessvensveranlagung. Die Veranlagungsbehörde habe eine verdeckte Gewinnausschüttung infolge Stiftungsaufhebung von Fr. 71 592.25 als Erwerbseinkommen erfasst. Die Li-

quidationsauszahlung der Personalfürsorgestiftung sei jedoch erst am 15.5.1984 erfolgt.

C) ...

Erwägungen:

1. (Formelles)

2. § 8 StG bzw. Art. 41 BdBSt normieren, dass als Einkommen die Durchschnittseinkünfte der zwei der Veranlagungsperiode vorausgehenden Kalenderjahre versteuert werden. Für die Steuererklärung 1983/84 bilden die Jahre 1981/82 die massgebende Bemessungsgrundlage.

Einkommen ist grundsätzlich in dem Zeitpunkt steuerbar, in dem es dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden kann. Im Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer fehlt wie im kantonalen Recht eine genaue Bestimmung dieses Zeitpunktes (vgl. E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1982, S. 228). Steuerbare Vermögenszugänge, die aus Geldsummen bestehen, können gemäss Känzig (a.a.O.) dem Empfänger im Zeitpunkt zugerechnet werden, in dem dieser einen festen Anspruch auf die Geldleistung hat und insbesondere über diesen Anspruch verfügen kann (vgl. auch BGE 73 I 141, 78 I 421, ASA 39, 392). Einkommen gilt somit dann als erzielt, wenn die Forderung auf die steuerbare Leistung entstanden ist, also nicht erst bei der Gutschrift oder Erfüllung der Forderung in bar (vgl. Ernst Höhn, Steuerrecht, 4. A., Bern, S. 140). Eine hinausgeschobene Fälligkeit vermag den Zufluss von Einkommen nicht zu verhindern (RB Zürich 1960, N 16); die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen steigert sich nicht erst mit der Zahlung, sondern mit dem Rechtserwerb, wie das Bundesgericht im BGE 73 I 141 erkannte.

3. Auch rechtsvergleichend ergibt sich kein anderes Bild: Massgebend für das Zufliessen ist beispielsweise auch

in Deutschland der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit erwarb, und nicht der Zeitpunkt der tatsächlichen Verfügung (vgl. L. Schmidt, Einkommenssteuergesetz, 5. A., München, Ziff. 3 zu § 11 EStG; ebenso E. Littmann, Das Einkommenssteuerrecht, Stuttgart 1981, 13. A., S. 1642 ff. bzw. § 11 EStG, Randnummer 1 ff. bzw. zu § 20 EStG Randnummer 127 c ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Köln, Loseblattsammlung, Randnummer 5 f. bzw. § 11 EStG bzw. S. 71 zu § 27 KStG). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen setzt die Besteuerung den Zufluss, d.h. die wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit voraus (vgl. L. Schmidt, Einkommenssteuergesetz, a.a.O., S. 1328; E. Littmann, Das Einkommenssteuerrecht, a.a.O., Randnummer 127 c zu § 20, Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 5. A., S. 478; vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., S. 71 zu § 27 KStG, der auf den Zeitpunkt des Abfliessens der für die Ausschüttung verwendeten Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft abstellt, weil die Ausschüttung ein Vorgang sei, der sich bei der Kapitalgesellschaft abspiele; die Gewinnanteile können den Anteilseigner zugeflossen sein, ohne dass der auszuschüttende Gewinn bei der Kapitalgesellschaft abgeflossen sei; wie es sich damit verhält, kann in casu offen bleiben).

4. In casu fand die Beschlussfassung zur Auflösung und Liquidation der Personalfürsorgestiftung der Firma W. AG an der Sitzung vom 13.5.1983 statt (vgl. Protokoll vom 13.5.83).

Die Kantonale Stiftungsaufsicht erteilte die erforderliche Bewilligung für die Stiftungsaufhebung am 5.8.1983. Vor dem Beschluss betreffend Stiftungsauflösung und vor der Zustimmung der Kantonalen Behörde fand weder bei der AG noch bei deren Beherrscher ein Zufluss statt. Es bestand im Jahr 1982 kein unbedingter Anspruch des Einsprechers auf das Stiftungsvermögen; es fehlte dem Einsprecher damals an der Verfügungsmöglichkeit. Wenn es sich, wie die Veranlagungsver-

fügung ausführt, um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, konnte diese nicht stattfinden, bevor bei der AG die entsprechende Buchung hätte vorgenommen werden können. Folgt man der zitierten Meinung von Herrmann/Heuer/Raupach, wonach betreffend verdeckte Gewinnausschüttung auf den Abfluss bei der Gesellschaft abzustellen ist, so kann ein solcher Abfluss von Wirtschaftsgütern bei der AG nicht stattfinden, bevor sie derselben rechtlich zugeflossen sind. Nach den Grundsätzen der Bilanzvorsicht kam jedoch eine Buchung bei der AG klarerweise nicht in Frage, vor dem Beschluss zur Auflösung der Stiftung und vor der erforderlichen Zustimmung der kantonalen Behörde zu dieser Stiftungsaufhebung.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass die Einsprache begründet und demzufolge die Veranlagungsverfügung aufzuheben ist.

5. Das steuerbare Einkommen beträgt somit staatssteuerlich Fr. 35 700.-- zum Satze von Fr. 56 100.-- (...). Bundessteuerlich beläuft sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 61 100.--.

6. Der guten Ordnung halber ist festzuhalten, dass es sich hierbei um eine Ermessenstaxation infolge Nichtabgabe der Steuererklärung handelt. Sollte es sich erweisen, dass die rechtlich relevanten Faktoren in Tat und Wahrheit höher waren und unternimmt der Pflichtige vor Rechtskraft dieses Entscheides nichts, so sind die weiteren Beträge im Nach- und Strafsteuerverfahren zu erfassen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Einspracheverfahrens trägt der Pflichtige keine Verfahrenskosten (§ 72 VRP i.V.m. § 7 VVStG).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 1986 i.S. M. (VGE 351/85)

Landwirtschaftliches Einkommen; Nettorohertrag und Vermögensvorschlag, Bemessung des GVE-Ansatzes (§ 19 Abs. 1 lit. a StG)

Sachverhalt:

A) M. deklarierte für die Steuerperiode 1983/84 (Veranlagungsjahre 1981/82) ein steuerbares Einkommen von Fr. 14 320.-- bei den kantonalen Steuern und von Fr. 20 820.-- bei der direkten Bundessteuer. Als Nettorohertrag aus seiner Viehhaltung hatte er 9 Grossvieheinheiten zu einem Ansatz von je Fr. 1 300.-- angegeben.

Am 28.12.1984 wurde er zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20 100.-- (kantonal) bzw. Fr. 23 500.-- (direkte Bundessteuer) veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf Fr. 147 000.-- festgesetzt. Die Erhöhungen gegenüber der Selbstdeklaration wurden wie folgt begründet:

"GVE-Ansatz aufgrund der generellen Erhöhung neu mit Fr. 1 600.-- festgesetzt (unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung).
Mietwertabzug von Amtes wegen gewährt.
Allgemeiner Sozialabzug Fr. 3 200.-- (Haushaltabzug nur dann zulässig, wenn der eigene Haushalt durch Dienstpersonal geführt wird)."

B) Gegen diese Veranlagungsverfügung reichte der Steuerpflichtige am 29.1.1985 Einsprache ein. Darin verlangte er die Gewährung eines Haushaltungsabzugs von Fr. 6 500.-- anstatt von Fr. 3 200.-- bei den kantonalen Steuern und die Reduktion des GVE-Ansatzes von Fr. 1 600.-- auf Fr. 1 400.--.

Mit Entscheid vom 28.5.1985 hiessen die Einsprachebehörden die Einsprache insoweit gut, als der Haushaltungsabzug bei den kantonalen Steuern im Sinne von § 24 lit. a StG in der Höhe von Fr. 6 500.-- gewährt und das kantonal steuerbare Einkommen dementsprechend auf Fr. 16 800.-- herabgesetzt wurde. Im übrigen wurde die Einsprache abgewiesen.

C) Gegen den Einspracheentscheid reichte der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 1.7.1985 fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit dem Antrag, der GVE-Ansatz sei auf Fr. 1 400.-- herabzusetzen.

D) Mit Vernehmlassung vom 4.7.1985 beantragen die Vorinstanzen, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen und der Einspracheentscheid sei zu bestätigen.

Erwägungen:

1. Als Einkommen sind der Besteuerung die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen unterstellt, wobei das Einkommen aus Landwirtschaft in der Regel nach der Nettorohertrags-Methode berechnet wird. Der Regierungsrat setzt zu Beginn einer Veranlagungsperiode die Ansätze für die Grossvieheinheiten (GVE) fest (§ 19 Abs. 1 lit. a StG).

Für die Steuerperiode 1983/84 setzte der Regierungsrat die GVE-Ansätze für die voralpine Hügelzone, in welcher das Heimwesen des Beschwerdeführers sich befindet, auf Fr. 1 250.-- bis Fr. 1 500.-- fest.

Der Nettorohertrag ist der um die laufenden Betriebsausgaben verminderte Rohertrag. Dieser hält sich für alle Betriebe gleicher Struktur und Grösse pro Grossvieheinheit oder pro Hektare ungefähr auf gleicher Höhe. Deshalb geht

man in der Praxis zu den direkten Bundessteuern, obwohl der Bundesbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) selber hinsichtlich der Bemessung des land- und forstwirtschaftlichen Einkommens überhaupt nichts näheres ausführt, bei allen Landwirtschaftsbetrieben, die keine Betriebsbuchhaltung vorlegen, für die Berechnung des steuerbaren Betriebseinkommens von den statistischen Nettorohertragsansätzen aus und multipliziert diese mit der Zahl der Grossvieheinheiten bzw. der bebauten Fläche der einzelnen Betriebe (E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, N 58 zu Art. 22 BdBSt S. 555).

2. Vorliegend sind die Verwaltung und die Vorinstanzen mit der Festsetzung des GVE-Ansatzes auf Fr. 1 600.-- pro Grossvieheinheit über diesen Rahmen hinausgegangen mit der Begründung, andernfalls ergebe sich kein glaubwürdiges Ergebnis. In den Bemessungsjahren 1981/82 stehe einem Reineinkommen von ca. Fr. 50 000.-- ein Vermögenszuwachs von rund Fr. 65 000.-- gegenüber. Weil die Vermögenszunahme in keinem Verhältnis zum erzielten Einkommen stehe und weil keine genügende Buchhaltung vorliege, sei ein Abrücken von den Ansätzen der Nettorohertragsmethode durchaus gerechtfertigt.

3. a) Nach Känzig, a.a.O., S. 556, steht dem steuerpflichtigen Landwirt kein unumstösslicher Anspruch zu, nach der Nettorohertragsmethode besteuert zu werden. Dies namentlich dann nicht, wenn der tatsächlich erzielte Vermögensvorschlag eindeutig ein höheres Einkommen ergibt. Das Verwaltungsgericht hat zu dieser Frage in VGE 355/79 vom 21.9.79 ausgeführt:

"In Beachtung des Grundsatzes, dass jeder Steuerpflichtige entsprechend seinem tatsächlichen Einkommen zu besteuern ist und dass dieses vollständig zu erfassen ist, kann ein Abweichen von der Nettorohertragsmethode zugunsten einer Ermessensveranlagung nach Lebensaufwand mit Berücksichtigung

der Vermögensveränderungen nicht schlechthin als mit dem Gesetz nicht vereinbar erklärt werden. Hingegen kommt, was sich schon aus § 19 Abs. 1 lit. a StG ergibt, der Berechnung nach der Nettorohertragsmethode eindeutig Priorität zu. Ferner hat ein Landwirt, welcher eine ordnungsgemässe Buchhaltung führt, einen Anspruch darauf, nach dieser veranlagt zu werden. Nur wenn keine genügende Buchhaltung vorliegt und die Nettorohertragsmethode zu einem offensichtlich nicht der Realität entsprechenden Ergebnis führt, kommt eine Ermessensveranlagung in Betracht." (EGV 1979 S. 39/40)

b) Anstelle einer völlig von der Rohertragsmethode Abstand nehmenden Ermessensveranlagung nach Lebensaufwand muss die Veranlagungsbehörde auch befugt sein, von den regierungsrätlichen Nettorohertragsansätzen, welche auf Durchschnittswerten basieren sollen, im Sinne einer Erhöhung oder Reduktion abzuweichen, wenn diese zu einer klarerweise unrichtigen Veranlagung im Einzelfall führen würden.

Eine Gegenüberstellung der FAT-Buchhaltungsabschlüsse für das Berggebiet (Milchproduktionsbetriebe) mit den vom Beschwerdeführer erzielten Ergebnissen ergibt:

- Bruttorohertrag des Beschwerdeführers aus der Viehhaltung je GVE	Fr. 4 944.--
- Bruttorohertrag der Buchhaltungsbetriebe aus der Viehhaltung je GVE	Fr. 3 694.--
Differenz zugunsten des Betriebes des Beschwerdeführers je GVE	Fr. 1 250.--

(vgl. Einspracheakt 2)

Für die Milchproduktionsbetriebe des Berggebietes (Buchhaltungsbetriebe) resultiert nach Abzug des Sachaufwandes von Fr. 2 148.50 pro GVE und Abzug eines Ueberdurchschnittlichkeitsabzuges von 10 % ein Nettorohertrag von Fr. 1 390.-- pro GVE. Beim Beschwerdeführer, bei welchem der Bruttorohertrag aus der Viehhaltung, basierend auf der eigenen Ertragszusammenstellung, um Fr. 1 250.-- höher liegt als im

Durchschnitt der Buchhaltungsbetriebe, kann die Festlegung eines anbegehrten GVE-Ansatzes von Fr. 1 400.-- offensichtlich nicht richtig sein. Die Vorinstanzen haben dem Umstand Rechnung getragen, dass bei steigendem Bruttorohertrag der Sachaufwand überproportional zunimmt. Wenn sie aber über 80 % des erhöhten Bruttoertrages als Sachaufwand anerkannt haben, so haben sie den Beschwerdeführer jedenfalls grosszügig veranlagt. Die Voraussetzungen für eine Ueberschreitung der regierungsrätlichen Normalansätze sind erfüllt und davon, dass das landwirtschaftliche Erwerbseinkommen des Beschwerdeführers übermässig besteuert wurde, kann keine Rede sein.

c) Der Beschwerdeführer führt einen reinen Milchwirtschaftsbetrieb. Für die Jahre 1981/82 deklarierte er 9 Kühe und keinerlei Jungvieh. Die Kälber hat er offenbar etwas angetränkt und dann verkauft. Reine Kuhhaltungsbetriebe werfen in der Regel pro GVE einen höheren Nettorohertrag ab, weshalb in den Weisungen des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Zuteilung der GVE-Ansätze in der Veranlagungsperiode 1985/86 eine angemessene Erhöhung der regierungsrätlichen GVE-Nomalansätze vorgesehen ist für Betriebe mit einem Kuhanteil von über 65 %.

d) Das Reinvermögen des Beschwerdeführers weist folgende Entwicklung auf:

- Vermögen per 1. Januar 1983	Fr. 209 293
- Vermögen per 1. Januar 1981	Fr. 140 062
Vermögenszunahme in 2 Jahren	Fr. 69 231

Auch wenn ein Teil des Vermögenszuwachses auf steuerliche Höherbewertungen zurückzuführen ist (Höherbewertung des Viehs um ca. Fr. 6 000.--), so resultiert dennoch eine Vermögenszunahme um über Fr. 60 000.--. Es besteht somit ein Missverhältnis zwischen dem deklarierten Einkommen und

dem Vermögensvorschlag, welches die Erhöhung des GVE-Ansatzes vollauf rechtfertigt. Der Beschwerdeführer macht geltend, im Nettorohertragsansatz seien auch Unterhalt und Amortisation von Gebäuden sowie Kosten für Maschinenreparaturen enthalten. Weil seine Gebäude sehr baufällig seien, habe er auf Unterhaltsarbeiten verzichtet und, um Geld zu sparen, den Maschinenunterhalt und die meisten Reparaturen selber ausgeführt. Sicher ist dies eine teilweise Erklärung für den hohen Vermögensvorschlag. Der Beschwerdeführer aber übersieht, dass seine Einkünfte erheblich höher sein mussten als der Vermögensvorschlag, da er daraus ja auch noch seinen Lebensunterhalt, sein Auto usw., zu bestreiten hatte. Der Umstand, dass er Sachaufwand durch Eigenarbeit gespart hat, spricht gerade dafür, dass der Sachaufwand in concreto wohl eher unterdurchschnittlich war, was wiederum zu einem hohen Nettorohertrag beiträgt. Richtig ist, dass Abschreibungen, welche im Sachaufwand der Nettorohertragsmethode berücksichtigt sind, zu Vermögensbildung führen, solange diese nicht reinvestiert werden.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Juli 1986 i.S. T. AG (VGE 330/86)

Subjektive Steuerpflicht: Statutarischer Sitz einer juristischen Person, "Briefkastendomizil" (§ 4 lit. d StG, Art. 46 Abs. 2 BV); Verletzung von Mitwirkungspflichten bei umstrittener Steuerhoheit und deren Folgen (§ 59bis und § 67 StG)

Sachverhalt:

A) Die T. AG in Liquidation (Liq. Domizil: c/o B. AG in Rotkreuz/Risch) hat statutarischen Sitz im Kanton Zug. Sie bezweckt die Herstellung, Lieferung und Betreuung von Maschinen, Anlagen und Fabrikationsanlagen. Ab 1982 führte die T. AG eine Zweigniederlassung/Betriebsstätte in Lachen. Die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz veranlagte in der Folge mit Verfügung vom 14.9.1984 die T. AG für die Zeit vom 1.3. bis 31.12.1982 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 49 600.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 23 000.--. Diese Taxation beruhte auf den Angaben der Steuerpflichtigen, die sie im Zusammenhang mit der Steuerdeklaration für die Jahre 1983/84 machte (...). Den Angaben lag eine von der Steuerpflichtigen berechnete Steuerausscheidung mit dem Sitzkanton Zug zugrunde. Die Steuerpflichtige machte zudem geltend, die Betriebsstätte in Lachen hätte nur vom März 1982 bis Dezember 1982 bestanden. Auf der Veranlagungsverfügung war unter der Rubrik "Begründung" demzufolge vermerkt:

"Steuerpflichtig im Kanton Schwyz bis 31.12.1982
Veranlagung unter Vorbehalt der Steuerausscheidung durch den Kanton Zug"

Diese Veranlagung erwuchs in Rechtskraft.

B) Die Veranlagungsverfügung für die Jahre 1983/84 (Staatssteuer) erging gegenüber der Steuerpflichtigen erst am 1.5.1985 (Versand 15.5.1985). Der Veranlagungsbeamte übernahm dabei die deklarierten Gesamtfaktoren, nämlich:

- steuerbarer Ertrag	Fr. 134 800.--
- steuerbares Kapital	Fr. 51 000.--

Unter der Rubrik "Begründung" findet sich zudem folgende Bemerkung:

"Da sich die gesamte Geschäftstätigkeit in Lachen abgewickelt hat, erfolgt keine Steuerteilung mit dem Kanton Zug."

C) Gegen diese Veranlagungsverfügung liess die Steuerpflichtige Einsprache führen mit dem Argument, da sie weder Sitz noch Betriebsstätte im Kanton Schwyz habe, verstosse die Veranlagung gegen das Doppelbesteuerungsverbot. Sie offerierte, auf Verlangen die Jahresrechnung 1983 und weitere Beweismittel vorzulegen. Der Sachbearbeiter verlangte darauf erfolglos die Einreichung der Buchhaltung 1983 mit sämtlichen dazugehörenden Grundbüchern und Belegen (vgl. Ingress lit. B des VGE 372/85 vom 31.7.1986 betr. Ordnungsbusse wegen Missachtung von Verfahrenspflichten; Beschwerde der Steuerpflichtigen mit heutigem Datum abgewiesen).
Die Kantonale Steuerkommission wies die Einsprache mit Entscheid vom 21.5.1986 ab. Sie qualifizierte dabei den statutarischen Sitz als Briefkastendomizil.

D) Gegen diesen Einspracheentscheid reichte die Steuerpflichtige wiederum Beschwerde beim Verwaltungsgericht Schwyz mit folgenden Begehren ein:

"Der Einsprache-Entscheid vom 21.5.1986, welcher die Veranlagungsverfügung 1983/84 vom 15.5.1985 bestätigt,

sei aufzuheben und es sei grundsätzlich festzustellen, ob in den Veranlagungsjahren 1983/84 überhaupt eine beschränkte Steuerpflicht in Lachen bestanden hat. Sollte sich eine beschränkte Steuerpflicht vom 1.1.1983 bis 31.3.1983 ergeben, so sei für diese drei Monate der steuerbare Ertrag mit Fr. 49 600.-- und das steuerbare Kapital mit Fr. 23 000.-- gemäss Gegenwartsbemessung vom 1.3.1982 bis 31.12.1982 zu veranlagen."

Als neue Beweismittel legte die Steuerpflichtige die Jahresrechnung 1983 sowie Kopien der Kontoblätter Gehälter, Miete und Provisionen ins Recht. Sie offerierte wiederum, auf Verlangen weitere Beweismittel vorzulegen.

E) Die Vorinstanz trägt vernehmlassend auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

Erwägungen:

1. Nach § 4 lit. d StG sind juristische Personen im Kanton Schwyz steuerpflichtig, die im Kanton ihren Sitz haben oder deren Verwaltung im Kanton geführt wird.

a) Umstritten ist im vorliegenden Fall, ob und allenfalls in welchem Umfang und in welcher Zeitperiode dem Kanton Schwyz die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin zukommt. Zur Beurteilung dieser Frage sind die vom Bundesgericht im Zusammenhang mit Art. 46 Abs. 2 BV entwickelten Kollisionsnormen massgebend (Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 47 f.).

b) Der Gewinn und das Vermögen juristischer Personen sind primär am Hauptsteuerdomizil steuerpflichtig. Ausserhalb des Domizilkantons liegende Betriebsstätten bewirken eine Aufteilung der Besteuerung zwischen Domizil- und Betriebsstättekanton (Steuerausscheidung; vgl. Höhn, a.a.O.,

S. 182). Das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person ist grundsätzlich am statutarischen Sitz. Letzterer begründet im interkantonalen Verhältnis dann kein Steuerdomizil, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an welchem die Geschäftsführung besorgt wird, die sich normalerweise am Sitz abspielt. Dabei genügt, um den statutarischen Sitz nicht als Steuerdomizil anzuerkennen, dass er als künstlich geschaffen erscheint, der wirklichen Situation nicht angepasst ist, gleichgültig, welches der Grund dafür ist, dass die Geschäftsführung nicht am zivilrechtlichen Sitz besorgt wird. Das Steuerdomizil befindet sich stets dort, wo regelmässig diejenigen Handlungen vorgenommen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zweckes dienen (Ort der wirklichen Leitung). Dass sich die Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen abspielt, ist nicht Voraussetzung für das primäre, wohl aber für das sekundäre Steuerdomizil der Betriebsstätte. Für dieses bedarf es ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen, mittels derer daselbst ein qualitativ oder quantitativ erheblicher Teil des Betriebes sich abwickelt (Kurt Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in: Die Praxis der Bundessteuern, § 4 I B Ziff. 9). Wer sich auf eine solche Ausnahme des Steuerdomizils beruft, hat deren Voraussetzungen nachzuweisen (Locher, a.a.O., § 4 I B Ziff. 10; Höhn, a.a.O., S. 130; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band I, N 8 zu § 4).

c) Die Veranlagung erfolgt in jedem Kanton nach dessen betreffenden Vorschriften, unbesehen davon, ob der Steuerpflichtige der Steuerhoheit mehrerer Kantone untersteht oder nicht (vgl. Höhn, a.a.O., S. 509). Somit sind in casu die Verfahrensgrundsätze des kantonalen Steuerrechts uneingeschränkt anwendbar. Insbesondere ist hiebei auf die §§ 59bis und 67 StG hinzuweisen. Die Steuerverwaltung trifft von Amtes wegen die für die Veranlagung nötigen Massnahmen und ermittelt die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, welche für die Besteuerung erheblich sind (§ 59bis Abs. 1 StG).

Dem stehen die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber, um den naturgemässen Informationsrückstand der Steuerbehörden wettzumachen (vgl. § 67 StG). Gegenstand von Mitwirkungspflichten sind steuerbegründende Tatsachen (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, in ASA 49, 521), mithin jene Tatsachen, die grundsätzlich die Steuerbehörde zu beweisen hat. Kommt die Steuerpflichtige ihren Mitwirkungspflichten nicht nach, wird sie ermessensweise veranlagt, was für das Einsprache- und Rechtsmittelverfahren erhebliche verfahrensrechtliche Konsequenzen mit sich bringt, so die Umkehr der Beweislast und eine beschränkte Ueberprüfungszuständigkeit (vgl. VGE 353/84 vom 30.7.1985, Erw. 1 lit. b mit Zitaten).

d) Ist die Steuerhoheit umstritten und werden in diesem Zusammenhang Mitwirkungspflichten nicht eingehalten, so hat dies zwar nicht eine Ermessenstaxation zur Folge. Das steuerliche Ermessen beinhaltet nämlich das typisierende Schätzen rechtserheblicher Fakten, bzw. umschreibt den Verzicht auf eine zahlenmässig genaue Feststellung des Sachverhaltes zugunsten einer Schätzung mittels Wahrscheinlichkeitsschlusses (Tony Waibel, Die Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, S. 74 f.). Dennoch muss es den Steuerbehörden (oder im vorliegenden Fall der Einspracheinstanz) in Fällen wie vorliegend erlaubt sein, bei Missachtung der Verfahrenspflichten den Nachweis des ausserordentlichen Steuerdomizils (Ort der tatsächlichen Leitung) schon als erbracht zu qualifizieren, wenn die aktenkundigen Indizien gemäss allgemeiner Lebenserfahrung klar in diese Richtung weisen. Für das nachfolgende Rechtsmittelverfahren hat die im vorinstanzlichen Verfahren eingetretene Verletzung der Mitwirkungspflichten zur Folge, dass es primär an der Steuerpflichtigen liegt, das Gegenteil zu beweisen bzw. darzutun.

e) Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesgericht kann die Verletzung der Mitwirkungspflicht unter Umständen gar

die Verwirkung des Beschwerderechtes hervorrufen. Das Bundesgericht erkennt auf Beschwerdeverwirkung, wenn der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden Auskünfte verweigert oder Belege vorenthält, welche die Steuerfaktoren betreffen und für die Bestimmung des interkantonalen Verteilers sowie für eine sachliche richtige Einschätzung notwendig sind (ZBl 1947, S. 24; Locher, a.a.O., § 12 III D Ziff. 13).

2. Im folgenden gilt es zu überprüfen, ob die vorinstanzliche Annahme des Briefkastendomizils im Kanton Zug bzw. des Steuerdomizils am Ort der tatsächlichen Leitung in Lachen aufgrund der Aktenlage zulässig war und ob die Einwendungen und Beweismittel der Steuerpflichtigen im Beschwerdeverfahren zu einer anderen Beurteilung führten.

a) ... (Aufzählung der aktenkundigen Indizien im erstinstanzlichen Veranlagungsverfahren; Red.)

b) In der Einspracheschrift machte die Steuerpflichtige geltend, sie hätte in der Zeit vom 1.3.1982 bis 31.12.1982 eine Betriebsstätte in Lachen geführt (eigene Büroräumlichkeiten und eigenes Personal, ein Teil der Tätigkeit in Lachen abgewickelt). Ab 1.1.1983 hätte sie keine ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen dauernd in Lachen zur Verfügung gehabt. Die Geschäftseinnahmen seien vorwiegend in den Regionen Schaffhausen und Tessin erzielt worden, ohne dass sie dazu eine Betriebsstätte an diesen Orten unterhielt. Ausgangspunkt der Geschäftstätigkeit sei vor allem der Wohnsitz von Herrn R., nämlich Cham. Als Beweismittel wurden die damals "in den nächsten Tagen" erwartete Veranlagungsverfügung des Kantons Zug für die Steuerperiode 1983/84, deren Einreichung in Aussicht gestellt wurde, sowie "auf Verlangen auch die Jahresrechnung 1983 und weitere Beweismittel" angeführt (Einspracheact. 04). Die Steuerveranlagung des Kantons Zug wurde weder im Einsprache- noch im Beschwerdeverfahren eingereicht. Trotz Aufforderung unterblieb auch die Edition der Buchhaltung 1983 mit den entsprechenden Unterlagen (vgl. Ingress lit. C).

Bei dieser Ausgangslage hat sich die Einspracheinstanz mit Recht auf die aktenkundigen Fakten abgestützt. Deren Schlussfolgerung, die Steuerpflichtige unterhalte im Kanton Zug nur ein Briefkastendomizil und die wirkliche Leitung befinde sich in Lachen, war folgerichtig. Das einzige, was auf den Kanton Zug hinwies, war der Handelsregistereintrag betr. Domizil und der Wohnsitz des Liquidators R. in Cham. Sonst konzentrierte sich alles auf den Sitz in Lachen: Die diversen Telefonnummern, die Auskunft des Konkursamtes Zug betr. letztbekannter Adresse und (indirekt) das Fehlen einer Telefonnummer für das zivilrechtliche Domizil. Im übrigen waren das Nichteinreichen der verlangten Buchhaltung 1983, die eine noch genauere Ueberprüfung der wirklichen Situation ermöglicht hätte, sowie das Ausbleiben der unaufgefordert in Aussicht gestellten Veranlagungsverfügung durch den Kanton Zug auch nicht angetan, trotz den klaren Indizien von der Annahme eines Briefkastendomizils abzusehen. Der zivilrechtliche Sitz musste künstlich geschaffen erscheinen. Die Behauptung, die Geschäftsaktivitäten gingen vom Wohnsitz des Liquidators aus, war bei vorliegender Aktenlage unglaubwürdig und insbesondere auch in keiner Art und Weise belegt. Im übrigen ist es aufgrund der zitierten Bundesgerichtspraxis (siehe Erw. 1 lit. b) für die Annahme des primären Steuerdomizils gar nicht erforderlich, dass sich die Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen abspielt, so dass der Einwand (würde er zutreffen), die Steuerpflichtige hätte seit 1.1.1983 in Lachen keine ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen dauernd zur Verfügung gehabt, a priori nicht greift.

c) In der Beschwerdeschrift macht die Steuerpflichtige sachverhaltsmässig insofern Zugeständnisse, als sie betreffend Lachen Mietzinszahlung bis 31.3.1983 und Lohnzahlungen an die Sekretärin bis 15.7.1983 einräumt. Die in der Zeit vom 1.1. bis 31.3.1983 vereinnahmten Provisionserträge aus Liegenschaftsvermittlungen beträfen vorwiegend Objekte in Schaffhausen und Laax. Eine ständige Büroeinrichtung in Lachen

sei für diese Objektvermittlungen gar nicht notwendig, da die Kaufzusagen im jeweils besichtigten Objekt abgeschlossen würden. Die Betriebsstätte Lachen sei ab 1.1.1983 aufgegeben, weil die bis anhin in Lachen getätigten Geschäfte neu von der Einzelfirma R. Immob., Lachen übernommen wurde. Betreffend dem zivilrechtlichen Sitz im Kanton Zug bringt die Beschwerdeführerin vor, sie hätte ihren Sitz bis 25.8.83 an der A-Strasse in Zug gehabt. Anschliessend sei der Sitz nach Rotkreuz verlegt worden (Eintrag 16.11.1983). Büroräumlichkeiten stünden an der B-Strasse in Zug zur Verfügung. Unter den eingereichten Beweismitteln befinden sich neu die Jahresrechnung 1983, ein Handelsregisterauszug des Kantons Zug und Kopien von den Kontoblättern aus dem Jahre 1983 betreffend Miete/Raumkosten, Gehälter und Provisionen. In der Beschwerdeschrift wird einmal mehr die Vorlage weiterer Beweismittel auf Verlangen offeriert.

Die Vorbringen und eingereichten Beweismittel sind nun keineswegs geeignet, die vorinstanzliche Annahme des Briefkastendomizils betreffend Kanton Zug in Frage zu stellen. Die Beschwerdeführerin musste ihre ursprünglichen Behauptungen betreffend Aufgabe der Räumlichkeiten in Lachen per 1.1.1983 wohl in Abstimmung mit den (spärlich) eingereichten Unterlagen selbst erheblich relativieren, was sich auch im gestellten Eventualantrag wiederspiegelt. Der Umstand, dass man die Geschäftstätigkeit der T. AG, die in letzter Zeit offenbar praktisch ausnahmslos im Immobiliensektor tätig war, erheblich einschränkte bzw. diese nun von einer anderen am Sitz in Lachen domizilierten Gesellschaft wahrnehmen lässt (nämlich durch die Einzelfirma des Liquidators und ehemaligen Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin), widerlegt die vorinstanzliche Beweiswürdigung überhaupt nicht. Es sind vielmehr weiterhin keinerlei Anhaltspunkte gegen die Annahme ersichtlich, dass der Ort der (verbliebenen) wirklichen Tätigkeit nach wie vor, mindestens jedoch für die Veranlagungsperiode 1983/84, in Lachen ist. Diese Annahme wird durch die eingereichten Kontoblätter be-

kräftigt, werden doch die in Lachen wegfallenden Raum- und Personalkosten durch keine anderswo anfallenden Unkosten ersetzt. Was aber besonders für die Annahme eines Briefkastendomizils spricht, ist die Tatsache, dass aufgrund der Buchungstexte sich kein einziger ausdrücklicher Hinweis auf den Kanton Zug findet. Auch ist unter der Adresse B-Strasse in Zug, wo sich angeblich die Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin befinden sollen, kein Telefonanschluss der T. AG in Betrieb. Dass Lachen (und nicht der Wohnsitz Cham oder die angeblichen Büroräumlichkeiten in Zug) Wirkungsstätte des Liquidators R. war und ist, zeigt im übrigen ein Blick in das schweizerische Ragionenbuch 1985/86 (Separatauszug Schwyz):

Lachen:
- R. Immobilien, ..., Immob.-Geschäfte
  R., ...
- Y. AG, ..., Betriebsberatung, Organisation, EDV, Treuhand
  usw. ... Mgl. ... R. ...

Auch fällt auf, dass vor allem Geschäftsbeziehungen mit einer Frau L. in Tuggen/Lachen (... div. Provisionsabrechnungen) sowie mit einer X. Generalbau AG (Kontoblatt 6000 Provisionen) ausgewiesen sind. Die X. Generalbau AG ist in Freienbach domiziliert. Verwaltungsratspräsident ist H., Mitglied des Verwaltungsrates R. (Ragionenbuch, a.a.O., S. 306). Die geschäftlichen Beziehungen des Liquidators zu Ausserschwyz sind somit prägnant. Dass in der Immobilienbranche viele Tätigkeiten im Aussendienst vorgenommen werden, ist wesensimmanent und spricht weder gegen die Annahme des zugerischen Briefkastendomizils noch gegen die Qualifizierung Lachens als Steuerdomizil. Dass es keiner ständiger Büroeinrichtung bedarf, wurde bereits an anderer Stelle erwähnt (Erw. 2 lit. b).

d) Aufgrund der Darlegungen erweist sich somit die vollumfängliche Besteuerung für die Veranlagungsperiode

1983/84 im Kanton Schwyz als gerechtfertigt. Es sind keine weiteren Abklärungen ex officio vorzunehmen, zumal einerseits nach der Verfahrenspflichtverletzung im Rahmen des Einspracheverfahrens es vor allem an der Beschwerdeführerin gelegen hätte, die vorinstanzliche Beweiswürdigung substantiiert und belegt zu widerlegen (Erw. 1 lit. d). Anderseits ist aufgrund der bisherigen Erkenntnisse kaum anzunehmen, dass eine gründliche Ueberprüfung vor allem der bis heute nicht eingereichten Buchhaltungsbelege zu anderen Ergebnissen führen würde. Das Gericht hat demzufolge auch keinen Anlass, auf die generelle, schon im Einspracheverfahren vorgetragene (aber nicht eingehaltene) Beweismittelofferte, man würde auf Verlangen weitere Beweismittel einreichen, einzugehen. Die Beschwerde ist kostenfällig abzuweisen.

Vgl. VGE 372/85 vom 31.7.1986 i.S. T. AG in Liquidation, in StPS 4/86, 260 (Anmerkung der Redaktion).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Juli 1986 i.S. T. AG (VGE 372/85)

Ordnungsbusse wegen Nichteinreichung von Unterlagen (§ 86 StG); Mitwirkungspflichten bei umstrittener Steuerhoheit (§ 67 Abs. 1 StG); Zustellung der Ordnungsbussenverfügung an den Steuervertreter

Sachverhalt:

A) Mit Veranlagungsverfügung vom 1.5.1985 wurde die T. AG staatssteuerrechtlich für die Veranlagungsperiode 1983/84 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 134 800.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 51 000.-- eingeschätzt. Dagegen erhob die Steuerpflichtige Einsprache.

B) Am 21.6.1985 verlangte der Sachbearbeiter bis 15.7.1985 die Einreichung folgender Beweismittel (...):

"Buchhaltungen 1982 und 1983 mit sämtlichen dazugehörenden Grundbüchern und Belegen (Einnahmen- und Ausgabenbelege, Kassa- und Bankbelege, etc.)"

Mit Begleitschreiben vom 11.7.1985 reichte die Steuervertreterin die Buchhaltung 1982 mit den dazugehörenden Belegen ins Recht. Von einer Zustellung der ebenfalls verlangten Buchhaltung und Unterlagen für das Jahr 1983 sah die Vertreterin eigenmächtig ab mit der Begründung, der Kanton Zug beanspruche die volle Steuerhoheit (...). In der Folge reklamierte der Sachbearbeiter die Unterlagen für das Jahr 1983 mit der Begründung:

"Zwecks Abklärung der Steuerpflicht in den Jahren 1983/84 sind auch die Unterlagen für das Jahr 1983 notwendig."

Er setzte der Steuerpflichtigen eine 10-tägige Nachfrist. Darauf liess die Vertreterin mitteilen, Herr H. sei ferienabwesend, weshalb die Auflage nicht termingerecht erfüllt werden könne (...). Der Sachbearbeiter gewährte neuerdings eine Nachfrist bis zum 31.8.1985; er qualifizierte diese Frist als unerstreckbar (...). Die Fristerstreckung erging eingeschrieben in Form einer Mahnung versehen mit der Androhung einer Ordnungsbussenausfällung und ermessensweisen Veranlagung (...).

Mit Schreiben vom 20.8.1985 teilte die Vertreterin mit, Herr R. sei plötzlich erkrankt, er hätte während 3 Wochen im Kantonsspital A. gelegen und müsse nun für 6 Wochen einen Kuraufenthalt vornehmen. Es sei ihr leider nicht möglich, die bei R. privat befindlichen Unterlagen zu beschaffen. Man ersuche die Steuerbehörde, in diesem speziellen Fall das Einspracheverfahren bis Ende Oktober zu sistieren und vor Massnahmen wie Ordnungsbusse und Ermessensentscheid abzusehen (...).

C) Nachdem auch bis Ende Oktober 1985 die Vertreterin die angeforderten Unterlagen nicht ins Recht legte, erliess die Kantonale Steuerverwaltung gegenüber der T. AG am 6.11.1985 (Versand gleichentags) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten kantonalrechtlich eine Ordnungsbusse von Fr. 400.--. Darauf ging am 8.11.1985 ein mit 7.11.1985 datiertes Schreiben der Steuervertreterin ein mit folgendem Inhalt:

"Wir danken für die grosszügig gewährte Frist zur Einreichung der Unterlagen für das Jahr 1983. Infolge Ferienabwesenheit von Herrn R. bis zum 24.11.1985 ist es uns leider nicht möglich, die bei ihm privat liegenden Unterlagen zu beschaffen. Wir bitten Sie deshalb um Erstreckung der Einreichfrist für die Unterlagen zur Einsprache für das Jahr 1983 bis 15.11.1985. ..."

Die verlangten Unterlagen sind bis zum Abschluss des Einspracheverfahrens nicht eingereicht worden (vgl. VGE 330/86 vom 31.7.1986 in gleicher Sache, StPS 4/86, 250; Anm. der Red.).

D) Gegen die Ordnungsbussenverfügung lässt die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 13.11.1985 Beschwerde führen mit dem Antrag auf Aufhebung der Verfügung.

E+F)...

Erwägungen:

1. Wie im Veranlagungsverfahren können auch im Einspracheverfahren vom Steuerpflichtigen jederzeit weitere Beweismittel eingefordert werden (§§ 67 Abs. 1, 76 Abs. 1 StG; Art. 89 Abs. 2, 102 Abs. 1 BdBSt). Die Missachtung einer solchen behördlichen Anordnung ist mit einer Ordnungsbusse zu ahnden (§ 86 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt). Eine Ordnungsbusse setzt voraus, dass

- die vom Steuerpflichtigen verletzte Anordnung der Steuerbehörde gesetzeskonform war;
- die Anordnung für das Veranlagungsverfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet ist;
- die missachtete Anordnung angemessen ist, d.h. dass gemessen am zu erwartenden Ergebnis deren Erfüllung dem Steuerpflichtigen nicht unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist;
- vorgängig der Ausfällung der Ordnungsbusse der Steuerpflichtige schriftlich gemahnt worden ist und
- der Steuerpflichtige der Anordnung schuldhaft keine Folge geleistet hat (vgl. VGE 332/83 vom 7.2.1984, Erw. 1 mit Zitaten, publ. in StPS 2/84, 61).

2. Im vorliegenden Fall sind die dargelegten Voraussetzungen offenkundig erfüllt. Die Gesetzeskonformität ist bereits in Erw. 1 (am Anfang) ausgewiesen. Die Anordnung war auch notwendig, geeignet und angemessen.

a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei für die Veranlagungsperiode 1983/84 nicht mehr im Kanton Schwyz steuerpflichtig. Sie habe seit 1.1.1983 weder Sitz noch Betriebsstätte im Kanton Schwyz. Es ist die Pflicht der Einsprachebehörde, solche Einwände nicht unbesehen zu akzeptieren, insbesondere dann nicht, wenn steueramtliche Informationen in die gegenteilige Richtung laufen (...). Die Einforderung der Buchhaltung 1983 mit den entsprechenden Unterlagen erfolgte deshalb zu Recht. Sie ist geeignet und notwendig, um den Weiterbestand einer Steuerpflicht zuverlässig abklären zu können. Richtigerweise hat sich die Steuervertreterin in den verschiedenen Fristerstreckungsgesuchen denn auch gegen die fragliche Beweisauflage nie aufgelehnt.

b) Die heutigen Argumente der Beschwerdeführerin, es sei, nachdem der Kanton Zug die Steuerhoheit beanspruche, eine Zumutung, auf eine willkürliche Veranlagungsverfügung Einsprache erheben zu müssen und dabei nicht genügend Zeit zur Einreichung von Beweismitteln zu haben, verfangen nicht.

Soweit sie damit nachträglich die Beweisauflage an sich rügen will, ist ihr die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung auch bei umstrittener Steuerhoheit in Erinnerung zu rufen (Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. A., S. 374; betr. möglicher Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage siehe Schlumpf, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungs-Verbot, 3. A., S. 289 ff.). Dies bedingt (sofern nötig) konsequenterweise auch die Pflicht zur Einreichung weiterer Beweismittel. Selbst wenn die Steuerpflichtige hinsichtlich der Steuerpflicht eine Vorausbeurteilung verlangt hätte, wären die ausstehenden Beweismittel einzufordern gewesen, damit so der Weiterbestand der Steuerpflicht zuverlässig

hätte abgeklärt werden können. Die Steuerbehörde ist im übrigen nicht verpflichtet, ihr Verfahren auszusetzen, bis ein anderer Kanton das Verfahren durchgespielt hat. Es ist vielmehr ihre prinzipielle Pflicht, selbst auf die Gefahr einer Doppelbesteuerungsbeschwerde hin für eine beförderliche Erledigung ihrer anstehenden Aufgaben besorgt zu sein.

Die Beschwerdeführerin kann sich auch nicht über zuwenig Zeit für die Einreichung der Beweismittel beklagen. Wie die im Ingress lit. B dargelegte Prozessgeschichte eindrücklich manifestiert, hat sich der Sachbearbeiter auf die zwar begründeten, nicht aber belegten Fristerstreckungsgesuche hin sehr wohlwollend gegenüber der Steuerpflichtigen gezeigt. Die erste Anordnung erging am 21.6.1985 und war auf den 15.7.1985 befristet. Diese Frist wurde letztlich bis Ende August 1985 erstreckt. Die Beschwerdeführerin hatte also mehr als zwei Monate Zeit, die Buchhaltungsunterlagen beizubringen. Eine solche Zeitspanne musste auch unter Berücksichtigung allfälliger Krankheiten und Ferienabwesenheiten genügen. Abgesehen davon hätten die Steuerbehörden möglicherweise sogar von einer Ordnungsbusse abgesehen, wenn die Unterlagen bis spätestens Ende Oktober 1985 eingegangen wären. Bis zu jenem Zeitpunkt verlangte nämlich die Steuervertreterin vor Ablauf der Einreichefrist eine Sistierung des Verfahrens. Dieses Begehren blieb von seiten der Steuerverwaltung unbeantwortet, so dass die Steuerpflichtige für sich im besten Falle ableiten durfte, die laufende Frist sei durch konkludentes Verhalten bis Ende Oktober 1985 erstreckt. Wie dem aber letztlich war, kann offen bleiben, da die Steuerpflichtige auch diese Frist nicht einhielt. Mit Bestimmtheit durfte sie aber nicht annehmen, sie erhalte nach dem 31.10.1985 eine neue Fristansetzung; solches macht sie auch nicht geltend. Hiezu hätte es einer formellen Sistierung mit förmlicher Fristabnahme bedurft.

c) Unbestritten ist ferner die persönliche, schriftliche Mahnung. Die erste Mahnung erfolgte am 17. Juli, die

zweite am 20. August 1985 mit eingeschriebenem Brief sowie für den Unterlassungsfall mit Androhung einer Ordnungsbusse.

d) Schuldhaft ist die Missachtung einer Verfahrenspflicht, wenn sie fahrlässig oder vorsätzlich erfolgt. Die Behauptung der Steuerpflichtigen, sie hätte nicht die notwendige Zeit zur Einreichung der Unterlagen eingeräumt erhalten, ist völlig unglaubwürdig (vgl. auch Erw. 2 lit. b). In der Beschwerdeschrift begründet sie diesen Standpunkt mit keinem Wort. Die in den Fristerstreckungsgesuchen vorgetragenen Gründe (Ferienabwesenheiten, Krankheit) sind nicht geeignet, die Einhaltung einer letztlich mehr als zwei Monate dauernden Frist zur Einreichung einer Buchhaltung zu vereiteln. Eine Exculpation müsste die Beschwerdeführerin substantiiert und belegt darlegen, was sie indes nicht tut. Das schuldhafte Verhalten der Beschwerdeführerin liegt somit auf der Hand.

e) Nicht geltend macht die Steuerpflichtige, die Ordnungsbussenverfügung sei trotz Vollmachterteilung an seine Steuervertreterin ihr persönlich zugestellt worden. Gemäss schwyzerischer Praxis ist dies zwar falsch (vgl. StPS 2/84, 64; 4/84, 126 ff.). Hingegen ist es insoweit belanglos, als es für die Rechtswahrung keine nachteiligen Auswirkungen zeitigte (StPS 4/84, 139), was hier zweifelsohne zutrifft.

3. Zu Recht bemängelt die Beschwerdeführerin die Bussenhöhe nicht. Gemäss § 86 StG beträgt die Ordnungsbusse bis zu Fr. 500.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 5 000.--. Nach dem verwaltungsinternen Bussenschema, welches insbesondere einer rechtsgleichen Verfolgung von Verfahrenspflichtverletzungen dient, beträgt bei erstmaliger Verletzung und einem steuerbaren Einkommen von über Fr. 100 000.-- die Busse normalerweise zwischen Fr. 400.-- und Fr. 500.--. Soweit möglich wird dabei auf das steuerbare Einkommen der Vorperiode abgestellt (vgl. Weisung des Vorstehers der Steuerverwaltung über die Bemessung der Ord-

nungsbussen, Steuerbuch 254). Die Steuerpflichtige trat 1982 in die Steuerpflicht des Kantons Schwyz ein. Im Rahmen der Gegenwartsbemessung und in Nachachtung der mit dem Kanton Zug anstehenden Steuerausscheidung wurde die Steuerpflichtige staatssteuerrechtlich mit Fr. 49 600.-- bei einem deklarierten steuerbaren Ertrag von Fr. 134 800.-- veranlagt. Die noch nicht rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Schwyz für die Periode 1983/84 sieht dagegen eine Besteuerung des gesamten steuerbaren Ertrages von Fr. 134 800.-- vor (...). Für das Bussenschema massgebend ist der gesamte steuerbare Ertrag. Bei dieser Sach- und Rechtslage ist die verhängte Busse auch in ihrem Ausmass gerechtfertigt.

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 1986 i.S. A-Bank (VGE 302/84)

Auskunftspflicht Dritter: Vollständigkeitsbescheinigungen von Banken; Ordnungsbusse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten (Art. 90 Abs. 5 und 6 sowie Art. 131 Abs. 1 BdBSt; Art. 47 Bankgesetz)

Sachverhalt:

A) Am 22.3.1983 verlangte der Veranlagungsbeamte vom Steuerpflichtigen K., Siebnen, u.a. einen Auszug des Kontos ... der A-Bank (Steueract. 03). Einem Schreiben vom 23.3.83 des Steuerpflichtigen an die Kantonale Steuerverwaltung folgend hat dieser "alle Unterlagen im Verkehr mit der A-Bank Lachen" eingereicht (Steueract. 04). Aus den vorinstanzlichen Akten ist des weiteren zu entnehmen, dass der Steuerpflichtige in der Folge einen Steuervertreter mit der Wahrung seiner Interessen beauftragte. An diesen Steuervertreter richtete der Veranlagungsbeamte am 15.6.83 ein Schreiben, worin er diesem erklärte, dass man nun die ganze Vermögenssituation von Herrn und Frau K. abkläre. Im weiteren führte er aus:

"Zu diesem Zweck senden wir Ihnen sechs Formulare "Bescheinigungen". Gestützt auf § 67 StG und Art. 89/90 Wehrsteuerbeschluss fordern wir Sie auf, von sämtlichen Banken, mit denen Herr und/oder Frau K. in der Zeit vom 1.1.77 bis 31.12.81 Beziehungen unterhalten haben, ein Formular ausfüllen und unterzeichnen zu lassen. Die Formulare sind bis zum 1.7.1983 einzureichen. Falls Sie geltend machen möchten, dass sich eine Bank weigere, das Formular auszufüllen, so haben Sie die Weigerung zu beweisen. Unser Rechtsdienst würde dann die Bank auf die Vorschriften von Art. 90 Wehrsteuerbeschluss hin-

weisen." (Steueract. 05).
Dem Schreiben lagen Bescheinigungsformulare (EV 11) bei.

B) Der Steuervertreter beauftragte am 16.6.1983 die A-Bank, Lachen, "der Auflage nachzukommen und die verlangte Bestätigung auszufüllen." (Steueract. 06). Die A-Bank Filiale Lachen stellte dem Steuerpflichtigen und Geschäftspartner für die Zeit vom 1.1.1977 bis 31.12.1981 folgende Kontoauszüge zu (Steueract. 07, 08):

- Sparheft ...
- Alterssparkonto ...
- Konto pro Diverse ...

Im übrigen weigerte sich die Bank mit dem Hinweis auf eine fehlende Strafuntersuchung und auf das Bankgeheimnis, die gewünschte Bankbestätigung abzugeben (Steueract. 09). Der Steuervertreter übermittelte die Angaben und Unterlagen der A-Bank fristgerecht der Steuerverwaltung (Steueract. 07).

C) In der Folge übernahm der Rechtsdient der Steuerverwaltung die Verfahrensleitung betreffend Vollständigkeitsbescheinigung. Die Korrespondenz wickelte sich über die A-Bank Schwyz, der die Filiale Lachen unterstellt ist, ab.

Mit Schreiben vom 25.8.1983 teilte der Rechtsdienst der Steuerverwaltung der A-Bank Schwyz mit (Steueract. 11):

"Unter Bezugnahme auf unser Telefongespräch mit Herrn G. vom 20.7.1983 und das Schreiben Ihrer Filiale Lachen vom 24.6.1983 (Kopie beiliegend) laden wir Sie ein, dem Steuerpflichtigen bis zum 15. September 1983 die beiliegenden Bescheinigungsformulare ausgefüllt auszuhändigen und damit die Vollständigkeit der Geschäftsbeziehungen zu bescheinigen.

Hinsichtlich der Rechtsgrundlage verweisen wir auf Art. 90 Abs. 5 BdBSt, wonach Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, ihm auf Verlangen eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen haben.
Hinsichtlich der Säumnisfolgen verweisen wir auf Art. 131 Abs. 1 BdBSt, welcher Busse bis zu Fr. 10 000.-- für den Fall der Verletzung von Verfahrenspflichten androht."

Das Schreiben ging in Kopie an den Steuervertreter mit folgendem Begleitsatz:

"Den Steuervertreter, mit der Aufforderung, die genannten Bescheinigungen der Steuerbehörde bis zum 20.9.1983 einzureichen, unter gleichzeitigem Hinweis auf Art. 131 Abs. 1 BdBSt (vgl. oben). R."

Dem Schreiben an die A-Bank lagen die neuen Bescheinigungsformulare bei (K. 08.041.83), auf denen oben rechts folgender Vermerk angebracht war:

"A-Bank (sämtl. Geschäftsstellen und Filialen in der Schweiz)"

Im Auftrag der Filiale Schwyz teilte die Filiale Lachen dem Steuerpflichtigen folgende Bestätigung mit:

"... Wir bestätigen daher, dass zwischen Ihnen bzw. Ihrer Frau und uns in der Zeit vom 1.1.1977 - 31.12.1981 folgende Verbindungen bestanden haben bzw. noch bestehen:
...
Diese Bestätigung bezieht sich auf die Verbindungen zwischen Ihnen und unserer Niederlassung hier in Lachen.
Eine Sammelbescheinigung für sämtliche Geschäftsstellen, die die A-Bank im In- und Ausland unterhält, auszustel-

len, ist uns nicht möglich. Sie wäre mit einem unverhältnismässigen Auwand verbunden und entbehrte erst recht jeder Rechtsgrundlage. Sie käme für alle anderen Geschäftsstellen unserer Bank einer Negativbestätigung gleich, die nicht unter Art. 90 BdBSt fällt (vgl. Kommentar zum Bankengesetz, Art. 47 N 45)."

Der Steuervertreter leitete die erwähnte Bestätigung wiederum fristgerecht an die Steuerverwaltung weiter.

D) Mit Schreiben vom 19.9.1983 (Steueract. 15) stellte die Steuerverwaltung fest, dass die A-Bank der Auflage vom 25.8.1983 nicht nachgekommen sei, weshalb man gegen diese ein Ordnungsbussenverfahren einleite. Art. 90 Abs. 5 BdBSt verpflichte klarerweise Personen zur Bescheinigung. Die Verpflichtung erstrecke sich deshalb "auf die gesamte Bank als Aktiengesellschaft". Auf die Bescheinigung für ausländische Niederlassungen habe man verzichtet. Die Steuerverwaltung räumte der A-Bank bis 3.10.1983 das rechtliche Gehör ein.

E) Am 2.12.1983 erliess die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer folgende Verfügung (Steueract. 18):

"1. Die A-Bank wird mit einer Ordnungsbusse von Fr. 5 000.-- bestraft.
2.-4. ..."

F) Mit Eingabe vom 4.1.1984 erhob die A-Bank gegen die Ordnungsbussenverfügung Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit folgendem Antrag:

"Die Verfügung der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 2.12.1983 sei unter ausgangsgemässer Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben."...

G-H)...

Erwägungen:

1. Der Bundesgesetzgeber regelt in Art. 90 des Beschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) die Auskunftspflicht Dritter. Die Pflichten der Verwaltungs- und Gerichtsbehörde, der zivilrechtlichen Gesellschaften, der Arbeitgeber, der Ehefrau und der Erben sind in den Absätzen 1-4, 7 und 8 konkretisiert. Daneben bestimmen die Absätze 5 und 6 was folgt:

"5 Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, haben ihm auf Verlangen eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen, insbesondere

a) Gläubiger und Schuldner des Steuerpflichtigen: über Bestand, Höhe, Verzinsung und Sicherstellung der Forderung;

b) Vermögensverwalter, Treuhänder, Pfandgläubiger, Beauftragte und andere Personen, die Vermögen des Steuerpflichtigen im Besitze oder in Verwaltung haben oder hatten: über dieses Vermögen und seine Erträgnisse.

6 Unterlässt es der Steuerpflichtige, trotz Mahnung die Bescheinigung gemäss Absatz 5 beizubringen, so ist die Veranlagungsbehörde befugt, die Bescheinigung vom Dritten einzufordern; von der Veranlagungsbehörde eingeholte Bescheinigungen werden dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht. Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis ist vorbehalten, ebenso der Einspruch gegen die Meldung von Versicherungsleistungen nach Artikel 19 des Bundesgesetzes vom 13.10.1965 über die Verrechnungssteuer."

Diese beiden Absätze stipulieren primär eine indirekte und subsidiär eine direkte Auskunftspflicht des Dritten, wobei im letzteren Falle das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis vorbehalten bleibt.

Ist nun eine Bank die auskunftspflichtige Dritte, ergibt sich für diese aufgrund von Art. 90 Abs. 5 und 6 BdBSt folgende Rechtslage:

a) Die indirekte Bescheinigungspflicht kommt vollumfänglich zum Tragen. Das gesetzlich geschützte Bankgeheimnis (Art. 27 f. ZGB und obligationenrechtliche Vertragsbestimmungen i.V.m. Art. 47 des BG über die Banken und Sparkassen, SR 952.0, kurz BankG) vermag zwischen den Parteien der nachgefragten Vertragsverhältnisse, also zwischen der Bank und dem steuerpflichtigen Bankkunden, nicht zu greifen. Der Geheimhaltungsanspruch steht dem Bankkunden zu; er kann deshalb auch darauf verzichten und zuhanden der Steuerbehörde eine Bescheinigung des gemeinsamen Vertragsverhältnisses und der beidseitigen Ansprüche und Leistungen verlangen. Die indirekte Bescheinigungspflicht der Bank ergibt sich somit aus zivil- wie öffentlichrechtlichen Gründen. Die Verweigerung kann nur gerechtfertigt sein, wenn die zivilrechtliche und öffentlichrechtliche Begründung entfällt (z.B. bei Negativbescheinigung, dass kein Vertragsverhältnis besteht bzw. noch bestanden hat. Mit welchen Umkehrschlüssen aus einer Vollständigkeitsbescheinigung das Bankgeheimnis weiterer Bankkunden verletzt sein könnte, wie die Beschwerdeführerin behauptet (vgl. Beschwerdeschrift S. 16 f.), ist nicht nachvollziehbar.

b) Die direkte Bescheingungspflicht gemäss Absatz 6 des Art. 90 BdBSt entfällt hingegen wegen des gesetzlich geschützten und in concreto nicht aufgehobenen Bankgeheimnisses (vgl. ASA 52, 279 f.). Weigert sich ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung, die Bescheinigung gemäss Absatz 5 beizubringen, kann und muss die Bank eine allfällig direkt verlangte Bescheinigung verweigern. Der klare gesetzliche Vorbehalt des geschützten Berufsgeheimnisses kann dabei nicht durch Anwendung vom kantonalen Verfahrensrecht umgangen werden. Die steuerstrafrechtlichen (Ordnungsbusse) und verfahrensrechtlichen Folgen (Ermessenstaxation) der Auskunftsver-

weigerung fallen vollumfänglich auf den Steuerpflichtigen zurück.

c) Ist der Steuerpflichtige bereit, die verlangte Bankbescheinigung beizubringen, verweigert indes die Bank ihre Mitwirkung ganz oder teilweise, ist anstelle des Steuerpflichtigen die Bank zu mahnen und sofern dies nichts fruchtet, zu büssen (E. Noher, Die Ordnungsbusse bei der Wehrsteuer, S. 524 f. in ZBl 61 (1960); Art. 131 Abs. 1 BdBSt: VGE 343/80 vom 26.9.1980, Erw. 6 mit weiteren Zitaten, in StPS 1/84, 32).

d) Bescheinigungspflichtig ist jeweils die Vertragspartei, also die Bank als Rechtssubjekt, und nicht irgendein Organisationsträger der Bank, dem keinerlei selbständige Rechtspersönlichkeit zukommt. Das schliesst nicht aus, dass ein Organisationsträger (Filiale, Geschäftsstelle) befugt ist, für die Bank (Rechtssubjekt) die Bescheinigung zu erstellen, und dass dieser Organisationsträger über den Steuerpflichtigen direkt angegangen wird. Es sagt für den konkreten Fall auch nichts zwingend über den Inhalt und Umfang der konkreten Bescheingungspflicht aus.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin mit der weitgehend tatsächlichen und rechtlichen Selbständgkeit der einzelnen Filialen vermag also nicht zugreifen. Art. 90 Abs. 5 BdBSt spricht klar und unmissverständlich von "Personen". Es ist überhaupt kein einleuchtender Grund ersichtlich, warum damit nicht im Sinne des Zivilrechts natürliche und juristische Personen gemeint sein sollen (vgl. auch Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.12.1977, Ziff. I 3 publ. in ASA 46, 303 f.). Ist dem aber so, können interne Organisationsstrukturen die grundsätzliche Bescheinigungspflicht des Rechtssubjektes nicht einschränken. Daran ändern auch die Hinweise auf das Arrestvollstreckungsverfahren (Arrestierung am Sitz der Bankfiliale) und auf das Verrechnungssteuerverfahren (vgl. Beschwerdereplik S. 4) nichts.

Weder das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, noch das Verrechnungssteuerrecht stellen die zivilrechtliche Unselbständigkeit einer Bankfiliale in Frage. Die dort vorhandenen Regelungen sind wohl in erster Linie aus Zweckmässigkeitsgründen getroffen worden, was hier indes nicht näher zu untersuchen ist. Im Lichte der dargelegten Rechtslage kann somit auch nicht behauptet werden, eine alle Geschäftsstellen umfassende Bescheingungspflicht käme einer unzulässigen Negativbescheinigung gleich. Die von der Beschwerdeführerin angesprochene Problematik des durch die interne Organisationsstruktur bedingten Aufwandes ist allein unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit abzuhandeln.

e) Gemäss dem Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.12.1977 (in ASA 46, 304) richtet sich der Inhalt der auszustellenden Bescheinigung von Fall zu Fall nach den Besonderheiten des konkreten Vertragsverhältnisses und umfasst die - steuerlich relevanten - gegenseitigen Ansprüche und die beidseitig erbrachten Leistungen (nicht aber die vertraglichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu Dritten). In der Regel verlangt der Steuerpflichtige von seinem Vertragspartner eine Bescheinigung über jene Tatsachen und Vorgänge, deren Bekanntgabe an die Veranlagungsbehörde von ihm gestützt auf Art. 89 Absatz 2 gefordert wird.

f) Der Umfang einer angeordneten Auskunftspflicht hat angemessen zu sein, d.h. er muss für die Veranlagung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können (E. Känzig, Wehrsteuer, Art. 131 N 3, Art. 89 N 7, zit. Kreisschreiben in ASA 46, 301). Die Veranlagungsbehörde soll vom Pflichtigen nichts verlangen, was ihm - gemessen am zu erwartenden Ergebnis - unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist, sonst wäre ebenfalls das Prinzip der Rechtmässigkeit verletzt (E. Noher, a.a.O., S. 523; VGE 319/83 vom 28.10.1983 Erw. 3, Prot. S. 263).

Nach Känzig ist eine Mitwirkungsverweigerung durch einen auskunftspflichtigen Dritten ebenfalls nur dann rechtswidrig, wenn die amtliche Verfügung, durch die er zur Auskunftserteilung verhalten wird, angemessen ist (E. Känzig, a.a.O., Art. 131 N 8). Allerdings muss die Berücksichtigung der Angemessenheit in Ordnungsbussenverfahren gegen Dritte wegen des Steuergeheimnisses an Grenzen stossen (Art. 71 BdBSt). Die Abwägung zwischen dem zu erwartenden Ergebnis und dem verlangten Aufwand fordert vielfach genaue Kenntnisse der bisherigen, dem Steuergeheimnis unterstellten Veranlagungsvorarbeiten. Keine Schwierigkeiten entstehen bei den verschiedenen, standardisierten Routinebescheinigungen, wie Lohnausweise des Arbeitgebers, Fragebogen für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften usw. Hier kann an der Angemessenheit der Bescheinigungspflicht kein Zweifel bestehen. Konflikte mit dem Steuergeheimnis sind indes bei aussergewöhnlichen, direkten Bescheinigungspflichten mit erheblichem Aufwand vorstellbar. Bei indirekten Bescheinigungspflichten wiederum ist das Konfliktspotential erheblich reduziert, weil mit dem Einverständnis des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Bescheinigung durch den Dritten die Argumente zur Angemessenheit weitgehend obsolet werden, nämlich in dem Umfange, als damit die steuerrechtliche Relevanz der verlangten Bescheinigung anerkannt ist und die allfällig auf den Steuerpflichtigen zurückfallenden Aufwandkosten (Art. 90 Abs. 5 verlangt im Gegensatz zu Absatz 1 keine kostenfreie Bescheinigung durch den auskunftspflichtigen Dritten) von diesem ausdrücklich oder stillschweigend akzeptiert werden. Die auskunftspflichtige Bank kann deshalb im gegen sie gerichteten Ordnungsbussenverfahren nicht mehr geltend machen, was allenfalls - weil es ihn betrifft - der Steuerpflichtige hätte gegenüber der Steuerverwaltung vorbringen können. Ist das Einverständnis des Steuerpflichtigen zur verlangten Bankbescheinigung vorhanden, kann sich somit die auskunftspflichtige Bank nur noch in beschränktem Masse auf Unangemessenheit bzw. Rechtswidrigkeit der indirekten Bescheinigungspflicht berufen (z.B. Unmöglichkeit). Sie darf natür-

lich Bescheinigungen immer dann verweigern, wenn und soweit die gesetzliche Verpflichtung in Art. 90 Abs. 5 BdBSt überschritten wird (Negativbescheinigung, vertragliche Beziehung des Steuerpflichtigen zu Dritten) und mangels vertraglicher Verpflichtung keine Handhabe zur verlangten Bescheinigung besteht.

Unerheblich ist hingegen, ob der auskunftspflichtige Dritte eine ordnungsgemässe Rechnungs- und Geschäftsführung ausweisen kann (vgl. Beschwerdeschrift S. 14). Der Umfang der Auskunftspflicht hängt primär von den Verhältnissen und Zuständen ab, die bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen vorgefunden werden.

g) Das Verwaltungsgericht hat bis anhin die sog. Vollständigkeitsbescheinigungen der Banken als Bescheinigungen umschrieben, aus denen sämtliche vertragliche Beziehungen zwischen der Bank und dem Steuerpflichtigen hervorgehen und in denen die Bank ausdrücklich bestätigt, dass neben den eröffneten Geschäftsbeziehungen keine weiteren im erfragten Zeitraum zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen bestanden haben (VGE 319/83 vom 28.10.1983 Erw. 4, Prot. S. 264 mit weiteren Zitaten).

Aufgrund dieser Definiton ergibt sich klar, dass die Abgabe lückenloser Kontoauszüge usw. nicht genügt. Verlangt ist vielmehr die Auflistung sämtlicher Konti, Sparhefte, Depots usw. mit den entsprechenden Beständen. Die Einreichung eines Kontoauszuges allein sagt noch nichts über den Bestand oder Nichtbestand weiterer Konti aus.

Das Verwaltungsgericht hat bis heute nie zur Frage, ob bei Grossbanken Bescheinigungen von allen Geschäftsstellen der gesamten Schweiz (und evtl. des Auslandes) beizubringen sind, Stellung beziehen müssen. Wie bereits erwähnt, verlangt noch schliesst Art. 90 Abs. 5 BdBSt eine solche umfassende Bescheinigungspflicht aus. Massgebend ist die

im konkreten Fall ausgewiesene Notwendigkeit und Angemessenheit der verlangten Bescheinigung. Sind ernstzunehmende Anhaltspunkte vorhanden, die auf eine grossräumig angelegte Verteilung der Vermögenswerte, d.h. auf verschiedene Geschäftsstellen derselben Grossbank hinweisen, wird sich eine umfassende Bescheinigungspflicht aufdrängen, die sämtliche inländischen (evtl. auch ausländischen) Geschäftsstellen miteinbeziehen kann, andernfalls ist der Kreis der der Bescheinigungspflicht unterstehenden Geschäftsstellen regional oder lokal zu ziehen. ...

2. Aufgrund vorliegender Akten ergibt sich vorliegend folgende Sach- und Rechtslage:

a) Mit der Beweisauflage vom 15.6.1983 verlangte die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen eine Bescheinigung gemäss dem alten Formular EV 11, auf welchem - wie übrigens auch auf dem neuen Formular K 08.041.83 - ein ausdrücklicher Hinweis fehlt, dass sämtliche inländischen Geschäftsstellen und Filialen einer Bank die verlangte Vollständigkeitsbescheinigung abgeben müssen. Im Begleitschreiben wird ebenfalls nur erwähnt, es sei "von sämtlichen Banken mit denen Herr und/oder Frau K. in der Zeit vom 1.1.77 bis 31.12.81 Beziehungen unterhalten haben, ein Formular ausfüllen und unterzeichnen zu lassen." Nachdem aus Art. 90 Abs. 5 BdBSt nicht zwingend der Umfang der Bescheinigungspflicht abgeleitet werden kann, eine Vollständigkeitsbescheinigung sämtlicher Geschäftsstellen einer Grossbank wegen des Verhältnismässigkeitsprinzipes wohl eher die Ausnahme darstellen wird (vgl. Erw. 1 lit. d, e, f vorne) und gemäss den vorinstanzlichen Akten bis zu diesem Zeitpunkt konkret nur von der A-Bank Lachen die Rede war (vgl. Steueract. 02), hätte es, falls es damals überhaupt die Absicht des Veranlagungsbeamten war, von sämtlichen Geschäftsstellen und Filialen der A-Bank eine Vollständigkeitsbescheinigung zu verlangen, diesbezüglich eines ausdrücklichen Hinweises bedurft, wie dies bei der steuerbehördlichen Auflage vom 25.8.1983 dann der

Fall war. Es ist daher weder dem Steuerpflichtigen noch der A-Bank ein Vorwurf zu machen, soweit sie damals die Beweisauflage allein auf die Filiale Lachen bezogen interpretierten. Dem Steuerpflichtigen ist aufgrund der gesamten Umstände deshalb nur ein Einverständnis zur Bescheinigung in diesem örtlich beschränkten Sinne zu unterstellen. Daran vermag der Umstand nichts zu ändern, dass die B-Bank und die C-Bank die Auskunftspflicht aufgrund des alten bzw. neuen Bescheinigungsformulars umfassender auslegten (Steueract. 19), handelt es sich doch, wie bereits angesprochen, hier um eine Grossbank mit ca. ... Geschäftsstellen, so dass man mit Fug davon ausgehen darf, dass eine derart umfassende Auskunftspflicht ausdrücklich festgehalten wird. Dem steht auch die bisherige Verwaltungsgerichtspraxis nicht entgegen, nachdem sie zu dieser konkreten Frage noch gar nie Stellung beziehen musste.

b) Die A-Bank Filiale Lachen weigerte sich indes auch im unter lit. a umschriebenen, beschränkten Umfange der Bescheinigungspflicht auf dem amtlichen Formular nachzukommen, mit der Begründung, gegen Herrn K. sei keine Strafuntersuchung eingeleitet worden, weshalb man auf der Wahrung des Bankgeheimnisses bestehen müsse (Steueract. 09). In Briefform, verbunden mit Kontoauszügen, gab die A-Bank die in der Prozessgeschichte unter lit. B wiedergegebene Bescheinigung ab. Sie erwähnte zudem, dass per 9.7.1980 ein Wertschriftendepot eröffnet und per 10.11.1980 wieder saldiert wurde. Soweit nun die A-Bank glaubte, mit dem Hinweis auf eine fehlende Strafuntersuchung und auf das Bankgeheimnis das amtliche Formular nicht ausfüllen zu müssen, irrte sie. Es wird auf die grundsätzlichen Erwägungen in Ziffer 1 lit. a vorne verwiesen. Zu prüfen bleibt, ob die brieflich mitgeteilte Bescheinigung allenfalls inhaltlich der geforderten Beweisauflage entspricht. Das Bescheinigungsformular EV 11 hatte folgenden Inhalt:

"Nachfolgend führen wir - soweit feststellbar - sämtliche Guthaben und Schulden (Kontokorrente, Spar- und Depositenguthaben, Nummernkonto, Termingelder, Edelmetallkonto, Treuhandgelder, Baukredite usw.) sowie Depots (Wertschriftendepots usw.) auf, über welche K., ..., und/oder von ihm/ihr steuerlich vertretene Familienangehörige in der Zeit vom 1.1.1977 bis zum 31.12.1981 bei unserer Bank verfügen konnte(n). Es sind die Guthaben- und Schuldbestände je per 1. Januar eines jeden Jahres und auch im nämlichen Jahr eröffnete und aufgehobene Konti anzugeben.

Guthaben, Schulden, Depots:
Datum: Unterschrift des Bankinstitutes:"

Die A-Bank Bescheinigung vom 22.6.1983 führte dagegen aus, man sende beiliegende Kontoauszüge der in der Zeit vom 1.1.1977 - 31.12.1981 bestandenen Konten ... zu (Steueract. 08). Damit wird die Vollständigkeit der von der Filiale Lachen verwalteten Guthaben, Schulden und Depots aber nicht bescheinigt, zumal die Auflage sich ganz klar auf die Vermögenssituation von Herrn und Frau K. bezog (Steueract. 05). Der Steuervertreter hat diees Ansinnen in seinem Schreiben vom 16.6.1983 (Steuract. 06) richtig weitergeleitet und zudem eine Fotokopie der steuerbehördlichen Auflage vom 15.6.83 beigelegt. In der fraglichen Bescheinigung in Briefform nimmt die Bank jedoch mit keinem Wort zu möglichen Guthaben der Ehefrau Stellung. Die Filiale Lachen hat somit ihre Bescheinigungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen in jedem Falle nicht richtig wahrgenommen bzw. diese verweigert.

Die Voraussetzungen für eine direkte Mahnung mit Bussenandrohung gegenüber der Bank war damit im Rahmen der Bescheinigungspflicht der Filiale Lachen gegeben.

c) In der Folge wandte sich die Steuerbehörde nicht mehr an die Filiale Lachen, sondern an jene in Schwyz, der Lachen unterstellt ist. Von Mahnung ist im Schreiben vom

25.8.1983 (Steueract. 11) nicht die Rede, die Bescheinigungspflicht erstreckt sich zudem erstmals ausdrücklich auf sämtliche Geschäftsstellen und Filialen der A-Bank in der Schweiz und anstelle des bisherigen Formulars EV 11 wurde das neue Formular K 08.041.83 zugestellt. Dieses unterscheidet sich durch eine klarere Umschreibung der zu bescheinigenden Guthaben und Schulden. Zudem wird präzisierend verlangt, dass "gegebenenfalls die Bestände per Eröffnungs- und Aufhebungsdatum anzugeben" seien. Gemäss Steueract. 12 hat die Filiale Schwyz die steuerbehördliche Aufforderung an die Filiale Lachen weitergeleitet. Letztere nahm wiederum nur in Briefform und auf die Filiale Lachen beschränkt ihre Bescheinigungspflicht (Steueract. 12) wahr.

Soweit nun die Bescheinigung der Vermögensbestände in der Filiale Lachen Gegenstand des Schreibens vom 25.8.1983 (Steueract. 11) war, handelte es sich inhaltlich um eine Mahnung im Sinne von Erwägung Ziffer 1 lit. c vorstehend. Der Umstand, dass diese Mahnung über die Filiale Schwyz an die Filiale Lachen gelangte, vermag die Ordnungsmässigkeit der Zustellung nicht in Frage zu stellen, zumal die interne Weiterleitung in casu unbestrittenermassen funktionierte. Auch ist die Verwendung eines neuen Formulars nicht zu beanstanden, soweit dieses lediglich Präzisierungen enthält. In Nachachtung der nur indirekten Bescheinigungspflicht bzw. des erforderlichen Einverständnisses durch den Steuerpflichtigen ist indes die klare Ausdehnung der Beweisauflage auf sämtliche Geschäftsstellen der Schweiz beachtlich (vgl. nachfolgend Erw. lit. d, aa).

Zu prüfen ist, ob die briefliche Bescheinigung der A-Bank Lachen vom 14.9.1983 den Anforderungen einer Vollständigkeitsbescheinigung zu genügen vermag. Darin wird unter anderem wörtlich ausgeführt (Steueract. 12):

"Wir bestätigen daher, dass zwischen Ihnen bzw. Ihrer Frau und uns in der Zeit vom 1.1.1977 - 31.12.1981 folgende Ver-

bindungen bestanden haben bzw. noch bestehen:
...
an weiteren Verbindungen haben bestanden:
..."
(Unterstreichungen nicht im Original)

Analog zum Zivilrecht ist die von der Beschwerdeführerin gegenüber dem Steuerpflichtigen unmittelbar und der Steuerbehörde mittelbar angegebenen Bestätigungserklärung so auszulegen, wie sie der Empfänger in guten Treuen verstehen durfte und verstehen musste (Vertrauenstheorie; vgl. hiezu auch B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 306).

Die gewählte, oben zitierte Formulierung lässt in Nachachtung des Vertrauensprinzipes durchaus den Schluss zu, dass es sich um eine vollständige Auflistung der erfragten Geschäftsverbindungen (hier allerdings auf die Filiale Lachen beschränkt) handelt. Sollte sich die Bescheinigung nachträglich als unvollständig erweisen, ist jedenfalls schwerlich vorstellbar, dass die Beschwerdeführerin mit einer gegenteiligen Argumentation als soeben dargelegt, Gehör finden könnte. Hatte die Steuerverwaltung dennoch Zweifel darüber, ob die Vollständigkeit in casu bescheinigt war, hätte sie bei der auskunftpflichtigen Bank eine entsprechende konkrete Rückfrage betreffend Vollständigkeit der Bescheinigung machen müssen.

Selbstverständlich wäre dann die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, zusätzlich eine ausdrückliche Bestätigung der Vollständigkeit abzugeben. In diesem Sinne ist am Erfordernis der Ausdrücklichkeit festzuhalten. Da sie in casu aufgrund des Vertrauensprinzipes aber von einer rechtsgenüglichen Vollständigkeitsbescheinigung ausgehen durfte und die Steuerbehörde auch keine konkrete, jeden Zweifel ausschliessende Ergänzung verlangte (die Aufforderungen der Steuerverwaltung vom 25.8.1983, Steueract. 11, und vom 19.9.1983, Steueract. 15, sprechen sich nicht darüber aus,

inwiefern die Vollständigkeitsbescheinigung für die Filiale Lachen ungenügend war), ist nicht ersichtlich, worin eine Verfahrenspflichtverletzung liegen könnte, zumal sich die briefliche Bescheinigung vom 14.9.1983 nun ganz klar auch auf die Ehefrau des Steuerpflichtigen bezog. Ferner kann der Beschwerdeführerin auch kein Vorwurf gemacht werden, dass sie keine Bestände des im Jahre 1980 eröffneten und saldierten Wertschriftendepots aufführte. Abgesehen davon, dass der Aussagewert solcher Angaben vielfach gering ist, kann aus dem neuen, und erst recht aus dem alten Formular der Steuerverwaltung nicht eindeutig abgeleitet werden, dass bei Wertschriftendepots die Bestände anzugeben sind, haben doch Depots mit Guthaben und Schulden nichts gemein, verlangt wurden aber von der Steuerverwaltung die Guthaben- und Schuldbestände per 1. Januar sowie gegebenenfalls die Bestände per Eröffnungs- und Aufhebungsdatum. Hinzu kommt, dass im vorliegenden Fall die Bank die Depotnummer mitteilte. Es wäre somit für die Steuerverwaltung ein Einfaches, die entsprechenden Depotauszüge vom Steuerpflichtigen zu verlangen. Ist der Beschwerdeführerin in concreto keine Verfahrenspflichtverletzung anzulasten, so ist ihr dennoch mit Nachdruck zu empfehlen, das offizielle Formular zu benutzen oder, da eine Formularpflicht nicht besteht, von allem Anfang an Termini zu verwenden, die zum vorneherein keine Zweifel an der Vollständigkeit der Bescheinigung aufkommen lassen und somit Rückfragen überflüssig machen (z.B.: "Vollständigkeitsbescheinigung", "für die fragliche Zeit bestehen keine weiteren Geschäftsbeziehungen" usw.).

d) Im folgenden bleibt zu überprüfen, ob die A-Bank insoweit ihre Mitwirkungspflicht verletzte, als sie sich weigerte, für sämtliche inländischen Geschäftsstellen eine Vollständigkeitsbescheinigung abzugeben.

aa) Zunächst stellt sich die Frage nach dem Einverständnis des Steuerpflichtigen zu einer derart umfassenden Bescheinigung durch die Beschwerdeführerin. Dass im Zusam-

menhang mit der Beweisauflage vom 15.6.1983 dem Steuerpflichtigen ein derartiges Einverständnis nicht unterstellt werden kann, wurde bereits abgehandelt und verneint (Erw. 2a). Zum gleichen Ergebnis gelangt man beim Betrachten des Beweisauflageverfahrens vom 25.8.1983. Hier hat sich die Steuerverwaltung direkt an die A-Bank gewandt, so dass ein Handeln des Steuerpflichtigen, aus dem man unzweifelhaft ein Einverständnis mit der verlangten Auflage hätte folgern können, nicht nötig war. Hinzu kommt, dass, dem Verteiler des Schreibens vom 25.8.1983 entsprechend, der Steuerpflichtige zwar eine Kopie desselben mit Fristansetzung betreffend Einreichung der Bankbescheinigung erhielt, offenbar aber keine Kopie des neuen Vollständigkeits-Bescheinigungsformulars mit dem speziellen Hinweis, dass die Bescheinigung sämtliche Geschäftsstellen und Filialen miteinzubeziehen habe, so dass die Annahme eines qualifizierten Schweigens im Sinne eines (an sich zulässigen) konkludenten Einverständnisses schon allein deswegen zu verwerfen wäre, zumal auch aus dem Begleitschreiben vom 25.8.1983 nicht auf eine erhebliche Ausdehnung der Beweisauflage zu schliessen ist, selbst wenn das Schreiben neu an die A-Bank Filiale Schwyz gerichtet war. In casu geht es zudem um eine derart weitreichende und möglicherweise auch kostspielige Mitwirkungspflicht, dass aus einem Schweigen allein kein konkludentes Einverständnis gefolgert werden kann. Letzteres dürfte man nur unterstellen, wenn zusätzlich die Bank der Auflage nachgekommen wäre und der Steuerpflichtige die Bescheinigung darauf unbeanstandet an die Steuerverwaltung weitergeleitet hätte. Der Steuerpflichtige hat aber unbestrittenermassen nur eine auf die Filiale Lachen beschränkte Bescheinigung den Steuerbehörden übermittelt. Auch lässt sich aus dem Begleitschreiben des Steuervertreters vom 15.9.1985 (Steueract. 13) kein Einverständnis zu der verlangten umfassenden Bescheinigungspflicht ableiten; vielmehr geht daraus hervor, dass der Steuervertreter um die geforderte Ausdehnung auf alle Filialen keine Kenntnis hatte (Steueract. 13, S. 2 letztes Al.). Im erwähnten Schreiben wird bekräftigt, dass man die Bestätigung auf

dem amtlichen Formular (im Gegensatz zu der von der A-Bank gewählten Briefform) verlangt habe. Der Hinweis auf das Schreiben der A-Bank Lachen vom 16.6.1983 ist zusätzlich ein Indiz, dass der Steuervertreter von der Ausdehnung der Beweisauflage auf sämtliche inländischen Geschäftsstellen nichts wusste. Solches könnte auch nicht aus der Tatsache geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige bzw. sein Vertreter unbeanstandet die Vollständigkeitsbescheingungen der B-Bank und der C-Bank (Steueract. 19) an die Steuerbehörden weitergeleitet habe. Aus diesen ausgefüllten amtlichen Bescheinigungsformularen ist nicht zwingend der Schluss zu ziehen, dass hinsichtlich der A-Bank eine Bescheinigung im fraglichen Umfange verlangt wurde. Letztlich ist auch kein Einverständnis aus der Eröffnung des Ordnungsbussenverfahrens gegenüber der Beschwerdeführerin zu folgern, da in dieses Verfahren der Steuerpflichtige in keiner Art und Weise involviert war (Steueract. 15). Fehlte es somit von seiten des Steuerpflichtigen am erforderlichen Auftrag bzw. Einverständnis zur alle inländischen Geschäftstellen und Filialen der A-Bank umfassenden Bescheinigung, durfte die Beschwerdeführerin wegen des Bankgeheimnisses keine solche Bescheinigung ausstellen. Bei dieser Rechtslage hatte die Beschwerdeführerin auch keine Veranlassung, von der Steuerverwaltung wiedererwägungsweise eine Einschränkung der Auskunftspflicht zu verlangen. Es kann ihr somit auch hier keine schuldhafte Verletzung von Mitwirkungspflichten vorgeworfen werden.

bb) Bei dieser Ausgangslage kann offenbleiben, ob die verlangte Bescheinigung angemessen war und inwieweit die Angemessenheit im vorliegenden Verfahren noch hätte überprüft werden dürfen. Da indes anzunehmen ist, dass die Steuerverwaltung im Nachgang zum vorliegenden Entscheid den Steuerpflichtigen zur Einverständniserklärung bzw. zur Einreichung einer Bankbescheinigung im hier umstrittenen Ausmass anhalten wird, fügt das Gericht folgende grundsätzlichen Bemerkungen an:

- Die Frage der Angemessenheit kann der einer Auflage opponierende Steuerpflichtige üblicherweise im gegen ihn gerichteten Ordnungsbussen- oder Ermessenstaxationsverfahren überprüfen lassen. Es ist nun durchaus vorstellbar, dass der Steuerpflichtige einerseits die Beweisauflage für unangemessen hält, anderseits aber weder eine Ordnungsbusse noch eine Ermessenstaxation riskieren will, also sozusagen unter Vorbehalt der Angemessenheit sein Einverständnis zur indirekten Bescheinigung durch seinen Vertragspartner abgibt. Die Steuerverwaltung wird zu prüfen haben, ob in Fällen wie vorliegend nicht ein Zwischenbescheidverfahren im Sinne von § 36 Abs. 1 lit. b VRP i.V.m. § 7 VVzStG (nGS 105a) und § 2 VVzBdBSt (nGS 121) (vgl. auch Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, Art. 112 N 5) durchzuführen ist.

- Die Angemessenheit ist aufgrund der konkreten Umstände zu überprüfen. Die generelle Tendenz, Vermögenswerte administrativ auf verschiedene Geschäftsstellen ein und derselben Bank zu verteilen, genügt als Begründung einer umfassenden Bescheinigungspflicht nicht. Die ausgewiesenen Verdachtsmomente sind dem für den Steuerpflichtigen zu erwartenden Aufwand gegenüberzustellen. Die Aufwandpositionen hat der Pflichtige auszuweisen. Es ist der Bank anzuraten, ihren Kunden rechtzeitig auf die allfälligen Kosten einer Bescheinigung aufmerksam zu machen. Je konkreter und schwerwiegender die Verdachtsmomente der Falschdeklaration nun sind, umso eher hat der Steuerpflichtige Unkosten und Umständlichkeiten in Kauf zu nehmen. Kann die Bank die Unkosten aus vertragsinternen Gründen nicht auf den Bankkunden abwälzen, befreit dies nicht von der Bescheinigungspflicht. Sie hat grundsätzlich die vom Steuerpflichtigen mit oder ohne Zwischenbescheidverfahren anerkannte steuerrechtliche Relevanz zu akzeptieren. Insofern ist es nicht von Belang, ob sich das Bankinstitut die unbestreitbaren Vorteile einer zentralen EDV zunutze macht bzw. machen kann (vgl. auch Erw. 1 lit. f). Letzteres kommt allenfalls indirekt beim Ausweis der Aufwandpositionen durch den Steuerpflichtigen zur Geltung.

- Aufgrund der eingeholten Auskünfte von der Eidg. Bankenkommission vom 1.7.1985 lassen sich im Zusammenhang mit der Angemessenheitsproblematik zwei Aussagen als gesicherte Erkenntnisse qualifizieren. Zum einen darf die Bank vom Bankkunden eine besondere Gebühr in Rechnung stellen, zum anderen besteht keine öffentlichrechtliche Verpflichtung zur zentralen Datenerfassung (betr. Passivgeschäfte und Depots). Diesen Aussagen ist die Bemerkung anzufügen, dass dem Art. 90 Abs. 5 BdBSt nicht entgegensteht. Das heisst mit anderen Worten: Das Bundessteuerrecht verlangt in Art. 90 Abs. 5 keine kostenlose Bescheinigung von auskunftspflichtigen Dritten (im Gegensatz zu Art. 90 Abs. 1 BdBSt, wo Kostenlosigkeit stipuliert ist) und auch keine zentrale Datenerfassung.

Weniger zwingend sind die Ausführungen der Eidg. Bankenkommission zur Frage, ob die erforderlichen Daten bei der A-Bank zentral gespeichert und auch EDV-mässig zentral abzurufen seien. Sie liess sich zwar wie folgt verlauten:

"Nach unseren Erfahrungen trifft die Behauptung der A-Bank zu, dass bei grösseren Banken die zur Abgabe einer sämtliche schweizerischen Filialen umfassenden Vollständigkeitserklärung erforderlichen Daten nicht zentral gespeichert und abrufbar sind, folglich also eine Umfrage bei den Filialen mittels Rundschreiben durchgeführt werden müsste. Die von der A-Bank (S. 13 der Beschwerdeschrift, Ziff. 4 Abs. 1) genannten Gründe, welche gegen eine vollständige Automatisierung und Zentralisierung aller Bankdaten sprechen, werden uns auch von anderen Banken bestätigt, obwohl die zentrale Erfassung technisch mit entsprechendem Aufwand wohl erreicht werden könnte. Nebst dem Diskretionsbedürfnis und dem Schutz vor Missbräuchen durch ungetreue Mitarbeiter wurde uns als weiterer Grund der Schutz vor terroristischen Anschlägen auf eine zentrale EDV-Anlage genannt."

Zunächst müsste abgeklärt werden, inwieweit die Eidg. Bankenkommission kraft ihres Amtes in die Lage versetzt ist,

den EDV-mässigen Organisationsablauf einer Grossbank einzusehen. Je nachdem sind ihre Erkenntnisse als eigene oder nur mittelbare stärker oder geringer zu gewichten. Die verschiedenen Argumente gegen eine zentrale Speicherung der Passivgeschäfte und Depots sind im übrigen zwar nachvollziehbar, aber keineswegs zwingend. Indem die EDV einmal eingeführt ist, ist auch die Gefahr des Datenmissbrauchs gegeben, mit oder ohne zentrale Speicherung; ganz abgesehen davon drängt sich im Aktivgeschäft gestützt auf das Bankengesetz eine zentrale Erfassung geradezu auf (Art. 4bis BankG, vgl. Schreiben der Eidg. Bankenkommission vom 1.7.1985). Es leuchtet deshalb nicht ganz ein, weshalb man im Passivgeschäft nicht gleichzieht und die organisatorischen Vorteile (Pfand- und Verrechnungsrecht/ Aufsicht über Filialen/ aktueller Gesamtüberblick) ausnützt und die allenfalls damit erhöhte Missbrauchsgefahr mit adäquaten technischen und personellen Vorkehren zu neutralisieren versucht. Folgt man den Ausführungen des Zürcher Obergerichts, II. Zivilkammer, in einem Entscheid vom 22.7.1981 betreffend Zuständigkeit von Filialorten beim Arrestvollzug (publiziert in Blätter für zürcherische Rechtsprechung, Band 80, S. 87 ff.), so ist die zentrale Datenerfassung im Bankgeschäft kein Tabu. (Dass eine zentrale aber nicht lückenlose Registrierung der fraglichen Bankgeschäfte vorhanden ist, muss man sinngemäss selbst aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin entnehmen; vgl. Steueract. 17, S. 2, Beschwerdeschrift S. 13, Ziff. 4.) In den Parteiausführungen lässt eine zürcherische Grossbank nämlich erklären, dass die zentrale EDV ein Dienstleistungsbetrieb für die Zweigniederlassungen sei, also ein Arbeitsmittel, nicht jedoch die Buchhaltung selber. Der Computer verschaffe dem Hauptsitz keinen absoluten Ueberblick über die Beziehungen der Zweigniederlassungskunden; so habe er keine Kenntnis von Pseudonymkonten bei den Filialen, das Zentralregister lasse sich auch kaum à jour halten und vor jedem Irrtum schützen; Anfragen von Erben eines Kunden könne der Hauptsitz regelmässig erst aufgrund von Auskünften der Filialen beantworten, die er von diesen auf dem Zirkularweg

beziehe (BZR 80, S. 90). Interessant an diesen Ausführungen ist, dass dort die hier geltend gemachten Einwände gegen die zentrale Datenerfassung (Missbrauch) offenbar keine Rolle spielten. Dass der absolute Ueberblick nicht möglich ist, muss, den Ausführungen jener Grossbank folgend, organisatorischen Gründen zugeschrieben werden. Nach Ansicht der Eidg. Bankenkommission wiederum sollten die technischen Probleme bei der zentralen Datenerfassung allerdings lösbar sein. Aus all diesen Ueberlegungen ergibt sich somit, dass weitere Beweiserhebungen durchgeführt werden müssten, um die Richtigkeit des von der Beschwerdeführerin in casu behaupteten Aufwandes zu verifizieren. Insbesondere müsste man bei der Beschwerdeführerin konkret abklären, inwieweit EDV-mässig die zentrale Registrierung der fraglichen Bankgeschäfte eingeführt wurde bzw. welche Art Geschäfte aus welchen Gründen nicht zentral registriert sind. Im weiteren wäre dann zu prüfen, ob die Angaben der zentralen Registrierung im konkreten Anwendungsfall genügten oder doch eine erhebliche Aufwandminderung mit sich bringen könnten.

3. Aufgrund vorstehender Erwägungen ist in Gutheissung der Beschwerde die angefochtene Bussenverfügung aufzuheben. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Gerichtskosten dem Staat aufzuerlegen. Parteikosten sind im kantonalen Beschwerdeverfahren keine zu entschädigen (Art. 133 Abs. 2 i.V.m. Art. 106, 111 Abs. 3 BdBSt). Die Beschwerdeführerin hätte zudem nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts auch keinen Anspruch auf Parteientschädigung, da sie sich im vorliegenden Verfahren weder durch einen zur gewerbsmässigen Vertretung befugten Rechtsanwalt noch durch einen Steuerberater im Sinne von § 15 Abs. 3 VRP vertreten liess (EGV-SZ 1982, S. 6 f).

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Juli 1986 i.S. I. (VGE 317/83)

Steuerhinterziehung, versuchte: Mitwirkung des Treuhänders/ Steuervertreters (§ 89 StG); Strafverfolgung: Unterbrechung der Verjährungsfrist (§ 93 Abs. 4 i.V.m. § 97 Abs. 1 StG; Art. 72 Ziff. 2 StGB); Parteivertretung durch ausserkantonale Anwälte in Abgabesachen vor Verwaltungsgericht (§ 15 Abs. 3 VRP)

Erwägungen:

A) Am 20.7.1979 verstarb C., welcher in der Gemeinde A. ein Baugeschäft betrieben hatte. In der Folge wurde das Baugeschäft von der Erbengemeinschaft des Verstorbenen weitergeführt. I., welcher in S. seit vielen Jahren als Selbständigerwerbender ein Treuhandbüro betreibt, erstellte einen Geschäftsabschluss für den Zeitraum vom 1.8.1979 bis zum 31.12.1980 (17 Monate). Die Erbengemeinschaft, welche gemäss § 15 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) das anfallende Geschäftseinkommen gemeinsam zu versteuern hat, deklarierte in ihrer Steuererklärung 1981/82, datiert vom 28.10.1981, basierend auf der von I. erstellten Erfolgsrechnung 1979/80 (1.8.1979 - 31.12.1980) ein auf ein Jahr umgerechnetes Geschäftseinkommen von Fr. 24 790.--. Das gesamte steuerbare Einkommen wurde in der Deklaration vom 28.10.1981 mit Fr. 29 294.-- und das steuerbare Vermögen mit Fr. 133 299.-- angegeben.

Bei der Veranlagung wurden gegenüber den Selbstangaben folgende Aufrechnungen vorgenommen:

a) Einkommen

Reingewinn 1979/80 (17 Monate)	Fr. 38 465.--
+ nicht abgegrenzter Aufwand	
Zins Darlehen KBS ... (1979 Fr. 14 687.50) 7 Monate (275 Kto/Darlehen/...)	Fr. 8 567.--
Zins Darlehen KBS ... (1979 Fr. 7 250.--) 7 Monate (Kt.Krt. ... bezahlt = Buchhaltungskto. Nr. 261)	Fr. 4 229.--
Zins Darlehen KBS ... (1.7.-31.12.1979 Fr. 13 456.--) 1 Monat (Kt.Krt. Nr. ... = Kt.Nr. 26)	Fr. 2 242.--
Schuldzinsen Kontokorrent (1.7.1979-30.9.1979) 1 Monat	Fr. 6 930.--
Rechnung P. AG (26.1.1979)	Fr. 6 709.--
Reingewinn inklusiv Aufrechnung der Abgrenzungen für die Zeit vom 22.7.1979-31.12.1980	Fr. 67 142.--
Total Reingewinn pro Jahr	Fr. 47 394.--
+ ausserordentlicher Aufwand Renovationskosten Liegenschaft ...	Fr. 29 000.--
	Fr. 76 394.--
./. geschäftliche Kapitalerträge	Fr. 2 361.--
Total Einkommen aus Geschäftstätigkeit	Fr. 74 033.--

b) Vermögen

Steuerbares Vermögen gemäss Selbstdeklaration	Fr. 133 299.--
+ Aufrechnung Abzug Betriebsinventar	Fr. 10 000.--
+ Aufrechnung Liegenschaften	Fr. 392 780.--
+ Aufrechnung Wertschriften	Fr. 4 200.--
Steuerbares Vermögen	Fr. 540 279.--

B) Nach Rechtskraft der am 28.5.1982 eröffneten Steuerveranlagung 1981/82 teilte die Kantonale Steuerkommission der Erbengemeinschaft mit, dass gegen sie ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eingeleitet werde. I. wurde am 25.11.1982 dahingehend informiert, dass gegen ihn als Buchhalter und Steuervertreter der Erbengemeinschaft ein Verfahren wegen Mitwirkung bei einer versuchten Steuerhinterziehung eingeleitet werde.

Am 18.1.1983 erliess die Kantonale Steuerkommission gegenüber I. folgende Bussenverfügung:

"1. I., eidg. dipl. Buchhalter, Treuhänder, ..., wird wegen vorsätzlicher Mitwirkung bzw. Hilfeleistung zu einer versuchten Steuerhinterziehung mit einer Busse im Sinne von § 89 StG von Fr. 1 000.-- belegt.

2. Dieser Betrag ist innert 60 Tagen nach Rechtskraftbeschreitung an die Staatskasse des Kantons Schwyz mittels beiliegendem Einzahlungsschein zu bezahlen.

3. Gegen diese Bussenverfügung kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schriftlich und begründet Beschwerde erhoben werden."

C) Mit Eingabe vom 18.4.1983 erhob Rechtsanwalt Dr. E. im Auftrag des Gebüssten fristgerecht gegen die am 17.3.83 versandte Bussenverfügung Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag:

"1. Die Beschwerde sei gutzuheissen und die angefochtene Bussenverfügung aufzuheben.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Schwyz."

D) Mit Vernehmlassung vom 28.4.1983 beantragt die Kantonale Steuerkommission:

"1. Die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen.

2. Unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers.

3. Eventualiter sei die Busse im Sinne einer reformatio in peius nach Ermessen des Verwaltungsgerichts zu erhöhen."

E) Nach Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels durch die Gerichtsleitung nahmen die Parteien unter Aufrechterhaltung ihrer Anträge mit Replik vom 31.5.1983 und Duplik vom 22.6.1983 nochmals zur Sache Stellung.

F) Am 14.12.1983 reichte die Kantonale Steuerkommission unter Hinweis auf die Offizialmaxime eine weitere Beweiseingabe ein, worin sie unter Hinweis auf die Steuerakten des W. geltend machte, der Beschwerdeführer habe in einem weiteren Falle versucht, einen unzulässigen Abzug von Zinsen vorzunehmen, womit vorsätzliches Handeln des Beschwerdeführers im vorliegenden Fall zweifelsfrei erstellt sei. Im weiteren machte die Steuerkommission geltend, der Beschwerdeführer sei bereits im Kanton Uri wegen unrichtigen Belastungsbuchungen bei Klienten mündlich ermahnt worden.

Das Verwaltungsgericht richtete hierauf eine Anfrage an die Steuerverwaltung des Kantons Uri. In der Antwort vom 25.6.1984 weist die Steuerverwaltung Uri darauf hin, Herr I. habe mehrmals mündlich ermahnt werden müssen, die Verbuchung privater Unkosten als Geschäftsaufwand zu unterlassen. Zum Teil seien auch solche Aufwendungen als Geschäftsunkosten verbucht worden, die von den Steuerpflichtigen selbst eindeutig als "Privat" bezeichnet worden seien. Bussen gegenüber Herrn I. seien aber keine

ausgefällt worden und in den letzten Jahren habe man mit ihm keine eigentlichen Probleme mehr gehabt.

G) Mit Eingabe vom 13.11.1984 nahm Dr. E. innert erstreckter Frist zur Beweiseingabe der Kantonalen Steuerkommission, zur amtlichen Auskunft der Steuerverwaltung Uri und zu den neu aufgelegten Akten Stellung. Er machte darin geltend, die neue Beweiseingabe und die aufgelegten Akten lieferten keinerlei Indiz, geschweige denn einen Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer im Falle der Erbengemeinschaft C. vorsätzlich versucht habe, Steuern zu hinterziehen.

Die Kantonale Steuerkommission nahm ihrerseits mit Eingabe vom 17.1.1985 Stellung zum Beweisergebnis und hielt an ihrem früheren Antrag und der Begründung fest.

H) Ohne Anordnung eines weiteren Schriftenwechsels nahm Dr. E. am 23.1.1985 zur Eingabe der Kantonalen Steuerkommission vom 17.1.1985 Stellung.

Erwägungen:

1. § 93 StG normiert im Hinblick auf die Befristung und Verjährung der Strafverfolgung in Steuersachen:

"1 Das Recht, eine Strafverfolgung einzuleiten, erlischt

a) bei Verletzung von Verfahrenspflichten und versuchter Steuerhinterziehung ein Jahr nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens, in dem die Uebertretung begangen wurde;

b) bei vollendeter Steuerhinterziehung 6 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte,

oder 6 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde. Für nichtperiodische Steuern ist § 85 Abs. 4 sinngemäss anwendbar.

[2]Die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens oder der Strafverfolgung wegen eines Steuervergehens gilt zugleich als Einleitung der Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung.

[3]Die Strafverfolgung der vollendeten Steuerhinterziehung verjährt nicht, solange die hinterzogene Steuerforderung nicht verjährt ist.

[4]Die Strafverfolgung der übrigen Uebertretungen verjährt 2 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie eingeleitet wurde."

Der Vertreter des Beschwerdeführers macht mit Schreiben vom 4.3.1986 geltend, die behauptete Uebertretung sei nach § 93 Abs. 4 StG inzwischen verjährt, da mehr als zwei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Strafverfolgung eingeleitet worden sei, verflossen seien. Das Strafverfahren sei mit Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 25.11.1982 eingeleitet worden. Zutreffend ist der Hinweis auf das Einleitungsdatum des Strafverfahrens gegen den Beschwerdeführer. Indessen ist die Verjährung - wie im folgenden darzulegen ist - noch nicht eingetreten.

a) In Blumenstein, System des Steuerrechts, 1971, S. 336, wird ausgeführt, die Verjährungsfrist könne in bezug auf die Strafverfolgung ohne zeitliche Grenzen immer wieder unterbrochen werden. Es gebe keine absolute Verjährung. Diese Feststellung gilt allerdings wohl nur für die Verfolgung von Uebertretungen fiskalischer Bundesgesetze (vgl. BGE 89 IV 163; 88 IV 91; 74 IV 26). In bezug auf das kantonale Fiskalstrafsteuerrecht ist festzuhalten, dass der vierte

Teil des StG die Fragen um die Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung nicht regelt. Es sind deshalb gemäss § 97 Abs. 1 StG die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) anwendbar. Nach Art. 72 Ziff. 2 StGB wird die Verfolgungsverjährung unterbrochen durch jede Untersuchungshandlung einer Strafverfolgungsbehörde oder Verfügung des Gerichts gegenüber dem Täter, namentlich durch Vorladungen, Einvernahmen, durch Erlass von Haft- oder Hausdurchsuchungsbefehlen sowie durch Anordnung von Gutachten, ferner durch jede Ergreifung von Rechtsmitteln gegen einen Entscheid. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Strafverfolgung ist jedoch in jedem Fall verjährt, wenn die ordentliche Verjährungsfrist bei Uebertretungen um ihre ganze Dauer überschritten ist (Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB).

Die Strafverfolgungsverjährungsfrist gemäss § 93 Abs. 4 StG bewegt sich zwischen zwei und drei Jahren, je nachdem, ob diese zu Beginn oder gegen das Ende eines Jahres eingeleitet wird. Vorliegend erfolgte die Einleitung des Verfahrens am 25.11.1982. Sie endigte am 31.12.1984 und dauerte somit 2 Jahre, 1 Monat und 5 Tage.

Das Bundesgericht hat erklärt, dass Art. 72 Ziff. 2 StGB gewisse Lücken enthalte, die vom Richter auszufüllen seien (BGE 69 IV 156 ff. und 71 IV 233 ff.). In BGE 69 IV 156 wird festgehalten, dass der Vorladung im Strafverfahren die Fristansetzung zur Vernehmlassung im Zivilprozess und der Einvernahme des Beschuldigten auch dessen schriftliche Vernehmlassung entspreche (vgl. auch Revue valaisanne de jurisprudence 1977, 412 und 1975, 342 mit Hinweisen). Analog verhält es sich im Verwaltungsprozess.

Vorliegend erfolgten in der zweiten Jahreshälfte 1984 zahlreiche Unterbrechungshandlungen, so die Fristansetzung vom 5.7.1984, 10.10.1984 und Erstreckung vom 30.10.1984. Eine weitere Unterbrechungshandlung stellte die schriftli-

che Stellungnahme von Dr. E. zu den beigezogenen Akten und Auskünften vom 13.11.1984 dar, ebenso wie die Stellungnahme zur Eingabe der Kantonalen Steuerkommission vom 23.1.1985. Somit erstreckt sich die Strafverfolgung um die maximal zulässige Dauer und endigt erst anfangs Februar 1987. Es ist deshalb in der Sache zu entscheiden.

2. ...

3. Die Vorinstanz weist in ihrer Duplik darauf hin, dass der Vertreter des Beschwerdeführers keine Berufsausübungsbewilligung für den Kanton Schwyz besitze. Nach § 15 Abs. 3 VRP sind zur gewerbsmässigen Vertretung im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht nur die im Kanton Schwyz zur Berufsausübung zugelassenen Rechtsanwälte befugt. In Angelegenheiten der Sozialversicherung und der öffentlichen Abgaben sind auch Steuerberater zur gewerbsmässigen Vertretung zugelassen. Nachdem Steuerberater ohne irgendwelche Berufsausübungsbewilligung zur gewerbsmässigen Vertretung in Abgabe- und Sozialversicherungsangelegenheiten zugelassen sind, besteht nach Auffassung des Gerichtes keine Veranlassung, die im gleichen Gebiet tätigen ausserkantonalen Anwälte einer Bewilligungspflicht zu unterstellen. Dies umso weniger, als bei den Anwälten im Gegensatz zu den Steuerberatern gestützt auf die Erteilung eines ausserkantonalen Anwaltspatentes eine erhebliche Gewähr für deren Sachkompetenz zur Wahrnehmung einer ordnungsgemässen Parteivertretung vorhanden ist. Nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts werden deshalb im Abgabe- und Sozialversicherungsrecht auserkantonale Anwälte als Parteivertreter auch zugelassen, wenn sie nicht über eine kantonsgerichtliche Berufsausübungsbewilligung verfügen.

4. Die Bestrafung des Beschwerdeführers erfolgte gestützt auf § 89 des kantonalen Steuergesetzes (StG). Danach wird mit Busse bis zu Fr. 5 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.-- bestraft, wer vorsätzlich

zu einer Verletzung von Verfahrenspflichten oder zu einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine solche bewirkt oder daran mitwirkt. Die Bestrafung erfolgt ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen.

Die Bestrafung nach § 89 setzt - wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat - voraus:

a) in objektiver Hinsicht:

- dass der Steuerpflichtige im Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat;

- dass die Tatsachen, welche der Pflichtige verschwiegen oder inhaltlich unrichtig wiedergegeben hat, für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung waren;

- dass diese Umstände von der zuständigen Instanz vor Inkrafttreten der Steuerveranlagung festgestellt wurden, so dass eine Steuerverkürzung vermieden werden konnte;

- dass der Steuervertreter durch sein Verhalten zu den unrichtigen Angaben beigetragen, dabei mitgewirkt oder diese bewirkt hat.

b) in subjektiver Hinsicht:

- Subjektiv erfordert die Bestrafung ein vorsätzliches Verhalten des Steuervertreters.

Nicht erforderlich ist dagegen, wie § 89 Abs. 1 StG ausdrücklich festhält, dass auch der Steuerpflichtige mit einer Busse bestraft wird oder dass das Verfahren gegen diesen bereits abgeschlossen ist. ... Mit der Neufassung des Strafsteuerrechts im Kanton Schwyz hat der Gesetzgeber im

Jahre 1978 in Anlehnung an Art. 206 des harmonisierten Mustergesetzes einen selbständigen Straftatbestand geschaffen, der bewusst über den im gemeinen Strafrecht geltenden Grundsatz der sogenannten Akzessorietät hinaus geht und mit dem die Möglichkeit geboten ist, den Steuervertreter selbständig ins Recht zu fassen.

5. Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer der Erfolgsrechnung vom 1.8.1979 bis 31.12.1980 die gesamten für das Jahr 1979 aufgelaufenen Schuldzinsen belastet hat. Damit wurde der Betriebsgewinn auf unzulässige Art und Weise geschmälert, indem Betriebsaufwendungen, die nicht auf den Zeitraum der Geschäftsführung durch die Erbengemeinschaft entfallen, berücksichtigt wurden. Der Beschwerdeführer anerkennt diesen Sachverhalt ausdrücklich, indem er ausführt, dass die bis zum 31.7.1979 aufgelaufenen Schuldzinsen nicht der Jahresrechnung 1979/80 der Erbengemeinschaft hätten belastet werden dürfen. Vielmehr hätten sie in der Eingangsbilanz als Passiven aufgeführt werden müssen, in welchem Fall sie beim Jahresabschluss per 31.12.1980 automatisch erfolgsneutral verbucht worden wären. Die Vorinstanz legt in der angefochtenen Verfügung zutreffend dar, dass die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen zur Bestrafung des Beschwerdeführers nach § 89 StG erfüllt sind. Nachdem der Beschwerdeführer diesbezüglich nichts bestreitet, erübrigen sich hiezu weitere Ausführungen.

6. Bestritten wird vom Beschwerdeführer hingegen, dass er sich bei der Erstellung des Jahresabschlusses der unrichtigen Verbuchung der Schuldzinsen bewusst war und dass er diese Zinsen in der Absicht, eine Steuerverkürzung zu erreichen, der Jahresrechnung der Erbengemeinschaft belastete. Strafbar nach Art. 89 StG ist nur, wer wissentlich und willentlich, d.h. vorsätzlich handelt. Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben oder hier der Falschverbuchung bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein. Dazwischen

liegt ein Vermutungsschluss, von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, auch willentlich handelt (R. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, 114/115).

Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Beschwerdeführer sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Die Verhältnisse des Einzelfalles müssen so liegen, dass das Vorgehen des Beschwerdeführers nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Der Hinterziehungsversuch bzw. die Mitwirkung hiezu in der Funktion als Steuervertreter ist nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit der Angaben von der Steuerbehörde leicht festgestellt werden konnte; denn es kann mit der Möglichkeit gerechnet werden, dass die Behörde auf die Angaben in der Steuererklärung abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (BGE vom 14.9.1984 in StR 1986, 312 = ASA 54, 463 E. 3a; BGE 100 Ib 480/1 E. 2).

Der Nachweis des Vorsatzes darf also vorliegend als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Beschwerdeführer sich der Unrichtigkeit der Verbuchung der gesamten Schuldzinsen des Jahres 1979 unter dem Aufwand bewusst war. Dieses Bewusstsein um die falsche Verbuchung lässt sich nur schwer direkt nachweisen. Es kann indessen allenfalls aus objektiven Umständen abgeleitet werden. Liegen diese derart, dass das Vergehen des Beschwerdeführers nur mit der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann, dann bedienen sich die Veranlagungsbehörden und Gerichte der weiteren Er-

fahrungstatsache, das äusserlich wahrnehmbare Handeln deute darauf hin, dass die Hinterziehung beabsichtigt sei. Einer natürlichen Vermutung für Vorsatz darf nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Fällen zugestimmt werden, in denen die Frage der Steuerbarkeit problemlos ist (BGE vom 7.12.1984 i.S. M. Erw. 3c).

Die Weisungen der Eidg. Steuerverwaltung betreffend Bussen bei Hinterziehungsversuch empfehlen betonte Zurückhaltung bei der Annahme vorsätzlichen Handelns, erlauben jedoch ausdrücklich, den Vorsatz als vorhanden zu betrachten, wenn die unrichtigen Angaben aufgrund einer Buchhaltung erfolgen, die offensichtlich tatsachenwidrige Buchungen wie zu hohe oder fiktive Aufwandposten enthält (H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, 478).

7. Als objektive Umstände, welche auf das Bewusstsein des Beschwerdeführers, dass er tatsachenwidrige Aufwandbuchungen vornahm, schliessen lassen bzw. ihn allenfalls entlasten, fallen vorliegend namentlich in Betracht:

7.1. Der Beschwerdeführer ist eidgenössisch diplomierter Buchhalter. An die Erlangung dieses Titels werden anerkanntermassen hohe fachliche Anforderungen gestellt. Werden grob falsche Verbuchungen - wie sie hier vorgekommen sind - von einem anerkannten Fachmann begangen, so ist eher auf Vorsatz zu schliessen, als wenn die gleichen Fehler von einem buchhalterischen Dilettanten ausgeführt werden. Der Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung, welcher verlangt, dass Aufwand und Ertrag, die zeitraumbezogen anfallen wie Zinsen und Miete, auch entsprechend abgegrenzt und erfasst werden, gehört zu den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung und Bilanzierung, so dass es schwer hält, zu begreifen, dass die Missachtung dieses Grundsatzes einem Fachmann versehentlich unterlaufen kann. Dies gilt insbesondere dann, wenn nicht eine einzige Schuldzinsposition, sondern wenn gleich alle nicht abgegrenzt werden.

7.2. Auf dem Buchhaltungskonto Nr. 70 (Liegenschaftsrechnung: Schuldzinsen, Unterhalt und Versicherungen A-Strasse u.a.) sind folgende Buchungen enthalten:

Datum	Text	Soll
30.01.80	KBS Darl-Zins Nr. ... pro 1979	Fr. 7 250.--
31.12.80	Hyp Zins 80 Darl ...	Fr. 7 800.--

Bei der Verbuchung dieser Zinsen konnte dem Beschwerdeführer nicht entgehen, dass für das Jahr 1979 der gesamte Jahreszins als Aufwand belastet wurde. Dies ergibt sich einerseits aus dem Buchungstext, anderseits aus dem Umstand, dass der Zins für die fünf Monate des Jahres 1979 praktisch gleich hoch war wie der Zins des gleichen Darlehens für das ganze Jahr 1980.

Das Aufwandkonto Nr. 73 (Liegenschaft B-Strasse: Schuldzinsen, Unterhalt, Versicherungen) enthält unmittelbar untereinander folgende Buchungen:

Datum	Text	Soll
31.12.80	KBS Darl-Zins Nr. ... pro 1980	Fr. 16 071.50
31.12.80	Zins Darl KB ... für Personalh	Fr. 14 687.50

Auch bei dieser Verbuchung ist kaum verständlich, dass der Beschwerdeführer nicht bemerkt haben soll, dass zweimal der ganze Jahreszins belastet wurde.

Schliesslich erscheinen im Konto Nr. 75 (Liegenschaftsrechnung Mehrfamilienhaus ...: Unterhalt, Schuldzinsen) folgende Buchungen:

Datum	Text	Soll
31.12.80	KBS Darl-Zins Nr. ... 2 Sem 80 (4 2 81)	Fr. 22 576.50
31.07.80	KBS Darl-Zins Nr. ... 1 Sem 80	Fr. 16 857.40
30.01.80	KBS Darl-Zins Nr. ...	Fr. 13 456.--

Im Gegensatz zu den beiden andern Buchungen ist hier die Falschbuchung weniger ins Auge stechend. Auffallend ist immerhin, dass sich der Beschwerdeführer bei der Verbuchung der Schuldzinsen für das Jahr 1980 Rechenschaft gab, dass es sich um Semesterzinsen handelte, während er dies für den Zins des zweiten Semesters des Jahres 1979 unterliess.

7.3. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung darlegt, wurde neben den Hilfsbüchern für Kasse und Postcheck für die Bank kein eigentliches Hilfsbuch für die Buchungen verwendet. Die Bankbuchungen wurden somit direkt ab den Kontoauszügen der Kantonalbank gebucht. Verfolgt man die Buchung des Darlehenszinses von Fr. 7 250.-- für das Darlehen Nr. ..., so findet man diese Belastung auf dem Konto der Kantonalbank ... unter dem Datum des 30.1.1980. Der Buchungstext der Kantonalbank lautet dabei wie folgt:
"30.1.1980 Buchungscode 15 Darlehenszins Soll Fr. 7 250.--".

Die Vorinstanz argumentiert zutreffend, dass es aufgrund dieses Buchungstextes unmöglich gewesen wäre, auf dem Buchhaltungskonto Nr. 70 den Zins als 1979er Zins zu bezeichnen. Damit der Beschwerdeführer diese Zinszahlung als 1979er Zins verbuchen konnte, musste er somit entweder die Belastungsanzeige der Kantonalbank oder das Heft für Faustpfanddarlehen Nr. ... in Händen gehabt haben. Sowohl aus dem einen wie dem andern Beleg geht aber unmissverständlich hervor, dass es sich bei der Zinszahlung vom 1.2.1980 um den gesamten 1979er Zins im Betrage von Fr. 7 250.-- handelte.

Als weiteres Beispiel führt die Vorinstanz die Buchung auf dem passiven Bestandeskonto 275 an, wo der Zins für das Darlehen Nr. ... wie folgt verbucht wurde:
"Zins 1979 Darlehen KB ... für Personalh, Haben 14 687.50"

Damit der Beschwerdeführer wusste, dass es sich um den Jahreszins 1979 handelte und dass dieser Zins dem Darlehen zugeschlagen wurde, dieses also um den Zinsbetrag erhöht

worden war, musste er auch hier Einblick in Urbelege wie das Faustpfand-Darlehensbüchlein Nr. ... haben.

Diese vorinstanzlichen Feststellungen werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Er wendet dagegen lediglich ein, er hätte, sofern er eine Verkürzung der Steuerlast beabsichtigt hätte, diese Zinsen bestimmt nicht als solche des Jahres 1979 bezeichnet, sondern zur Verschleierung des Sachverhaltes konsequent die Jahreszahl 1979 weggelassen. Es geht indessen nicht an, nur dann eine wissentliche Beihilfe zum Hinterziehungsversuch als erstellt zu betrachten, wenn der Täter mit besonderer Raffinesse vorgegangen ist.

Weiter wendet der Beschwerdeführer ein, die Belastung der ganzen Jahreszinse bei deren Bezahlung in den entsprechenden Konten sei an sich richtig gewesen. Der Fehler habe in der Nichtpassivierung der bis zum Todestag des Erblassers aufgelaufenen Zinsen im Vermögensstatus und in der Eingangsbilanz der Erbengemeinschaft gelegen. Wären diese Zinsen in der Eingangsbilanz der Erbengemeinschaft als transitorische Passiven aufgeführt und von der Bilanz auf die einzelnen Konten vorgetragen worden, so wären sie beim Jahresabschluss per 31.12.1980 trotz Belastung der vollen Zahlungen in den entsprechenden Konten automatisch unberücksichtigt geblieben. Diese Argumentation ist an sich richtig. Hingegen gilt es dagegen einzuwenden, dass, wenn sich der Beschwerdeführer - was aufgrund der vorangehenden Ausführungen als nachgewiesen anzunehmen ist - bewusst war, dass er die gesamten Jahresschuldzinsen 1979 in den entsprechenden Aufwandkonten buchte, bei der Vornahme dieser Buchungen unbedingt merken musste, dass diese Buchungen nur periodengerecht waren, wenn die entsprechende Passivierung in der Eingangsbilanz mit den entsprechenden Gegenbuchungen in den Konten der Erfolgsrechnung auch tatsächlich erfolgte. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer voll bewusst die Ganz-

belastete und bei der Vornahme dieser Buchungen nicht gemerkt haben will, dass die zur Abgrenzung der nicht auf die Geschäftsperiode erfolgenden Buchungen bei der Eröffnung der Buchhaltung nicht erfolgten, ist unglaubwürdig.

Der Vertreter des Beschwerdeführers macht zutreffend geltend, dass die Marchzinsen schon in dem per 31.7.1979 erstellten Vermögensstatus (Erbschaftsinventar), welcher der Gemeindekanzlei A. habe eingereicht werden müssen, nicht als Passiven enthalten gewesen seien. Dies sei darauf zurückzuführen, dass die Unterlagen, die dem Beschwerdeführer zur Erstellung des Status zur Verfügung standen, sehr dürftig gewesen seien und nur mit grossen Schwierigkeiten hätten beschafft werden können, während anderseits der Status rasch habe erstellt werden müssen, da die Gemeindekanzlei A. auf dessen rasche Einreichung gedrängt habe. Hiezu ist zu bemerken, dass das Wissen um das Vorhandensein von Bankdarlehen genügt, um zu wissen, dass auf diesen Darlehen Zinsen bezahlt werden. Diese einfache Ueberlegung bedarf keiner buchhalterischen Kenntnisse. Die Frage, weshalb der Beschwerdeführer es unterliess, im Status per 31.7.1979 die Schuldzinsen zu passivieren, braucht indessen nicht weiter geprüft zu werden; denn - wie bereits erwähnt - hätte er spätestens bei der Verbuchung der Jahresschuldzinsen 1979 diesen bei der Aufstellung des Status begangenen Mangel entdecken müssen.

7.4. Der Präsident der Steuerkommission hielt in einer Aktennotiz vom 6.9.1982 zu einer mit dem Beschwerdeführer geführten Besprechung vom 2.9.1982 was folgt fest:

"Ich weise vor allem darauf hin, dass er die Schuldzinsen zu Unrecht bei der Buchhaltung der Erbengemeinschaft in Abzug gebracht habe. Diese Tatsache wird von ihm keineswegs bestritten. Er macht vielmehr geltend, dass man diese Schuldzinsen bei der Veranlagung von Herrn C. sel. nicht berücksichtigt habe. Unter diesen Umständen habe er es als sein

gutes Recht angesehen, dass er diese Zinsen habe in Abzug bringen können."

Der Beschwerdeführer macht geltend, diese Aktennotiz sei nicht richtig und beruhe vermutlich auf einem Missverständnis. Richtig sei, dass er sich anlässlich der erwähnten Besprechung vom 2.9.1982 der Unrichtigkeit der erfolgten Buchung bewusst gewesen sei. Das genüge jedoch für den Nachweis und die Annahme eines vorsätzlichen Hinterziehungsversuches nicht. Dass sich der Beschwerdeführer bei der Verbuchung der Schuldzinsen oder der Erstellung des Jahresabschlusses bewusst gewesen sei, dass es sich bei den im Laufe der Rechnungsperiode bezahlten Schuldzinsen zum Teil um Marchzinsen handelte, die nicht der Erfolgsrechnung belastet werden durften, sei nicht nachgewiesen und sei tatsächlich nicht der Fall gewesen. Er sei sich erst im Verlaufe des Veranlagungsverfahrens betreffend die Erbengemeinschaft durch den bezüglichen Vorhalt des Einschätzungsbeamten bewusst geworden, dass es sich zum Teil um Marchzinsen gehandelt habe, die nicht in der Erfolgsrechnung hätten verbucht werden dürfen. Dafür, dass die Marchzinsen tatsächlich aus Versehen der Erfolgsrechnung belastet worden seien, spreche die Tatsache, dass auch die ganzen Aktivzinsen des Jahres 1979 der Erfolgsrechnung gutgeschrieben worden seien. Nachdem bei korrekter Verbuchung der Aktivzinsen sich der steuerbare Reingewinn um weniger als Fr. 1 000.-- reduziert hätte, während die nicht abgegrenzten Aufwendungen insgesamt Fr. 28 677.-- ausmachten, kann aus dem Umstand der Nichtabgrenzung der Aktivzinsen nichts zugunsten des Beschwerdeführers abgeleitet werden. Wären die Aktivzinsen, nicht aber die Passivzinsen ordnungsgemäss abgegrenzt worden, so wäre die Manipulation bei einer Buchprüfung zu offensichtlich geworden.

Für die wissentliche Nichtabgrenzung der Passivzinsen spricht aber vor allem auch die erste Stellungnahme des Beschwerdeführers, nachdem seiner Klientschaft (Erbengemein-

schaft) am 30.6.1982 die Einleitung eines Strafverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung eröffnet wurde. In seinem Schreiben vom 13.7.1982 (...) erwähnt der Beschwerdeführer mit keinem Wort, dass die Nichtabgrenzung der Passivzinsen auf einem buchhalterischen Versehen beruhe, sondern er begründet die seiner Ansicht nach mangelnde Strafbarkeitsvoraussetzung ausschliesslich damit, dass demzufolge in der Vorperiode (beim Erblasser) das Einkommen zu hoch erfasst worden sei. Wörtlich führt er aus:

"Sodann schreiben Sie, dass Schuldzinsen für die Zeit vom 1.1.1979 bis 31.7.1979 im Abschluss vom 1.8.1979 bis 31.12.80 enthalten sind. Das trifft zu, jedoch ist zu bedenken, dass demzufolge in der Vorperiode das Einkommen zu hoch erfasst wurde, weil dort Halbjahreszinsen nicht berücksichtigt wurden. Durch den Todesfall des Herrn C. ergeben sich diese Abgrenzungs-Schwierigkeiten."

Die Aktennotiz vom 2.9.1982 liegt durchaus auf der Linie der ersten Stellungnahme vom 13.7.1982. Es fällt weiter auch auf, dass er selbst in seinem Schreiben vom 13.12.1982 lediglich ausführt "Wie können Sie für Marchzinse eine Hinterziehung konstruieren, nachdem diese Marchzinsen nachweisbar bei der vorangehenden Veranlagung nicht als Aufwand angerechnet wurden?"

Der Beschwerdeführer war sich voll bewusst, dass er eine Erfolgsrechnung für lediglich 17 Monate aufstellte. Die Buchhaltung ist betitelt mit "Buchhaltung pro 1979/80 (für 17 Monate)". In der Erfolgsrechnung erfolgen wiederholt ausdrückliche Abgrenzungen für diesen Zeitraum wie "Mietwert Wohnung für 17 Monate", "Mietwert Geschäft für 17 Monate" usw. Der Beschwerdeführer hatte damit ständig vor Augen, dass in der Buchhaltung ein Zeitraum von 17 Monaten zu erfassen war. Weshalb er dann plötzlich beim nahmhaften Posten der Passivzinsen zwei volle Jahre erfasste, ist unverständlich bzw. nur damit erklärbar, dass dieses Vorgehen erfolgte

mit der Absicht, eine Steuerverkürzung zu erreichen. Es liegt auf der Hand, dass der Beschwerdeführer als erfahrener Buchhalter und Steuerberater auf die ersten Vorhaltungen in bezug auf die fehlende Abgrenzung der Passivzinsen betont hätte, dass hier ein Versehen passiert sei, wenn dem so gewesen wäre. Statt dessen verteidigte er diese fehlenden Abgrenzungen mit dem Hinweis, die Passivzinsen vom 1.1. bis 31.7.1979 hätten beim Erblasser nicht mehr abgezogen werden können, weshalb er sich für berechtigt gehalten habe, diese Zinsen der Erfolgsrechnung der Erbengemeinschaft zu belasten. Nach einem bewährten Grundsatz der Beweiswürdigung geniessen jene Sachdarstellungen, die am Anfang eines Verfahrens gemacht werden, in aller Regel höhere Glaubwürdigkeit als Sachdarstellungen, die erst im späteren Verlauf des Verfahrens nach Beizug eines Anwalts vorgetragen werden.

7.5. Der Beschwerdeführer macht geltend, er hätte eine grössere Steuereinsparung erreichen können, wenn in den Buchhaltungen auf dem Anlagevermögen des Erblassers keine Abschreibungen mehr vorgenommen und somit höhere Buchwerte des Anlagevermögens in die Eingangsbilanz der Erbengemeinschaft aufgenommen worden wären. Damit hätte sich das Abschreibungspotential der Erbengemeinschaft erhöht. Die Nichtausnützung dieser Einsparungsmöglichkeit spreche gegen die dem Beschwerdeführer unterschobene Absicht, Steuern zu hinterziehen. Dieser Einwand ist recht hypothetischer Natur, steht doch nicht fest, ob der Verzicht auf Abschreibungen angesichts des Todes des früheren Geschäftsinhabers und im Hinblick darauf, dass die Einkommen der Jahre 1977, 1978 und 1979 (bis zum Todeszeitpunkt) nicht, bzw. nicht mehr voll zur Steuerberechnung herangezogen wurden, von den Steuerbehörden hätte anerkannt werden dürfen. Voraussetzung wäre zumindest gewesen, dass zufolge des Verzichts auf Abschreibungen der Buchwert der Aktiven nicht über den wirklichen Wert stieg (ASA 42, 31; VGE 327/75 vom 20.11.1975, S. 17a; vgl. auch BGE in ER 1986, S. 194 und 197). Der Umstand, dass auf dem Anlagevermögen im Zeitraum 1977 bis

31.7.1979 (mehr als zweieinhalb Jahre) viel geringere und teilweise auch tatsächlich überhaupt keine Abschreibungen vorgenommen wurden im Vergleich zur kürzeren Periode (1.8.79 bis 31.12.80), ist ein Hinweis dafür, dass der Beschwerdeführer die mit der Abschreibungspraxis zulässigen Steuereinsparungsmöglichkeiten durchaus ausgeschöpft hat (vgl. Abschreibungstabellen pro 1977/79 Maschinen/Mobiliar und Werkhalle mit Erfolgsrechnung pro 79/80 der Erbengemeinschaft).

Zusammenfassend ergibt sich, dass dem Beschwerdeführer klar sein musste, dass die vorliegende Buchhaltungssituation einer genauen Abgrenzung der Zinspositionen bedurfte. Es steht aufgrund der objektiven Umstände wie auch namentlich aufgrund der Zugeständnisse, welche der Beschwerdeführer gegenüber dem Vorsteher der Steuerkommission abgab, bevor er anwaltschaftlich vertreten war, mit hinreichender Sicherheit fest, dass der Beschwerdeführer sich der unrichtigen Verbuchung der Schuldzinsen und damit der falschen Gewinnermittlung bewusst war. Die objektiven wie die subjektiven Voraussetzungen zur Bestrafung nach § 89 StG sind damit erfüllt.

8. Mit Beweiseingabe vom 14.12.1983 wies die Vorinstanz auf den Steuerfall O.W. hin. In diesem Fall habe der Beschwerdeführer, ebenfalls als Steuervertreter, versucht, einen unzulässigen Abzug von Zinsen vorzunehmen. Von Interesse dürfte auch sein, dass der Beschwerdeführer bereits im Kanton Uri wegen unrichtiger Belastungsbuchungen bei Klienten mündlich habe ermahnt werden müssen.

a-c) (Frage, ob der Beschwerdeführer im Steuerfall O.W. seine beruflichen Sorgfaltspflichten verletzt hat, offengelassen; red.)

d) Die Steuerverwaltung des Kantons Uri bestätigte auf Anfrage hin, dass der Beschwerdeführer mehrmals mündlich ermahnt worden sei, die Verbuchung privater Kosten als

Geschäftsaufwand zu unterlassen. Bei den festgestellten unrichtigen Buchungen habe es sich vor allem um die Verbuchung von privaten Aufwendungen als Geschäftsunkosten gehandelt; zum Teil auch um solche, die von den Steuerpflichtigen selbst eindeutig als "privat" bezeichnet gewesen seien. In der Regel habe es sich dabei um kleinere Beträge gehandelt. Eine formelle oder schriftliche Verwarnung oder Ermahnung sei nicht erfolgt. Die letzte mündliche Mahnung dürfte ein paar Jahre zurückliegen. In den letzten Jahren habe man mit dem Beschwerdeführer keine eigentlichen Probleme gehabt (vgl. Schreiben Steuerverwaltung Uri vom 25.6.1984). Der Beschwerdeführer bestreitet die Richtigkeit des Berichts der Steuerverwaltung Uri nicht. Es ist ihm beizupflichten, dass dieses Verhalten kein deutliches Indiz dafür ist, dass er im Falle der Erbengemeinschaft C. vorsätzlich versuchte, Steuern durch die Deklaration von zuviel Schuldzinsen zu hinterziehen. Indessen sind dies doch Umstände, welche die Seriosität des Beschwerdeführers als Steuervertreter beeinträchtigen. Hier wie dort liegen buchhalterische Vorkehrungen vor, welche die Erfolgsrechnung mit nicht begründetem Aufwand belasten.

9. (Zur Frage einer reformatio in peius gemäss Eventualantrag der Vorinstanz; red.)

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Zufertigung)

StPS 3/86 Seite 151

Doppelbesteuerung, internationale: Steuerdomizil im internationalen Verhältnis, DBA mit Griechenland (Par. 4 Abs. 1 lit. b und Par. 13 StG; Art. 3 Ziff. 1 lit. b BdBSt; Art. 4 und Art. 27 DBA-G); Zwischenveranlagung (Par. 70 StG; Art. 96 BdBSt)

Ermittlung des Hauptsteuerdomizils im internationalen Verhältnis vor und nach Inkrafttreten des DBA mit Griechenland.

Bei einem Uebergang von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht tritt Gegenwartsbemessung nur ein, wenn und soweit Veränderungen des Steuerdomizils bestimmte Teilfaktoren des Einkommens und Vermögens beschlagen.

Die Reduktion der Arbeitszeit eines selbständigerwerbenden Arztes bildet bei der direkten Bundessteuer keinen Zwischenveranlagungsgrund.

StKE 302-303-85 vom 21. Mai 1986 i.S. B. (Abweisung)

StPS 3/86 Seite 167

Steuerausscheidung, interkommunale (Par. 13 StG i.V.m. Art. 46 BV)

Durch den Verweis in Par. 13 Abs. 2 StG wird das vom Bundesgericht aufgestellte interkantonale Ausscheidungsrecht zu kantonalem Recht für Fragen der interkommunalen Steuerausscheidung.

Bei Elektrizitätswerken hat die Repartition nach der bei Fabrikationsunternehmungen angewandten Methode zu erfolgen.

Ausscheidung der Ertrags- und Kapitalquoten: Führt die Uebernahme der Buchwerte bei der Bewertung der Aktiven zu keiner sachgerechten Lösung, so kann nach Meinung des Verwaltungsgerichts auf andere Bewertungskriterien abgestellt werden, welche im Einzelfall zu einem billigen und gerechten Ergebnis führen. In casu Bewertung teilweise aufgrund der teuerungsbereinigten Anschaffungswerte, teilweise aufgrund der Wiederbeschaffungswerte.

VGE 322-83 vom 24. Januar 1985 i.S. E. AG (Rückweisung)

StPS 3/86 Seite 193

Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden, pauschale Spesenvergütungen (Par. 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Der Nachweis effektiv angefallener Berufsauslagen obliegt dem Steuerpflichtigen. Misslingt diesem der Nachweis, kann eine Schätzung Platz greifen, sofern hinreichende Schätzungsunterlagen vorliegen (Kleinspesenpauschale; Einbezug periodenfremder Beweisunterlagen).

Die Vergütung effektiver Spesen durch den Arbeitgeber nach Abrechnung begründet die (vom Steuerpflichtigen widerlegbare) Vermutung, dass dadurch die gesamten tatsächlichen Gewinnungskosten abgegolten sind.

Anforderungen an den Nachweis geschäftlich bedingter Konsumationsauslagen: Die Belege für Verpflegung und Konsumationen in Gaststätten müssen datiert sein und einen Vermerk tragen, der Aufschluss gibt, wem und in welchem geschäftlichen Zusammenhang was bezahlt worden ist.

StKE 271-85 vom 26. Februar 1986 i.S. A. (Abweisung)

StPS 3/86 Seite 204

Wiederherstellung einer Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses (Par. 73 VRP; Par. 129 GO); Fristenlauf an Sonntagen (Par. 123 Abs. 2 GO); Zwischenveranlagung (Par. 70 StG in der Fassung vom 11.12.1964 und in der neuen Fassung vom 27.5.1982)

Bewilligung eines Gesuchs um Wiederherstellung der Frist zur Leistung des Kostenvorschusses im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren.

Wenn der letzte Tag einer Frist ein öffentlicher Ruhetag ist, endigt die Frist am nächsten Werktag (Par. 4 VRP i.V.m. Par. 123 Abs. 2 GO).

Kantonal gelten seit 1983 die teilweise Aufgabe einer Erwerbstätigkeit sowie der Berufswechsel als ZV-Grund. Unter teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit ist nicht bereits einfacher beruflicher Abstieg, sondern erst die Reduktion der bisherigen Tätigkeit auf eine Teilzeitbeschäftigung zu verstehen. Kein Berufswechsel ist gegeben, wenn ein unselbständigerwerbender Kaufmann im Rahmen einer für den Kaufmann typischen Tätigkeit von einer Branche in eine andere wechselt.

VGE 358-85 vom 24. April 1986 i.S. K. (Abweisung)

StPS 3/86 Seite 211

Beweisverfahren: Zeugeneinvernahme im Steuerhinterziehungsverfahren, Zeugnispflicht des Bankbeamten (Par. 67 StG; Par. 24 VRP i.V.m. Par. 7 VVStG; Art. 47 Abs. 4 Bankgesetz; Par. 132 ZPO)

Grundsätzliche Zulässigkeit von Zeugeneinvernahmen im Veranlagungs- bzw. Hinterziehungsverfahren nach kantonalem Recht (Par. 1 lit. 3 VRP, Par. 24 VRP i.V.m. Par. 7 VVStG). Par. 67 StG regelt die anwendbaren Beweismittel nicht abschliessend.

Im Steuerveranlagungs- und Hinterziehungsverfahren ist der Bankier nach Meinung des Verwaltungsgerichts nur zur Aussage verpflichtet, wenn dies eine besondere Vorschrift des kantonalen oder eidgenössischen Rechts vorsieht. Während sich das Steuergesetz zu dieser Frage ausschweigt, verweist Par. 24 Abs. 3 VRP auf die Vorschriften der ZPO. Aus der Nichterwähnung des Bankiers in Par. 132 ZPO glaubt das Verwaltungsgericht nicht auf die Statuierung eines dem Bankgeheimnis vorgehenden Zeugnis- und Auskunftspflicht schliessen zu können.

VGE 328-85 vom 11. Dezember 1985 i.S. R. und Kantonalbank S. (Gutheissung)

Verdeckte Gewinnausschüttung; Steuerhinterziehung, vollendete, und Mitwirkung daran (Par. 38 Abs. 1 lit. b, Par. 87 f. StG, Art. 49 Abs. 1 lit. b, Art. 129, Art. 130 Abs. 4 BdBSt)

Sieht ein Aktienveräusserungsvertrag vor, dass die AG (deren Aktien die Hand wechseln) den Kaufpreis bezahlt, indem der Käufer unbegründete Spesenforderungen (verdeckte Gewinnausschüttungen), die ihm gegen die AG zustehen, mit Forderungen gegenüber den drei deutschen Aktienveräusserern verrechnet, welche (Forderungen) der AG gegenüber den Veräusserern zustehen, so liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor.

Eine Buchhaltung, die solche Vorgänge nicht offen ausweist, verstösst gegen den Grundsatz der Einzelaufzeichnung, der Vollständigkeit und Wahrheit.

StKE 100-101-84, 85-85 vom 4. Mai 1986 i.S. X. AG, Z. und N

Juli 1986 4. Jahrgang Heft 3



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung der Kantonalen Steuerkommission	134
Weisung über die Besteuerung von Tauschgeschäften im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung (TGW) vom 1. März 1986	135
Neuerungen bei der Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften im Kanton Schwyz	138
Justizentscheide	
– Doppelbesteuerung, internationale: Steuerdomizil im internationalen Verhältnis, DBA mit Griechenland; Zwischenveranlagung	151
– Steuerausscheidung, interkommunale	167
– Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden, pauschale Spesenvergütungen	193
– Wiederherstellung einer Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses; Fristenlauf an Sonntagen; Zwischenveranlagung	204
– Beweisverfahren: Zeugeneinvernahme im Steuerhinterziehungsverfahren, Zeugnispflicht des Bankbeamten	211
– Verdeckte Gewinnausschüttung; Steuerhinterziehung, vollendete, und Mitwirkung daran	224

(6 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Mitteilung der Kantonalen Steuerkommission

Mit Datum vom 20.5.1986 hat der Vorsteher des Finanzdepartementes als Nachfolger von Herrn lic.iur. René Räber für den Rest der Amtsperiode 1984/88 mit Amtsantritt auf 1.7.1986 Herrn lic.iur. Thierry Lippmann als ausserordentlichen Sekretär der Kantonalen Steuerkommission gewählt. Herr Räber hat in Küssnacht eine eigene Anwaltspraxis eröffnet.

Mit René Räber verlässt ein sehr versierter Jurist den Rechtsdienst der Kantonalen Steuerverwaltung, dem an dieser Stelle für seine Verdienste der beste Dank ausgesprochen wird.

Schwyz, im Juli 1986 Der Präsident

Weisung über die Besteuerung von Tauschgeschäften im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung (TGW) vom 1. März 1986

Der Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung,
gestützt auf § 5 Abs. 3 VVStG, unter Hinweis auf bewährte Lehre und Rechtsprechung (VGE 389/78 vom 22.12.1978; Revisionsentscheid Nr. 2183 vom 20.6.1983 i.S. A.; Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, S. 18 und 41; Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, S. 236; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, N 28 bis 31 zu § 161),
beschliesst:

I. Geltungsbereich und Zweck

1 Die vorliegende Weisung bezweckt die Regelung der Besteuerung von Tauschgeschäften im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer. Gleichzeitig soll die aufgrund der Gesetzesauslegung zwingend gebotene Besteuerung von Tauschgeschäften durchgesetzt und die damit verbundene Praxisänderung realisiert werden.

II. Besteuerung von Tauschgeschäften

2 Tauschgeschäfte stellen steuerrechtlich zwei von einander abhängige Veräusserungsgeschäfte dar, bei welchen zwei Veräusserer und zwei Veräusserungstatbestände vorliegen. Sie sind einzeln zu besteuern.

3 Für die Gewinnbemessung (massgebender Veräusserungserlös) ist auf den Verkehrswert der einzelnen Tauschobjekte abzustellen. Der Verkehrswert wird bei Tausch von

reinen Landparzellen durch die Veranlagungsabteilung III (Abteilung für Grundstückgewinne) oder das Kantonale Schätzungsamt, bei Tausch von Liegenschaften nur durch das Schätzungsamt, ermittelt.

III. Ausnahmen von der Besteuerung (Steueraufschub)

4 Von der Grundstückgewinnsteuerpflicht sind im Sinne eines Aufschubes befreit:
Tauschgeschäfte infolge Güterzusammenlegungen, Quartierplanungen, Grenzbereinigungen oder zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen (§ 52 lit. a StG). Eine Befreiung tritt zudem dann ein, wenn es die Bundesgesetzgebung vorschreibt.

5 Als Güterzusammenlegungen gelten vor allem alle Tauschverfahren (Landzusammenlegungen), welche im Rahmen des eidg. und kantonalen Landwirtschaftsgesetzes durchgeführt werden (vgl. auch NSG).

6 Güterzusammenlegungen sind auch freiwillige Zusammenlegungen, welche ohne Mitwirkung der Behörden durchgeführt werden, wenn sie in eine amtliche Güterzusammenlegung hätten einbezogen werden können.

7 Als Tauschgeschäfte bei Quartierplanungen gelten Landabtausche, wenn sie im Rahmen der kantonalen Baugesetzgebung zum Zwecke der Ueberbauung und für die Anlegung von Quartierstrassen vereinbart werden.

8 Als Grenzbereinigung gilt die Ziehung einer kürzeren Grenze (bis zu 50 m) oder (im Hinblick auf Wasserläufe, Berg- und Hügelkämme, Waldränder, Strassen) die Ziehung einer längeren, natürlich verlaufenden Grenze zweier oder mehrerer Grundstücke, die im wesentlichen durch Umtausch von Land erzielt wird.

9 Keine Grenzbereinigung stellt der Tausch überbauter oder überbaubarer Grundstücke mit einem Erlös von über Fr. 10 000.-- dar.

10 Als Abrundung eines landwirtschaftlichen Heimwesens wird jede Arrondierung, d.h. jede betriebliche Verbesserung an einem landwirtschaftlichen Heimwesen in bezug auf Form und Lage verstanden. Eine Arrondierung liegt namentlich dann vor, wenn die Lage von landwirtschaftlichen Grundstücken und Wirtschaftsgebäuden, die Lage untereinander, die Form der Parzellen, die Entfernung vom Oekonomiegebäude oder die Zufahrts- und Bewirtschaftungsverhältnisse wesentlich verbessert werden.

IV. Schluss- und Uebergangsbestimmungen

11 Diese Weisungen gelten ab 1. Juli 1986 und treten auf diesen Zeitpunkt in Kraft. Sie werden ins Steuerbuch aufgenommen und in der Steuerpraxis publiziert.

12 Massgebender Zeitpunkt für die Besteuerung eines Tauschgeschäftes ist der Grundbucheintrag.

Neuerungen bei der Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften im Kanton Schwyz

von A. Camenzind, Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung

Im Kanton Schwyz treten per 1.1.1987 bei der Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften wesentliche Neuerungen in Kraft. Nachdem man erkannt hatte, dass das geltende System verschiedene Mängel und Lücken aufweist, wurde dieses neusten Erkenntnissen und Vorstellungen angepasst. Der Kanton Schwyz verfügt damit bei der Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften über eine moderne Gesetzgebung, die vor allem im Bereich der gemischen Domizilgesellschaften teilweise eigene, neue Wege geht.

1. Ausgangslage

Mit Datum vom 15.10.1985 hat der Regierungsrat des Kantons Schwyz der Kantonalen Steuerverwaltung den Auftrag erteilt, die geltende Regelung bei der Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften neueren Vorstellungen anzupassen. Dabei konnte man auf die Kenntnisse eines erfahrenen Spezialisten und Kenners dieser Materie, Prof. Dr. Walter Ryser, zurückgreifen, der zusammen mit der Kantonalen Steuerverwaltung kurz- und längerfristige Verbesserungsmöglichkeiten ausarbeitete. Die längerfristig ins Auge gefassten Aenderungen sollen im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes per 1.1.1989 verwirklicht werden, wogegen die kurzfristigen, realisierbaren Neuerungen mit einer Teilrevision der Vollzugsverordnung und der Ausarbeitung von Weisungen per 1.1.1987 in Kraft gesetzt werden.

2. Die Grundzüge des bis zum 31.12.1986 geltenden Rechts

2.1. Allgemeines

Der Kanton Schwyz kennt in seiner Steuergesetzgebung die

reine und die gemischte Holdinggesellschaft sowie die reine und gemischte Domizilgesellschaft. Inhaltlich weichen diese nicht wesentlich von den Gesellschaftstypen ab, wie sie in den umliegenden Kantonen, namentlich im Kanton Zug, herausgebildet wurden.

Literatur ist keine vorhanden und auch in der Judikatur (Kantonale Steuerkommission und Verwaltungsgericht) finden sich kaum Entscheide zu dieser Thematik. Dies mag einerseits darauf zurückzuführen sein, dass der Kanton Schwyz nicht zu den "grossen" Holding- und Domizilkantonen zu zählen ist, andererseits mag auch der Umstand dazu beigetragen haben, dass der Kanton Schwyz diese Privilegierungsformen erst spät ins Gesetz aufgenommen und sich bei der Anwendung und Auslegung seiner Gesetzesbestimmungen weitgehend nach dem Kanton Zug ausgerichtet hat. Erst in jüngster Zeit wurde versucht, mit internen Richtlinien die wichtigen offenen Probleme zu lösen und auch schriftlich zu fixieren.

Neuerdings ist eine Broschüre "Die Besteuerung der Holding- und Domizilgesellschaften im Kanton Schwyz" erhältlich, welche von der Kantonalbank Schwyz herausgegeben wird und mit welcher die bisherige Regelung und Neuerung ausführlich behandelt werden (Bezug gratis bei der Kantonalbank Schwyz oder bei der Kantonalen Steuerverwaltung, Bahnhofstrasse 15, Schwyz).

2.2. Die Besteuerung der einzelnen Gesellschaftstypen

2.2.1. Die Besteuerung der reinen Holdinggesellschaft

Besteuerungsgrundlagen bilden der § 41 Abs. 1 2. Satz StG und § 45 VVo (vgl. StB 5, S. 15 und StB 12, S. 12*).

*StB = Steuerbuch des Kantons Schwyz, herausgegeben von der Kantonalen Steuerverwaltung

Als reine Holdinggesellschaften gelten Kapitalgesellschaften, deren Hauptzweck und Tätigkeit die dauernde Verwaltung von Beteiligungen bildet, wobei daneben keine wesentliche in Betracht fallende, industrielle, kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit entfaltet werden darf.

Obwohl das Gesetz von juristischen Personen spricht, wurde in Auslegung der massgebenden Bestimmung die Privilegierung nur Kapitalgesellschaften zuerkannt. Neben dem Hauptzweck (dauernde Verwaltung von Beteiligungen) kann die reine Holdinggesellschaft weiteren Geschäftsaktivitäten nachgehen. Diese dürfen nach § 45 VVo nur "nicht wesentlich in Betracht" fallen, was der Praxis folgend dann der Fall ist, wenn weniger als 60 % der Erträge aus Beteiligungserträgen und weniger als 60 % der Aktiven aus Beteiligungen bestehen.

Was das Steuermass betrifft, so ist davon auszugehen, dass die reinen Holdinggesellschaften im Kanton Schwyz lediglich eine Kapitalsteuer und keine Ertragssteuer entrichten. Die Kapitalsteuer, welche ohne Vielfaches geschuldet ist (vgl. § 41 Abs. 3 StG), beträgt zwischen 0,4 und 1 o/oo, in jedem Fall aber mindestens Fr. 100.--. Innerhalb dieser Limite wird der Steuersatz durch das Finanzdepartement festgelegt.

2.2.2. Die Besteuerung der gemischen Holdinggesellschaft

Besteuerungsgrundlagen hiefür bilden § 38 Abs. 4 StG und § 47 VVo (vgl. StB 5, S. 15 und StB 12, S. 12).

Wie der Bund und die meisten Kantone kennt auch der Kanton Schwyz die gemischte Beteiligungsgesellschaft, auch wenn sie im Steuergesetz begrifflich nicht erwähnt wird. Ausdrücklich von "gemischten" Holdinggesellschaften spricht dagegen die VVo im Randtitel zu § 47 und bestimmt zusammen mit § 38 Abs. 4 StG, dass sich bei Gesellschaften, die mit mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesell-

schaften beteiligt sind, der auf dem Reinertrag geschuldete Steuerbetrag im Verhältnis des Ertrages dieser Beteiligung zum gesamten Rohertrag ermässigt.

Als gemischte Holdinggesellschaften gelten Kapitalgesellschaften aller Art, die neben ihrer eigenen Tätigkeit und Zwecksetzung als Handels-, Fabrikations- oder Gewerbebetrieb noch Beteiligungen in einem bestimmten Umfange besitzen.

Während ursprünglich nur die reine Holdinggesellschaft eine Vorzugsbehandlung genossen hatte, wurde 1972 in enger Anlehnung an das Wehrsteuerrecht auch eine anteilsmässige Privilegierung für die gemischte Beteiligungsgesellschaft eingeführt. Im Gegensatz zur Bundessteuer genügt aber nicht schon eine Beteiligung von 20 % oder 2 Millionen, sondern diese muss immer mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften betragen.

Allgemein kann gesagt werden, dass es sich bei der gemischten Holdinggesellschaft um eine gewöhnliche Kapitalgesellschaft handelt. Die Besonderheit besteht lediglich darin, dass sie gewisse Vermögenswerte besitzt, die bereits früher in irgendeiner Form besteuert wurden, was mit einem entsprechenden Abzug, um die Dreifachbelastung auszuschliessen, vermieden werden soll.

Bemessungsgrundlagen und Steuermass richten sich somit nach den Vorschriften wie sie für die Kapitalgesellschaften bestehen. Hinzu kommt der Beteiligungsabzug, wobei der geschuldete Steuerbetrag wie bei der direkten Bundessteuer im Verhältnis des Ertrages der Beteiligung zum gesamten Rohertrag ermässigt wird (§ 38 StG und Art. 59 BdBSt). Eine Ermässigung auf dem Kapital kennt der Kanton Schwyz nicht.

2.2.3. Die Besteuerung der reinen Domizilgesellschaft

Besteuerungsgrundlage bilden der § 41 Abs. 1 1. Satz StG und § 43 VVo (vgl. StB 5, S. 15 und StB 12, S. 12).

Als "reine" Domizilgesellschaft nach schwyzerischem Recht werden jene Kapitalgesellschaften bezeichnet, die im Kanton Schwyz nur ihren Sitz haben, kein eigenes Personal beschäftigen, keine Büroräumlichkeiten unterhalten und keine geschäftlichen Tätigkeiten, d.h. nur eine Verwaltungstätigkeit ausüben. In Auslegung des Gesetzes werden wiederum nur Kapitalgesellschaften privilegiert.

Reine Domizilgesellschaften schulden eine Kapitalsteuer von 0,4 - 1 o/oo. Eine Ertragssteuer ist nicht geschuldet.

2.2.4. Die Besteuerung der gemischen Domizilgesellschaft

Besteuerungsgrundlage bildet § 44 VVo (vgl. StB 12, S. 12).

Bei den gemischten Domizilgesellschaften handelt es sich um Unternehmungen, die zwar zum überwiegenden Teil die Voraussetzungen der reinen Domizilgesellschaft erfüllen. Daneben können sie aber Tätigkeiten ausüben, die über die bei der reinen Domizilgesellschaft erlaubte Verwaltungstätigkeit hinausgehen. Diese Tätigkeiten können zudem mit eigenem Personal in eigenen Büroräumlichkeiten ausgeführt werden.

Die gemischte Domizilgesellschaft ist ein Kind der Praxis. Sie wurde in Anlehnung an den Kanton Zug entwickelt und findet im Gesetz keine ausdrückliche Erwähnung. Dagegen ist sie in der Vollzugsverordnung näher definiert.

Die gemischten Domizilgesellschaften entrichten eine Ertragssteuer, wobei der Ertrag aus Geschäftstätigkeit im Inland voll und der Ertrag aus Geschäftstätigkeit im Ausland zu einem Viertel nach § 40 Abs. 1 Buchstabe a StG besteuert

werden. Beteiligungserträge sind steuerfrei. Daneben ist die ordentliche Kapitalsteuer geschuldet, wobei die offenen Reserven nur zur Hälfte erfasst werden.

3. Die Mängel der geltenden Ordnung und Verbesserungsvorschläge

3.1. Reine Holdinggesellschaft

Bei der Besteuerung der reinen Holdinggesellschaft ergeben sich mit der bestehenden Regelung Probleme, vor allem bei der Umschreibung der Voraussetzungen, die zur Qualifikation einer Gesellschaft als reine Holdinggesellschaft erfüllt sein müssen sowie bei der Umschreibung des Kreises der Steuerpflichtigen, denen die Bevorzugung gewährt werden soll.

Zu prüfen war weiter die Frage, was als Beteiligung bzw. Beteiligungsertrag zu gelten hat und wie Kapitalgewinne zu behandeln sind, nachdem hierüber nicht in allen Teilen klare Vorstellungen bestanden. Nicht geregelt war bis heute auch die Frage, was geschehen soll, wenn die Qualifikationsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

3.2. Gemischte Holdinggesellschaft

Bei der gemischen Holdinggesellschaft ergaben sich weniger Schwierigkeiten, nachdem man sich hier weitgehend an die Bundesvorschriften gehalten hat. Einer Lösung zuzuführen ist allenfalls die Methode für die Festsetzung des Beteiligungsabzuges. Der Bund und eine Mehrzahl von Kantonen stellen wie der Kanton Schwyz bis anhin auf das Verhältnis der Erträge zum gesamten Rohertrag ab. Modernere Tendenzen gehen in Richtung Steuerermässigung im Verhältnis der Nettoerträge aus massgebenden Beteiligungen zum Nettogewinn. Diese Lösung ist im Harmonisierungsentwurf und im Zürcher Steuergesetz vorgesehen. Nachdem die Rohertragsmethode heute fest im Gesetz verankert ist, ist jedoch eine Aenderung nur im Rahmen einer Gesetzesrevision möglich.

3.3. Reine Domizilgesellschaft

Hier drängte sich vor allem eine klarere Umschreibung der Art der Tätigkeit auf, die solche Gesellschaften ausüben dürfen, ohne ihre Qualifikation zu verlieren. Die Bestimmung in § 43 VVo ist nicht in allen Teilen klar. Das Gesetz spricht von Erträgen aus in der Schweiz getätigten Handelsgeschäften, die VVo von Geschäftstätigkeit. Neuerdings wird nun im Inland jede Verwaltungstätigkeit, d.h. die Anlage und Verwaltung eigenen Vermögens sowie die Verwertung von immateriellen Rechten und know how und die Fakturierung für ausländische Gesellschaften erlaubt. Im Ausland ist jede Tätigkeit gestattet.

3.4. Gemischte Domizilgesellschaft

Die Hauptprobleme bestehen hier darin, dass zwar eine Regelung für sogenannte gemischte Domizilgesellschaften besteht, dass diese jedoch auf einer eher schwachen gesetzlichen Grundlage basiert und auch mit Bezug auf die Formulierung nicht in allen Teilen klar ist. Es erschien deshalb angebracht, schon heute im Rahmen der Vollzugsverordnung eine Präzisierung vorzunehmen. Weiter stellten sich folgende Probleme:

Soll die Behandlung nur ausländisch beherrschten Gesellschaften gewährt werden oder soll sie allenfalls auch auf inländisch beherrschte Gesellschaften erstreckt werden? Selbst wenn im Rahmen des Harmonisierungsentwurfes auch inländisch beherrschte Gesellschaften zulässig sind, erscheint ein Festhalten an der ausländischen Beherrschung sinnvoller, zumal die Harmonisierungslösung nicht mit der Schwyzer-Lösung vergleichbar ist und man sich zu Recht fragen kann, ob die in diesem Punkt zu weit gehende Freimütigkeit nicht zukünftige Sonderbehandlungen der ganzen Kategorie in Frage stellt.

Weiter stellt sich die Frage, ob daneben zusätzlich eine Verbindung mit ausländischen Unternehmungen gefordert wer-

den soll. Prof. Dr. Ryser empfiehlt dies zur besseren Abhebung gegenüber der Lage angestammter schweizerischer Gesellschaften, die der ordentlichen Besteuerung unterliegen, vorausgesetzt, die geforderte Verbindung wird auch in einer loseren Form als der der Beherrschung geduldet.

Im übrigen bleibt zu klären, ob die Gewährung der besonderen Regelung an eine Beschränkung der Tätigkeit auf eine Hilfsfunktion oder gar nur auf eine reine Verwaltungstätigkeit beschränkt werden, wie dies z.B. im Kanton Zürich oder im Harmonisierungsentwurf vorgesehen ist.

Fest steht, dass die Realität in beiden Fällen vom Buchstaben des Gesetzes weit entfernt sein kann und dass in Anlehnung an Prof. Dr. Ryser die Schwergewichte besser auf andere Merkmale zu legen sind: "Auswirkung oder Entfaltung der Tätigkeit im Ausland" und keine (oder nur unbedeutende) aktive Teilnahme am allgemeinen internen Wirtschaftsverkehr.

Wird eine Privilegierung der Auslanderträge gegenüber den Inlanderträgen ins Auge gefasst, so stellt sich die Frage, wie die einzelnen Begriffe zu definieren sind.

Endlich war zu prüfen, wie weit das Privileg der reinen Holdinggesellschaft auf die gemischten Gesellschaften erstreckt werden soll. Dabei geht es vor allem um die Frage, ob Finanzerträge, die nicht als eigentliche Beteiligungserträge zu qualifizieren sind, auch die Steuerbefreiung geniessen sollen.

4. Die Besteuerung der Holding- und Domizilgesellschaften nach dem ab 1.1.1987 geltenden Recht

Betrachtet man die vom Regierungsrat beschlossenen und in den Weisungen verankerten Neuerungen (diese können bei der Kantonalen Steuerverwaltung bezogen werden), so stellt man fest, dass bei den reinen Holdinggesellschaften eine Lockerung beim Beteiligungs- und Beteiligungsertragsbegriff reali-

siert wurde, während die gemischte Holdinggesellschaft sich nach wie vor im wesentlichen an das Bundessteuerrecht anlehnt. Bei der reinen Domizilgesellschaft wurden Klarstellungen mit Bezug auf die erlaubten Tätigkeiten vorgenommen. Die wesentlichsten Aenderungen liegen zweifellos bei der gemischten Domizilgesellschaft, welche teilweise gänzlich neu ausgestaltet wurde. Dabei ist man vor allem bei der Besteuerung der Auslanderträge und bei den objektiven Besteuerungsvoraussetzungen neue, eigenständige Wege gegangen.

Zusammenfassend ergibt sich folgender Ueberblick:

	reine Holdinggesellschaft	gemischte Holdinggesellschaft	reine Domizilgesellschaft	gemischte Domizilgesellschaft
1. Begriff	Als reine Holdinggesellschaften gelten Kapitalgesellschaften, deren Hauptzweck und Tätigkeit in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht, wobei daneben keine wesentliche in Betracht fallende, industrielle, kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird.	Als gemischte Holdinggesellschaften gelten Kapitalgesellschaften aller Art, die neben ihrer Tätigkeit und Zwecksetzung als Handels-, Fabrikations- oder Gewerbebetrieb Beteiligungen in einem bestimmten Umfange besitzen.	Als reine Domizilgesellschaften gelten Kapitalgesellschaften, die im Kanton nur ihren Sitz haben, kein eigenes Personal beschäftigen, keine Büroräumlichkeiten unterhalten und keine geschäftliche Tätigkeit (d. h. nur Verwaltungstätigkeiten) ausüben.	Als gemischte Domizilgesellschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Zweigniederlassungen von solchen Gesellschaften, die ausländisch beherrscht und mit ausländischen Unternehmungen verbunden sind und deren (industrielle, kommerzielle oder gewerbliche) Geschäftstätigkeit sich überwiegend oder ausschliesslich im Ausland auswirkt oder abwickelt.
2. Die subjektiven Besteuerungsvoraussetzungen	Kapitalgesellschaften	Kapitalgesellschaften	Kapitalgesellschaften	Kapitalgesellschaften und Genossenschaften und Zweigniederlassungen von solchen Unternehmungen
3. Die objektiven Besteuerungsvorschriften				
3.1 Gesellschaftszweck	Hauptzweck = dauernde Verwaltung von Beteiligungen Der Hauptzweck muss statutarisch sichergestellt und auch tatsächlich verfolgt werden. Nebenzweck = keine inhaltliche aber umfangmässige Beschränkung	Jeder Zweck ist erlaubt. Der Beteiligungsabzug (Schachtelprivileg) wird aber nur gewährt, wenn die Beteiligung mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften ausmacht.	Keine Beschränkung mit Bezug auf den Gesellschaftszweck	Keine Beschränkung mit Bezug auf den Gesellschaftszweck
3.2 Verhältnis Haupt- und Nebentätigkeit	Die Nebentätigkeit, d. h. eine industrielle, kommerzielle oder gewerbliche Tätigkeit darf nicht mehr als 40 % der	Kein Verhältnis Haupt- und Nebentätigkeit verlangt	In der Schweiz nur reine Verwaltungstätigkeit erlaubt. Als solche gelten die Anlage und Verwaltung (inklusive Liegen-	Kein Verhältnis Haupt- und Nebentätigkeit verlangt

	reine Holdinggesellschaft	gemischte Holdinggesellschaft	reine Domizilgesellschaft	gemischte Domizilgesellschaft
	Gesamterträge ausmachen und die Beteiligungsaktiven müssen mindestens 60 % der Gesamtaktiven ausmachen. Diese Erfordernisse sind kumulativ zu erfüllen.		schaften) eigenen Vermögens und die Verwertung von immateriellen Rechten und know how sowie Fakturierung und Inkasso für ausländische Gesellschaften. Ausländische Tätigkeiten aller Art sind erlaubt.	
3.3 In-/ausländische Beherrschung	Keine Vorschrift; sowohl inwie ausländische Beherrschung ist möglich.	Keine Vorschrift; sowohl inwie ausländische Beherrschung ist möglich.	Keine Vorschrift; sowohl inwie ausländische Beherrschung ist möglich.	Verlangt wird: a) ausländische Beherrschung, b) Verbundenheit mit ausländischen Unternehmungen bzw. enge wirtschaftliche Verflechtung, c) mehr als 80 % aller Erträge sind dem Ausland zuzurechnen.
3.4 Eigenes Personal, eigene Geschäftsräume, inländische Liegenschaften	Personal keine Beschränkung Liegenschaftenbesitz und eigene Geschäftsräume erlaubt	Keine Beschränkung	Kein eigenes Personal und keine eigene Geschäftsräume Liegenschaftsbesitz zu Anlagezwecken ist erlaubt.	Keine Beschränkung
3.5 Weitere objektive Besteuerungsvoraussetzungen oder Bemessungsgrundlagen				
3.5.1 Beteiligungsbegriff	Als Beteiligungen gelten Aktien, Stammeinlagen, Anteilsscheine, Partizipationsscheine sowie Genussscheine von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften.	Der Beteiligungsbegriff richtet sich nach den Bestimmungen bei der direkten Bundessteuer.		

	reine Holdinggesellschaft	gemischte Holdinggesellschaft	reine Domizilgesellschaft	gemischte Domizilgesellschaft
	Diesen gleichgestellt sind längerfristige Darlehen an beherrschten ausländischen Gesellschaften, sofern diese mindestens 1/2 Million Franken betragen.			
3.5.2 Umfang der Beteiligung	Keine Vorschrift	Mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften	Keine Vorschrift	Keine Vorschrift
3.5.3 Bewertung der Beteiligung	Nach den Bewertungsvorschriften über die Bewertung kotierter oder nicht kotierter Wertpapiere	Nach den Bewertungsvorschriften über die Bewertung kotierter oder nicht kotierter Wertpapiere		
3.5.4 Beteiligungsertragsbegriff	Als Beteiligungserträge gelten Gewinnanteile oder sonstige Vergütungen aus Beteiligungen inklusive Kapitalgewinne.	Der Beteiligungsertragsbegriff richtet sich nach den Bestimmungen bei der direkten Bundessteuer.		Als Beteiligungserträge gelten Gewinnanteile oder sonstige Vergütungen aus Beteiligungen inklusive Kapitalgewinne.
4. Bemessungsgrundlage und Steuermass				
4.1 Ertragssteuer	Keine Ertragssteuer	Ertragssteuerbemessung wie bei den gewöhnlichen Kapitalgesellschaften im Sinne von § 40 StG zu einem Satz zwischen 2,7 - 4,5 % multipliziert mit einem Vielfachen für die Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchgemeindesteuern Beteiligungsabzug wie bei der direkten Bundessteuer im Verhältnis des Beteiligungsertrages zum gesamten Rohertrag	Keine Ertragssteuer	Ertragssteuerbemessung wie bei den normalen Kapitalgesellschaften mit folgenden Einschränkungen: a) Inlanderträge werden voll besteuert, d. h. zu einem Satz zwischen 2,7 - 4,5 % multipliziert mit einem Vielfachen für Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchgemeindesteuern b) Von den Auslanderträgen ist in der Regel 1/10 zum ordentlichen Tarif und nach den or-

	reine Holdinggesellschaft	gemischte Holdinggesellschaft	reine Domizilgesellschaft	gemischte Domizilgesellschaft
				dentlichen Bemessungsvorschriften zu versteuern. Die übrigen 9/10 sind steuerfrei. Dieser Ansatz kann bis auf 1/5 erhöht oder bis auf 1/20 ermässigt werden. c) Beteiligungserträge sind steuerfrei.
4.2 Kapitalsteuer	Kapitalsteuer von 0,4 - 1 o/oo vom Kapital und den offenen Reserven ohne Vielfaches von Kanton, Bezirk, Gemeinde und Kirchgemeinde	Kapitalsteuer von 1 o/oo vom steuerbaren Kapital mit einem Vielfachen für Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchgemeindesteuern	Kapitalsteuer von 0,4 - 1 o/oo vom Kapital und den offenen Reserven ohne Vielfaches für Kantons-, Bezirks- Gemeinde- und Kirchgemeindesteuern	Kapital- bzw. Vermögenssteuer von 1 o/oo pro Einheit vom steuerbaren Kapital bzw. steuerbaren Vermögen Das einbezahlte Kapital wird zu 100 %, die offenen Reserven und die als Ertrag versteuerten Reserven werden zu 50 % besteuert. Die Steuer pro Einheit wird mit einem Vielfachen für die Kantons-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchgemeindesteuern multipliziert.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 21. Mai 1986 i.S. B. (StKE 302+303/85)

Doppelbesteuerung, internationale: Steuerdomizil im internationalen Verhältnis, DBA mit Griechenland (§ 4 Abs. 1 lit. b und § 13 StG; Art. 3 Ziff. 1 lit. b BdBSt; Art. 4 und 27 DBA-G); Zwischenveranlagung (§ 70 StG; Art. 96 BdBSt)

Sachverhalt:

A) B. eröffnete als griechischer Staatsangehöriger am 1.11.1970 in R. eine Arztpraxis. Bereits am 6.9.1976 erwarb er das Schweizer Bürgerrecht. Seit 1.7.1981 führt er die Arztpraxis zusammen mit Dr. H. weiter. Im Geschäftsjahr 1981/82 entfielen auf den Einsprecher 25 %, 1982/83 28,3 % der Praxiseinnahmen. Diesen Prozentsätzen des Ertrages entspricht die zeitliche Belastung des Einsprechers in der Praxis. Seit dem 1.7.1981 will sich der Einsprecher während rund 9 Monaten im Jahr in Griechenland aufhalten, wo seine 2 Kinder eine Privatschule besuchen sollen. Seinen Angaben in der Steuererklärung zufolge bestreitet B. den Lebensunterhalt für sich und seine Familie aufgrund seiner Tätigkeit als Arzt in R. Er verfügt in X. über eine Eigentumswohnung sowie in R. über eine Wohngelegenheit, wenn er sich dort als Arzt betätigt. In Griechenland besitzt er gemäss Steuererklärung seit längerer Zeit ein Haus zu Eigentum (bereits lange vor dem 1.7.1981).

B) Mit Entscheid vom 20.3.1985 wies die Veranlagungsbehörde staatssteuerlich und bundessteuerlich eine Zwischenveranlagung ab 1.7.1981 ab. Nur für die direkte Bundessteuer gewährte sie eine Zwischenveranlagung auf den 1.1.1983. Für die Periode 1981/82 belief sich das steuerbare Ein-

kommen staatssteuerlich auf Fr. 157 200.--, satzbestimmend Fr. 175 800.--, bundessteuerlich auf Fr. 179 900.--, ab 1.1.1983 Fr. 38 400.--; für die Periode 1983/84 lauten die Faktoren staatssteuerlich Fr. 150 400.--, satzbestimmend Fr. 152 500.--, bundessteuerlich Fr. 15 300.--.

C) Gegen die Abweisung des Gesuches um Zwischenveranlagung per 1.7.1981 und gegen die Veranlagungsverfügung 1983/84 liess der Pflichtige Einsprache erheben. Er stellte dabei folgende Anträge:

1. Es seien die Veranlagungsverfügungen vom 20.3.1985 betreffend die Steuerjahre 1981/82 (ZV) und 1983/84 samt Steuerausscheidungen aufzuheben.

2. Es sei die unbeschränkte Steuerpflicht des Einspracheführers ab 1.7.1981 für beendet zu erklären.

3. Es sei das aufgrund der beschränkten Steuerpflicht ab 1.7.1981 steuerbare Einkommen für die eidgenössische Wehrsteuer wie auch für die Staats- und Gemeindesteuer auf Fr. 20 745.--, das steuerbare Vermögen auf Fr. 44 700.-- zu veranlagen.

4. Es sei für die Jahre 1983/84 das steuerbare Einkommen für die eidgenössische Wehr- sowie Staats- und Gemeindesteuer auf Fr. 20 745.--, das steuerbare Vermögen auf Fr. 40 893.-- zu veranlagen.

Eventualiter:

1. seien die Veranlagungsverfügungen vom 20.3.1985 betreffend die Steuerjahre 1981/82 (ZV) und 1983/84 samt Steuerausscheidung aufzuheben;

2. sei der Einspracheführer auf den 1.7.1981 mit einem jährlichen reinen Einkommen von Fr. 60 422.-- zu veranlagen und das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer mit Fr. 34 640.--, jenes für die eidgenössische Wehrsteuer mit Fr. 38 655.-- festzulegen;

3. sei der Einspracheführer für 1983/84 mit einem jährlichen reinen Einkommen von Fr. 28 380.-- zu veranlagen und das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer mit Fr. 1 841.--, jenes für die eidgenössische Wehrsteuer mit Fr. 15 300.-- festzulegen.

Im wesentlichen begründet der Pflichtige seine Einsprachen damit, sein Wohnsitz befinde sich seit dem 1.7.1981 in Athen, Griechenland. Er sei damit aus der schweizerischen unbeschränkten Steuerpflicht ausgeschieden und in der Schweiz nur noch beschränkt steuerpflichtig. Der Uebertritt aus der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht löse kantonal und eidgenössisch für alle Einkünfte aus der Schweiz Gegenwartsbemessung aus. Eine Zwischenveranlagung mit Gegenwartsbemessung resultiere aber auch daraus, dass er die Arztpraxis im Rahmen der Einzelfirma aufgegeben habe. Seit 1.7.1981 betreibe er die Arztpraxis nämlich als einfache Gesellschaft mit H. weiter. Es handle sich um einen Berufswechsel sowie um die Aufgabe eines Geschäftes; beides führe staats- und bundessteuerlich zu einer Zwischenveranlagung.

D) Am 22.1.1986 teilte die Einspracheinstanz dem Pflichtigen mit, sie erwäge eine Aufhebung der bundessteuerlichen Zwischenveranlagung per 1.1.1983, da die Voraussetzungen für deren Vornahme im Sinne von Art. 96 BdBSt unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht bestehen. Der Pflichtige hielt mit Schreiben vom 28.1.1986 an seiner Einsprache vollumfänglich fest.

E) Das übrige ergibt sich, soweit für die Entscheidung des Falles erforderlich, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist (Art. 99 Abs. 1 BdBSt, § 73 Abs. 1 StG). Sie (die Einsprache) enthält einen Antrag und eine Begründung (Art. 101 BdBSt, § 74 StG). Demzufolge behandelt die Einspracheinstanz die Rechtsmitteleingabe materiell.

2. Materiell ist vorerst zu erörtern, ob der Einsprecher in den massgebenden Steuerperioden in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen richtet sich das Hauptsteuerdomizil im internationalen Verhältnis nach allfälligen Doppelbesteuerungsabkommen, welche dem kantonalen und bundesstaatlichen Recht nach allgemeinen Grundsätzen - sofern das Doppelbesteuerungsabkommen den zur Diskussion stehenden Gegenstand überhaupt normiert - vorgehen (vgl. A. Knechtle, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Basel 1976 S. 184 ff.). Der Einsprecher beruft sich auf das DBA mit Griechenland. Dieses Doppelbesteuerungsabkommen trat am 21.2.1985 in Kraft. Gemäss Art. 27 Ziff. 2 DBA mit Griechenland (DBA-G) gilt dieses Abkommen für die Steuerjahre, die ab oder nach dem 1.1.1983 beginnen. Demzufolge erfasst das DBA-G die Periode 1981/82 nicht. Zwar käme bei einer ZV per 1.7.1981 das Bemessungsjahr 1981 in die Periode 1981/82. Im Regelfall bildet das Jahr 1981 neben 1982 Bemessungsgrundlage der Periode 1983/84. Aber das DBA-G beschlägt lediglich die Periode 1983/84 (Bemessungsjahre 1981/82). Demzufolge kommt das DBA-G für die Periode 1981/82 in jedem Fall nicht zum Zuge.

Wie es sich diesbezüglich im einzelnen verhält, kann offen bleiben, da in casu das innerstaatliche Recht wie das DBA-G zum gleichen Ergebnis führen. Die Einspracheinstanzen erörtern vorerst die steuerlichen Probleme vor der Geltung des DBA (Periode 1981/82) und sodann gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland (Periode 1983/84).

2.1. Gemäss Art. 3 Ziff. 1 lit. b BdBSt sind natürliche Personen bundessteuerpflichtig, die sich in der Schweiz aufhalten und hier einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Der Aufenthalt in der Schweiz löst sofort die unbeschränkte Steuerpflicht aus, wenn damit eine Erwerbstätigkeit verbunden ist (vgl. E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1982 N 6 zu Art. 3 BdBSt; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985 S. 36; R. von Siebenthal, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: E. Höhn, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, S. 124). Der Pflichtige betätigt sich nach seinen eigenen Angaben als selbständiger Arzt in R. während 12 Wochen im Jahr. Ob die Zeitdauer zutrifft, mag offen bleiben; jedenfalls übt er damit in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit aus und hält sich dafür hier auf. Demzufolge unterliegt er bundessteuerlich der unbeschränkten Steuerpflicht. Bundessteuerlich kann einstweilen offen bleiben, wie es sich mit dem Wohnsitz bzw. der Ansässigkeit verhält.

2.2. Das kantonale Steuergesetz enthält in § 4 lit. b eine dem Bundessteuerrecht entsprechende Norm, wonach natürliche Personen mit Aufenthalt und Erwerbstätigkeit im Kanton der schwyzerischen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Gemäss § 13 StG sind Einkommen und Vermögen aus Grundeigentum, Betrieben und Betriebsstätten am Ort der gelegenen Sache zu versteuern. Abs. 3 derselben Bestimmung schreibt dafür auch im internationalen Verhältnis die Ausscheidungsregeln des Bundessteuerrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung vor. Nach der systematischen Stellung im Gesetz bezieht sich diese Bestimmung (Abs. 3) nur auf die in Abs. 1 aufgeführten steuerrelevanten Momente aus Grundeigentum, Betrieben und Betriebsstätten. Die Frage bedarf jedoch keiner abschliessenden Erörterung. Auch wenn diese Norm staatssteuerlich im internationalen Bereich eine weitergehende Bedeutung hätte, sich somit wie im interkantonalen Recht auch auf das bewegliche Vermögen und die daraus fliessenden

Erträge bezöge, würde dies zu keiner andern Beurteilung führen, wie nachstehende Erwägungen ergeben.

2.3. Im interkantonalen Verhältnis hat eine natürliche Person an jenem Ort das Hauptsteuerdomizil, zu dem sie in besonders enger Beziehung steht. Im Regelfall handelt es sich dabei um den Wohnsitz, der sich im interkantonalen Verhältnis im wesentlichen nach zivilrechtlichen Kriterien bestimmt. Lehre und Rechtsprechung umschreiben den Wohnsitz als jenen Ort, an dem sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens tatsächlich aufhält (vgl. BGE 108 Ia 254, 97 II 3; 104 Ia 266; 101 Ia 559). Zum Wohnsitzbegriff gehören somit zwei Elemente, nämlich Aufenthalt an einem Ort und die Absicht dauernden Verbleibens (Höhn/Athanas, Interkantonales Steuerrecht, Bern 1983 S. 102; K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil Doppelbesteuerung, Basel, Loseblatt, § 3 IA, 1 Nr. 16 und 17). Liegen die Voraussetzungen des steuerlichen Wonnsitzes gleichzeitig für mehrere Orte vor, befindet sich das steuerlich massgebende Hauptdomizil an jenem Ort, zu dem die stärksten Beziehungen bestehen (vgl. Höhn/Athanas, a.a.O., S. 105). Fallen Arbeits- und Familienort auseinander, lässt sich darüber, an welchem Ort sich das Hauptsteuerdomizil befindet, keine allgemeine Regel aufstellen; ausschlaggebend sind die besonderen Umstände des einzelnen Falles (vgl. Höhn/Athanas, a.a.O., S. 107, BGE vom 29.6.1983 i.S. P. W., in: Der Steuerentscheid, Basel 1984 A.24.21 Nr. 1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung - und das ist für unseren Fall wesentlich - überwiegt die Beziehung zum Arbeitsort sogar bei regelmässiger Heimkehr, wenn "die Berufsausübung die Persönlichkeit des Steuerpflichtigen so intensiv erfasst, dass demgegenüber die familiären und gesellschaftlichen Bindungen in den Hintergrund treten" (BGE 101 Ia 560; Locher, a.a.O., § 3 Ib 1b Nr. 3, 7, 11, 14). Das Bundesgericht beurteilte zwar im zitierten BGE das Hauptsteuerdomizil für einen Unselbständigerwerbenden. Die Grundsätze über das Bestimmen des Hauptsteuerdomizils bei Trennung von Arbeitsort und Familienort

gelten jedoch für Unselbständigerwerbende wie für Selbständigerwerbende (vgl. Höhn/Athanas, a.a.O., S. 115; A. Reimann, Das Steuerdomizil natürlicher Personen im schweizerischen Steuerrecht, ZBl 1951 S. 495 f.).

2.4. Der Einsprecher betreibt seit 1970 in R. eine Arztpraxis. 1976 liess er sich dort einbürgern. Seinen Angaben zufolge betätigt er sich in der Praxis in R. seit dem 1.7.1981 in zeitlicher Hinsicht noch zu 25 %; sein Geschäftspartner in der Arztpraxis übernimmt die anderen 75 %. Ein Beizug der Akten des Partners des Einsprechers ergab, dass B. bereits im 2. Geschäftsjahr einen Anteil von 28,3 % aufweist, was dieser verschwieg (die Steuererklärung 1985/86 gab er noch nicht ab, so dass aus seinen Akten dieser Sachverhalt unersichtlich blieb). Diese Beanspruchung entspricht einer zeitlichen Beschäftigung von 3-4 Monaten jährlich. Seine Tätigkeit als selbständiger Arzt vollzieht sich nicht in einem zusammenhängenden Zeitraum; vielmehr übt er seinen Arztberuf in der Schweiz zeitlich gestaffelt aus. Deswegen kehrt er jährlich mehrfach nach R. zurück, wo ihm für die jeweiligen Aufenthalte die entsprechenden Wohnräume nach eigenen Angaben zur Verfügung stehen. Zudem besitzt der Einsprecher in X. eine Eigentumswohnung.

Als Arzt übt der Einsprecher nach landläufiger Auffassung einen typischen Beruf aus, der das Einbringen der ganzen Persönlichkeit in intensiver Weise erfordert (vgl. BGE 101 Ia 560). Die Einkünfte des Pflichtigen in der Schweiz basieren also auf einem persönlichkeitsbezogenen Einsatz.

Aus den Einkünften seiner Praxis bestreitet der Einsprecher sodann den Lebensaufwand für sich und seine Familie. Er verfügt nämlich über keine nennenswerten anderen Einkommensquellen. Der wirtschaftliche Lebensnerv des Einsprechers befindet sich daher in der Schweiz. Er ist zudem Kassenarzt und SUVA-Arzt (vgl. seine Abrechnungen). Diese vertraglichen Beziehungen über die entsprechende Aerztever-

einigung zu den Krankenkassen verstärken die wirtschaftlichen wie auch persönlichen Beziehungen zum Kanton Schwyz.
...
Aus seiner langjährigen Praxis als Arzt in einer Landgemeinde entwickelten sich nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen des Lebens relativ enge Arzt-Patientenverhältnisse.

Der Einsprecher erklärte denn auch persönlich gegenüber der Gemeinde R., er wolle seinen Wohnsitz in R. beibehalten (vgl. Schreiben der Gemeinde R. vom 3.6.1985); dieser Wille, der allein nicht massgebend wäre (vgl. Höhn/Athanas, a.a.O., S. 104; BGE 108 Ia 254), äusserte sich in seiner regelmässigen Rückkehr in die Schweiz, um dort seine Arzttätigkeit auszuüben.

Bei dieser Sachlage vermag es zu keiner andern Beurteilung zu führen, wenn der Einsprecher - was offen bleiben kann - sich tatsächlich zu 70 - 75 % eines Jahres in Griechenland mit seiner Familie aufhalten sollte. In Griechenland ist er nicht erwerbstätig (vgl. seine Steuererklärungen). Die relativ ausgiebigen Aufenthalte in Griechenland kann er sich nur dank seinen Arzteinkünften - ... - finanzieren.

Zusammenfassend führt das Anwenden der bundesgerichtlichen Grundsätze über das Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis im Sinne von § 13 StG auf das internationale Steuerrecht zum eindeutigen Ergebnis, dass sich das steuerlich relevante Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen nach wie vor in R. befindet. Demzufolge unterliegt der Einsprecher auch für die Periode 1981/82 der schwyzerischen und schweizerischen unbeschränkten Steuerpflicht.

3. Seit 15.2.1985 ist das Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland in Kraft. Die Bestimmungen dieses Abkommens gelten in der Schweiz für die Steuerjahre, die am oder

nach dem 1.1.1983 beginnen (vgl. Art. 27 DBA-G). Der Einsprecher ruft Art. 4 dieses DBA an. Diese Bestimmung lautet:

"1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst eine nach dem Recht eines der Vertragsstaaten errichtete oder organisierte Personengesellschaft.

2. Ist nach Absatz 1 dieses Artikels eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaa-

ten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Vertragsstaaten oder keines der Vertragsstaaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

3. Ist nach Absatz 1 dieses Artikels eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet."

Art. 4 DBA-G entspricht Art. 4 Musterabkommen der OECD (vgl. dazu K. Vogel, Kommentar Doppelbesteuerungsabkommen, München 1980 S. 132 ff.; Philipp/Loukota/Pollak, Internationales Steuerrecht, 2. A., Loseblatt, Wien, Z4). Art. 4 Ziff. 1 DBA-G definiert den steuerlichen Wohnsitz nicht, sondern verweist diesbezüglich auf das innerstaatliche Recht (vgl. OECD-Kommentar zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens zu Art. 4 in: Philipp/Loukota/Pollak, a.a.O., S. 302 ff.). Da nur der Bund, nicht aber der Kanton, Vertragspartner dieses DBA ist, und das internationale Recht dem kantonalen Recht vorgeht, bezieht sich die Verweisung nur auf das Bundessteuerrecht. Gemäss bisherigen Ausführungen (vgl. oben Ziff. 2.1.) löst bundessteuerrechtlich der Aufenthalt die unbeschränkte Steuerpflicht aus, wenn damit das Ausüben einer Erwerbstätigkeit verbunden ist (vgl. Art. 3 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b BdBSt). Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA-G greift nicht, da die schweizerische Besteuerung aufgrund eines subjektiven Steueranknüpfungsmerkmals erfolgt (vgl. Philipp/Loukota/Pollak, a.a.O., Z4 N2). Unterstellt man, was offen bleiben kann, der Einsprecher unterliege in Griechenland gemäss Art. 4 Ziff. 1 DBA-G der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund des internen

griechischen Rechts, so sieht Ziff. 2 subsidiär eine kaskadenartige Bestimmung des steuerlichen Hauptdomizils vor, falls ein Pflichtiger in beiden Staaten ein Steuerdomizil im Sinne von Ziff. 1 aufweist.

In erster Linie richtet sich das Hauptsteuerdomizil nach dem Kriterium der ständigen Wohnstätte. Unter den Begriff "ständige Wohnstätte" fallen Häuser, Wohnungen, welche die natürliche Person als Eigentümer oder als Mieter besitzt, oder die dem Pflichtigen aus andern Rechtsverhältnissen faktisch regelmässig zum Benützen zur Verfügung stehen (vgl. OECD-Kommentar zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Ziff. 13 zu Art. 4, in: Philipp/Pollak, S. 304). Der Ausdruck "Wohnstätte" kann aufgrund der systematischen Stellung in Art. 4 DBA-G nicht das gleiche bedeuten wie Wohnsitz. Dies ergibt sich aus Art. 4 Ziff. 1 und Ziff. 2 DBA-G. Falls nämlich ein Pflichtiger sowohl in der Schweiz wie in Griechenland aufgrund der in Ziff. 1 genannten Momente den steuerlichen Wohnsitz aufweist, so gilt er subsidiär in dem Staate als ansässig, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügt. Wenn im Fall eines Doppelwohnsitzes gemäss Art. 4 Ziff. 1 DBA-G eine ständige Wohnstätte massgebend sein soll, können die Begriffe "Wohnsitz" und "Wohnstätte" nicht inhaltsgleich sein (vgl. Meyer/Hangartner, DBA Deutschland-Schweiz, 19. Ergänzungslieferung, Mai 1985 zu Art. 4; Vogel, a.a.O., S. 164 f.).

Der Einsprecher ist Eigentümer einer Wohnung in X., hat in R. Räumlichkeiten, in denen er während seiner Tätigkeit wohnen kann. Demnach verfügt der Pflichtige in der Schweiz über ständige Wohnstätten im Sinne von Art. 4 Ziff. 2 DBA-G.

Wenn weiter zugunsten des Einsprechers angenommen wird, dass sein Haus in Griechenland das Kriterium der ständigen

Wohnstätte ebenfalls erfüllt, was offen bleiben kann, gilt gemäss DBA-G subsidiär, dass eine Person in dem Staate als ansässig gilt, zu dem sie die engeren, persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält ("Mittelpunkt der Lebensinteressen"). Die Attribute persönliche und wirtschaftliche Beziehungen bilden "nur differenzierte Prüfungskriterien für die Bestimmung des Begriffs Mittelpunkt der Lebensinteressen" (vgl. Vogel, a.a.O., S. 166). Die beiden Momente müssen nicht kumulativ vorliegen (Vogel, a.a.O.). Und dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich in der Schweiz, wie die Kantonale Steuerkommission bereits erörterte (vgl. Ziff. 2). Im übrigen verhielt sich der Einsprecher wie ein Inländer, soweit sich dies zu seinen Gunsten auswirkt, indem er - durch seinen Treuhänder beraten - als Inländer die Verrechnungssteuer zurückforderte (vgl. Verrechnungssteuerantrag in Steuererklärung 1983/84).

4. Der internationalen Ausscheidung kommt in casu - also auch wenn das Hauptsteuerdomizil nicht in der Schweiz wäre - bei weitem nicht jene Bedeutung zu, die der Einsprecher ihr beimisst. Die Einkünfte aus selbständigem Erwerb betragen in der Periode 1983/84 Fr. 172 842.--; aus Grundeigentum in X. erzielt er Fr. 17 400.-- und aus jenem in Griechenland Fr. 15 000.--; der Wertschriftenertrag beträgt Fr. 367.--. Der Einsprecher glaubt, ein Uebergang von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht bringe ihn betreffend sämtlicher schweizerischer Einkünfte in die Gegenwartsbemessung. Diese Auffassung ist irrig. Gegenwartsbemessung tritt nur ein, wenn und soweit Veränderungen im Steuerdomizil (Verlegung des Hautdomizils, Begründung eines Nebensteuerdomizils, sei es Begründung oder Aufgabe ausserkantonalen Liegenschaftenbesitzes oder einer Betriebstätte usw.) bestimmte Teilfaktoren des Einkommens und Vermögens beschlagen (vgl. E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, Bern 1983 S. 320 f., 322 f.; Franz Wassermeyer, Die beschränkte Steuerpflicht, in: K. Vogel, Grundfrage des internationalen Steuerrechts, Köln 1985 S. 62 f.). Falls sich der Mittelpunkt der Lebensverhält-

nisse entsprechend dem Antrag des Pflichtigen nach Griechenland verschoben hätte, fielen lediglich das Wertschriftenvermögen und die daraus fliessenden Erträge aus der schweizerischen und schwyzerischen Steuerhoheit (Berücksichtigung beim Steuersatz). Die Liegenschaft in Griechenland besass er nämlich bereits vorher. Die Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Arzt in R. beträfen das Verlegen des Lebensmittelpunktes ins Ausland nicht (vgl. Art. 14 DBA-G). Die selbständige Erwerbstätigkeit des Einsprechers beschränkt sich auf R. In Griechenland praktiziert er gemäss Steuererklärung nicht. Demzufolge unterliegen seine gesamten Arzteinkünfte ausschliesslich der schweizerischen Steuerhoheit. Im übrigen lässt sich eine Gegenwartsbemessung nur vornehmen, wenn und soweit ein besonderer innerstaatlicher Zwischenveranlagungsgrund für diese Einkommensquelle besteht. Es gilt, dies im folgenden abzuklären.

5. Gemäss Art. 96 BdBSt nimmt die Veranlagungsbehörde unter anderem bei der Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder bei Berufswechsel eine Zwischenveranlagung vor. Die Reduktion der Arbeitszeit bildet hingegen grundsätzlich keinen Zwischenveranlagungsgrund (BGE vom 7.12.1984 i.S. X. gegen Kantonale Rekurskommission des Kantons Bern). Im zitierten Entscheid führte das Bundesgericht aus, die Zwischenveranlagungsgründe wegen Aufgabe bzw. Aufnahme der Erwerbstätigkeit sowie wegen Berufswechsels seien in einem einschränkenden Sinn zu verstehen. In casu beendete der Einsprecher seine selbständige Erwerbstätigkeit als Arzt nicht. Er betätigte sich vor dem 1.7.1981 und nach diesem Datum als selbständiger Arzt. Ein Berufswechsel fand offensichtlich nicht statt. Veränderungen im Bestand einer Personengesellschaft bzw. die Aufnahme eines weiteren Selbständigerwerbenden in die Einzelfirma bewirken an sich keine Zwischenveranlagung. Für den einzelnen Gesellschafter oder Firmeninhaber kann sich eine Zwischentaxation ergeben, weil er z.B. von der unselbständigen zur selbständigen Erwerbstätigkeit wechselt (ein bisheriger Mitarbeiter wird als Part-

ner aufgenommen) oder wenn er die Einzelfirma, einfache Gesellschaft, Kommanditgesellschaft, Kollektivgesellschaft verlässt und damit seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt. Die Aufnahme von Dr. H. als selbständigen Arzt in diese Praxis vermag allenfalls bei Dr. H. eine Gegenwartsbesteuerung nach sich zu ziehen, falls und wenn er neu in den Kanton Schwyz gezogen ist oder wenn er bisher Unselbständigerwerbender gewesen wäre. Beim Einsprecher änderte sich lediglich die zeitliche Beanspruchung. Er blieb aber nach wie vor selbständigerwerbender Arzt.

Für die direkte Bundessteuer fehlt es daher an einem Zwischenveranlagungsgrund, der beim Einsprecher Gegenwartsbemessung auslösen könnte. Demzufolge ist die Zwischenveranlagung per 1.1.1983 aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Periode 1983/84 (per 1.1.1983 - 31.12.1984) auf Fr. 161 989.-- festzulegen.

6. Staatssteuerlich beruft sich der Einsprecher auf die Zwischenveranlagungsgründe der teilweisen Erwerbsaufgabe und der Uebernahme bzw. Aufgabe eines Geschäftes (Art. 70 StG).

6.1. Eine Aufgabe oder Uebernahme eines Geschäftes im Sinne von Art. 70 StG (auch alte Fassung) besteht nicht. Der Einsprecher nahm lediglich in seine Arztpraxis einen Partner auf und führt mit ihm ab diesem Zeitpunkt die Praxis gemeinsam. Der Einsprecher gab kein Geschäft auf. Vielmehr besteht die Arztpraxis weiter, wenn auch in Verbindung mit einem neuen Partner. Träfe nämlich die einsprecherische Auffassung zu, personelle Veränderungen bei einer Einzelfirma oder Personengesellschaft brächten eine Zwischentaxation nach sich, so fände je nach Geschäftsgang jeweils eine Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft, in eine Einzelfirma oder eine Kollektivgesellschaft usw. statt. Dadurch fielen jeweils gute Geschäftsjahre in die Bemessungslücke. Schlechte bildeten hingegen mehrfach die Bemessungsgrund-

lage. Der Einsprecher blieb in casu Selbständigerwerbender, und zwar in der gleichen Branche und im gleichen Beruf. Eine Aufgabe eines Geschäftes im Sinne von Art. 70 StG hat nie stattgefunden. Demzufolge entfällt auch staatssteuerlich eine Zwischenveranlagung wegen Geschäftsaufgabe.

6.2. Der Einsprecher beruft sich weiter auf den Zwischenveranlagungsgrund der teilweisen Erwerbsaufgabe. Dieser Zwischenveranlagungsgrund fand per 1.1.1983 Eingang in das Steuergesetz. Er fusst auf Bestrebungen der Steuerverwaltung, die kantonalen Zwischenveranlagungsgründe dem Bundessteuerrecht anzupassen. Kaum ging die Revision über die Bühne, präzisierte das Bundesgericht seine Rechtsprechung und verneinte das Vorliegen eines bundessteuerlichen Zwischenveranlagungsgrundes bei teilweiser Berufsaufgabe (vgl. den unter Ziff. 5 zitierten Entscheid). Deswegen wollte übrigens der Veranlagungsbeamte auch in diesem Fall ursprünglich eine bundessteuerliche Zwischenveranlagung durchführen.

Auf den 1.1.1983 veränderte sich die zeitliche Inanspruchnahme des Pflichtigen nicht. Die Veränderung (1981/82 noch 25 %, 1982/83 28,3 %) vollzog sich nach Angaben des Pflichtigen auf den 1.7.1981. In der Fassung vom 1.1.1983 kennt das Steuergesetz nur eine Zwischenveranlagung aufgrund einer Veränderung auf einen bestimmten Termin. Zwischenveranlagungsgründe lassen sich nicht auf einen späteren Zeitpunkt hin gewissermassen nachholen. Dies folgt auch aus § 70 Abs. 3 StG, der die Verwirkung für nicht vorgenommene bzw. begehrte Zwischentaxationen vorsieht. Sodann ist auch die Liquidationsgewinnbesteuerung, die in casu klarerweise bei einer Zwischenveranlagung stattfinden müsste, auf das Datum dieser Veränderung vorzunehmen (vgl. Revisionsbericht; § 26 Abs. 3 StG).

Das Verweigern einer Zwischenveranlagung führt im übrigen zu einem gerechten Ergebnis. Der erste Abschluss des Pflichtigen bildete die massgebende Bemessungsgrundlage für

die Jahre 1970 (Restjahr), 1971 und 1972 sowie zur Hälfte für das Jahr 1973 und 1974. Der erste Geschäftsabschluss ergab nur ein steuerbares Einkommen von Fr. 60 000.--. Im zweiten Geschäftsjahr erzielte der Pflichtige aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Einkommen von nahezu Fr. 200 000.--. Obwohl also sein Einkommen bereits 1971 ganz wesentlich höher ausfiel, diente dem Einsprecher der erste sehr niedrige Abschluss noch bis und mit 1974 ganz oder teilweise als steuerlich massgebende Bemessungsgrundlage.

Demzufolge lehnte die Veranlagungsbehörde zu Recht auch staatssteuerlich das Vorliegen eines Zwischenveranlagungsgrundes ab.

7. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. Januar 1985 i.S. E. AG (VGE 322/83)

Steuerausscheidung, interkommunale (§ 13 StG i.V.m. Art. 46 BV)

Sachverhalt:

A) Mit Veranlagungsverfügung vom 15.6.1978 wurde die E. AG für die Steuerperiode 1977/78 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 563 600.--, Satz pro Einheit 3 %, und einem steuerbaren Kapital von Fr. 9 852 000.-- eingeschätzt. Aufgrund einer Vereinbarung zwischen den Bezirksräten E., M., H. und dem Gemeinderat A. wurde für die Steuerausscheidung 2/3 des Ertrages und des Kapitals dem Bezirk E., 1/3 der Gemeinde A. zugeschlagen.

B) Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob Dr. S. am 17.7.78 im Auftrag der politischen Gemeinde A. Einsprache und beantragte eine andere Aufschlüsselung der Steueranteile, so dass beim Ertrag 84 % an die Gemeinde A. und 16 % an den Bezirk E. fallen bzw. beim steuerbaren Kapital 66 2/3 % an die Gemeinde A. und 33 1/3 % an den Bezirk E. Demgegenüber beantragte der Vertreter des Bezirkes E. Ablehnung der Einsprache.

C) Am 1.10.1980 überwies der damalige Präsident der Kantonalen Steuerkommission die Akten dem Verwaltungsgericht in der Annahme, dass dieses zur Beurteilung des Falles zuständig sei. Mit Entscheid vom 11.8.1981 erkannte das Verwaltungsgericht, dass auf die Streitsache nicht einzutreten sei. Die Akten wurden an die Kantonale Steuerkommission zum Erlass eines Einsprache-Entscheides zurückgewiesen.

D) Mit Teilentscheid vom 14.10.1981 hat die Kantonale Steuerkommission entschieden, dass die zwischen den Bezirken E., M. und H. und der Gemeinde A. abgeschlossene Vereinbarung vom 12.6.1932 ungültig und für die Steuerausscheidung der Jahre 1977/78 nicht massgebend ist. Die dagegen geführte Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit Entscheid vom 13.8.1982 (zugestellt am 31.8.1982) vollumfänglich abgewiesen (vgl. StPS 1986 S. 98 ff; Anm. der Redaktion).

E) Daraufhin traf die Steuerkommission verschiedene Sachverhaltsabklärungen und am 14.12.1982 wurde den Parteien durch den Präsidenten der Kantonalen Steuerkommission ein Vergleichsvorschlag unterbreitet. Am 5. bzw. 22.3.83 teilten die Parteivertreter der Vorinstanz mit, dass die parteiintern fortgesetzten Vergleichsbemühungen gescheitert seien, worauf die Kantonale Steuerkommission am 31.3.1983 folgenden Entscheid erliess:

"1. Die Einsprache wird im Sinne der Erwägung teilweise gutgeheissen und die Steuerausscheidung zwischen dem Bezirk E. und der Gemeinde A. gemäss Anhang zum Einspracheentscheid so festgelegt, dass sich folgende Ausscheidung ergibt:

	Bezirk E.	Gemeinde A.
für das steuerbare Kapital	3 428 000.--	6 424 000.--
für den steuerbaren Ertrag	182 800.--	380 800.--

2. Die Parteien tragen die Kosten des Verfahrens, bestehend aus:

Spruchgebühr	Fr. 200.--
Schreibgebühr und Barauslagen	Fr. 420.--
Total	Fr. 620.--

davon Bezirk E. 5/6 Fr. 516.--

davon Gemeinde A. 1/6 Fr. 104.--

Zahlbar innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft an die Staatskasse Schwyz."

Aus einem Anhang zum Einspracheentscheid ergeben sich folgende von der Einspracheinstanz vorgenommene Ertrags- und Kapitalverteilungsfaktoren:

Kapitalverteiler	Total	Bezirk E.	Gemeinde A.
Anlagevermögen			
Konzessionen und Entschädigungen	3 186 260	3 149 153	37 107
Grunderwerb per 30.9.76	15 435 189	15 129 410	305 779
Bauten und Korrektionen im Seegebiet	15 015 299	14 961 427	53 872
Wasserführungsanlagen	13 525 808	1 818 662	11 707 146
Zentrale, Bürogebäude, Dienstwohnhäuser	10 246 688		10 246 688
Maschinelle und elektrische Anlagen	43 374 017		43 374 017
	100 783 261	35 058 652	65 724 609
Kapitalverteiler in %	100 %	34.79 %	65.21 %
Umlaufvermögen			
(im Verhältnis Anlagevermögen)			
Material, Debitoren, Darlehen, Banken, Postcheck, Kassa, Geldbeschaffungskosten 11 340 932			
Vorprojekte 1 460 312			
Steuern NOK-Anteil während der Bauzeit 1931-37 322 421	13 123 665	4 565 723	8 557 942
Kapitalfaktoren	113 906 926	39 624 375	74 282 551

Uebertrag	113 906 926	39 624 375	74 282 551
Ertragsverteiler			
Löhne und Gehälter x 10	14 859 850	2 136 031	12 723 819
Ertragsfaktoren	128 766 776	41 760 406	87 006 370
Ertragsverteiler in %	100 %	32.43 %	67.57 %

F) Gegen diesen Einspracheentscheid reichten der Bezirk E., die römisch-katholische und die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde E. am 6.5.1983 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit den Anträgen:

"Der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 31.3.1983 sei aufzuheben,
die Steuerausscheidung sei gestützt auf neue Grundlagen vorzunehmen, wobei

a) die Aktiven nach dem Verkehrswert zu bewerten sind,
b) die Löhne nach dem effektiven Aufwand den Anlagen zuzuweisen sind"

G) Mit Vernehmlassung vom 31.5.1983 stellte die Vorinstanz den Antrag, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Die politische und die römisch-katholische Kirchgemeinde A. stellten mit Vernehmlassung vom 11.7.1983 die Anträge:

"1. Auf die Beschwerde sei nicht einzutreten.
2. Sofern auf die Beschwerde eingetreten wird, sei dieselbe

a) insoweit sie die Bewertung der "Aktiven nach dem Verkehrswert" und für die Ertragsausscheidung eine "nach dem effektiven Aufwand den Anlagen" zuzuweisende Veranlagung der Löhne verlangt, rundweg abzuweisen.

b) insoweit sie auf eine Aenderung von Dispositivpunkt Ziff. 1 lit. b abzielt, zum Anlass zu nehmen, in Abänderung dieser Dispositivstelle vom steuerbaren Ertrag von Fr. 563 000.-- dem Bezirk E. Fr. 98 131.-- (17.43 %) und der Gemeinde A. Fr. 464 869.-- (82.57 %) zuzuweisen.

3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdeführers."

H) Am 12.7.1983 ordnete die Gerichtsleitung einen zweiten Schriftenwechsel an. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Duplikeingabe, die übrigen Parteien hielten in ihren Replik- und Duplikeingaben an den im ersten Schriftenwechsel gestellten Anträgen fest.

I) Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Wenn in der Folge vom Beschwerdeführer die Rede ist, so sind damit immer auch die römisch-katholische und die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde E. gemeint. Die Begriffsbezeichnung Beschwerdegegnerin umfasst in der Folge auch die römisch-katholische Kirchgemeinde A.

2. Die Beschwerdegegnerin begründet ihren Nichteintretensantrag mit der Behauptung, der Beschwerdeantrag enthalte keine Anfechtung der Steuerausscheidungsziffern gemäss Dispositivziffer 1 des angefochtenen Entscheids. Er richte sich ausschliesslich gegen die Berechnungsmethode, nicht gegen das Berechnungsresultat der Vorinstanz. Die Berechnungsmethode habe nicht Teil am Dispositiv des angefochtenen Entscheids, sie sei lediglich ein Element der Begründung. Voraussetzung für einen behandlungsfähigen Beschwerdeantrag

sei, dass dieser bekanntgebe, wie nach der Meinung der beschwerdeführenden Partei das Dispositiv (nicht die Begründung) abzuändern sei.

Gemäss § 38 Abs. 2 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) muss eine Beschwerdeeingabe u.a. einen Antrag enthalten. Aus dem Antrag muss ersichtlich sein, wie das Dispositiv des angefochtenen Entscheides abzuändern ist (A. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, § 23 N 1 und § 54 N 2). Die Beschwerdegegnerin übersieht, dass die Beschwerde einmal den Antrag enthält, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Aus den weiteren Antragselementen, wonach die Aktiven nach dem Verkehrswert zu bemessen und die Löhne nach dem effektiven Aufwand den Anlagen zuzuweisen seien, ergibt sich unter Berücksichtigung der Ausführungen in der Begründung unmissverständlich, dass der Beschwerdeführer als Resultat der von ihm vorgeschlagenen Berechnungsweise einen quotenmässig höheren Anteil am steuerbaren Ertrag und Kapital der E. AG beansprucht. Die Quantifizierung der von ihm beanspruchten Quoten in der Beschwerdeeingabe wurde vom Beschwerdeführer im vorliegenden Fall zu Recht unterlassen, denn eine solche Quantifizierung hätte vor Durchführung der vom Beschwerdeführer verlangten Berechnungsweise einen rein aleatorischen Charakter gehabt. Erfüllt der Beschwerdeantrag somit die Anforderungen gemäss § 38 VRP, so ist auf das Rechtsmittel, nachdem andere Sachentscheidvoraussetzungen zu Recht nicht bestritten werden, einzutreten.

3. Nach § 13 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS 105) sind Einkommen und Vermögen aus Grundeigentum, Betrieben und Betriebsstätten am Orte der gelegenen Sache zu versteuern. Die Steuerausscheidung zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden erfolgt nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung (§ 13 Abs. 3 StG).

Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) hält fest, dass die Bundesgesetzgebung gegen die Doppelbesteuerung die

erforderlichen Bestimmungen treffen wird. Obwohl diese Kompetenz seit 1974 besteht, ist das betreffende Bundesgesetz bis heute nicht zustande gekommen (vgl. zu den Bestrebungen hinsichtlich einer Kodifizierung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts die eingehende Darstellung bei K. Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bd. 1 D 4-19, im folgenden zitiert: "Locher"). Trotzdem stösst der Verweis in § 13 Abs. 3 StG auf die Anwendbarkeit des Bundesrechts nicht ins Leere, wurde doch die Untätigkeit der Legislative durch Richterrecht aufgefangen. Das Bundesgericht hat Art. 46 Abs. 2 BV als eine unmittelbar anwendbare Verhaltensnorm aufgefasst und Verstösse gegen das Verbot der Doppelbesteuerung können vom betroffenen Bürger mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht gerügt werden (vgl. Art. 86 Abs. 2 OG). Bei der Beurteilung dieser staatsrechtlichen Beschwerden hat das Bundesgericht seit 1874 eine grosse Zahl von Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgestellt. Diese bilden unmittelbar anwendbares richterliches Recht, welches für die Kantone verbindlich ist, wobei das Bundesgericht in BGE 48 I 267 E.3 gar feststellte, die sich aus seiner Doppelbesteuerungspraxis ergebenden Rechtssätze seien von den kantonalen Behörden ebenso zu beachten, wie wenn sie in der Verfassung selbst enthalten wären (vgl. Prof. Hans Huber, Das Steuerkollisionsrecht der Grossunternehmungen der Erzeugung und Verteilung elektrischer Energie, ASA 24, 307; derselbe zur Problematik Richterrecht, 60 ff.; Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 47 N 5 mit Hinweisen auf die Kritik von Giacometti an BGE 48 I 267 in Allg. Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, 1960, S. 178 Anm. 152; Irene Blumenstein, Bernische Gemeindesteuerteilung bei gemischtwirtschaftlichen Unternehmungen, MBVR 1967, S. 353 E. 2 und S. 358).

Die vom Bundesgericht aufgestellten Grundsätze und Kollisionsnormen gelten an sich nur für das interkantonale Steuerrecht, nicht aber für das interkommunale Steuerrecht, welches Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Eine örtliche

Abgrenzung der Steuerhoheit zwischen Selbstverwaltungskörpern des Kantons kann einzig durch das kantonale Recht erfolgen (Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. Aufl. S. 75). Durch den Verweis in § 13 Abs. 3 StG wird indessen das vom Bundesgericht aufgestellte Recht zu kantonalem Recht für Fragen der interkommunalen Steuerausscheidung.

4. a) Ausscheidung der Ertragsquoten: Die Gesamtheit der Grundsätze ist bestimmt durch das oberste Prinzip, wonach die interkommunale Unternehmung als einheitlicher Organismus zu würdigen ist und jede Gemeinde nur eine der in ihrem Gebiet wirksamen Erwerbsfaktoren entsprechende Quote des gesamten reinen Geschäftseinkommens bzw. Geschäftsgewinns besteuern kann. Das Geschäftsergebnis ist das einheitliche Produkt des organischen Zusammenwirkens der einzelnen Betriebsteile (Locher, § 8 II C 1b Nr. 3). Es mussten also Massstäbe gefunden werden, welche die Bedeutung der einzelnen Niederlassungen im Rahmen des Gesamtunternehmens, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrages am zuverlässigsten zum Ausdruck bringen (BGE 71 I 336 E. 3; ZBl 1947 S. 25 E. 4b). Diese Massstäbe sind verschieden, je nach der Art des Geschäftsbetriebes und nach den zwischen den einzelnen Niederlassungen bzw. nach den in den einzelnen Gemeinden vorhandenen Betriebsstätten und Einrichtungen (BGE 50 I 93 E. 3; I. Blumenstein, a.a.O., 365).

Das Bundesgericht steht auf dem Boden, dass bei Elektrizitätswerken die Repartition nach der bei Fabrikationsunternehmungen angewandten Methode zu erfolgen hat (Ernst Höhn, a.a.O., S. 386 N 54; Hans Huber, a.a.O., S. 316 mit Hinweisen; Locher, § 8 II C, 2c, Nr. 1-5).

Der Gewinn wird danach im Verhältnis der Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit auf die einzelnen Gemeinden aufgeteilt (Höhn, a.a.O., S. 389 N 63; I. Blumenstein, a.a.O., S. 366). Der Erwerbsfaktor Kapital besteht aus den den beteiligten Gemeinden bei der Vermögensausscheidung zugewiese-

nen Aktiven, wobei gemietete oder im Leasing dem Unternehmen zur Verfügung stehende Anlagen mit 6 % zu kapitalisieren sind. Der Faktor Arbeit kommt zum Ausdruck in der Summe der ausgerichteten Löhne. Da der Jahreslohn den Wert der Nutzung der Arbeitskraft während eines Jahres, der Kapitalwert der festen, stehenden Anlagen aber den dauernden Wert der betreffenden Güter zum Ausdruck bringt, müssen die Löhne kapitalisiert werden, um gleichartige Grössen zu vergleichen (BGE 36 I 25). Während anfänglich Kapitalisierungssätze von 4 und 5 % angewandt wurden, hat sich später ein Kapitalisierungssatz von 10 % durchgesetzt (Locher, § 8 II C 2a Nr. 3, 4, 6; Höhn, a.a.O., S. 375 N 27-30; I. Blumenstein, S. 367/368; Weyermann, Die steuerliche Gewinnverteilung bei Industrie-Unternehmungen mit Niederlassungen in verschiedenen Kantonen, Vierteljahresschrift für schweiz. Abgaberecht, Bd. VII, S. 4). Die Löhne sind nach Massgabe der von den Angestellten für die einzelnen Betriebsstätten geleisteten Arbeit zu verlegen. Entscheidend ist, welcher Betriebsstätte der Nutzen der Arbeit zukommt, nicht aber der Ort, wo Arbeit ausgeführt wird oder wo sich die Zahlstelle befindet (Höhn, S. 389 N 63; Locher, § 8 II C, 2a Nr. 2).

Unter bestimmten Voraussetzungen wird jenem Ort, von welchem aus die Zentralleitung des Unternehmens erfolgt, bei der Aufteilung des Ertrags ein Vorausanteil (Praecipuum) zugeschlagen. Diese Praxis geht von der Ueberlegung aus, dass der durch die Geschäftsleitung "verdiente" Anteil am Ertrag dort zu besteuern sei, wo die Geschäftsleitung ihren Sitz hat (Locher, § 8 II C 6 Nr. 1; I. Blumenstein, S. 371). Ob hier ein Praecipuum angebracht ist, wird bei der konkreten Erörterung der Streitfragen geprüft.

b) Ausscheidung der Kapitalquoten: Für die Quotenermittlung der Kapitalsteuer ging das Bundesgericht stets von der örtlichen und wirtschaftlichen Beziehung der einzelnen Aktiven zu Sitz und Betriebsstätten aus. Nach ihrer Lage sind nicht bloss Grundstücke zuzuweisen, sondern etwa auch

Mobilien, welche die Begriffsmerkmale der Zugehör im Sinne von Art. 644 Abs. 2 ZGB erfüllen. Sind wirtschaftliche Zweckbestimmung und räumlicher Zusammenhang einer Sache im Sinne von BGE 42 II 117 f. gegeben, so ist die betreffende Sache auch steuerlich dem betreffenden Ort zuzuordnen. In Erweiterung des zivilrechtlichen Zugehörbegriffes weist das Bundesgericht dem Grundstückkanton die Steuerberechtigung auch zu über Mobilien, welche infolge ihrer wirtschaftlichen Funktion und bestimmungsgemässen Verwendungsart an den Grundstückort verlegt wurden und dort rationellerweise zu verbleiben haben. Unter diesem Gesichtspunkt wird der Ort der gelegenen Sache als Steuerort bezeichnet für Maschinen, Werkzeuge, Geräte, Einrichtungsmobiliar (I. Blumenstein, a.a.O., S.. 361, mit Hinweisen).

Die sogenannten mobilen Konti (Kassa, Postcheck, Werttitel, Debitoren usw.) werden in der Praxis in der Regel im Verhältnis der lokalisierten Aktiven auf die einzelnen steuerberechtigten Gemeinwesen verteilt. Abweichend davon wurde in der Rechtsprechung auch schon jenem Ort, an dem sich der Hauptsitz mit der kaufmännischen Leitung befindet, ein grösserer Anteil an den mobilen Konti zugewiesen (Höhn, a.a.O., S. 386/87 N 57 und 58; Locher, § 8 II B 2c Nr. 9).

5. Nach der Darstellung dieser Steuerausscheidungsprinzipien sind die konkreten im vorliegenden Verfahren umstrittenen Punkte anhand dieser Grundsätze zu überprüfen.

Unbestritten ist:
- der Grundsatz, dass sowohl der Bezirk E. wie auch die Gemeinde A. am Steuerertrag und Kapital zu beteiligen sind;
- die von der Vorinstanz vorgenommene Lokalisation der Aktiven;
- die Berücksichtigung der Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit für die Ertragsquotenausscheidung;
- die Zuweisung der mobilen Konti analog den Wertanteilen der übrigen Aktiven.

Bestritten ist:
- der Modus der Aktivenbewertung;
- die Frage, ob der Gemeinde A. als dem Sitz der Verwaltung ein Vorausanteil zu gewähren ist;
- die Aufteilung der Löhne.

6. a) Modus der Aktivenbewertung: Nach Höhn, a.a.O., S. 372, 375, 389 sind die massgebenden Werte für die Aktivenbewertung nach der sogenannten indirekten Methode in der Regel die Buchwerte, es sei denn, diese würden das Wertverhältnis zwischen den Aktiven unrichtig wiedergeben, indem einzelne Aktiven zu hoch, andere zu niedrig zu Buch stehen. Wesentlich für den Verteilungsschlüssel ist, was auch von der Rechtsprechung und andern Autoren immer wieder betont wird, dass alle Aktiven der gleichen Art nach den gleichen Grundsätzen bewertet werden (Höhn, a.a.O., S. 367 N 4; Locher, § 8 II B 1, 11, 13, 15). Das Bundesgericht hat wiederholt festgestellt, es könne von den Buchwerten der Aktiven ausgegangen werden, solange nicht behauptet werde, dass diese das Wertverhältnis zwischen den einzelnen Aktiven unrichtig wiedergeben (BGE vom 4.2.1946, i.S. X., E II, 4, zitiert aus Locher, § 8 II B, 1, 13), oder dass Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass diese von den wirklichen Vermögenswerten erheblich abweichen (Locher, § 8 II B, 1, 15). Wenn die Buchwerte gegenüber den wirklichen Werten (Verkehrswerten) zu niedrig sind, so spielt dies für den Verteilungsschlüssel dann keine Rolle, wenn alle Aktiven gleichmässig von den wirklichen Werten nach unten abweichen (Locher, § 8 II B, 1, 13). Für die Bewertung der Liegenschaften kommen verschiedene Kriterien in Frage, wie: Anlagewert, Ertragswert, Verkehrswert, Buchwert, amtlicher Steuerwert.

In seiner Rechtsprechung betreffend interkantonale Unternehmungen hat das Bundesgericht keines dieser Kriterien als einzig massgebendes erklärt, aber stets verlangt, dass die Bewertung aller Aktiven der gleichen Art in derselben Weise erfolgen müsse (Locher, § 8 II B 1, 15 mit Hinweisen).

Wiederholt wird auch betont, dass es bei der Bestimmung des Verteilungsschlüssels im Einzelfall darum gehe, eine vernünftige Methode zu wählen, die zu einem richtigen und billigen Ergebnis führe. Es geht darum, eine Lösung zu finden, welche den einzelnen Betriebsaktiven in den beteiligten Standortgemeinden im Rahmen des Gesamtunternehmens, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrages am besten zum Ausdruck bringt (Locher, § 8 II C 1 b, Nr. 4; 5 Nr. 4-6; I. Blumenstein, a.a.O., S. 374-377; H. Huber, a.a.O., S. 308). Dies gilt nicht bloss für die Wahl der Methode zur Gewinnausscheidung, sondern ebensosehr für die Wahl der Kriterien zur Bewertung der Aktiven.

Auch Höhn, welcher an sich der Buchwertberechnung das Wort redet, anerkennt die Bewertung der Aktiven zu Verkehrswerten als durchaus angängiges Vorgehen (vgl. Höhn, a.a.O., S. 245/246, N 17, 18, S. 268 oben). Zusammenfassend ergeben sich aus der Rechtsprechung folgende Schlüsse:

- Im Vordergrund steht die Bewertung zu Buchwerten; wobei sich das Bundesgericht auf keine bestimmte Bewertungsart festgelegt hat;
- Führt die Uebernahme der Buchwerte zu keiner sachgerechten oder gar zu einer unbilligen Quotenaufteilung, so kann auf andere Bewertungskriterien abgestellt werden, welche im Einzelfall zu einem vernünftigen, billigen und gerechten Ergebnis führen;
- Wesentlich ist, dass alle Aktiven der gleichen Art nach dem gleichen Massstab bewertet werden.

b) Vorliegend stellte die Vorinstanz auf die Anlagekosten ab mit der Begründung, diese seien heute noch relativ leicht feststellbar, da immer in Prozenten der Erstellungs- und Anlagekosten abgeschrieben worden sei. Gegenüber dem Abstellen auf die Buchwerte sei diese Methode vorzuziehen, da damit die vom Beschwerdeführer teilweise bestrittenen Abschreibungen aus der Berechnung fielen. Der Beschwer-

deführer wendet ein, diese Art der Bewertung benachteilige ihn und bevorzuge die Beschwerdegegnerin. Auf dem Gebiet des Bezirkes E. lägen vor allem die Grundstücke und der Stausee. In der Gemeinde A. stünden dagegen die Betriebsgebäude sowie die maschinellen und elektrischen Anlagen. Der Beschaffungszeitpunkt der Anlagen auf dem Gebiet der beiden Gemeinwesen liege zum Teil erheblich auseinander. Während die im Bezirk E. lokalisierten Aktiven vor rund 50 Jahren beschafft oder erstellt worden seien, datierten vor allem die maschinellen und elektrischen Anlagen in A. aus jüngster Zeit. Schon allein aus Gründen der Geldentwertung ergäben sich daher für die Anlagen in A. weit höhere Anlagekosten als für das Land und die Wasserbauten im Bezirk E. Der wirkliche Wert des für das Unternehmen zentralen Stausees werde unter Annahme der Anlagekosten nicht erfasst. Als Folge davon werde das Wertverhältnis der Aktiven zu Ungunsten der Beschwerdeführerin verzerrt. Die grundsätzliche Richtigkeit dieser Sachdarstellung wird von der Beschwerdegegnerin nicht bestritten. Sie macht nur geltend, die von der Vorinstanz angewandte Methode entspreche bewährter Lehre und Praxis und sei, wenn man von der Ausscheidung nach Buchwerten absehe, auch die einzig praktikable.

Die Richtigkeit der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumentation leuchtet ein. Rund 85 % des im Bezirk E. gelegenen Anlagevermögens entfällt auf die beiden Positionen Grunderwerb (Fr. 15 129 410.--) und Bauten und Korrektionen im Seegebiet (Fr. 14 961 427.--). Demgegenüber entfallen über 81 % des in A. vorhandenen Anlagevermögens auf die Positionen "maschinelle und elektrische Anlagen" Fr. 43 374 017.-- = 66 %) und Zentrale, Bürogebäude, Dienstwohnhäuser (Fr. 10 246 688.-- = 15.58 %). Der Erwerb von Grund und Boden, wobei der grösste Teil auf das heutige Stauseegebiet entfällt (fast 11 km2 = 11 Mio. m2), sind einmalige Anlagekosten, welche vorliegend mutmasslich in den frühen 30er Jahren, jedenfalls aber vor dem Stau des Sees im Jahre 1937, getätigt wurden. Die Bauten und Korrektionen im See-

gebiet (Fluss- und Bachverbauungen, Dämme, Strassenkorrektionen, Viadukte usw.) wurden ebenfalls in den 30er Jahren vorgenommen und mussten bis heute noch nicht ersetzt werden. Bauliche Unterhaltskosten werden, wie sich aus den in den Akten liegenden Erfolgsrechnungen der E. AG ergibt, in grossem Umfang ohne Aktivierung direkt über die jeweiligen Erfolgsrechnungen abgebucht. Demgegenüber ist der Ersatz- und Erneuerungsbedarf für die in A. liegenden Anlagen, namentlich für die maschinellen und elektrischen Anlagen, gross. So wird beispielsweise in der Präsidialadresse des Verwaltungsratspräsidenten zur 50-Jahr-Feier der E. AG vom 25.2.82 ausgeführt:

"Die SBB sind aber noch einen grossen Schritt weitergegangen. Angesichts des seit den sechziger Jahren immer rascher zunehmenden Leistungsbedarfs für die Zugförderung haben sie sich 1968, wiederum im Einvernehmen mit den NOK, entschlossen, die Einphasenanlage der E. AG massiv auszubauen. Neben den drei alten SBB-Generatoren mit einer Nennleistung von je 13.5 MW wurde eine vierte Maschine zu 40 MW aufgestellt und mit einer Pumpe kombiniert. Die gesamte im Werk installierte Turbinenleistung beträgt damit 140 MW, von denen 92 MW oder fast zwei Drittel auf die SBB entfallen.
Mit dieser Erweiterung wurde ein Ausbau der Freiluft- und Fahrleitungsschaltanlagen verbunden, und schliesslich wurde zusammen mit den NOK die gesamte Schutz- und Kommandoanlage neu erstellt. Insgesamt sind für diesen Ausbau rund 45 Mio. Franken aufgewendet worden. ...
Die Grösse dieser Summe wird erst deutlich, wenn man sich vor Augen hält, dass der ursprüngliche Bau des Werkes inkl. die zwei 1947 nachgebauten Pumpen rund 63 Mio. Franken gekostet hat" (50. Geschäftsbericht S. 15/16).

Diese Hinweise zeigen, dass der quotenmässige Anteil der auf den Beschwerdeführer entfallenden Steuern kontinuierlich kleiner wird, wenn auf die effektiven Anschaffungs- und Erstellungskosten abgestellt wird. Rein teuerungsbedingt

verschiebt sich diese Quotenaufteilung jedesmal zu Ungunsten des Beschwerdeführers, wenn in A. maschinelle und elektrische Anlagen ersetzt werden. Sollten in Zukunft einmal inflationäre Zeiten wie in Südamerika oder Israel eintreten, so wäre es bei einer Bewertung aufgrund der jeweiligen effektiven Erstellungs- und Anschaffungskosten durchaus möglich, dass der Anteil des Beschwerdeführers zur Bedeutungslosigkeit absinken würde und dies, obwohl ausser jedem Zweifel steht, dass der Stausee für ein Wasserkraft-Elektrizitätswerk mit Saisonspeicher (über 50 % der Produktion entfallen dank des Stausees auf die wertvolle Winterenergie) ein überaus wesentliches Element für den Betriebserfolg darstellt. Das Abstellen auf die effektiven Anlagewerte führt deshalb dann zu offensichtlich falschen und unhaltbaren Ergebnissen, wenn für die Quotenaufteilung die technischen Ersatz-, Erneuerungs- und Ergänzungsanschaffungen ebenfalls mitberücksichtigt werden.

c) Die Vorinstanz hat die vom Beschwerdeführer anbegehrte Verkehrswertbewertung der Aktiven verworfen mit der Begründung, eine gerechte Verkehrswertschatzung des Anlagevermögens sei eine praktisch nicht leicht durchführbare Aufgabe und es werde weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung für die Steuerausscheidung bei Elektrizitätswerken auf diesem Wert basiert. Der letztgenannte Einwand ist - wie bereits unter Erwägung 6 a dargelegt wurde - nicht stichhaltig. Diesbezüglich ist auch zu beachten, dass die Quotenaufteilung häufig nach dem Bau eines Elektrizitätswerkes vorgenommen und dann in der Folge belassen wurde, weshalb sich das hier stellende Problem nicht stellt. Von einer einmal vorgenommenen Quotenaufteilung soll ja nur dann abgewichen werden, wenn wesentlich veränderte Verhältnisse vorliegen.

Zutreffend ist hingegen der Einwand, eine Verkehrswertbewertung sei mit praktischen Schwierigkeiten verbunden. So erscheint es beispielsweise als ein ausgesprochen schwie-

riges Unterfangen, den Verkehrswert des Stausees zu ermitteln, handelt es sich doch hiebei nicht um ein Handelsgut, bei dem Vergleichswerte vorhanden sind. Wollte man statt dessen auf die Verkehrswerte der 130 Heimwesen abstellen, welche durch die Seestauung ganz oder teilweise überflutet wurden (50. Geschäftsbericht S. 16), so wären die Schwierigkeiten nicht kleiner, nachdem namentlich die damals im Seegebiet liegenden Bauten nicht mehr vorhanden sind. Auch die Verkehrswerte für andere Anlagen wie Viadukte, Staudämme, Bach- und Flussverbauungen usw. liessen sich kaum zuverlässig erheben. Wenn allenfalls Kraftwerke veräussert werden, so geschieht dies wohl in der Regel für gesamte Kraftwerkunternehmungen und die Bewertung richtet sich nach Faktoren, welche bei der Einzelbewertung keine Rolle spielen wie Energieproduktion, Ertrag, Bilanzwerte usw.

Es stellt sich deshalb die Frage, ob nicht eine praktikable Aktivenbewertung gefunden werden kann, welche die Mängel, welche der von der Vorinstanz angewandten Methode anhaften, behebt. Der wesentliche Mangel der von der Vorinstanz angewandten Methode besteht darin, dass Werte einer fern zurückliegenden Vergangenheit mit Werten der jüngsten Vergangenheit gleichgestellt wurden. Wird dieser Mangel ausgemerzt, d.h. werden statt der effektiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Werte teuerungsbereinigt auf ein bestimmtes Datum (in Frage kommt der von der Vorinstanz herangezogene Bilanzstichtag des 30.9.1976) umgerechnet, so erhält man vergleichbare Grössen. Dieses Vorgehen ist durchaus praktikabel, sind doch, wie im angefochtenen Entscheid ausgeführt wird, die Anschaffungsjahre und die Anschaffungspreise bzw. Herstellungskosten der diversen Aktiven bekannt. Als Index ist ein Baukostenindex adäquater als beispielsweise ein Konsumentenpreisindex, wobei aufgrund der Lage der Aktiven der Zürcher Baukostenindex heranzuziehen ist, welcher, wie Abklärungen beim statistischen Amt der Stadt Zürich ergeben haben, seit 1914 geführt wird. Noch sachgerechter und differenzierter wäre der Beizug eines Tiefbau-

indexes und eines Indexes für elektrische und maschinelle Anlagen. Derartige statistische Werte sind indessen nicht vorhanden.

Für maschinelle und elektrische Anlagen erscheint das Abstellen auf den Baukostenindex als problematisch, weil hier die Einflüsse der Technik, von Rationalisierungsmassnahmen, der internationalen Konkurrenz und andere Faktoren die Preisentwicklung erheblich anders beeinflusst haben, als dies auf dem Bauwesen der Fall war. Für die Position maschinelle und elektrische Anlagen, welche mit Anschaffungskosten von Fr. 43 374 017.-- eingesetzt sind, erscheint deshalb eine Bewertung zu Wiederbeschaffungswerten per Bilanzstichtag (30.9.1976) ein angemessenes Vorgehen zu sein, wobei sich die Verwaltung unter Beizug eines Fachmannes hiebei auf eine Grobschätzung beschränken kann, fallen doch geringfügigere Abweichungen in der Grösenordnung von wenigen Prozenten für die quotenmässige Aufteilung nicht ins Gewicht. Sollte für maschinelle und elektronische Anlagen z.B. vom VSM ein Index geführt werden (von der Existenz eines solchen Indexes ist dem Gericht allerdings - wie erwähnt - nichts bekannt), so steht es der Vorinstanz bzw. der Verwaltung selbstverständlich frei, anstelle der Ermittlung der Wiederbeschaffungswerte die Wertbereinigung anhand eines solchen Indexes vorzunehmen.

7. a) Vorausanteil für die Beschwerdegegnerin?
Die Beschwerdegegnerin beantragt, es sei ihr vom steuerbaren Ertrag ein Praecipuum von 15 % zu gewähren und dementsprechend der Anteil des Beschwerdeführers am Ertrag auf 17.43 % herabzusetzen, der Anteil der Gemeinde A. aber um 15 % zu erhöhen auf 82.57 %. Zur Begründung macht sie geltend, eine Aufteilung nur aufgrund des Kapitalwertes der Aktiven und des kapitalisierten Wertes der Löhne trage dem Umstand, dass die Funktion der am Sitz der Verwaltung ausgeübten administrativen und kaufmännischen Tätigkeit ein wichtiger Faktor der Ertragserzielung sei, nicht Rechnung.

Der Gemeinde A. stehe demgemäss als Sitz der Verwaltung ein praecipuum von 15 % zu. Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, ein solcher Vorabzug sei unter keinen Umständen gerechtfertigt, weil die Bedeutung der Zentralleitung bereits bei der Berücksichtigung der Löhne hinreichend zum Ausdruck komme.

b) Vorerst stellt sich die Frage, ob auf diesen Antrag überhaupt einzutreten ist. Nach § 27 lit. f Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) ist die fristgerechte Geltendmachung eines Rechtsanspruchs eine Sachentscheidvoraussetzung, bei deren Fehlen ein Nichteintretensentscheid zu treffen ist. Der angefochtene Einspracheentscheid wurde am 6.4.1983 versandt, die Beschwerdeantwort ging am 11.7.1983, also lange nach Ablauf der Rechtsmittelfrist, ein. Die Beschwerdegegnerin ist sich dieser Tatsache bewusst, beruft sich aber für die Zulässigkeit ihres Antrags darauf, dass dem Verwaltungsgericht vollumfängliche Ueberprüfung inkl. Ermessenskontrolle zustehe und dass das Gericht bei Beschwerden gegen Einspracheentscheide der Steuerkommission diese gemäss § 78 Abs. 3 und 76 Abs. 1 und 2 StG auch zu Ungunsten des Beschwerdeführers ändern könne. Nach § 76 Abs. 2 i.V.m. § 78 Abs. 3 StG kann das Verwaltungsgericht eine Veranlagung auch zu Ungunsten eines Beschwerdeführers abändern und in § 77 StG i.V.m. § 78 Abs. 3 StG heisst es, dass einem Rückzug der Beschwerde keine Folge gegeben wird, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung ungenügend war. Vorliegend ist die Veranlagung, d.h. die Festsetzung der Steuerfaktoren (Höhe des steuerbaren Ertrags und Kapitals) rechtskräftig. Sie bildet gar nicht Gegenstand des Verfahrens. Bei der Frage der Steuerausscheidung wird die Veranlagung nicht betroffen. Davon, dass auch bei der Steuerausscheidung eine Verschlechterung zu Ungunsten des beschwerdeführenden Gemeinwesens möglich ist, steht aber im Gesetz nichts. Richtig ist der Hinweis, dass dem Verwaltungsgericht gegenüber Entscheiden der Steuerkommission, da das Verwaltungsgericht als erste

Beschwerdeinstanz fungiert, auch eine Prüfung der richtigen Handhabung des Ermessens zusteht (§ 55 Abs. 2 VRP). Daraus fliesst die Nichtbindung des Gerichts an die Parteianträge und die Möglichkeit zur Vornahme einer reformatio in peius (§ 59 i.V.m. § 49 VRP). Ob daraus die Befugnis der Parteien abzuleiten ist, noch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist Anträge zu stellen, braucht hier nicht abschliessend beurteilt zu werden, weil der Antrag auf Gewährung eines Vorausanteils ohnehin unbegründet ist.

c) Vorerst ist festzuhalten, dass die Frage der Zuteilung eines Vorausanteils lediglich bei der Ertragssteuerausscheidung zu prüfen ist. Bei der Vermögens- bzw. Kapitalsteuer wird ein Praezipuum dem Hautsitz nie zugesprochen (Höhn, a.a.O., S. 372 N 16; Locher, § 8 II B, 4 Nr. 1, 2, 3).

Ob bei der Ertragssteuer ein Praezipuum zu gewähren ist, und wenn ja, in welchem Umfang, hängt von der Art des Unternehmens und der Organisation des Geschäftsbetriebes ab und kann daher nur von Fall zu Fall bestimmt werden (Locher, § 8 II C, 6 Nr. 12/20). Der Vorausanteil am Gewinn (Ertrag) ist ein Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen. Daraus folgt, dass die Zuweisung eines Vorausanteils stets eine Ermessensfrage ist, wobei das Ermessen in zweierlei Hinsicht zu betätigen ist. Erstens ist zu entscheiden, ob überhaupt ein Vorausanteil gerechtfertigt ist. Wird dies bejaht, so bildet die Festsetzung der Höhe des Vorausanteils wiederum eine Ermessensfrage (Höhn, S. 376/77, N 31; Schlumpf/Dürr, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungs-Verbot, 3. Aufl. S. 212).

Die E. AG hat ihren Sitz in E. Die Vorinstanz hat aber richtig erkannt, dass nicht derjenige Ort Anspruch auf einen Vorausanteil erheben kann, wo der statutarische Sitz der

Unternehmung sich befindet. Massgebend sind vielmehr der Ort oder diejenigen Orte, in denen Leitungsaufgaben erfüllt werden (Höhn, S. 376 Fussnote 35; Schlumpf/Dürr, a.a.O., S. 212; BGE vom 26.10.1966 i.S. Y.; BGE 92 I 268/269 E. 2b; Locher, § 8 II C, 2b Nr. 3).

Vorliegend ist aus folgenden Gründen von der Gewährung eines Vorausanteils an die Beschwerdegegnerin abzusehen:

aa) Bei der Steuerrepartition nach Erwerbsfaktoren wird häufig nur ein reduziertes Praezipuum zugesprochen oder von der Zusprechung eines solchen überhaupt abgesehen; denn in diesen Fällen kommt recht oft die Bedeutung des Hauptsitzes bzw. der Sitz der Verwaltung in den Faktoren Kapital (Zuscheidung von mobilen Konten) sowie vor allem durch die dem Sitz der Verwaltung zugerechneten Löhne vollständig oder doch zum Teil zum Ausdruck. Eine grössere Bedeutung kommt dem Praezipuum bei solchen Betrieben zu, wo die Quotenaufteilung nach dem Umsatz vorgenommen wird (BGE 58 I 24; Locher, § 8 II C, 6 Nr. 2, 10, 21; Blumenstein, a.a.O., S. 372; Höhn, S. 376 N 31, 389 N 64). Ein Vorausanteil an die Beschwerdegegnerin rechtfertigt sich hier schon deshalb nicht, weil nach dem vorinstanzlichen Entscheid 85.6 % der Löhne und Gehälter auf die Gemeinde A. entfallen.

bb) Ein Praezipuum rechtfertigt sich vor allem dort, wo die Tätigkeit der Geschäftsführung eine massgebende Rolle für den Geschäftserfolg spielt (Preisgestaltung, Werbung, Management, Entwicklung neuer Produkte, Entwicklung von Verkaufsstrategien usw.). Bei der E. AG ist die technische, vor allem aber die kaufmännische Leitung sehr einfach. Es wird immer das gleiche Produkt (Strom) hergestellt. Der erzeugte Strom wird aber nicht an Dritte mit Gewinn verkauft, sondern von den beiden an der E. AG beteiligten Unternehmungen, den Partnern des Gründungsvertrags, am Werk abgenommen. Die Partner bezahlen keinen Kaufpreis, sondern sie kommen für die gesamten Kosten der E. AG auf, inbegriffen eine jähr-

liche Dividende auf das Aktienkapital (vgl. ASA 25, 438).

Die in A. tätige Geschäftsleitung, bestehend aus einem Ingenieuer als Betriebsleiter und einem Chefbuchhalter hat auch keinerlei Einfluss auf den Preis der verkauften Energie. Dieser richet sich nach den Kosten zu Lasten der Aktionäre gemäss Art. 8 des Gründungsvertrages. Die Einnahmen werden lediglich so angesetzt, dass eine Verzinsung des Aktienkapitals (20 Mio. Franken) von 5 % ermöglicht wird. Der Ertragsüberschuss aller 5 in den Akten liegenden Geschäftsabschlüsse (1973/74, 1974/75, 1975/76, 1976/77 und 1980/81) ist denn auch jedes Jahr mit Fr. 1 052 632.-- auf den Franken gleich hoch. Dieser, unter Berücksichtigung der produzierten Energiemenge, welche überdies regelmässig zu über 50 % in wertvoller Winterenergie besteht und in günstiger Lage mitten in einem grossen Absatzgebiet gewonnen wird, äusserst bescheidene Gewinn lässt sich nur dadurch erklären, dass die E. AG zugunsten ihrer Aktionäre auf die Erzielung marktüblicher Preise für die produzierte Energie verzichtet und die Gewinne somit ihren beiden Aktionären überlässt. Ob hier zufolge verdeckter Gewinnausschüttung eine Ertragsaufrechnung bei der E. AG vorzunehmen wäre, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens, sondern ist allenfalls durch die Steuerveranlagungsbehörde im Rahmen der Veranlagung zu prüfen (vgl. zur Problematik Dr. T. Russi, Die Standesinitiative des Kantons Graubünden über die steuerliche Gewinnberechtigung bei Partnerwerken der Elektrizitätswirtschaft, Steuerrevue 1981, S. 137 ff.; Gottfried Helbling, StR 1981 S. 146 ff. und Entscheid des Verwaltungsgerichts Graubünden in ZBl 1983 S. 553 ff., wobei die gegen diesen Entscheid gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde durch das Bundesgericht zur Zeit noch nicht beurteilt ist.)

Der Exkurs auf die (gegenwärtige) Entstehung des im Kanton Schwyz versteuerten Gewinns der E. AG zeigt, dass die in A. tätige Geschäftsleitung keinen Einfluss auf die Gewinnhöhe hat, weshalb es sich auch von daher nicht recht-

fertigt, wie das Bundesgericht am 4.2.1946 in Sachen X. entschieden hat, ein besonderes Praecipuum auszuscheiden (vgl. Locher, § 8 II C, 6, Nr. 24).

cc) Wenn sich am Sitz der Geschäftsleitung zugleich ein bedeutender Teil der Fabrikation abspielt, was vorliegend der Fall ist und in den Erwerbsfaktoren zum Ausdruck kommt, wird in der Rechtsprechung ebenfalls ein Vorausanteil abgelehnt (Höhn, S. 390 N 64; Locher, § 8 II C 6, Nr. 29).

dd) Schliesslich ist nicht zu verkennen, dass bei der innerkantonalen, interkommunalen Steuerausscheidung nach Lehre und Rechtsprechung der Gewährung eines Vorausanteils ohnehin nicht die gleiche Bedeutung zukommt wie im interkantonalen Verhältnis (vgl. I. Blumenstein, a.a.O., S. 379; MBVR 1948, S. 407 ff.).

8. Aufteilung der kapitalisierten Löhne: Der Beschwerdeführer macht geltend, er werde durch die Aufteilung der Löhne nach der örtlichen Haupttätigkeit benachteiligt. Die effektive betriebliche Beziehung des Faktors Arbeit zu den Betriebsstätten werde nur unzureichend berücksichtigt. Personal, welches der Gemeinde A. zugeschlagen worden sei, leiste in erheblichem Umfang Führungs-, Planungs- und Kontrollarbeiten für die Anlagen auf dem Gebiet des Bezirks E. Eine Ausscheidung der Löhne könnte anhand von Arbeitsrapporten oder notfalls gestützt auf die Pflichtenhefte der Angestellten vorgenommen werden.

In einer Verfügung vom 14.12.1982 hielt der Präsident der Steuerkommission fest, eine Detaillierung der Tätigkeiten des Personals aufgrund von Arbeitsrapporten und dergleichen sei nicht möglich. Solche Unterlagen fehlten namentlich für das leitende Personal vollumfänglich. Für das übrige Personal seien solche Aufzeichnungen nur noch teilweise vorhanden. Unter diesen Umständen erscheine eine Ausscheidung

der Löhne nach dem Ort der Haupttätigkeit als angebracht. Im angefochtenen Entscheid wird ausgeführt, unmittelbar mit der Wartung der in E. gelegenen Objekte beschäftigt seien der Aufseher der Stauanlage sowie einige Spezialhandwerker. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass die Zuschlagung der Löhne nach der örtlichen Haupttätigkeit unrichtig vorgenommen worden sei, dass also Leute der Gemeinde A. zugerechnet worden seien, deren Haupttätigkeitsgebiet in E. liege. Sicher trifft es zu, dass die Führungskräfte auch Führungs- und Planungsarbeit leisten für die Anlagen auf dem Gebiet des Bezirks E. Indessen wurde der Umstand, dass der Lohn der Führungskräfte der Gemeinde A. zugeschlagen wird u.a. gerade als Anlass genommen, auf ein Praecipuum für A. zu verzichten. Es geht deshalb nicht an, den Anteil an der kaufmännischen und technischen Leitung, welcher auf E. entfällt, auszuscheiden. Ebenso ist das in der Replik gestellte Begehren, die Löhne seien nach den Anlagewerten zuzuteilen, unbehelflich, würde doch dadurch der Faktor Arbeit bei der Quotenaufteilung vollständig neutralisiert. Würde so vorgegangen, könnte auf die Berücksichtigung der Löhne ebensogut verzichtet werden. Im übrigen ist auch zu erwähnen, dass dem Faktor Löhne bei einem derart kapitalintensiven Unternehmen, wie es die E. AG ist, nur untergeordnete Bedeutung bei der Quotenaufteilung zukommt, machen doch die Löhne nur 11.5 % der Ertragsfaktoren aus, wobei dieser Wert nach der teuerungsbereinigten Darstellung des Anlagevermögens noch sinken wird.

9. Hebt das Verwaltungsgericht einen Entscheid auf, so entscheidet es in der Regel selbst über die Sache (§ 43 Abs. 1 VRP). Es kann aber die Sache auch mit den erforderlichen Weisungen an die Vorinstanz zum Erlass eines neuen Entscheides zurückweisen (§ 43 Abs. 2 VRP). Vorliegend ist letztere Variante zu wählen; denn die Teuerungsbereinigung des Anlagevermögens ist eine einfache, etwas zeitaufwendige Rechenaufgabe, für deren Durchführung die Vorinstanz über das bessere Instrumentarium verfügt als das Gericht. Aehnliches gilt für die Bewertung der Maschinen und Anlagen.

10. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind 4/5 der Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerin und der römisch-katholischen Kirchgemeinde A. unter solidarischer Haftung aufzuerlegen. 1/5 der Kosten sind dem Beschwerdeführer und der mit ihm verbundenen Beigeladenen, ebenfalls unter solidarischer Haftung, aufzuerlegen. Diese Verteilung rechtfertigt sich, weil der Beschwerdeführer mit seinem Hauptantrag auf Anwendung eines für ihn günstigeren Berechnungsmodus des Anlagevermögens durchgedrungen ist, wenn auch aus Praktikabilitätsgründen nicht mit dem Antrag auf Verkehrswertbewertung. Mit dem Abstellen auf inflationsbereinigte Anlagewerte wird aber seinem Anliegen auf Ausschaltung der Geldentwertung vollumfänglich Rechnung getragen. Nicht durchgedrungen ist der Beschwerdeführer anderseits mit seinem Antrag auf Abänderung der Lohnaufteilung, während die Beschwerdegegnerin mit ihrem Antrag auf einen Vorausanteil unterliegt. In der gleichen Weise sind auch die Kosten des Einspracheverfahrens zu verlegen. Abzulehnen ist auch der Antrag der Beschwerdegegnerin auf Zuerkennung einer Parteientschädigung. Einerseits, weil sie im wesentlichen unterliegt, andererseits weil juristischen Personen des öffentlichen Rechts gemäss § 74 Abs. 2 VRP ohnehin keine Parteientschädigung zuzusprechen ist.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen im wesentlichen gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben.

2. Die Akten werden an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese im Sinne der Erwägungen die Quotenaufteilung wie folgt neu vornimmt:

   a) Bewertung des Anlagevermögens (ausgenommen maschinelle und elektrische Anlagen) für den Kapitalver-

teiler und den Ertragsverteiler aufgrund teuerungsbereinigter Anschaffungs- und Herstellungswerte per 30.9.1976 (bzw. die diesem Datum naheliegendste Indexerhebung) aufgrund des Zürcher Baukostenindexes.

b) Bewertung der maschinellen und elektrischen Anlagen zu Wiederbeschaffungswerten per 30.9.1976 oder allenfalls anhand eines Spezialindexes für solche Anlagen.

c) Verteilung der mobilen Konti anhand der Wertquoten des bereinigten Anlagevermögens.

3. Der Antrag auf eine Aenderung der Aufteilung der kapitalisierten Löhne und Gehälter wird abgewiesen.

4. Der Antrag der Beschwerdegegnerin auf Gewährung eines Vorausanteils wird, soweit überhaupt darauf einzutreten ist, abgewiesen.

5. Die Kosten dieses Verfahrens werden zu 4/5 der Beschwerdegegnerin und der mit ihr verbundenen Beigeladenen unter solidarischer Haftung und zu 1/5 dem Beschwerdeführer und der mit ihm verbundenen Beigeladenen, ebenfalls unter solidarischer Haftung, auferlegt. Sie bestehen aus:

a)	Gerichtsgebühr	Fr. 800.--
b)	Kanzleigebühren und Barauslagen	Fr. 420.50
	Total	Fr. 1 220.50
	4/5 Gemeinde A.	Fr. 976.40
	1/5 Bezirk E.	Fr. 244.10

...

6. Dispositivziffer 2 des Einspracheentscheids wird wie folgt abgeändert:

4/5 Gemeinde A.	Fr. 496.--
1/5 Bezirk E.	Fr. 124.--

7. Parteientschädigungen werden keine zugesprochen.

8. (Zufertigung)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 26. Februar 1986 i.S. A. (StKE 271/85)

Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden, pauschale Spesenvergütungen (§ 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Sachverhalt:

A) A. wurde für die Veranlagungsperiode 1983/84 bei den kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 75 200.-- sowie bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 90 900.-- veranlagt.

B) Gegen die vom 1.3.1985 datierende Veranlagungsverfügung (versandt am 15.3.1985) erhob A. mit Eingabe vom 13.4.85 innert Frist Einsprache. Damit wird beantragt, die ausgerichteten pauschalen Spesenentschädigungen von Fr. 6 000.-- (Durchschnitt der Bemessungsjahre) seien vollumfänglich als echte Berufsauslagen anzuerkennen; die im Umfang von Fr. 3 600.-- vorgenommene Aufrechnung zum Einkommen sei deshalb rückgängig zu machen.

C) Auf die einzelnen Vorbringen in der Einspracheschrift sowie die aufgrund des Beweisauflagebeschlusses vom 23.8.1985 eingereichten Unterlagen wird, soweit für die Beurteilung erforderlich, in den Erwägungen eingetreten.

Erwägungen:

1. Gemäss § 19 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt sind die gesamten Einkünfte, insbesondere der Arbeitslohn mit sämtlichen Lohnzulagen, Nebenbezügen

und allen weiteren im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis empfangenen Leistungen steuerbar. Einkünfte im Sinne dieser Bestimmungen sind damit alle Leistungen, die der Steuerpflichtige für seine Dienste vom Arbeitgeber erhält, gleichgültig unter welcher Bezeichnung sie ausgerichtet werden. Spesenvergütungen stellen demzufolge grundsätzlich steuerbares Einkommen dar, sofern es sich dabei nicht um den Ersatz tatsächlich angefallener und unter dem Gewinnungskostenbegriff abzugsfähiger Berufsauslagen handelt. Werden mit pauschalen Spesenvergütungen in Wirklichkeit nicht unmittelbare oder mittelbare Berufsauslagen abgegolten, welche ausschliesslich durch die Erwerbstätigkeit verursacht und ziffernmässig ausgewiesen sind, müssen die entsprechenden Entschädigungen als Einkommensbestandteile aufgerechnet werden (Wegleitung 1983/84, Ziff. 5, S. 11; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, DA Ziff. 83 f/152; Höhn, Steuerrecht, Rz. 38 zu § 14; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum ZH-StG, Ergänzungsband 1983, N 15/16 zu § 19 lit. a; Känzig, Wehrsteuer, N 57 a.E. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a).

2. Nach kantonalem als auch nach Bundessteuerrecht werden vom rohen Einkommen der unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen die zur Erzielung dieses Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen (§ 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt). Bei den Gewinnungskosten wird zwischen unmittelbaren und mittelbaren Berufsauslagen unterschieden. Ersteren entsprechen die echten gesetzlichen Pauschalabzüge (§ 22bis Abs. 1 lit. c StG; Art. 22bis Abs. 1 lit. c i.V.m. Abs. 2 BdBSt), letzteren die Pauschalierungen (§ 22bis Abs. 1 lit. a und b StG; Art. 22bis Abs. 1 lit. a und b BdBSt). Zu den unmittelbaren oder echten Berufsauslagen zählen diejenigen, die bei einer dienstlichen Verrichtung erwachsen, wie Aufwendungen für Arbeitsgeräte, Arbeitskleider, Material und Dienstfahrten, die der Arbeitgeber nach Art. 327 und 327b OR abzugelten hat (VGE 344/82 vom 18.11.82 in: StPS 1/83, 17). Betreffend Entschädigungen nach Art. 327a OR ist demgegenüber keine generelle Zuordnung möglich,

können darin doch sowohl unmittelbare, mittelbare Gewinnungs- als auch Lebenshaltungskosten enthalten sein. ...
Nachdem die Einschätzungsbehörden dem Einsprecher die erwähnten Pauschalabzüge zubilligten, hängt die Anerkennung zusätzlicher Gewinnungskosten davon ab, ob dieselben rechtsgenüglich nachgewiesen sind.

3. Entsprechend dem Grundsatz, wonach Tatsachen, welche die Steuerlast vermindern, vom Steuerpflichtigen zu beweisen sind, obliegt der Nachweis effektiv angefallener Auslagen sowie deren Berufsnotwendigkeit dem Einsprecher (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Bd. III, N 34 zu § 75; Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 26). An die Erbringung des geforderten Nachweises legen die Einspracheinstanzen in Uebereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts einen strengen Massstab an. Damit wird dem Postulat entsprochen, dass ein Steuerpflichtiger, der Spesenersatz bezieht, gegenüber dem Nichtbezüger steuerlich nicht bevorzugt werden soll. Ueberdies gilt es damit Missbräuchen vorzubeugen, steht doch verwaltungsnotorisch fest, dass mehr und mehr Arbeitgeber dazu übergegangen sind, als Spesenvergütungen "getarnte" Lohnbestandteile auszurichten (VGE 357/80 vom 28.11.1980; 346/81 vom 4.5.1982).

3.1. Misslingt dem Steuerpflichtigen der geforderte Nachweis, kann eine Schätzung Platz greifen, sofern hinreichende Schätzungsunterlagen vorliegen. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass der Beweisführung in gewissen Bereichen Grenzen gesetzt sind; insbesondere für die Ausgaben auf der Reise (Park- und Telefongebühren, offerierte Getränke in Restaurants) erweist sich das Sammeln von Belegen oft als unzumutbar bzw. käme allfälligen Belegen bloss ein geringer Beweiswert zu. Ergibt sich aus den konkreten Umständen des Einzelfalls, insbesondere aus der beruflichen Stellung, dass der Steuerpflichtige für solche schwer belegbaren Kleinauslagen selbst aufzukommen hat, so liegt es

noch im Rahmen des erforderlichen Nachweises, wenn ein minimaler geschätzter Abzug anerkannt wird (VGE 355/83 vom 27.4.1984, 344/85 vom 19.9.1985). Eine vorsichtige Berücksichtigung geschätzter Auslagen drängt sich deshalb auf, weil andernfalls die Pflichtigen keinen Anreiz für einen verbesserten Nachweis ihrer Aufwendungen erhielten.

3.2. Beachtet werden muss im übrigen der Grundsatz, dass bei einer Vergütung effektiver Spesen nach Abrechnung die Vermutung Platz greift, dass dadurch die gesamten tatsächlichen Gewinnungskosten abgegolten sind. Diesbezüglich hat das Verwaltungsgericht zutreffend erkannt, es sei nicht einzusehen, weshalb eine Unternehmung einerseits für die Ausrichtung von Spesen auf Belege abstelle, darüber hinaus aber noch erhebliche Pauschalspesenentschädigungen bezahle, unbesehen darum, ob hiefür tatsächliche Gewinnungskosten in Ausübung der beruflichen Tätigkeit angefallen seien (VGE 318/81 vom 24.8.1981). Dem Steuerpflichtigen steht es aber trotzdem offen, den Nachweis zu erbringen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass ihm über die effektiven Vergütungen hinaus Aufwendungen für das Geschäft entstanden sind. Die obgenannte Vermutung wirkt sich aber umso stärker aus, je grösser der Vergütungsbetrag aufgrund der tatsächlichen Auslagen (Spesenabrechnungen) ausgefallen ist (VGE 356/83 vom 16.12.1983 E.5).

3.3. ...

4. A. ist als Geschäftsleiter der Schwyzer Zweigstelle der X. AG tätig. Die mit der Ausübung dieser Funktion sowie der Betreuung des eigenen Kundenstammes notwendigerweise verbundenen Berufsauslagen werden ihm durch die Arbeitgeberin zurückvergütet. Die Höhe dieser Spesenvergütungen bemisst sich im wesentlichen nach einem Spesenreglement, welches indessen erst vom 21.11.1983 datiert und demnach für die vorliegenden Bemessungsjahre nur bedingt herangezogen werden kann. In Uebereinstimmung mit dem Reglement

bezog der Einsprecher für die Benützung des eigenen Privatautos eine Kilometerentschädigung von 35 Rappen sowie eine kilometerunabhängige Fixkostenpauschale von Fr. 130.-- pro Monat. Des weiteren konnte er für die auswärtige Verpflegung und Uebernachtung entweder eine Tagespauschale (sog. nicht pauschale Vergütung pro Kostenereignis) oder die tatsächlich angefallenen und durch Originalbeleg ausgewiesenen Spesen geltend machen. Nebst den im Spesenreglement nicht vorgesehenen - zusätzlich ausgerichteten - Pauschalspesen von monatlich Fr. 500.-- bezog der Einsprecher in den Bemessungsjahren 1981/82 folgende Entschädigungen gemäss monatlichen Spesenabrechnungen (vgl. Aufstellung der Arbeitgeberin vom 31.10.1985):

	1981	1982
Tagesspesen	445.50	507.50
übrige Spesen	2 885.--	2 750.--
Auto-km à -.35	2 263.45	2 357.25
Auto fix à 130.--/mtl.	1 560.--	1 550.--
übrige Fahrspesen	- 8.15	250.--
	7 145.80	7 414.75

4.1. Demnach ist einmal erstellt, dass dem Pflichtigen nebst den pauschalen Spesenvergütungen von Fr. 6 000.-- pro Jahr noch effektive Vergütungen bzw. Pauschalen pro Kostenereignis ausbezahlt wurden. Im Lichte der Rechtsprechung und aufgrund des Umstands, dass die Vergütungen gemäss Abrechnungen einen beträchtlichen Umfang annehmen, muss deshalb a priori vermutet werden, dass der Spesenpauschale nicht Gewinnungskostencharakter zukommt. In Betracht fällt dabei, dass die Spesenabrechnungsformulare relativ detailliert sind und selbst Kleinbeträge wie etwa Fr. 2.10 für 6 km Wegstrecke mit dem Privatfahrzeug (vgl. Spesenabrechnungsbeleg Nr. 1051 vom März 1981) sowie zahlreiche Positionen über Fr. 5.-- unter dem Titel übrige Spesen (Beleg Nr. 1184/1208/1234 usw.) erfassen. Hinzu kommt, dass bereits die ausgerichteten Auserdienstentschädigungen in der Regel nicht auf Belegen,

sondern angenommenen Durchschnittsauslagen beruhen. Mit Fr. 25.-- (Verpflegung) bzw. Fr. 50.-- (Uebernachtung) sind die Tagespauschalen so bemessen, dass die durchschnittlich anfallenden Aussendienstaufwendungen ohne weiteres abgedeckt werden können. Sofern diese im Einzelfall den Pauschalansatz übersteigen, steht dem Einsprecher überdies die Möglichkeit offen, anstelle der Tagespauschale auf die Abrechnung nach effektiven Belegen auszuweichen. Des weiteren basieren auch die Entschädigungen für das Privatfahrzeug nur teilweise auf einem aufwandabhängigen Durchschnittsansatz und enthalten mit der selbst in Monaten mit Ferienbezügen ungekürzt entrichteten Fixkostenpauschale bereits eine Komponente, die systematisch den Pauschalspesen zuzuordnen ist. Die Notwendigkeit einer über die Vergütungen gemäss Abrechnungen hinausgehenden Monatspauschale von Fr. 500.-- ist deshalb nicht einsehbar.

4.2. Trotz obgenannter Vermutung steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis weiterer, die effektiven Vergütungen übersteigender Aufwendungen offen. Zum Nachweis, dass den pauschalen Spesenvergütungen zumindest gleich hohe echte Berufsauslagen gegenüberstehen, gehört in erster Linie eine Aufstellung der tatsächlichen Ausgaben mit ergänzender Begründung der einzelnen Kosten und Ausgabekategorien. Diese Aufstellung muss auf fortlaufend geführten Aufzeichnungen beruhen und mit den gesammelten Belegen übereinstimmen (Schärrer, a.a.O., S. 50/51). A. begründet die Spesenpauschale von Fr. 6 000.-- in der Einspracheschrift mit Kundenspesen, Werbekosten, teureren Einkäufen bei Kunden, Privateinladungen zu Hause, Vereinsbeiträgen, privaten Bürokosten und der ihm durch die Arbeitgeberin auferlegten Verpflichtung, ein eigenes Fahrzeug zu unterhalten und darauf eine Vollkasko- und Insassenversicherung abzuschliessen. Die Existenz und Berufsnotwendigkeit all der angeführten Auslagen kann indessen der Einsprecher für die Berechnungsperiode 1981/82 weder mittels Belegen noch irgendwelchen Aufzeichnungen untermauern. Insbesondere ist nicht erstellt, dass ihm für Kun-

denacquisition, Werbung, Vereinsbeiträge und dergleichen Unkosten erwuchsen, die nicht bereits effektiv abgerechnet worden sind. Die behaupteten Preisdifferenzen im Zusammenhang mit Privateinkäufen bei Klienten und die mit Privateinladungen verbundenen Auslagen stellen im übrigen Lebenshaltungskosten dar (Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, 1985, N 8 f. zu Art. 22bis; Känzig, a.a.O., N 13 zu Art. 22 Abs. 1; Gygax, Schweiz. Steuerlexikon, Ziff. 358 a). Was die geltend gemachten Kosten für Autoversicherungen angeht, muss mangels rechtsgenüglicher Aufzeichnungen davon ausgegangen werden, dass die monatlich abgerechnete Fixkostenpauschale zusammen mit der Kilometerentschädigung sämtliche berufsbedingten Autospesen deckt, umsomehr als selbst die Arbeitgeberin nach Umrechnung der fixen Pauschale eine tatsächliche Kilometervergütung von 58 bzw. 59 Rappen ermittelte.

4.3. Mangels einschlägiger Belege versucht der Einsprecher die umstrittenen Gewinnungskosten mit periodenfremden, aus den Jahren 1983/84 stammenden Unterlagen glaubhaft zu machen. Dies ist nicht zum vornherein unzulässig und wird von den Einspracheinstanzen im Falle eines unverschuldeten Beweisnotstandes regelmässig toleriert. Insbesondere kann auch der Grundsatz von Treu und Glauben erfordern, dass ein indirekter Nachweis abzunehmen ist. Vorliegend kommt der Vertrauensgrundsatz indessen nicht zum Tragen: Aus der Anerkennung der Pauschalspesen in den Vorperioden vermag der Einsprecher schon deshalb nichts zu seinen Gunsten herzuleiten, weil dieselben erstmals in der Steuerperiode 1983/84 korrekt bescheinigt wurden, wogegen die Lohnausweise in den Vorperioden bloss den für leitende Angestellte unzureichenden Hinweis "Spesenvergütungen in der Höhe der tatsächlichen Auslagen" enthielten (vgl. Lohnausweise 1977/78 und 1979/80 sowie die Erläuterungen auf der Formularrückseite).

4.4. Auch bei Einbezug periodenfremder Unterlagen

scheitert der Nachweis am fehlenden ordnungsgemässen und repräsentativen Kostenausweis für die Nachfolgeperiode: Die eingereichten Unterlagen betreffen nämlich überwiegend Aufwendungen für Verpflegung und Konsumationen in Gaststätten. Da bei derartigen Kostenausweisen die Gefahr gross ist, dass Lebenshaltungs- als Gewinnungskosten kaschiert werden, müssen die Belege, um beweistauglich zu sein, bestimmten Mindestanforderungen genügen.

Undatierte Belege, die eine Ueberprüfung auf Wochenendkonsumationen - welche meist auf Lebenshaltungskosten schliessen lassen - verunmöglichen, sind zum vornherein beweisuntauglich. Nachdem 10 Spesenbelege keinen Datenvermerk aufweisen, fallen sie ausser Betracht. Nicht anders verhält es sich mit den beiden Rechnungen des Gasthauses Post, Muotathal, deren eine vom 1. August 1984 (!) datiert; diejenige für 6 Mittagessen am 27.11.1983, lautend auf "Familie A.", beinhaltet sicherlich keine Geschäftsunkosten, sondern Lebenshaltungskosten, die im Zusammenhang mit einem Familienausflug mit den 4 Kindern entstanden sind. Die übrigen Belege sind zwar ausreichend datiert, enthalten jedoch keine Hinweise, die auf eine geschäftsmässige Begründung schliessen lassen. Die Einspracheinstanzen stellen zwar an den Nachweis der "betrieblichen Veranlassung von Bewirtungsaufwendungen" keineswegs derart hohe Anforderungen wie beispielsweise deutsche Fiskalbehörden (vgl. Rückseite des eingereichten Belegs vom 3.12.1983, Restaurant Rebstock, Würzburg). In analoger Anwendung des Merkblatts vom Januar 1980 betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht wird aber ein Vermerk verlangt, der Aufschluss gibt, wem und in welchem geschäftlichen Zusammenhang etwas bezahlt worden ist. Dass die eingereichten Belege diesen Anforderungen in keiner Art und Weise genügen, liegt auf der Hand. Die einzige Konsumationsquittung mit dem grundsätzlich ausreichenden Vermerk "für Sitzung Pensionskasse in St. Gallen" (Hotel Hecht, St. Gallen, 21.3.1984) kann aus andern Gründen nicht berücksichtigt werden: Ein Vergleich mit der effektiven Spe-

senabrechnung erhellt nämlich, dass der Einsprecher für den besagten Aussendiensttag effektive Spesen von Fr. 125.80 bezog. Nebst der Vergütung für das Privatfahrzeug (288 km zu 35 Rappen = Fr. 100.80) beinhaltet dieser Betrag Tagesspesen in der Höhe von Fr. 25.--. Nachdem die ausgewiesenen eigenen Verpflegungsaufwendungen lediglich Fr. 22.80 ausmachen, gibt dieser Beleg zur Begründung der pauschalen Spesenvergütungen nichts her.

Weitere Stichproben bestätigen die Vermutung, dass die geschäftlich bedingten Konsumationsauslagen über die Tagesspesen effektiv rückvergütet wurden und jedenfalls zum Nachweis der Notwendigkeit zusätzlicher Pauschalspesen untauglich sind. So wurden beispielsweise der Spesenrechnung vom 16.11.1983 Tagesspesen von Fr. 25.-- und Fr. 45.-- belastet. Der kleinere Betrag entspricht der ordentlichen Tagespauschale, wogegen der andere wohl der Abdeckung der mit der Einkehr im Hotel Post in Biberbrugg entstandenen Zusatzaufwendungen dient (vgl. Quittungsnoten vom 16.11.1983 über Fr. 19.60 bzw. Fr. 45.30).

Weiter begründet der Einsprecher die Spesenpauschale mit privaten Bürokosten und Bürogeräten. Entsprechend dem Zirkular der X. AG an ihre Mitarbeiter vom 14.1.1983 beansprucht er damit wohl in erster Linie einen Raumkostenanteil für zu Hause geleistete Büroarbeiten. Er verkennt, dass Aufwendungen für ein privates Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig sind, wenn eine besondere unmittelbare Beziehung zum Erwerbseinkommen besteht. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige regelmässig den wesentlichen Teil der Berufsarbeiten zu Hause verrichten muss, weil der Arbeitgeber das notwendige oder geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt oder weil dessen Benützung nicht möglich oder zumutbar ist. Vorliegend ist weder das eine noch das andere Erfordernis gegeben. Weder verrichtet der Einsprecher zu Hause einen wesentlichen Teil seiner Berufsarbeiten noch ist er aus räumlichen Gründen gezwungen, Berufsarbeiten zu

Hause statt in den Geschäftsbüros zu verrichten. Am Ausschluss der Abzugsfähigkeit privater Raumkosten ändert auch der Umstand nichts, dass die Heimarbeit des Steuerpflichtigen für das Geschäft allenfalls von Nutzen war (VGE 318/81 vom 24.8.1981 E.5b, 344/84 vom 27.6.1985).

5. Zusammenfassend ergibt sich demnach, dass keinerlei Nachweis dafür erbracht worden ist, dass der Spesenpauschale tatsächlich Gewinnungskostencharakter zukam. Aufgrund der Tatsache, dass der Einsprecher in seiner Funktion als Geschäftsleiter der X. AG zumindest teilweise ausserhalb der Büroräumlichkeiten tätig ist, nahmen die Einschätzungsbehörden aber an, dass ihm berufsbedingte Kosten erwuchsen, bei denen ihm nicht zugemutet werden konnte, diese zu belegen (Telefonkosten, Parkgebühren, Trinkgelder usw.). Angesichts der mit dem Entscheid 355/83 vom 27.4.1984 eingeleiteten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts erachteten sie deshalb die Zubilligung einer Kleinkostenpauschale in der Höhe von monatlich Fr. 200.-- für angemessen.

Mit der Anerkennung dieses Pauschalspesenanteils haben die Einschätzungsbehörden ihrer Schätzungspflicht Genüge getan. Geht man davon aus, dass der Beschwerdeführer höchstens etwa einen Drittel der Arbeitstage im Aussendienst verbrachte und dass sich Kleinspesen, für die allein eine Schätzung überhaupt in Frage kommt, nicht rasch summieren, so erscheint die Zusprechung einer jährlichen Kleinauslagenpauschale von Fr. 2 400.-- als hinreichende und überaus wohlwollende Schätzung. Die Einspracheinstanzen sehen sich deshalb ausserstande, dem beweisbelasteten Einsprecher weitergehende Zugeständnisse zu machen. Daran ändert auch nichts, dass die Konferenz der Ostschweizerkantone (sog. Bodenseekonferenz) angeblich geneigt scheint, die Pauschalspesenregelung der X. AG zu akzeptieren.

Nach ständiger Praxis der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer sowie des Schwyzer

Verwaltungsgerichts ist eine konsequente Handhabung der Anforderungen an die Nachweispflicht weiterhin geboten und die postulierte generelle Tolerierung von Pauschalspesenvergütungen nicht zuletzt aus Gründen der Rechtsgleichheit abzulehnen. Eine largere Praxis wäre gegenüber jenen Steuerpflichtigen, welche ordnungsgemäss Unterlagen beschaffen, nicht zu rechtfertigen; auf diese Weise würden nämlich Pflichtige, welche sich mit blossen Aufwandbehauptungen begnügen, besser gestellt als jene, welche den Nachweis effektiver Berufsauslagen erbringen. Schlussendlich drängt sich in bezug auf die Anerkennung ungenügend belegter Pauschalspesen auch im Hinblick auf die relativ grosszügige echte gesetzliche Pauschale des kantonalen Steuerrechts Zurückhaltung auf (VGE 356/83 vom 16.12.1983, E.5. a.E.).

Nach dem Gesagten ist die Einsprache vollumfänglich abzuweisen. Der Einsprecher wird nicht umhinkönnen, inskünftig über grössere Ausgaben genau Buch zu führen, und zwar so, dass die Angaben überprüfbar sind. Dies ist ihm umsomehr zuzumuten, als er doch auch für die Arbeitgeberin detaillierte Spesenrapporte auszufüllen hat. Ob die Aufzeichnungen vollständig und wahrheitsgetreu sind, ist hier wie dort eine Sache der Organisation und der Arbeitsdisziplin, weshalb bei richtigem Vorgehen der Zeitaufwand gering bleiben wird (VGE 344/85 vom 19.9.1985).

6. ...

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. April 1986 i.S. K. (VGE 358/85)

Wiederherstellung einer Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses (§ 73 VRP; § 129 GO); Fristenlauf an Sonntagen (§ 123 Abs. 2 GO); Zwischenveranlagung (§ 70 StG in der Fassung vom 11.12.1964 und in der neuen Fassung vom 27.5.1982)

Sachverhalt:

A) K. wurde mit Veranlagungsverfügung vom 10.12.1982 für die Veranlagungsperiode 1981/82 mit einem steuerbaren Einkommen von kantonal Fr. 87 830.-- und bei der direkten Bundessteuer von Fr. 92 633.-- veranlagt. Am 15.1.82 hatte er seine Tätigkeit als geschäftsführendes Mitglied und Verwaltungsrat aufgegeben und am 30.4.1982 das Anstellungsverhältnis beim Unternehmen H. AG aufgelöst. Am 1.5. nahm er bei der S. AG eine Anstellung mit einem Nettolohn von knapp Fr. 3 000.-- monatlich an. Per 1.1.82 wurde die Ehe des K. mit Festsetzung von Unterhaltsbeiträgen getrennt und am 13.10.1982 durch das Bezirksgericht S. geschieden.

B) Mit Einsprache vom 10.1.1983 verlangte der Beschwerdeführer wegen der angeführten privaten und beruflichen Veränderung eine Zwischenveranlagung. Infolge gerichtlicher Trennung wurde das steuerbare Einkommen mit Zwischenveranlagungsverfügung vom 30.3.1984 auf den 1.1.82 bei der Kantonssteuer auf Fr. 54 100.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 82 400.-- reduziert.
Eine in der Einsprache ebenfalls verlangte Zwischenveranlagung wegen der Einkommenseinbusse wurde nur bundessteuerrechtlich gewährt. Auf den 1.5.1982 wurde mit Veranlagungsverfügung vom 30.3.1984 bundessteuerrechtlich ein steuerbares Einkommen von Fr. 33 700.-- für den Zeit-

raum vom 1. Mai bis 31. Dezember 1982 festgesetzt.

C) Gegen die Zwischenveranlagungsverfügungen liess K. am 18.1.1984 Einsprache erheben. Wegen der Einkommenseinbusse infolge Stellenwechsels verlangte er auch bezüglich der kantonalen Steuern eine Zwischenveranlagung. Die Kantonale Steuerkommission wies die Einsprache am 16.7.1985 ab. Dem Antrag der Steuerverwaltung, in der Zwischenveranlagung infolge gerichtlicher Trennung zu hoch bemessene Abzüge wegen Alimentenzahlungen zu reduzieren, wurde ebenfalls nicht stattgegeben.

D) K. liess gegen den am 19.7.1985 zugestellten Entscheid der Steuerkommission am 19.8.1985 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit folgenden Anträgen führen:

"1. Der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und das kantonale steuerbare Einkommen für den Zeitraum vom 1. Mai 1982 bis 31. Dezember 1982 sei auf Fr. 5 400.-- festzusetzen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

Am 20.8.1985 wurde bis spätestens 2.9.1985 ein Kostenvorschuss verlangt. Dieser wurde erst am 5.9.1985 geleistet. Der Vertreter des Beschwerdeführers stellte am 6.9.1985 ein Gesuch um Wiederherstellung der Frist.

E) In der Vernehmlassung vom 13.9.1985 trägt die Kantonale Steuerkommission auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde an.

F) Auf die Ausführungen der Parteien wird in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Gestützt auf § 73 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP) wurde vom Beschwerdeführer unter der Androhung, sonst auf das Rechtsmittel nicht einzutreten, ein Kostenvorschuss bis 2.9.1985 verlangt. Auf den Antrag des Vertreters des Beschwerdeführers vom 6.9.1985 hin kann das Verwaltungsgericht gemäss § 129 Abs. 1 der Gerichtsordnung (GO) der säumigen Partei eine Frist wiederherstellen, bei grobem Verschulden der Partei oder ihres Vertreters nur mit Einwilligung der Gegenpartei. Die Zulassung der Restitution erscheint insofern gerechtfertigt, als Versagen menschlich ist und nicht zu unverhältnismässig grossen Nachteilen führen sollte, wenn es nicht schwer wiegt (Hauser/Hauser, Kommentar zum GVG, Zürich 1978, S. 764).

Im vorliegenden Fall erteilte der Beschwerdeführer der Kantonalbank X. den Auftrag zur Zahlung des Kostenvorschusses am 30.8.1985 und wies auf die Bedeutung der fristgerechten Auftragserfüllung hin (EGV 1980, S. 65). Bis 2.9.1985 war es der Bank möglich, den Zahlungsauftrag durchzuführen. Wegen der undeutlich geschriebenen Zahl, die von einem Bankangestellten für die Zahl "21" gehalten wurde, erfolgte die Zahlung nicht rechtzeitig. Sobald die Bank ihr Versehen vom Beschwerdeführer erfahren hatte, wurde die Zahlung am 4. bzw. 5.9.1985 per express ausgeführt. Das Verschulden des Beschwerdeführers wegen der unachtsam geschriebenen Zahl ist als gering zu werten. Wollte man deswegen auf die Beschwerde nicht eintreten, entstünde für den Beschwerdeführer ein unverhältnismässig grosser Nachteil. Die versäumte Frist ist deshalb wieder herzustellen.

2. Die Beschwerde gegen den am 19.7.1985 zugestellten Entscheid wurde am Montag, 19.8.1985 der Post übergeben. Nach § 78 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG) kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben. Im vorliegenden Fall sind am

Sonntag, 18.8.1985, 30 Tage vergangen. Während im Steuergesetz die Frage des Fristenlaufs an Sonntagen nicht geregelt ist, verweist § 4 VRP auf die Gerichtsordnung. Nach § 123 Abs. 2 GO endigt die Frist am nächsten Werktag, wenn der letzte Tag einer Frist ein öffentlicher Ruhetag ist. Damit wurde die Beschwerde am Montag, 19.8.1985, rechtzeitig eingereicht.

3. a) Da die revidierte Fassung von § 70 StG erst am 1.1.1983 in Kraft getreten ist, gilt für die Steuerperiode 1981/82 noch die Fassung vom 11.12.1964. Gemäss § 70 Abs. 1 Buchstabe e aStG ist eine Zwischenveranlagung u.a. vorzunehmen, wenn sich während der Veranlagungsperiode die bisherigen Einschätzungsgrundlagen "durch dauernde Aenderung der Erwerbsgrundlagen wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Beendigung der Lehre, Wechsel zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, Beteiligung an einem Geschäft oder Wegfall dieser Beteiligung" geändert haben. Die Zwischenveranlagungsgründe sind in § 70 aStG abschliessend aufgezählt (VGE 313/77 vom 15.4.1977 in EGV 1977, S. 35; VGE 355/82 vom 10.6.1983 Erw. 3).

b) Im vorliegenden Fall macht der Beschwerdeführer die teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit geltend, da er Verwaltungsrats- und Geschäftsführungsfunktionen dauernd aufgegeben habe. Dabei stützt er sich auf Entscheide zur direkten Bundessteuer. Wie nach § 70 Abs. 1 Buchst. e StG ist nach Art. 96 Abs. 1 WStB bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung anzuordnen. Nach der Praxis zur direkten Bundessteuer wird die teilweise Aufgabe einer Erwerbstätigkeit als Zwischenveranlagungsgrund behandelt. Mit Entscheid vom 3.9.1982 in Sachen K. gegen Kanton Schwyz hat das Bundesgericht festgehalten, dass ein beruflicher Abstieg nicht ohne weiteres einen Zwischenveranlagungsgrund bildet. Im vorliegenden Fall trat der Beschwerdeführer nach Aufgabe der Stelle in Y. in Z. eine bedeutend schlechter bezahlte Anstellung an. Die Stellung als Exportleiter be-

deutete gegenüber der früheren als geschäftsführender Angestellter und Verwaltungsrat einen gewissen Abstieg, nicht aber eine teilweise Aufgabe oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit. Eine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit liegt nur vor, wenn der Beschwerdeführer nicht mehr vollzeiterwerbstätig ist. Diese einschränkende Lösung ist sinnvoll, da ein einschneidender Stellenwechsel über den Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels erfasst werden kann.

Somit liegt keine teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit vor. Da § 70 Abs. 1 Buchst. e aStG nach der Praxis die teilweise Aufgabe einer Erwerbstätigkeit nicht als Zwischenveranlagungsgrund vorsieht (VGE 5/75 vom 27.1.1975 in EGV 1975, S. 33/34), wäre selbst bei angenommener Einschränkung der Erwerbstätigkeit kein Zwischenveranlagungsgrund gegeben.

c) Nach § 70 StG seit dem 1.1.1983 und Art. 94 WStB ist auch ein Berufswechsel ein Zwischenveranlagungsgrund. Wenn ein unselbständigerwerbender Kaufmann von einer Branche in die andere wechselt, ist kein Berufswechsel gegeben, falls er im Rahmen einer für den Kaufmann typischen Tätigkeit von einer Branche in die andere wechselt (BGE vom 3.9.82). Im vorliegenden Fall entspricht die neue Tätigkeit als Exportleiter einem üblichen kaufmännischen Arbeitsbereich. Während somit selbst nach neuem Recht ein Berufswechsel zumindest fraglich wäre, ist nach dem auf den Beschwerdeführer anwendbaren § 70 aStG der Berufswechsel als Zwischenveranlagungsgrund nicht vorgesehen. Eine Zwischenveranlagung wegen Berufswechsels kommt deshalb nicht in Betracht.

d) Bereits § 70 Buchst. e aStG sah den Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit als Zwischenveranlagungsgrund vor. Der Beschwerdeführer macht geltend, von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit gewechselt zu haben. Er war an der H. AG beteiligt, mit Geschäftsführungsaufgaben betraut und zudem Verwaltungsrat. Sein Erwerbseinkommern erzielte er aber aus einem Anstel-

lungsverhältnis bei der H. AG. Dies hielt auch der Vertreter des Beschwerdeführers in einer früheren Einsprache am 10.1.83 fest. Wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit ist das Tragen des Unternehmerrisikos (vgl. BGE 97 V 135 zur gleich gestellten Unterscheidungsfrage bei Art. 5 Abs. 2 AHV-Gesetz).

Im vorliegenden Fall war das Einkommen des Steuerpflichtigen nicht unmittelbar vom Erfolg des Unternehmens abhängig. Umso weniger hatte er als Angestellter einen allfälligen Verlust des Unternehmens mitzutragen. Aus den Akten des Beschwerdeführers geht nicht hervor, dass sein Einkommen wesentlich vom Erfolg seiner Beteiligungen abhing. Unter Verweis auf Känzig (Wehrsteuer, 2. Auflage, 1. Teil, S. 797) macht der Beschwerdeführer geltend, er habe von einer selbständigen zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit gewechselt, da er sich als bisheriger Geschäftsteilhaber mit einer bescheidenen Stellung bei der Firma S. begnügen müsse. Da es bei Känzig um die Stellung des Unternehmers bei der Umwandlung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften geht und zudem der Beschwerdeführer sein Einkommen bei der H. AG im Gegensatz zu einem Unternehmer aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielte, ist der Verweis nicht einschlägig.

e) Nach § 70 Buchstabe e aStG ist auch der Wegfall einer Beteiligung ein Zwischenveranlagungsgrund. Weil dabei eine dauernde Aenderung der Erwerbsgrundlagen verlangt wird, kann es sich dabei nur um unmittelbare finanzielle Vorteile aus einer Beteiligung handeln. Der Beschwerdeführer ist nicht mehr an der Geschäftsführung beteiligt, hat aber seine Beteiligung von 20 % an der H. AG nicht veräussert. Weil seine finanzielle Beteiligung unverändert blieb, ist kein Zwischenveranlagungsgrund gegeben.

f) Trotz wesentlicher Einkommensbusse kann dem Beschwerdeführer keine Zwischenveranlagung gewährt werden. Auch wenn das als stossend erscheinen mag, darf das Verwaltungsge-

richt nicht eine allfällige unechte Gesetzeslücke füllen, indem es das Ergebnis der korrekten Auslegung des Steuergesetzes aufgrund von Billigkeitserwägungen ändert (Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976 23 B/Ib). Damit würde es die Funktionen des Gesetzgebers übernehmen. Dieser hat das Problem erkannt, indem er mit einer offeneren Fassung von § 70 StG ab 1.1.1983 auch die teilweise Aufgabe der Erwerbstätigkeit und den Berufswechsel als Zwischenveranlagungsgründe zulässt. Nach der früheren Fassung des Steuergesetzes sind die vom Beschwerdeführer angeführten Bundesgerichtsentscheide und Literatur zum Bundessteuerrecht de lege ferenda beachtet worden, de lege lata aber unbeachtlich.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die infolge verspäteter Zahlung des Vorschusses versäumte Frist wird wieder hergestellt.

2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

3. (Kosten)

4. (Zufertigung)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. Dezember 1985 i.S. R. und Kantonalbank S. (VGE 328/85)

Beweisverfahren: Zeugeneinvernahme im Steuerhinterziehungsverfahren, Zeugnispflicht des Bankbeamten (§ 67 StG; § 24 VRP i.V.m. § 7 VVStG; Art. 47 Abs. 4 Bankgesetz; § 132 ZPO)

Sachverhalt:

A) X., Inhaber eines Ingenieurbüros, erstattete am 9.10.84 bei der Kantonalen Steuerverwaltung Selbstanzeige, im Rahmen welcher er unversteuerte Vermögenswerte von 6 Mio. Franken nachdeklarierte. Im anschliessenden Untersuchungsverfahren wurde u.a. eine Einvernahme des Zeugen R., Filialleiter der Kantonalbank L., und u.a. auch Berater des X. (sowie seit 1983 einziger Verwaltungsrat der R. AG), angesetzt, um diverse Fragen in bezug auf die Depotführung bei der Kantonalbank und auf die vom genannten Steuerpflichtigen beherrschte R. AG abzuklären.

Am 29.1.1985 verweigerte der angeführte Zeuge, soweit er zur Abwicklung von Bankgeschäften befragt wurde, die Aussage gestützt auf das Bankgeheimnis. Weil er sich unter anderem auf eine bankinterne Anweisung der Kantonalbank D. berief, wurde in der Folge die Kantonalbank S. mit Schreiben vom 30.1.1985 nach § 14 VRP in ein Teilverfahren zur Klärung der Frage der Zeugnispflicht (des Filialleiters) einbezogen.

Mit Antwort vom 8.2.1985 stimmte die Kantonalbank einem separaten Teilverfahren zu und erläuterte ihren Standpunkt. X. verzichtete auf eine Teilnahme in diesem Teilverfahren.

B) In der Verfügung vom 27.2.1985 stellte der Präsident der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer fest, dass das Bankgeheimnis einer Zeugenbefragung nicht entgegensteht.

C) Dagegen erhoben R. und die Kantonalbank S. am 29.3.1985 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag: "Die Verfügung der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 27.2.1985 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Einvernahme eines Bankbeamten als Zeugen wegen des Bankgeheimnisses nicht zulässig ist, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Schwyz".

D) Mit Vernehmlassung vom 7.5.1985 beantragte der Präsident der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung der angefochtenen Teilverfügung.

E) Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird in den Erwägungen Bezug genommen, soweit dies für die Beurteilung notwendig ist.

Erwägungen:

1. ...

2. Die Beschwerdeführer bestreiten insbesondere, dass das Bankgeheimnis im Steuerhinterziehungsverfahren nicht wirken solle. Ihrer Ansicht nach existiert im Steuerrecht - anders als im Prozessrecht - keine allgemeine Zeugnis- und Auskunftspflicht Dritter. Vielmehr sei diese auf die im Gesetz abschliessend aufgezählten Fälle beschränkt.

Die Beschwerdeführer verweisen u.a. auf § 67 StG und

halten dazu sinngemäss fest, dass nach wörtlicher und historischer Auslegung einzig der Steuerpflichtige und der Gemeinderat zur Auskunft verpflichtet werden können. Im übrigen gilt nach ihrer Auffassung das Bankgeheimnis grundsätzlich auch ohne ausdrücklichen Vorbehalt.

3. Die Vorinstanzen erachten das vorgesehene Zeugenverhör als bundes- und kantonalrechtlich statthaft. Sie halten u.a. fest, dass Beweiserhebungsverfahren auch in Steuersachen stets gestützt auf § 24 VRP in Verbindung mit der Zivilprozessordnung durchgeführt wurden. Im weiteren heben sie u.a. den Vergleich mit § 47 StPO hervor und betonen zudem, dass dem Fiskus im Rahmen der Steuerhinterziehungsbekämpfung die Behelfe offengehalten werden müssen, die ihm offensichtlich vom Gesetzgeber zugestanden wurden.

4. a) Im Steuerhinterziehungsverfahren sind unbestrittenermassen die Vorschriften des Einschätzungs- und Beschwerdeverfahrens sinngemäss anwendbar (vgl. § 92 Abs. 5 StG; Art. 132 Abs. 2 BdBSt).

In der Folge untersucht das Gericht zunächst die Frage, ob der Beschwerdeführer R. im Steuerhinterziehungsverfahren als Zeuge einvernommen werden darf. Ist dies zu bejahen, dann hat das Gericht anschliessend zu prüfen, ob der Beschwerdeführer R. als Filialleiter einer Bank gestützt auf das Bankgeheimnis seine Aussage verweigern darf.

b) Die Beschwerdeführer anerkennen zutreffend, dass die Zeugeneinvernahme im Bundessteuerrecht zwar nicht ausdrücklich vorgesehen aber dennoch durch die Rechtsprechung im Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren nicht ausgeschlossen wird (vgl. Beschwerdeschrift S. 4 f. mit Hinweis auf Archiv, Band 50 S. 363; Masshardt, Ergänzungsband zum Wehrsteuerkommentar 1980, S. 108; vgl. auch angefochtene Verfügung Ziff. 2 und ASA 37, 348 ff.).

c) Umstritten ist, ob nach kantonalem Steuerrecht auch Zeugeneinvernahmen angeordnet werden dürfen. Bei dieser Frage ist die Tragweite von § 67 StG und die allfällige Anwendbarkeit von § 24 VRP im Steuerrecht abzuklären.

aa) § 67 StG lautet:

"1 Die Steuerverwaltung kann jederzeit weitere Beweismittel verlangen, soweit sie zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich sind. Sie kann den Steuerpflichtigen auch vorladen. Kommt der Steuerpflichtige ohne triftigen Grund der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht nach, so kann er ermessensweise veranlagt werden. Eine Busse nach § 86 bleibt vorbehalten.

2 Die Steuerverwaltung kann auch den Gemeinderat zur Auskunft verhalten.

3 Die Steuerverwaltung hat die Unterlagen und Auskünfte vom vertraglichen Vertreter zu verlangen, sofern dieser eine schriftliche Vollmacht vorlegt. Die persönliche Vorladung des Steuerpflichtigen bleibt vorbehalten."

Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung werden lediglich der Steuerpflichtige und der Gemeinderat als zur Auskunft verpflichtete Informanten erwähnt. Fraglich ist, ob der Gesetzgeber mit der Formulierung "kann jederzeit weitere Beweismittel verlangen" einschränkend weitere Beweismittel vom Steuerpflichtigen meinte, oder ob er damit allenfalls in ausdehnender Weise der Steuerverwaltung auch Beweismittel von Dritten zugestehen wollte.

Weil der Gesetzgeber in Absatz 1 - nebst der Steuerverwaltung - lediglich den Steuerpflichtigen zweimal ausdrücklich anführt, ist nach systematischer Auslegung davon

auszugehen, dass er in § 67 Abs. 1 StG die vom Steuerpflichtigen einforderbaren Beweismittel anspricht. Dieses Ergebnis wird durch die rechtshistorische Auslegung von § 67 StG bestätigt. Darnach handelte es sich bei der Neuformulierung des genannten Absatz 1 im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision vom 27.5.1982 lediglich um eine Verdeutlichung der Praxis im Hinblick auf den Verhältnismässigkeitsgrundsatz (vgl. § 67 Abs. 1 Satz 1 in fine StG). Ueber Auskunfts- und sonstige Pflichten von Dritten wurde dabei mit keinem Wort diskutiert, weshalb nicht ernsthaft angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber mit dem Abrücken vom ursprünglichen Gesetzestext ("Wenn die Kantonale Steuerverwaltung eine Steuererklärung nicht als richtig befindet, so kann sie vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen...") Beweismittel von Dritten einführen wollte (vgl. Protokoll der vorberatenden Kantonsratskommission vom 2.4.1982, S. 14 f.; vgl. auch M. Ziegler, Verfahrensrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision vom 27.5.1982, in StPS 2/1983, S. 9).

Im übrigen spricht auch eine rein grammatikalische Auslegung für das gleiche Resultat. Nach § 67 Abs. 1 StG kann die Steuerverwaltung lediglich Beweismittel "verlangen". Im ordentlichen Beweisverfahren hingegen ist der Richter regelmässig berechtigt und verpflichtet, Beweise zu "erheben" (vgl. §§ 115 Abs. 1, 117, 118, 124 ZPO vom 25.10.74). Auch aus diesem Grunde können nicht gestützt auf § 67 StG Drittpersonen als Zeugen einvernommen werden.

bb) In der Folge stellt sich die Frage, ob § 67 StG die im Steuerveranlagungs- bzw. Hinterziehungsverfahren anwendbaren Beweismittel abschliessend regelt bzw. ob eine Zeugeneinvernahme gestützt auf § 24 VRP im erwähnten Verfahren zulässig ist.

Die VRP gilt grundsätzlich auch im Steuerverfahren, soweit nicht das Steuergesetz oder gestützt darauf erlasse-

ne Ausführungsbestimmungen ausdrücklich eine abweichende Regelung vorsehen (vgl. §§ 1 - 3 VRP, § 7 VVStG). § 67 StG hält aber zweifelsohne keine von der VRP (§ 24) ausdrücklich abweichende Regelung fest. Dass in § 67 Abs. 2 StG der Gemeinderat ausdrücklich erwähnt wird, hängt offensichtlich mit dem in den vorgehenden Bestimmungen umschriebenen Aufgabenkreis des Gemeinderates zusammen (vgl. § 65 StG "Der Gemeinderat bereinigt..."; § 66 StG "Der Gemeinderat überweist..."). Wollte man der irrigen Auffassung der Beschwerdeführer folgen, wonach gemäss § 67 StG als Beweismittel lediglich Unterlagen sowie Auskünfte des Steuerpflichtigen bzw. des Gemeinderates zulässig wären, dürften die Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren weder Auskünfte von andern Behörden (ausgenommen Gemeinderat) noch Expertisen einholen noch Augenscheine vornehmen. Nach zutreffender Ansicht von Dr. A. ab-Yberg kann aber nicht zweifelhaft sein, dass nach Massgabe des § 24 Abs. 1 VRP die Einschätzungsinstanz auch Augenscheine und Expertisen anordnen darf, u.a. weil die Rechtsprechung diese beiden Beweismittel im Verwaltungsverfahren selbst dann zulässt, wenn eine besondere gesetzliche Ermächtigung nicht vorliegt (A. ab-Yberg, Beweismittel und Beweislast im Steuerveranlagungsverfahren, undatiertes Referat (1977?), S. 10, mit Hinweis auf Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I S. 555 mit Judikaturangaben; vgl. auch die Hinweise auf andere Steuererlasse, a.a.O., S. 10 oben i.V.m. Anmerkung 9; E. Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 63 ff.). Im übrigen bejahte das Verwaltungsgericht die Zulässigkeit von Zeugeneinvernahmen im Veranlagungs- bzw. Beschwerdeverfahren (vgl. § 78 StG) bereits vor der erwähnten Steuergesetzrevision, als § 67 Abs. 1 aStG lediglich Beweismittel von Steuerpflichtigen erwähnte (vgl. VGE 327/79 vom 27.11.79, E. 10). Es liegen aber im vorliegenden Fall keine stichhaltigen Gründe vor, um von dieser Praxis abzuweichen, umso mehr als Zeugeneinvernahmen nach § 24 Abs. 2 VRP lediglich subsidiär zu den übrigen Beweismitteln vorgesehen sind (vgl. auch A. ab-Yberg, a.a.O., S. 10 f.). Somit ist mit den Vor-

instanzen festzuhalten, dass im Steuerveranlagungs- bzw. Hinterziehungsverfahren eine Zeugeneinvernahme im Sinne von § 24 Abs. 2 VRP (i.V.m. § 7 VVStG) grundsätzlich zulässig ist.

5. Nachfolgend ist abzuklären, ob das Bankgeheimnis auch im Steuerveranlagungsverfahren gilt. Trifft dies zu, dann durfte der Beschwerdeführer R. zu Recht gestützt auf das Bankgeheimnis das Zeugnis verweigern.

a) Grundsätzlich kann gemäss Schwager davon ausgegangen werden, dass der Fiskus das Bankgeheimnis anerkennt und nicht berechtigt ist, vom Bankier direkt Auskunft zu verlangen (P. Schwager, Das schweizerische Bankgeheimnis, Diss. FR, 1973, S. 110 mit Hinweisen, u.a. auf: R. Dagon, Berufs-, Bankgeheimnis und Fiskus, in SJZ, 69/1973, S. 1 ff.; BGE 96 I 745 E. 6 lit. b). Nach Dagon stehen den Steuerbehörden im Steuerhinterziehungsverfahren nur die Mittel des Veranlagungsverfahrens zu, wobei Dritte - ausser im Kanton Basel-Land und St. Gallen - weder zur Auskunft noch zur Aktenedition angehalten werden können (Dagon, a.a.O., S. 4; die gleiche Ansicht vertritt: M. Lüscher, Das schweizerische Bankgeheimnis in strafrechtlicher Sicht, Diss., Zürich 1972, S. 32). Blumenstein und Weber betonen, dass es im Steuerrecht - im Gegensatz zum Prozessrecht - keine allgemeine Zeugnis- und Auskunftspflicht Dritter gibt (E. Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. Auflage, S. 361, S. 403; ders. ASA 9, 370; ders. ASA 10, 126; M. Weber, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Diss. Zürich 1982, S. 89). Vielmehr ist diese Zeugnis- und Auskunftspflicht auf die im Gesetz abschliessend aufgezählten Fälle beschränkt (Weber, a.a.O., S. 89).

In der Frage, wie weit die Kantone berechtigt sind, in ihren Verfahren durch Statuierung einer allgemeinen Auskunftspflicht das Bankgeheimnis aufzuheben, verweist Schaefer auf Prof. Blumenstein, der diese Frage immer verneinte,

da die Bedürfnisse der Steuerverwaltung eine Aufhebung nicht rechtfertigen würden. Diese tacita communis opinio wurde denn auch vom Bunde und den Kantonen "bis heute" (Aussage stammt von 1953) ausdrücklich oder stillschweigend beachtet (A. Schaefer, Das Bankgeheimnis, in SJZ 49/1953 S. 340 f. mit Hinweisen).

Zusammenfassend existiert nach allgemeiner Rechtsauffassung in den schweizerischen Steuerveranlagungsverfahren keine allgemeine Zeugnispflicht Dritter und ist somit das Bankgeheimnis im genannten Verfahren im Grundsatz gewahrt.

b) Art. 47 Abs. 4 BankG enthält einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten der eidgenössischen und kantonalen Gesetzgebung über die Zeugnis- und die Auskunftspflicht gegenüber Behörden.

Nach Dagon verlangt die herrschende Auffassung eine spezifische Norm in den kantonalen Gesetzen, damit der Geheimnisträger zur Aussage verpflichtet werden kann (Dagon, a.a.O., S. 3, mit Hinweis auf Gautschi, SJZ 39, S. 452 und Merz, ZBJV 80/1944, S. 345: "Soweit in einem Steuergesetz nicht eine spezifische Auskunftspflicht der dem Geheimnisschutz unterstellten Berufsgruppen enthalten ist, geht das Berufsgeheimnis der allgemeinen steuerrechtlichen Auskunfts- und Editionspflicht vor"). Die gleiche Auffassung vertritt Schreiber, wonach die berufliche Schweigepflicht der in BankG Art. 47 genannten Personen nur durch noch speziellere, sich ausdrücklich auf diese Personen beziehende Bestimmungen des Bundesrechts oder des kantonalen Rechts beseitigt werden kann (H.L. Schreiber, Die Auskunftspflicht dritter Personen im Steuerveranlagungsverfahren, Diss. BE 1951, S. 76).

Aubert/Kernen/Schönle begründen die Notwendigkeit einer besonderen (und nicht nur allgemeinen) Zeugnis- und Auskunftspflicht für an das Bankgeheimnis gebundene Personen in zwei-

facher Weise: Einmal stellt Art. 47 Abs. 4 BankG eine Spezialvorschrift dar und muss deshalb einschränkend ausgelegt werden; zum andern würde dieser Vorbehalt, wenn er auch die allgemeine Auskunftspflicht beträfe, zur Regel und verlöre seinen Sinn; dann wäre das Bankgeheimnis nur für den Fall gewährleistet, dass das kantonale Recht nicht etwas anderes vorschreibt, was keinen Sinn hätte (Aubert/Kernen/Schönle, Das schweizerische Bankgeheimnis, Bern 1978, S. 74 f. mit zahlreichen Hinweisen). In gleicher Weise kann nach Ansicht von Schwager eine spezielle Norm (Berufsgeheimnis) nicht mehr durch eine allgemeine eingeschränkt werden, weshalb nur eine ausdrückliche, die einzelne Berufsart aufzählende Regelung zum Zeugnis verpflichten kann (Schwager, a.a.O., S. 46).

Aus dem Gesagten ergibt sich somit, dass nach überwiegender Auffassung das Bankgeheimnis im Steuerveranlagungsverfahren lediglich bei Vorliegen einer spezifischen gesetzlichen Mitwirkungspflicht aufgehoben wird (vgl. auch Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, N 8 zu Art. 89 in fine; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 11 zu § 73 und dort zitierte Autoren).

c) In der Folge ist zu untersuchen, ob das kantonale Steuerrecht im Steuerhinterziehungsverfahren eine spezielle Zeugnis- und Auskunftspflicht des Bankier kennt, welche dem Bankgeheimnis vorgeht.

aa) Das Steuergesetz schweigt sich über diese Frage aus. § 24 Abs. 3 VRP (i.V.m. § 7 VVStG) verweist dagegen auf die sinngemässe Anwendung der Vorschriften der ZPO über die Beweisabnahme. Das Zeugnisverweigerungsrecht im Zivilprozess regelt § 132 ZPO.

In diesem Zusammenhang sind die Hinweise der Beschwerdeführer auf das kantonale Zivilprozessverfahren und auf Aubert/Kernen/Schönle, a.a.O., S. 88f., zu präzisieren (vgl. Be-

schwerdeschrift S. 7). Diese dort angeführten Angaben beziehen sich noch auf § 329 a ZPO, wonach die Mitteilung von Berufs-, Fabrikations- und Geschäftsgeheimnissen dem Zeugen nach freiem Ermessen des Gerichtes erlassen werden kann (ZPO vom 3.12.1915).

Nach dem heute massgebenden § 132 der ZPO vom 25.10.1974 steht ein Zeugnisverweigerungsrecht u.a. demjenigen zu, der durch seine Aussage ein bestimmtes Berufsgeheimnis offenbaren müsste. So können Aussagen über Tatsachen verweigert werden, welche dem Zeugen in seiner Stellung als Seelsorger, Arzt, Anwalt, Vormund, Beistand, Sozialarbeiter oder als deren Hilfsperson anvertraut worden sind oder die er in dieser Stellung wahrgenommen hat (§ 132 Abs. 1 Ziff. 2 ZPO). In der Aufzählung von § 132 Abs. 1 Ziff. 2 ZPO ist der Bankier nicht erwähnt. Somit ist weiter zu prüfen, ob dem Bankier nach sinngemässer Anwendung von § 132 ZPO (gemäss § 24 Abs. 3 VRP) ein Zeugnisverweigerungsrecht im Hinterziehungsverfahren zusteht oder nicht bzw. ob hier eine echte Gesetzeslücke vorliegt, welche vom Richter auszufüllen ist.

bb) Wie bereits erwähnt, kennt das kantonale Steuerrecht keine spezielle Norm, welche das Bankgeheimnis im Steuerveranlagungsverfahren ausdrücklich aufhebt. Aber auch die durch Verweis als sinngemäss anwendbar erklärte ZPO äussert sich nicht ausdrücklich zur Frage der Zeugnispflicht des Bankiers (höchstens allenfalls durch Stillschweigen bei der Aufzählung der Personen mit Zeugnisverweigerungsrecht). Im weiteren fehlen in den Gesetzesmaterialien schlüssige Hinweise, welche es zulassen würden, die Nichterwähnung des Bankiers in § 132 ZPO als qualifiziertes Schweigen auszulegen. Aufgrund dieser Umstände kann nicht ernsthaft angenommen werden, dass der Gesetzgeber einerseits mit einem generellen Verweis in der Frage der Beweisabnahme (vgl. § 24 Abs. 3 VRP) und anderseits mit der Nichterwähnung des Bankiers in § 132 ZPO eine Bestimmung eines Spezialgesetzes (Art. 47 Ziff. 4 BankG) ausser Kraft setzen wollte. Dieses

Ergebnis wird zudem durch den Umstand bestätigt, dass gerade der in Erwägung 5b erwähnte Grundsatz der Spezialität es keinesfalls rechtfertigt, das Bankgeheimnis infolge eines generellen Verweises oder deshalb aufzuheben, weil es in der ZPO nicht erwähnt wird.

Nach diesen Ausführungen bestehen offensichtlich im kantonalen Recht keine Vorschriften, welche eine spezielle Auskunftspflicht der Bankiers im Steuerveranlagungs- bzw. Hinterziehungsverfahren statuieren, weshalb eine sinngemässe Anwendung von § 132 ZPO gemäss § 24 Abs. 3 VRP keine Aufhebung des Bankgeheimnisses bewirkt.

Im übrigen ist die fehlende Erwähnung des Bankiers unter den Berufsgeheimnisträgern in § 132 Abs. 1 Ziff. 2 ZPO wohl als echte Gesetzeslücke aufzufassen, welche in bezug auf das Steuerverfahren unter Hinweis auf die Erwägungen dieses Entscheids dahingehend auszufüllen ist, dass auch er unter die Zeugnisverweigerungsberechtigten aufzunehmen ist, sofern es um Tatsachen geht, welche er in seiner beruflichen Stellung wahrgenommen hat bzw. welche ihm in dieser Funktion anvertraut worden sind. Vorbehalten bleibt das Verfahren in Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern), welches sich nach der Strafprozessordnung und der Gerichtsordnung richtet (vgl. §§ 94 bis 96 StG). Somit durfte der Beschwerdeführer R. im genannten Verfahren zu Recht gestützt auf das Bankgeheimnis seine Aussage teilweise verweigern.

Dieses Resultat steht in Uebereinstimmung mit der Auffassung von Lüscher und Schaefer, wonach die Kantone heute regelmässig auf die direkte Auskunftserteilung der Banken bei der Veranlagung verzichten (Lüscher, a.a.O., S. 30; Schaefer, a.a.O., S. 340).

6. Die Auffassung, wonach das Bankgeheimnis nach schwyzerischem Recht im Steuerveranlagungs- bzw. Hinterziehungs-

verfahren nicht aufgehoben wird, rechtfertigt sich um so mehr, als nach dem BdBSt das Berufsgeheimnis (wozu auch das Bankgeheimnis zählt, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 10 zu § 73, mit Hinweisen) im genannten Verfahren ausdrücklich geschützt ist, weshalb eine gleichzeitige, auf kantonalem Recht beruhende Aufhebung des Bankgeheimnisses zu unbefriedigenden Ergebnissen führen würde (vgl. Art. 90 Abs. 6 i.V.m. Art. 132 Abs. 2 BdBSt; vgl. Masshardt, a.a.O., N 4 zu Art. 89 i.V.m. N 13 in fine zu Art. 90).

7. Für die Annahme, dass nach kantonalem Recht das Bankgeheimnis im Steuerveranlagungsverfahren nicht aufgehoben wird, spricht auch die bisherige unangefochtene Praxis. So beachteten einerseits die Vorinstanzen zweifelsohne bis anhin (zumindestens stillschweigend) das Bankgeheimnis im Steuerveranlagungsverfahren, und verzichteten sie in den genannten Verfahren zu Recht auf eine Befragung von Bankbeamten. Anderseits weist selbst die Praxis der Zivilgerichte zu § 132 ZPO - nach eingeholten Auskünften - auf eine Einhaltung des Bankgeheimnisses, weshalb eine sinngemässe Anwendung von § 132 ZPO (gemäss § 24 Abs. 3 VRP) um so mehr zum gleichen Ergebnis führen muss.

Der Hinweis der Vorinstanzen auf § 47 StPO erweist sich als unbeachtlich, handelt es sich doch im zugrundeliegenden Fall um ein Hinterziehungsverfahren und nicht um einen Steuerbetrug. Dass aber im Verfahren wegen Steuerbetrug das Bankgeheimnis keinen Schutz gewährt, wird von den Beschwerdeführern zu Recht nicht bestritten (Vernehmlassung S. 3; vgl. Aubert/Kernen/Schönle, a.a.O., S. 151 i.V.m. § 96 StG und § 47 StPO).

8. Zweifellos keiner Beschränkung durch das Bankgeheimnis unterliegen Auskünfte über Tatsachen, die dem Geheimnisträger nicht in seiner spezifischen Berufstätigkeit anvertraut oder von ihm wahrgenommen worden sind (Weber, a.a.O., S. 96). Der Beschwerdeführer R. beachtete offen-

sichtlich diese Rechtslage, indem er zutreffend Auskunft über Fragen im Zusammenhang mit einem Verwaltungsratsmandat erteilte (vgl. act. 7 BB).

Nach all diesen Erwägungen durfte der Beschwerdeführer R. an der Zeugeneinvernahme in einem Steuerhinterziehungsverfahren zu Recht - gestützt auf das Bankgeheimnis - die Auskunft über bankspezifische Vorgänge verweigern.

Abschliessend bleibt noch folgendes anzufügen. Wenn der Bankkunde oder seine Erben die Bank zur Auskunftserteilung ermächtigen, kann diese sich nicht auf das Bankgemeinnis berufen, da ihr daraus kein Recht, sondern nur eine Geheimhaltepflicht erwächst (Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 406 mit Hinweis auf BGE 74 I 492). Das Bankgeheimnis ist kein persönliches Recht der Bank, sondern besteht einzig im Hinblick auf ihre Verpflichtungen und Verantwortlichkeit gegenüber dem Kunden (ders., ASA 9, 378). Der Kunde kann im Einzelfall als Herr seiner eigenen Geheimsphäre über das Geheimnis selbst verfügen (Genner, Bundessteuerrecht und Bankgeheimnis, in SJZ 39/1942 f., S. 569; vgl. auch Lüscher, a.a.O., S. 13). Aufgrund der vorliegenden Akten ist anzunehmen, dass die Vorinstanzen die Möglichkeit gar nicht benützten, beim Steuerpflichtigen X. um eine Ermächtigung des Geheimnisherrn nachzusuchen, damit dieser den Geheimnisträger (Beschwerdeführer R.) von der Geheimhaltungspflicht entbinde (vgl. VGE 3/84 vom 18.9.1984 i.S. VdBSt gegen die kantonale Ausgleichskasse). Die Tatsache, dass X. im vorliegenden Verfahren keine Parteirechte ausüben wollte, ist als Indiz zu werten, dass er nicht abgeneigt ist, den Beschwerdeführer R. von der Schweigepflicht zu entbinden.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend fallen die Kosten zu Lasten des Staates. Eine Parteientschädigung fällt im vorliegenden Fall nach ständiger Praxis ausser Betracht (vgl. EGV-SZ 1982 S. 6 f.; vgl. auch Art. 111 Abs. 3 BdBSt).

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 4. Mai 1986 i.S. X. AG, Z. und N. (StKE 100+101/84, 85/85)

Verdeckte Gewinnausschüttung; Steuerhinterziehung, vollendete, und Mitwirkung daran (§§ 38 Abs. 1 lit. b, 87 f. StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b, 129, 130 Abs. 4 BdBSt)

Sachverhalt:

A) Im Veranlagungsverfahren 1983/84 nahm der Veranlagungsbeamte eine Revision der X. AG vor, als deren Geschäftsführer ab 6.3.1979 Z. fungierte. An den Ermittlungen beteiligte sich auch der Bundessteuerinspektor. Die Untersuchungen ergaben, dass die X. AG und Z. verschiedene unrichtige Angaben in ihren Steuererklärungen machten; Gewinnausschüttungen liefen unter dem Titel Spesen; sodann waren die Lohnausweise für Z. unwahr; die AG verbuchte sie mit Seminaraufwendungen, die in Tat und Wahrheit dem Geschäftsführer zuflossen, während die Buchhaltung Dritte als Empfänger vorspiegelte; der Inspektor der direkten Bundessteuer entdeckte eine Rechnung für Herrenkleider, die als Benzin unter Autounterhalt figurierten. Die Rechnung für die Autofahrschule seines Sohnes lief unter dem Konto "Einkauf" als externe Trainerhonorare usw.
Am 10.10.1984 eröffnete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen Z. und die X. AG wegen vollendeter und versuchter Steuerhinterziehung in den rechtskräftigen Perioden 1981/82 und der offenen Einschätzungen 1983/84.

B) Am 8.5.1985 fand auf der Steuerverwaltung eine Vergleichsverhandlung statt. Dabei stimmten die Beteiligten grundsätzlich einer vergleichsweisen Erledigung der eingelei-

teten Nach- und Strafsteuerverfahren der X. AG und von Z. zu. Ueber die Nach- und Strafsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb der 36 X. AG-Aktien durch Z. vom September/Oktober 1980 konnte man sich nicht verständigen. Dieser Problemkreis blieb daher vereinbarungsgemäss ausdrücklich offen und vom Vergleich ausgenommen (insgesamt leistete Z. gemäss Vergleich Fr. 106 462.-- bei Nach- und Strafsteuern, die X. AG Fr. 13 675.--).

C) Am 15.7.1985 fand betreffend Aktienübertragung eine persönliche Befragung von Z. statt. Am 7.8.1985 äusserte sich Dr. N., Verwaltungsratspräsident der X. AG, diesbezüglich zu Protokoll. Mit Zwischenbescheid vom 29.10.85 eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer gegen Dr. N. ein Nach- und Strafsteuerverfahren wegen Mitwirkung an den Steuerdefraudationen von Z. und jener der X. AG. Innert erstreckter Frist liess sich Dr. N. zum eingeleiteten Fiskalstrafverfahren vernehmen. Betreffend Mitwirkung an der Steuerhinterziehung der X. AG liess sich Z. mit Schreiben vom 14.4.1986 vernehmen.

Erwägungen:

1. Gemäss § 87 StG bzw. Art. 129 BdBSt macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar, wer schuldhaft eine zu niedrige Veranlagung bewirkt. Mitwirkung an der Steuerdefraudation eines andern regelt staatssteuerlich § 88 StG (besonderer Bussenrahmen) und bundessteuerlich Art. 129 BdBSt. Für vollendete Steuerhinterziehung genügt Fahrlässigkeit, für Mitwirkung daran ist Vorsatz erforderlich (vgl. Art. 129 BdBSt bzw. § 87, 88 StG). Im Steuerrecht ist die juristische Person deliktsfähig (§ 90 Abs. 1 StG, Art. 130 Abs. 4 BdBSt).

1.1. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt im Recht der Staats- und der direkten Bundessteuern

unrichtige und/oder unvollständige Angaben voraus, die für Umfang und Bestand der Steuerpflicht bedeutsam sind (Art. 129 BdBSt, § 89 StG; vgl. E. Gygax, Das schweizerische Steuerlexikon, Zürich 1976, N 192 S. 155; E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, Basel 1962, S. 613 ff.; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, 2. Aufl., S. 512 f.; F. Zuppinger, Nach- und Strafsteuer gemäss ZH-StG, Zürich 1951 S. 16 ff., S. 26, wobei das schwyzerische wie das Bundessteuerrecht in einigen Punkten eine von der zürcherischen Lösung abweichende Normierung enthalten).

1.1.1. Dem vorliegenden Hinterziehungsverfahren liegt folgender Vertrag zugrunde:

"V E R E I N B A R U N G

zwischen

1. Herrn Dr. S., ...
2. Herrn H., ...
3. Herrn M., ...

Veräusserer

und

Herrn Z., ...

Erwerber

Im Hinblick auf die Uebertragung der Aktien der X. AG auf Herrn Z. vereinbaren die obgenannten Parteien hiermit, was folgt:

1. Die Veräusserer überlassen Herrn Z. ihre 36 Aktien der X. AG, und zwar Herr Dr. S., das Aktienzertifikat über die Aktien Nr. 1-12, Herr H. das Aktienzertifikat über die Aktien Nr. 13-24 und Herr M. das Aktienzertifikat über die Aktien Nr. 25-36. Die entsprechenden Aktienzertifikate werden mit dem erforderlichen Indossament dem Erwerber übergeben.

2. Als Gegenleistung für diese Aktienübernahme reduziert Herr Z. seine Forderung gegenüber der X. AG bezüglich Spesen in der Weise, dass hieraus die Herren Dr. S., H. und M. für die Geschäftsjahre 1978 und 1979 zusammen nur noch mit Fr. 3 500.-- pro Gesellschafter belastet werden.
Ferner bezahlen die Herren Dr. S., H. und M. Herrn Z. bzw. der X. AG anstelle der bisherigen Handlinggebühren für die Jahre 1980 und 1981 lediglich noch Fr. 2 000.-- maximal pro Geschäftsjahr und Gesellschafter und für die Jahre 1982 und 1983 noch Fr. 1 000.-- maximal pro Geschäftsjahr und Gesellschafter.

3. Nach der Erfüllung der vorstehenden Vereinbarung sind die Parteien in Zusammenhang mit der Ueberlassung der Aktien der X. AG an Herrn Z. per Saldo aller gegenseitigen Ansprüche abgefunden."

1.1.2. Zum besseren Verständnis sei kurz die damalige tatsächliche Geschäftstätigkeit der X. AG umrissen, soweit sie in diesem Zusammenhang von Interesse ist: Sie stellte den drei deutschen Aktionären Rechnungen, die eines realen Hintergrundes entbehrten. Die drei Deutschen beglichen diese "Forderungen"; als Selbständigerwerbende konnten sie diese Zahlungen als Aufwand gegenüber dem deutschen Fiskus geltend machen. Per Check flossen diese Leistungen an die Deutschen zurück. Für das Verschieben der Gelder von Deutschland in die Schweiz und von der Schweiz nach Deutschland leisteten die drei Deutschen eine sog. Handlinggebühr. Die X. AG

diente danach im wesentlichen dazu, den deutschen Fiskus zu täuschen. Nach Angaben von Z. belief sich der über die X. AG gelaufene Betrag auf immerhin Fr. 1.3 Mio. (vgl. prot. Befragung Z. letzte Seite).

Die X. AG wies ein Aktienkapital von Fr. 51 000.--, bestehend aus 51 Aktien bzw. Aktienzertifikaten auf. Z. erwarb mit den 36 Aktien die Herrschaft über die AG, da er damit mit den bereits in seinem Besitz befindlichen Titel formell über alle Aktien - Pflichtaktien ausgenommen - verfügungsberechtigt war.

1.1.3. Als Gegenleistung, d.h. als Kaufpreis (vgl. Schreiben von Dr. S. vom 12.9.1980) vereinbarten die Vertragsparteien (H./S./M. einerseits, Z. andererseits) gemäss dem oben wiedergegebenen Vertrag folgendes:

1.1.3.1. Z. reduzierte gemäss Vertrag seine "Spesenforderungen" gegen die X. AG in einem nicht näher bestimmten Umfang. Gemäss Z. sollen ihm diese "Spesen" als Geschäftsführer zugestanden sein. Aufgrund des Berichtes des Bundessteuerinspektors bezog Z. in der Periode 1981/82 bereits Pauschalspesen von Fr. 18 125.--, welche zu einem wesentlichen Teil im Vergleich vom 7.6.1985 als geschäftsmässig nicht begründet (Gewinnausschüttung der X. AG) aufgerechnet wurden, da Z. sie nicht zu belegen vermochte. Bei den zusätzlichen Spesenforderungen, welche der Vertrag betreffend Aktienerwerb erwähnt, kann es sich daher nur um weitere verdeckte Gewinnausschüttungen der X. AG an Z. handeln (vgl. prot. Befragung von Z. vom 15.7.1985). Gemäss § 38 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt sind verdeckte Gewinnausschüttungen dem Reinertrag der AG hinzuzuaddieren; bei Z. bilden sie Kapitalertrag; sie sind bzw. wären somit von ihm als Einkommen zu versteuern gewesen.

1.1.3.2. Die vertraglich näher umschriebene Reduktion der Handlinggebühr der X. AG gegenüber den Aktienveräusse-

rern bildet den zweiten Teil des Kaufpreises. Damit verminderte sich der Ertrag der X. AG entsprechend. Die Vertragsparteien "verrechneten" somit einen Teil der Kaufpreisforderungen der drei Deutschen (Aktienveräusserer) gegen Z. (Aktienerwerber) mit Handlinggebühren der X. AG gegen die drei Aktienverkäufer.

1.1.4. Die Buchhaltung der X. AG wies diese Vorgänge nirgends aus; das Vorbringen der Angeschuldigten, diese Kaufpreiszahlung sei als erfolgsneutral zu beurteilen, ist offensichtlich unbehelflich. Gemäss einem anerkannten Grundsatz des Buchführungsrechts dürfen weder Aktiven mit Passiven noch Aufwand mit Ertrag und schon gar nicht Ertrag mit verdeckten Gewinnausschüttungen zur Bezahlung eines Kaufpreises (wobei die AG weder als Käufer noch als Verkäufer figuriert) verrechnet werden (vgl. E. Boschard, Zürcher Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Teilband V/6, 3/b, Zürich 1984, S. 308, N 183, S. 363 N 20, S. 416 N 187; K. Käfer, Berner Kommentar, Band 7, Bern 1981 N 325 zu Art. 959; K. Käfer, Kontenrahmen, 8. Aufl., Bern 1982 S. 18). Die Rechnungsabschlüsse der X. AG sind daher unwahr und unvollständig. Das Vorgehen der Angeschuldigten verstösst klar gegen den Grundsatz der Einzelaufzeichnung, der Vollständigkeit und Wahrheit der Buchhaltung (vgl. W. Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München 1980 S. 17; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 4. Aufl., Köln 1983 S. 25 ff.; C. Meyer, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 1985 S. 27 ff.; Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 8. Auflage, Zürich 1983 S. 68 ff., S. 115).

In tatsächlicher Hinsicht räumte Z. in der persönlichen Befragung wörtlich ein: "Wenn Sie die Reduktionen von 1978 (Fr. 5 000.--) bis 1983 (Fr. 1 000.--) betrachten, so sehen Sie daraus, welchen Betrag Herr Z. effektiv für die Aktien geleistet hat, d.h. rund Fr. 25 000.--. Das sind nun die Forderungen, die die drei Deutschen nicht an die X. AG

geleistet haben und andererseits Herr Z. nicht der X. AG belastet hat" (vgl. Prot. Ausführungen von Z. jun., die Z. sen. unterschrieb).

Z. glaubt also, er könne die ihm angeblich gegenüber der X. AG zustehenden "Spesenforderungen" mit den Handlinggebühren verrechnen, die der AG gegenüber den drei Deutschen für das Wirken der X. AG zustanden. Wie aufgezeigt, liegen bei sachgerechter Würdigung im Verhältnis "Spesenforderungen" Z. gegenüber der AG und im Verhältnis X. AG gegenüber den drei Aktionären betreffend Handlinggebühren jeweils verdeckte Gewinnausschüttungen/Gewinnvorwegnahmen vor (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band 3, Bern 1969 S. 137 ff.). Die Zugabe von Z. ergäbe eine verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 50 000.-- (2 x 25 000.--).

1.1.5. Die verdeckte Gewinnausschüttung besteht in der Leistung des Kaufpreises für die Aktien durch die AG, welche Z. von den drei deutschen Aktionären kaufte. Die Höhe des Kaufpreises legt der Vertrag nicht frankenmässig fest; die Vertragsparteien hätten es allerdings in der Hand gehabt, den Kaufpreis zu beziffern; da sie dies - im Zusammenhang mit der Steuerdefraudation "einfühlbar" - unterliessen, greift die Verkehrswertschätzung Platz.

Der Steuerwert der Aktien berechnet sich wie folgt:

Substanzwert gemäss Bilanz	Fr. 73 204.--
Ertragswert/Gewinn	Fr. 8 722.--
kapitalisiert mit 7.5 %	Fr. 116 960.--
	Fr. 190 164.--
dividiert mit 2	Fr. 95 082.--

Bei 36 Aktien ergibt dies Fr. 67 116.--. Für Aktienpakete liegt der Marktwert regelmässig höher als für einzelne Aktien, wie dies Uebernahmen notorisch belegen. Z. erwarb

zu seinen bisherigen Anteilen nicht nur ein Paket von 36 Aktien; vielmehr erhielt er damit die absolute Verfügungsgewalt über die X. AG. Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist der Verkehrswert der 36 Aktien nach pflichtgemässem Ermessen auf Fr. 70 000.-- zu veranschlagen.

1.1.6. Die verdeckte Gewinnentnahme fand 1980 statt. In diesem Geschäftsjahr verpflichtete sich die AG, für den Kaufpreis der Aktien aufzukommen. In diesem Jahr vollzog sich die Uebertragung der Wertpapiere. Dass die Handlinggebühren sich auch für die Jahre 1981, 1982 und 1983 reduzierten, vermag daran nichts zu ändern. Massgebend für die Besteuerung ist der Zeitpunkt der Ausschüttung oder genauer der Verpflichtung zur verdeckten Leistung. Diese kann die X. AG nicht transitorisch auf die Jahre 1981, 1982 und 1983 "übertragen". Die Besteuerung erfolgt daher für die AG wie auch für den Aktionär in der Periode 1981/82 (Bemessungsjahre 1979/80). Der objektiv zu niedrig deklarierte Betrag in den Steuererklärungen von Z. wie in jener der X. AG beläuft sich auf Fr. 35 000.-- (Fr. 70 000.-- : 2) im Durchschnitt beider Jahre.

Aufgrund dieser Ausführungen liegt der objektive Tatbestand der Steuerdefraudation vor: Z. wie auch die X. AG machten in ihren Steuererklärungen unrichtige Angaben, die zu einer Steuerverkürzung führten. Die Steuerbehörde entdeckte die Veranlagung nach Rechtskraft der Periode 1981/82. Somit handelt es sich um vollendete Steuerhinterziehungen.

1.1.7. Z. wirkte an der Steuerdefraudation der X. AG mit, indem er sich wesentlich am Vertrag beteiligte, die unwahren Erfolgsrechnungen und Bilanzen der X. AG genehmigte, welche die verdeckten Gewinnausschüttungen enthielt. Die Stellungnahme vom 14.3.1986 führt zu keiner andern Beurteilung. Verwaltungsratspräsident Dr. N. modifizierte den Vertrag betreffend Aktienübertragung und zeichnet mitverantwortlich für diese unrichtige Erfolgsrechnung und Bilanz

der X. AG. Da verdeckte Gewinnausschüttungen der AG sich notgedrungen beim Empfänger dieser Ausschüttungen einkommenssteuerrechtlich auswirken, beteiligte er sich objektiv an der Steuerhinterziehung von Z.

2. In subjektiver Hinsicht genügt für die vollendete Steuerhinterziehung Fahrlässigkeit (Z. und X. AG als Steuersubjekte). Für die Mitwirkung an der Steuerhinterziehung (Z. bei der X. AG, Verwaltungsratspräsident Dr. N. bei der X. AG wie auch bei Z.) erfordert das Recht der Staatssteuer (§ 89 Abs. 1 StG) wie auch der direkten Bundessteuer (Art. 129 Abs. 2 BdBSt) vorsätzliches Handeln.

2.1. Nach allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts, die auch im Administrativstrafverfahren im wesentlichen entsprechend gelten (vgl. § 97 StG), obliegt der Behörde, in casu der Steuerverwaltung, der Nachweis des Vorsatzes (vgl. BGE vom 31.10.1985 i.S. D.; StPS 1985, S. 189).

Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt bzw. daran mitwirkt (vgl. Art 18 StGB); der Vorsatz bezieht sich auf alle Momente des objektiven Tatbestandes. Im Unterschied zum fahrlässig Handelnden entscheidet sich der Vorsatztäter für die Rechtsgutverletzung (vgl. G. Stratenwerth, Schweiz. Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Die Straftat, Bern 1982 S. 146 f.). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Nachweis des Vorsatzes als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder der Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so indiziert dies, dass der Angeschuldigte auch willentlich handelte, sich für die Rechtsgutverletzung entschied (vgl. BGE vom 31.5.1985 i.S. D., StPS 1985 S. 189 f.), d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigte und eine zu niedrige Veranlagung bezweckte oder zumindest in Kauf nahm (Eventualvorsatz). Die nachstehenden Erwägungen behandeln das Verhalten der Angeschuldigten.

2.1.1. Z. unterzeichnete den Vertrag, der zur vorliegend erörterten Steuerverkürzung führte, zweifellos wissentlich und willentlich. Obwohl für die Aktien ein "Kaufpreis", keine Gegenleistung vereinbart war und er, Z., die Aktien zu Eigentum erhielt, brauchte er nichts zu bezahlen. Im Vertrag steht eindeutig, dass die X. AG im Ergebnis die Kaufpreisleistung übernimmt. Er wusste auch, dass die von ihm geforderten weiteren "Spesenforderungen" jeden realen Hintergrund entbehrten. Der Aktienveräusserungsvertrag verdeutlichte unmissverständlich, dass die handelsrechtlich offensichtlich unzulässigen Verrechnungen ausserhalb der Buchhaltung den Ertrag der AG schmälern. Ein geringerer Ertrag, und das weiss jeder Laie, führt zu einer geringeren Steuerlast. Sodann lässt sich nicht übersehen, dass die hier zu beurteilenden Steuerverkürzungen Teil einer ganzen Anzahl grober Steuerdefraudationen bildeten. Am Vorsatz von Z., die Steuern der AG und seine eigenen rechtswidrig zu verkürzen, kann daher kein vernünftiger Zweifel bestehen.

2.1.2. Verwaltungsratspräsident Dr. N. modifizierte den Vertrag und gab ihm die abschliessende Fassung (vgl. seine Stellungnahme vom 9.12.1985). Somit kannte er dessen Inhalt. Er zeichnet für die Bilanz und Erfolgsrechnung 1980 als Verwaltungsratspräsident der AG mitverantwortlich. Er bringt in seiner Stellungnahme selber vor, die AG dürfe keine eigenen Aktien erwerben (Art. 659 OR). Sinngemäss räumt er ein, die AG dürfe deshalb a fortiori keine "eigenen" Aktien bezahlen, deren Eigentum ein Dritter erwirbt. Hingegen bestreitet er, entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Vertrages, dass die AG irgendwelche Leistungen betreffend Kaufpreis zu Lasten der Erfolgsrechnung erbracht habe. Dies bildet jedoch eine unbehelfliche Schutzbehauptung, wie die bisherigen Ausführungen zeigten.

Es konnte dem Verwaltungsratspräsidenten nicht entgehen, dass die ausserbuchliche Verrechnung der angeblichen Spesenforderung, die nach eigenen Zugaben von Dr. N. unbe-

gründet war, gegen elementare handelsrechtliche Grundsätze verstiess (vgl. prot. Ausführungen vom 7.8.1985). Auch wenn Dr. N. nur sehr verschwommene steuerrechtliche Kenntnisse gehabt hätte, wusste er, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zu einer Steuereinsparung führen, wenn das Steueramt sie nicht aufdeckt (vgl. seine Stellungnahme). Die verdeckten Gewinnausschüttungen führen bekanntlich zu einer Besteuerung bei der AG und beim Aktionär. Auch dies war ihm gemäss seiner Stellungnahme bekannt.

Er kannte auch die Funktion der X. AG, die im wesentlichen darin bestand, an die drei deutschen Partner Rechnungen zu stellen, die Handlinggebühren abzuziehen und per Check die Gelder wieder nach Deutschland fliessen zu lassen. Er nahm damit in Kauf, dass die drei Deutschen dem deutschen Fiskus unwahre Bücher vorlegten und damit Steuern sparten. Eine Verletzung deutschen Rechts ist zwar in der Schweiz in der Regel nicht strafbar, aber immerhin sittenwidrig (am Rande sei auf Art. 255 StGB hingewiesen, wonach auch unwahre Urkunden des Auslandes strafbar sind). Auch wenn sich das "Geldwaschen" der X. AG gegen den deutschen Fiskus richtete, lässt sich nicht übersehen, dass sich der Verwaltungsratspräsident betreffend X.AG wissentlich in einem Steuerdefraudantenmilieu bewegte.

Bei Würdigung dieser Umstände lassen sich am mindestens eventualvorsätzlichen Handeln des Verwaltungsratspräsidenten betreffend X. AG bzw. Z. (rechtswidrige Steuerverkürzungen) keine begründeten Zweifel eruieren.

3. Die Höhe der Steuerbusse bemisst sich nach objektiven und subjektiven Kriterien. Betrifft die Steuerdefraudation eine Aktiengesellschaft, so ist ihr das Verschulden ihrer Organe, die sich selber ebenfalls verantwortlich machen können, zuzurechnen und danach die Busse festzusetzen (vgl. G. Kohlmann, Steuerstrafe und Steuerordnungswidrigkeit, einschliesslich Verfahrensrecht, Kommentar zu § 369-412 AO,

N 38 ff. zu § 377 AO; F. Zuppinger, Nach- und Strafsteuern gemäss ZH-StG, Zürich 1959 S. 71 ff.).

In objektiver Hinsicht richtet sich die Busse nach der Höhe des hinterzogenen Betrages (vgl. Kreisschreiben vom 2.5.55, ASA 23, 418 ff.). Näherhin bestimmt sie sich nach dem Verhältnis zwischen hinterzogener und geschuldeter Steuer im Bundessteuerrecht (vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Zürich 1985 S. 517 f.). Für die Mitwirkung an der Hinterziehung sieht das Bundessteuerrecht keinen besonderen Rahmen, lediglich eine fakultative Milderung vor (vgl. Art. 129 Abs. 2 BdBSt).

Für die Staatssteuer beträgt der Bussenrahmen für die hinterziehenden Steuersubjekte das Ein- bis Dreifache der Nachsteuer, für die Mitwirkenden beläuft sich die Busse bis Fr. 5 000.--, in schweren Fällen bis Fr. 10 000.--.

In subjektiver Hinsicht prüfen die Fiskalstrafbehörden das Verschulden. Die Bussenrahmen bilden zwar erste Anhaltspunkte für die Bedeutung des Fehlverhaltens. Eine starre Anwendung verbietet sich, da dies gegen das Schuldprinzip verstiesse. Die Busse bestimmt sich nach pflichtgemässem Ermessen unter Berücksichtigung der relevanten Umstände, insbesondere des Verschuldens (vgl. BGE vom 14.9.1984 i.S. X.; BGE 85 I 261, ASA 349, 264; ASA 39, 433 f.; ASA 20, 46, 146 f.).

3.1. Die Buchhaltung der X. AG basiert auf unrichtigen Grundlagen, insbesondere ausserbuchlichen Verrechnungen. Sie ist daher unwahr. Bundessteuerlich führt dies zur Anwendung des verschärften Tarifs; staatssteuerlich erweist sich angesichts der unwahren Erfolgsrechnung und des raffinierten Vorgehens ein Ansatz des Zweifachen der Nachsteuern als angemessen. Um die gesamte Belastung und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gebührend zu berücksichtigen, wird der Ansatz auf das 1.25-fache reduziert.

3.2. Bei Z. bildet die hier erörterte Steuerdefraudation Bestandteil umfassender Hinterziehungen (vgl. Vergleich vom 7.5.1985 und die dazugehörigen Akten). Das ausgeklügelte Vorgehen führt bei ihm als Steuersubjekt zu einer Strafschärfung. Es rechtfertigte sich daher, bundessteuerlich den einfachen Regelstrafrahmen auf das 1,5-fache zu erhöhen; staatssteuerlich wäre die Busse ebenfalls auf das 1,5-fache der Nachsteuern festzulegen. Unter Berücksichtigung der vergleichsweise erledigten Bereiche derselben Periode und der Gesamtbelastung lässt sich eine Reduktion auf das Einfache für die Staats- und Bundessteuern gerade noch vertreten, liegt aber im Bereich des untersten Ansatzes.

Die Verrechnungen vollzogen sich ausserhalb der Buchhaltung und kamen nur zufällig ans Tageslicht. Das Vorgehen ist zweifelsohne raffiniert. Straferhöhend wirkt sich auch die Beteiligung mehrerer Personen aus, was die steuerdefraudatorische Energie steigert. Das Mitwirken an diesen Steuerverkürzungen der X. AG steht sodann im Konnex mit umfassenden Steuerhinterziehungen, die sich, wie erwähnt, vergleichsweise erledigten. Subjektiv und objektiv handelt es sich um einen schweren Fall im Sinne von § 87 StG (vgl. auch P. Kubli, Der leichte und der schwere Steuerbetrug nach dem Bundesgesetz 1977 über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung und dem Zürcher Steuergesetz: Qualifikation und Strafzumessung, in: ASA 52, 241 f.). Die Staatssteuerbusse wegen Mitwirkungen und Steuerdefraudationen der X. AG ist auf Fr. 4 000.-- festzusetzen.

Art. 129 Abs. 2 BdBSt sieht für die Mitwirkung an der Steuerdefraudation eines andern eine fakultative Strafmilderung vor. Angesichts der aufgezeigten objektiven und subjektiven Schwere des Verschuldens liesse sich in casu an sich keine Milderung rechtfertigen, was zur Anwendung des qualifizierten Strafrahmens zu 100 % führte. In Berücksichtigung der vergleichsweise erledigten Verfahren und der erwähnten Gesamtbelastung mit Bussen und Nachsteuern wird die

Mitwirkungsbusse auf 20 % der bundessteuerlichen Busse (X. AG) reduziert.

3.3. Bei Verwaltungsratspräsident Dr. N., der eine nicht unwesentliche Rolle in der ganzen Angelegenheit spielte, und der kraft seines Berufes zusätzliche Sachkenntnisse, namentlich auch im Handelsrecht, aufweist (vgl. pers. Befragung), wiegt das Verschulden ebenfalls gravierend. Erhöhend wirkt sich das Zusammenspannen mehrerer Personen an der Steuerdefraudation aus. Zu seinen Gunsten spricht immerhin, dass er sich - aufgrund der vorhandenen Unterlagen - an der Transaktion nicht persönlich bereicherte. Dem Verschulden des Angeschuldigten Dr. N. wegen Mitwirkens an den Steuerdefraudationen von Z. bzw. der X. AG scheinen bundessteuerlich 30 % der ausgefällten Bussen gegen die beiden hinterziehenden Steuersubjekte (X. AG bzw. Z.) angemessen. Staatssteuerlich ist die Mitwirkungsbusse auf Fr. 4 000.-- betreffend die X. AG bzw. Fr. 2 000.-- betreffend Z. festzulegen.

3.4. Die auszusprechenden Bussen und Nachsteuern für vollendete Steuerhinterziehung betragen:

kantonal 1981/82	Busse:	Nachsteuer:	Total:
X. AG	26 118.90	20 895.30	47 014.20
Z.	16 992.90	16 992.90	33 985.80
Total	43 111.80	37 888.20	81 000.--
direkte Bundessteuer 1981/82			
X. AG	28 199.20	7 049.80	35 249.--
Z.	14 784.--	9 240.--	24 024.--
Total	42 983.20	16 289.80	59 273.--

3.5. Die Mitwirkungsbussen für Z. und Dr. N. für die direkte Bundessteuer sind nach den vorstehenden Ausführungen wie folgt zu beziffern:

Z. in bezug auf X. AG		
20 % von Fr. 28 199.20	Fr.	5 640.--
Dr. N. in bezug auf Z.		
30 % von Fr. 14 784.--	Fr.	4 435.--
Dr. N. in bezug auf X. AG		
30 % von Fr. 28 199.20	Fr.	8 459.--

StPS 2/86 Seite 98

Doppelbesteuerung: interkommunale Ausscheidung (Par. 13 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 46 BV)

Gemäss Par. 13 Abs. 3 StG erfolgt die Steuerausscheidung zwischen den Bezirken und Gemeinden nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht wird dadurch zu kantonalem Recht. Diese Ordnung ist abschliessend; sie lässt keinen Raum für daran abweichende Verträge zwischen innerkantonalen Steuerhoheitsträgern.

VGE 358-81 vom 13. August 1981 i.S. E. AG (Abweisung)

StPS 2/86 Seite 107

Verlustverrechnung: Abgrenzung der Geschäftstätigkeit von der Liebhaberei/Hobby (Par. 22 Abs. 1 lit. c StG, Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Verluste, die in einem Geschäftsbetrieb tatsächlich eintraten und ordnungsgemäss verbucht wurden, sind grundsätzlich mit den übrigen Einkünften verrechenbar.

Die Frage, ob eine Geschäftstätigkeit oder ein blosses Hobby vorliegt, beurteilt sich aufgrund der Umstände des Einzelfalles. Eine Tätigkeit, die dauernd Verluste einbringt, welche ein Pflichtiger mit seiner Haupteinkommensquelle (in casu Einkommen aus unselbständigem Erwerb) Jahr für Jahr verrechnet, weist auf eine blosse Freizeitbeschäftigung hin. Die Aufwendungen dafür bilden Lebenshaltungskosten, die nicht abziehbar sind. Ginge es einem Pflichtigen nämlich um das Erzielen eines Ertrages, liesse er sich durch den dauernden finanziellen Misserfolg von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen.

StKE 651-84 vom 16. Februar 1986 i.S. D. (Abweisung)

StPS 2/86 Seite 114

Doppelbesteuerung: internationale Steuerausscheidung eines Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit im Fürstentum Liechtenstein und Grundeigentum in der Schweiz (Par. 4 und Par. 13 StG, Art. 46 BV)

Mit dem Fürstentum Liechtenstein besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen. Es gelten die allgemeinen Ausscheidungs- und Zuteilungsregeln, die Kenntnis der Gesamtfaktoren (Einkommen, Vermögen) voraussetzen. Die Schweiz kann dabei die Gesamtfaktoren nach eigenen Grundsätzen überprüfen und festlegen.

Schulden und Schuldzinsen verteilen sich auch dann nach Lage der Aktiven, wenn ein anderer Staat - besondere DBA-Bestimmungen vorbehalten - eine objektmässige Verteilung der Schulden und Schuldzinsen vornimmt.

StKE 185-85 vom 11. März 1986 i.S. S. (dir. Bundessteuer = Nichteintreten; kantonal = Abweisung)

StPS 2/86 Seite 121

Verfahrensrecht: Revision/Wiedererwägung; Verbindlichkeit behördlicher Auskünfte (Par. 61 VRP i.V.m. Par. 7 VVStG; Art. 136 f. OG, Art. 4 BV, Art. 2 ZGB)

Der Revisionsgrund der neuen Tatsache setzt voraus, dass der Gesuchsteller neue erhebliche Tatsachen erfuhr oder entscheidende Beweismittel fand sowie den Nachweis erbringt, dass es ihm trotz gehöriger Sorgfalt nicht möglich war, die neuen Fakten oder Beweismittel vor Rechtskraft der Verfügung vorzulegen. Eine Revisionsmöglichkeit entfällt, wenn ein Pflichtiger die revisionsweise vorgebrachten Momente bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte darlegen können.

Eine allfällige Bindung an unrichtige behördliche Auskünfte setzt jedenfalls voraus, dass die zuständige Behörde auf eine konkrete Frage aufgrund einer vollständigen und korrekten Sachverhaltsschilderung eine unrichtige Auskunft erteilt (Frage betr. Bindungswirkung behördlicher Auskünfte im Steuerrecht of- fen gelassen).

StKE 25-69-86 vom 27. Februar 1986 i.S. Z. (Abweisung)

StPS 2/86 Seite 129

Grundstückgewinnsteuer: Rückvergütungen bei Ersatzobjekten (Par. 56 StG)

Ueber Vergleichbarkeit zwischen dem veräusserten und erworbenen Objekt entscheiden die Umstände des Einzelfalles. Geeignete Kriterien dafür bilden u.a. Kubatur, Fläche und Preis (Veräusserungspreis der verkauften und Anschaffungskosten der erworbenen Liegenschaft). Vergleichbarkeit verneint bei einer Preisdifferenz von rund 62 %, einen Unterschied in Kubatur und Fläche von je rund 74 %.

Das Ersatzobjekt hat persönlichen Wohnzwecken zu dienen. Bei einem Haus, dessen Parterre für Geschäftszwecke bestimmt ist, fehlt dieses Erfordernis.

StKE 712-85 vom 23. März 1986 i.S. B. (Abweisung)

April 1986 4. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Praxisänderungen	
1. Die Besteuerung des Besoldungsnachgenusses bei Todesfällen	90
2. Die Besteuerung des Grundstückgewinnes bei Handänderungen infolge Ehescheidung	96
Justizentscheide	
– Doppelbesteuerung, interkommunale Ausscheidung	98
– Abgrenzung der Geschäftstätigkeit von der Liebhaberei/Hobby	107
– Doppelbesteuerung: internationale Steuerausscheidung eines Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit im Fürstentum Liechtenstein und Grundeigentum in der Schweiz	114
– Verfahrensrecht: Revision/Wiedererwägung; Verbindlichkeit behördlicher Auskünfte	121
– Grundstückgewinnsteuer: Rückvergütungen bei Ersatzobjekten	129

(5 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Nachstehend orientieren wir Sie über zwei Praxisänderungen, die in letzter Zeit erfolgten

1. Die Besteuerung des Besoldungsnachgenusses bei Todesfällen

Im Rahmen der Zwischenveranlagung bei Tod des Ehemannes bildet die Besteuerung des sogenannten Besoldungsnachgenusses gelegentlich Schwierigkeiten. Unter Besoldungsnachgenuss wird üblicherweise der vom Arbeitgeber für einige Zeit (i.d.R. wenige Monate) über den Tod des Arbeitnehmers hinaus dessen Erben oder einzelnen von ihnen weiterhin ausbezahlte Lohn verstanden (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar Band II, N 39 zu § 19 lit. a ZH-StG).

1. Behandlung bei der direkten Bundessteuer

In konsequenter Anwendung des von Masshardt in seinem Kommentar (Ausgabe 1980, in der neuen Ausgabe ist das Beispiel nicht mehr aufgeführt) dargestellten Beispiels hat die Kantonale Steuerverwaltung bis anhin den Besoldungsnachgenuss mit dem übrigen Einkommen der Witwe zusammengerechnet und auf ein Jahr umgerechnet. Das von Masshardt angewandte Beispiel präsentiert sich dabei wie folgt:

Todestag des Ehemannes		1. September 1979
Lohn des Ehemannes		Fr. 48 000.--
Besoldungsnachgenuss für 3 Monate	3 x	Fr. 4 000.--
Witwenrente aus Pensionskasse		Fr. 1 200.-- je Monat
AHV-Rente		Fr. 800.-- je Monat
Ertragseinkommen		Fr. 1 200.-- im Jahr

a) Zwischenveranlagung (vom 1.9.1979-31.12.1980)

Besoldungsnachgenuss (3 x 4 000.--)	Fr. 12 000.--
Rente (13 x 1 200.--)	Fr. 15 600.--
für 16 Monate	Fr. 27 600.--

für 12 Monate	Fr. 20 700.--
AHV (12 x 800.--)	Fr. 9 600.--
Vermögensertrag	Fr. 1 200.--
Reines Einkommen	Fr. 31 500.--
Abzug gemäss Art. 25 lit. a	Fr. 2 500.--
Steuerbares Einkommen	Fr. 29 000.--
	==========
Steuer für 1 Jahr	Fr. 329.45
Steuer für 16 Monate	Fr. 439.25
	==========

b) Veranlagung für die 21. Periode (vom 1.1.81-31.12.82)

Rente (12 x 1 200.--)	Fr. 14 400.--
AHV	Fr. 9 600.--
Vermögensertrag	Fr. 1 200.--
Reines Einkommen	Fr. 25 200.--
Abzug gemäss Art. 25 lit. a	Fr. 2 500.--
Steuerbares Einkommen	Fr. 22 700.--
	==========
Steuer für 1 Jahr	Fr. 144.30
	==========

Der Besoldungsnachgenuss wurde somit im Rahmen der Gegenwartsbemessung berücksichtigt und in der kommenden zweijährigen Veranlagungsperiode weggelassen.

Fällt der Todestag in das zweite Jahr der für die Gegenwartsbemessung massgebenden Bemessungsperiode, so wurde regelmässig ein weiteres Jahr in die Berechnung miteinbezogen, wenn die Bemessungsperiode nicht mehr als repräsentativ angesehen werden konnte. Im obgenannten Beispiel hätte man somit bei einem angenommenen Todestag des Ehemannes vom 1.9.1980 noch das Jahr 1981 in die Bemessung miteinbezogen und den Besoldungsnachgenuss bei der direkten Bundessteuer in der Gegenwartsbesteuerung mitberücksichtigt.

Bei der Bundessteuer kann dieses Ergebnis als mögliche Lösung betrachtet werden, die in der Regel ein billiges Ergebnis zur Folge hat.

Allgemein bleibt jedoch festzustellen, dass es sich beim Besoldungsnachgenuss um einen einmaligen ausserordentlichen Ertrag handelt, der nur für eine Veranlagungsperiode in Rechnung zu stellen ist. In der Regel geschieht dieser Einbezug in der zweiten Veranlagungsperiode (vgl. dazu E. Känzig, 2. Auflage, I. Teil, N 21 zu Art. 41 Abs. 4 BdBSt). Die ältere bundesgerichtliche Rechtsprechung ist mit Bezug auf die ausserordentlichen Aufwendungen, die anerkanntermeise gleich zu behandeln sind wie Erträge (vgl. dazu Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Bern 1984, S. 218), davon ausgegangen, dass solche Aufwendungen in der ersten Periode zum Abzug zuzulassen sind, in der zweiten aber aufgerechnet werden mussten.

Neuerdings wurde diese Praxis aufgegeben. Das Bundesgericht hat sich der geänderten Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung angeschlossen (vgl. Nold, a.a.O., S. 223). Steinmann, der die Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vertritt, schreibt dazu in seinem Aufzatz "Zum Bemessungszeitraum bei Gegenwartsbemessung" in ASA 48, 524:

"Der Umstand, dass dasselbe Einkommen als Bemessungsgrundlage für zwei Veranlagungsperioden dient, gibt denn auch zu keinerlei Bedenken Anlass, solange die Einkünfte, die in diesen beiden Perioden erzielt werden, im wesentlichen durch die gleichen Faktoren bestimmt sind. Unzukömmlichkeiten können dagegen aus leicht ersichtlichen Gründen dann entstehen, wenn das neue, für zwei Veranlagungsperioden massgebende Einkommen durch ausserordentliche Aufwendungen oder Einkünfte erheblich vermindert oder erhöht würde. Um solche, dem Gedanken der Steuergerechtigkeit widersprechende Konsequenzen auszuschliessen, hat das Bundesgericht die Ausgestaltung der Gegenwartsbesteuerung noch ver-

feinert und in konstanter Rechtsprechung erkannt, dass ausserordentliche Einkünfte oder Aufwendungen grundsätzlich nur in einer Veranlagungsperiode berücksichtigt werden dürfen. Dabei tendiert die Eidgenössische Steuerverwaltung darauf hin, dass solche ausserordentlichen Faktoren im allgemeinen in der "zweiten" also wiederum volle zwei Jahre umfassende Veranlagungsperiode besteuert werden, um auf diese Weise eine möglichst gleichmässige Besteuerung zu erreichen."

Die Lösung, welche in Anwendung von Masshardt gewählt wurde, hatte bei der Veranlagung sowohl für den Pflichtigen wie für die Verwaltung gewisse Vorteile. Das ausserordentliche Einkommen (Besoldungsnachgenuss) wurde in dem Zeitpunkt erfasst, in dem es tatsächlich angefallen ist. Dem Steuerpflichtigen musste somit nicht erst im Nachhinein klargemacht werden, dass nun dieses a.o. Einkommen im Durchschnitt in die Vergangenheitsbemessung einbezogen werde.

Im Lichte der neuesten Rechtsprechung scheint diese für die Veranlagung wohl zweckmässige Lösung, die in vielen Fällen kaum zu wesentlich anderen Ergebnissen führt als die oben skizzierte neue Praxis, nicht mehr haltbar. Hinzu kommt die klare Regelung für die kantonale Praxis in der Dienstanleitung, die nachfolgend kurz darzustellen ist.

2. Behandlung nach kantonalem Recht

Wie gesagt, handelt es sich beim Besoldungsnachgenuss um einen ausserordentlichen Zufluss von Einkommen. Die Besteuerung von ausserordentlichen Einkünften und Aufwendungen ist in Ziffer 45 der Dienstanleitung klar geregelt. Diese bestimmt:

"Ausserordentliche Einkünfte, Einkommensausfälle und Aufwendungen werden nur in einer zwei Jahre umfassenden Veranlagungsperiode zur Hälfte berücksichtigt; ist dies gemäss Ziffer 43 in zwei verschiedenen Veranlagungsperioden vollständig möglich, so werden sie in der Folgeperiode berücksichtigt."

Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hat zu dieser Frage in verschiedenen Entscheiden Stellung genommen. So z.B. mit Entscheid Nr. 355/81 in StPS 1983, Heft 1, S. 18 und insbesondere in VGE 312/83, publiziert in StPS 1983, Heft 4, S. 31 ff.). Dabei hat es u.a. festgestellt:

"Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend darlegt, bildet das seit dem Zuzug erzielte und auf ein Jahr berechnete Einkommen Bemessungsgrundlage für den Rest der Veranlagungsperiode 1981/82. Sodann bildet dieses Einkommen ein zweites Mal - zumindest teilweise - die Bemessungsgrundlage für die Steuerveranlagungsperiode 1983/84. Wird - wie dies bei der Gegenwartsbesteuerung und der daran anschliessenden Praenumerandobesteuerung der Fall ist - das gleiche Einkommen für zwei Veranlagungsperioden verwendet, so entstehen dann Unzukömmlichkeiten, wenn das Einkommen des Zeitraums, der wiederholt der Steuerbemessung zugrunde zu legen ist, durch ausserordentliche Erträge oder Aufwendungen in einem erheblichen Umfang erhöht oder vermindert wird. Solche Vermögenszugänge und Abgänge sind nur für eine Veranlagungsperiode in Rechnung zu stellen, wobei diese Erfassung in der zweiten Periode, welche zwei volle Jahre umfasst, zu erfolgen hat (VGE 355/81 vom 21.9.1982, E. 3d, Prot. 400 mit Verweisen = Steuerpraxis des Kantons Schwyz (StPS) 1983, Heft 1, S. 21, E. Känzig, Wehrsteuerkommentar 1982, N 21 zu Art. 41, Dienstanleitung zum StG vom 10.10.80, Rz. 45, BGE vom 8.12.1978 in ASA 49, 482, BGE 94 I 381 und 147, ASA 38, 390/91, 45, S. 262, AGVE 1975, 391 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Wehrsteuer, welche auch für das kantonale Steuerrecht zu übernehmen ist, setzt die nur einmalige Berücksichtigung von Aufwendungen oder Erträgen kumulativ voraus, dass

a) der Ertrag oder der Aufwand ausserordentlich ist
b) der in Frage stehende Ertrag oder Aufwand einen erheblichen Umfang aufweist" (was für ein Steuerersparnis von Fr. 499.95 bezahlt wurde).

Nachdem das kantonale Recht in der Dienstanleitung eine klare Anordnung trifft, wie ausserordentliche Erträge und Aufwendungen zu behandeln sind und auch die neueste Praxis bei der direkten Bundessteuer in die gleiche Richtung geht, scheint ein einheitliches Vorgehen auch mit Bezug auf den Lohnnachgenuss angebracht, auch wenn dies bei der Veranlagung gewisse Umstellungen erfordert.

In diesem Sinne ist mit Bezug auf die steuerliche Behandlung des Besoldungsnachgenusses bei Todesfällen eine Praxisänderung vorzunehmen.

Im Lichte dieser Praxisänderung präsentiert sich das Beispiel von Masshardt wie folgt:

a) Zwischenveranlagung (vom 1.9.1979-31.12.1980)

Besoldungsnachgenuss (3 x 4 000.--)	Fr. -.--
Rente (13 x 1 200.--)	Fr. 15 600.--
für 16 Monate	Fr. 15 600.--
für 12 Monate	Fr. 11 700.--
AHV (12 x 800.--)	Fr. 9 600.--
Vermögensertrag	Fr. 1 200.--
Reines Einkommen	Fr. 22 500.--
Abzug gemäss Art. 25 lit. a	Fr. 2 500.--
Steuerbares Einkommen	Fr. 20 000.--

b) Veranlagung für die 21. Periode (vom 1.1.81-31.12.82)

Besoldungsnachgenuss (3 x 4 000.-- = 12 000.-- : 2)	Fr. 6 000.--
Rente (12 x 1 200.--)	Fr. 14 400.--
AHV	Fr. 9 600.--
Vermögensertrag	Fr. 1 200.--
Reines Einkommen	Fr. 31 200.--
Abzug gemäss Art. 25 lit. a	Fr. 2 500.--
Steuerbares Einkommen	Fr. 28 700.--

2. Die Besteuerung des Grundstückgewinnes bei Handänderungen infolge Ehescheidung (§ 47 StG, § 52 StG)

Gemäss § 47 StG erhebt der Kanton eine Grundstückgewinnsteuer auf den bei Veräusserung von Grundstücken erzielten Gewinnen. § 52 StG enthält eine Aufzählung verschiedener Ausnahmetatbestände. Danach sind u.a. Handänderungen "zwischen Ehegatten" nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig (§ 52 lit. d StG). Liegenschaftsübertragungen von einem Ehegatten auf den anderen, die zwar im Hinblick auf eine zu erwartende Ehescheidung, aber noch vor Eintritt der Rechtskraft des Scheidungsurteils vorgenommen werden, bleiben danach unstreitig steuerfrei. Umgekehrt gehören Handänderungen zwischen geschiedenen Eheleuten grundsätzlich nicht zu den privilegierten Tatbeständen. Bis anhin erhob die Kantonale Steuerverwaltung gestützt auf § 52 lit. d StG allerdings auch dann keine Grundstückgewinnsteuern, wenn der Uebergang der Liegenschaft an den (Ex-)Ehegatten zwar in der Scheidungskonvention bereits vorgesehen war, jedoch erst nach Rechtskraft des Scheidungsurteils vollzogen wurde.

Eine einlässliche Ueberprüfung der Rechtslage hat nun gezeigt, dass sich die bisherige Praxis nicht länger aufrechterhalten lässt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hat in einem Entscheid zur Handänderungssteuer (VGE 385/79 vom 11.3.1980, in: EGV 1980 S. 50 ff.) festgehalten, dass eine Handänderung, die im gleichen Zeitpunkt erfolgt wie die Auflösung der Ehe, nicht zu einer Steuerbefreiung führen kann. Die Regelung von § 5 lit. b HStG ("Handänderungen an den Ehegatten, ...") stimmt mit derjenigen von § 52 lit. d StG ("Handänderungen zwischen ... Ehegatten") sowohl vom Wortlaut als auch vom Gesetzeszusammenhang her in allen wesentlichen Teilen überein. Was das Verwaltungsgericht zu § 5 lit. b HStG ausgeführt hat, muss deshalb sinngemäss auch für die Grundstückgewinnsteuer gelten: Auch hier ist die eine Privilegierung rechtfertigende Beziehungsnähe

der von der Handänderung betroffenen Personen im Scheidungszeitpunkt nicht mehr gegeben.

Zur Beurteilung steht materiell wie auch zeitlich eine Uebergangssituation, die einerseits durch den Eintritt der formellen Rechtskraft des Scheidungsurteils und andererseits durch das Datum des Eigentumsübergangs gekennzeichnet ist. Damit man noch von "Handänderungen zwischen ... Ehegatten" sprechen kann, muss die Ehe noch bestehen, wenn die Handänderung vollzogen wird. Damit sind Handänderungen, die gleichzeitig mit oder nach Eintritt der Rechtskraft des Scheidungsurteils erfolgen, nicht mehr vom Wortlaut des § 52 lit. d gedeckt. Sowohl § 5 HStG als auch § 52 StG statuieren Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht, die als solche einer restriktiven Auslegung rufen (vgl. den oben zitierten VGE, S. 51; H. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 330).

Für eine zurückhaltende Steuerbefreiungspraxis spricht im weiteren, dass nahmhafte Autoren der Ansicht sind, die generelle Begünstigung von Handänderungen zwischen Familiengliedern lasse sich von der Sache her überhaupt nicht rechtfertigen (vgl. H. Guhl, a.a.O., S. 350; O. Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Diss. Freiburg 1961, S. 83). P.E. Ochsner (Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1976, S. 129) nimmt interessanterweise gerade den Fall der Abfindung eines Ehegatten mit einem Grundstück kurz vor der Scheidung zum Anlass, um auf die Problematik solcher Steuerbefreiung hinzuweisen.

Im Lichte dieser Erwägungen drängte sich eine Praxisänderung auf. Die Kantonale Steuerverwaltung wird allgemein auf Handänderungen, die gleichzeitig mit oder nach Eintritt der Rechtskraft des Scheidungsurteils vollzogen werden, Grundstückgewinnsteuern erheben.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 13. August 1982 i.S. E. AG (VGE 358/81)

Doppelbesteuerung, interkommunale Ausscheidung (§ 13 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 46 BV)

Sachverhalt:

A) Mit Veranlagungsverfügung vom 15.6.1978 wurde die E. AG für die Steuerperiode 1977/78 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 563 000.--, Satz pro Einheit 3 %, und einem steuerbaren Kapital von Fr. 9 852 000.-- eingeschätzt. Aufgrund der Vereinbarung vom 12.6.1932 zwischen den Bezirksräten E., M., H. und dem Gemeinderat A. wurde für die Steuerausscheidung 2/3 des Ertrages und des Kapitals dem Bezirk E., 1/3 der Gemeinde A. zugeschlagen. Die massgebende Vereinbarung hat folgenden Inhalt:

"Vereinbarung über die Verteilung des Steuerkapitals der E. AG

zwischen

dem Bezirk E., vertreten durch seinen Bezirksrat
der Gemeinde A., vertreten durch ihren Gemeinderat
dem Bezirk M., vertreten durch seinen Bezirksrat
dem Bezirk H., vertreten durch seinen Bezirksrat

wird folgende Vereinbarung getroffen:

1. Das Steuerkapital, das die E. AG für die Besteuerung der ... versteuern muss, wird zu 2/3 auf den Bezirk E. und zu 1/3 auf die Gemeinde A. verteilt. Diese beiden Gemeinwesen überlassen aber 5 % des ganzen Steuerkapitals dem Bezirk H., und zwar je zur Hälfte.

Bei einem Steuerkapital von Fr. 9 Mio. sind demnach zu versteuern:

dem Bezirk E.	Fr. 5 775 000.--
der Gemeinde A. und dem Bezirk M.	Fr. 2 775 000.--
dem Bezirk H.	Fr. 450 000.--

2. Dem Bezirk H. bleibt es anheim gestellt, seinen Anteil am Steuerkapital der Gemeinde F. allein zuzuweisen oder ihn auf alle seine Gemeinden zu verteilen, je nach Erledigung der zur Zeit anhängigen Kassationsbeschwerde gegen den Zusatzbeschluss der Bezirksgemeinde H., wonach neben dem Bezirk nur die Gemeinde F. steuerberechtigt sein soll.

3. Die an dieser Vereinbarung beteiligten Gemeinwesen verpflichten sich, mit der E. AG eine Verständigung über die Entrichtung ihrer Steuern nach Ziff. 1 dieser Vereinbarung anzustreben.
Lehnt dies die E. AG ab und versteuert sie ihr ganzes Steuerkapital an ihrem Sitz, so gibt jene Gemeinde, in welcher sich der Sitz befindet, an die hier beteiligten Gemeinwesen den aufgrund von Ziff. 1 zu errechnenden Steuerertrag ab, jedoch nicht mehr als sie für das betreffende Steuerkapital selbst erhält. Die unterzeichneten Gemeinwesen verpflichten sich, mit der E. AG kein Abkommen über den Steuerfuss abzuschliessen, ohne sich vorher mit den übrigen an dieser Vereinbarung beteiligten Gemeinwesen zu verständigen.

4. Diese Vereinbarung wird nur wirksam, wenn mit dem Bau der E. AG noch im Jahre 1932 begonnen wird. Sie gilt solange, als die E. AG ihren Sitz im Kanton Schwyz beibehält.

..., den 12. Juni 1932 (Unterschriften)"

Diese Vereinbarung wurde nach einem vom Regierungsrat des Kantons Schwyz vorgelegten Entwurf von demselben am 27.6.1932 zur Kenntnis genommen.

B) Gegen die Veranlagungsverfügung vom 15.6.1978, betreffend die Veranlagungsperiode 1977/78, erhob Dr. S. am 17.7.1978 im Auftrag der politischen Gemeinde A. Einsprache und beantragte eine andere Aufschlüsselung der Steueranteile, so dass beim Ertrag 84 % an die Gemeinde A. und 16 % an den Bezirk E. bzw. beim steuerbaren Kapital 66 2/3 % an die Gemeinde A. und 33 1/3 % an den Bezirk E. fallen sollen. Demgegenüber beantragte der Vertreter des Bezirks E., Dr. D., Ablehnung der Einsprache.

C) Am 1.10.1980 überwies der damalige Präsident der Kantonalen Steuerkommission die Akten dem Verwaltungsgericht in der Annahme, dass dieses zur Beurteilung des Falles zuständig sei. Mit Zwischenbescheid vom 17.2.1981 lud der Präsident des Verwaltungsgerichts die am Ausgang des Verfahrens interessierten Körperschaften sowie die Steuerpflichtige ein, im Verfahren Parteirechte auszuüben. Als Beigeladene schlossen sich auf Seite der Einsprecherin die Römisch-katholische Kirchgemeinde A. und auf Seite des Einsprachegegners die Römisch-katholische und die Evangelisch-roformierte Kirchgemeinde E. dem Verfahren an. Mit Entscheid vom 11.8.1981 erkannte das Verwaltungsgericht, dass auf die Streitsache wegen Unzuständigkeit nicht einzutreten sei. In seinen Entscheiderwägungen führte das Gericht u.a. aus, dass diesfalls der Weg des Einspracheverfahrens deshalb zu beschreiten sei, weil die Veranlagungsverfügung als Anknüpfungspunkt für die Anhängigmachung der Streitsache gewählt und nicht aufgrund des Vertrages Klage erhoben worden sei. Weiter wurde ausgeführt, dass sich die Einsprachebehörde auch zur Vorfrage der Gültigkeit des Vertrages vom 12.6.1932 äussern müsse, da mit der Anfechtung der Veranlagungsver-

fügung auch die Anfechtung der seinerzeitigen vertraglichen Ausscheidungsregelung verknüpft sei; solange aber nicht festgestellt sei, dass jener Vertrag erloschen sei, stehe eben jener Vertrag einer Neuausscheidung aufgrund einer behördlichen Sachverhaltsabklärung (im Sinne von § 13 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 28.10.58, nGS 105) entgegen. Die Akten wurden an die Kantonale Steuerkommission zum Erlass eines Einspracheentscheides zurückgewiesen.

D) Mit Teilentscheid vom 14.10.1981 (zugestellt am 16.10.81) stellte die Kantonale Steuerkommission fest, dass die zwischen den Bezirken E., M., H. und der Gemeinde A. abgeschlossene Vereinbarung vom 12.6.1932 ungültig und für die Steuerausscheidung der Jahre 1977/78 nicht massgebend sei.

E) Mit Eingabe vom 16.11.1981 erheben der Bezirk sowie als Beigeladene die Römisch-katholische und die Evangelisch-reformierte Kirchgemeinde E. fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag:

"Der Teilentscheid der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 14.10.1981 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die zwischen den Bezirken E., M. und H. sowie der Gemeinde A. abgeschlossene Vereinbarung vom 12.6.1932 gültig und für die Verteilung der Steuererträge, eventuell für die Steuerausscheidung der Jahre 1977/78 massgebend ist, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

F) Mit Beschwerdeantwort vom 18.12.1981 stellen die Gemeinde A. und als Beigeladene die Römisch-katholische Kirchgemeinde A. folgenden Gegenantrag:

"1. Die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist, und der Teilentscheid der Steuerkommission vom 14.10.1981 sei zu bestätigen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

Die Kantonale Steuerkommission hält im Schreiben vom 30.11.1981 an ihrem Teilentscheid mit Hinweis auf ihre Entscheidbegründung fest.

G. ...

Erwägungen:

1. Seitens des Beschwerdeführers wird in erster Linie die rechtliche Qualifikation der Vereinbarung vom 12.6.1932 durch die Vorinstanz gerügt: Bei richtiger Auslegung handle es sich nicht um eine Absprache über die Ausscheidungsgrundlagen, sondern um einen Vertrag über die Aufteilung der Steuererträge unter den beteiligten Gemeinwesen; die Steuerausscheidungsregeln würden diese Aufteilung der Steuererträge nur indirekt bei der Festlegung des Gesamtsteuerbetrages, den die E. AG abzuliefern habe, tangieren.

Aus Ziffer 1 der Vereinbarung geht eindeutig hervor, dass nur die beiden Gemeinwesen, der Bezirk E. und die Gemeinde A., als eigentliche Steuerhoheitsträger bezeichnet wurden. Sie hatten einen rechtlichen Anspruch auf Besteuerung des Kapitals der E. AG. In diesem Sinne wurde denn auch das Steuerkapital auf die beiden Gemeinwesen verteilt. Dagegen hatte der Bezirk H., was im übrigen unbestritten ist, nie einen rechtlichen Anspruch auf eine steuerliche Erfassung des Kapitals der E. AG (vgl. dazu die Protokolle des Bezirksrates E. vom 14.7.1932/28.4.1932 und Protokoll über die Konferenz betr. Abgabe eines Steueranteils an den Bezirk H. vom 30.12.1955). Von einer Verteilung über die Steuererträge der E. AG kann in dieser Vereinbarung nur in bezug auf jenen heute aber nicht mehr aktuellen Teil des Vertrages die Rede sein, welcher die "Ansprüche" des Bezirkes H. regelte. Mit diesem Teil des Vertrages wurde denn auch bezweckt, dass die beiden Gemeinwesen, denen das Steuerkapital kraft ihrer Steuerhoheit im vereinbarten Verhältnis von

einem Drittel zu zwei Dritteln zugekommen war, bei jeder Steuerperiode jeweils 5 % des Steuerkapitals dem Bezirk H. überlassen sollten. Die Vereinbarung zwischen den beiden Steuerhoheitsträgern, dem Bezirk E. und der Gemeinde A., hatte hingegen den Sinn, die in den beiden Gemeinwesen liegenden Vermögenswerte der E. AG zu bewerten und damit eine gegenseitige Abgrenzung vorzunehmen. Damit nicht mit jeder Steuerperiode eine neue Bewertung bzw. Ausscheidung vorgenommen werden musste, war eine solche vertraglich vereinbarte prozentuale Steuerausscheidung zwischen den Steuerhoheitsträgern durchaus sinnvoll, zumal sie den damaligen Verhältnissen wohl entsprach und im Rahmen des Steuergesetzes vom 10.9.1954 über die Vermögens- und Kopfsteuer, welches bis zum Erlass des StG vom 3.8.1946 in Kraft war, im Sinne einer Lückenfüllung praeter legem möglich war. Würde der Auffassung des Beschwerdeführers in seinem Hauptstandpunkt gefolgt, müsste der vorliegende Vertrag ohnehin als rechtswidrig qualifiziert werden. Eine solche Vereinbarung über die Verteilung der Steuererträge verletzt den anerkannten Grundsatz, wonach ein Gemeinwesen, welchem kraft seiner Steuerhoheit Steuererträge zustehen, nicht ohne gesetzliche Grundlage gültig auf Steuereinnahmen verzichten kann (vgl. Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 30 B IIc, 64 B I; Blumenstein, System des Steuerrechts, 2. A., 1951, S. 214; SJZ 1969 S. 142). Daraus erhellt, dass auch der inzwischen gekündigte und deshalb hier nicht mehr in Frage stehende Teil der Vereinbarung, welcher die "Ansprüche" des Bezirkes H. regelte, nicht rechtmässig war.

2. Stellt nach dem Gesagten die Vereinbarung über die Verteilung des Steuerkapitals der E. AG eine Abmachung über die Steuerausscheidung dar, so muss im folgenden nurmehr die Frage beantwortet werden, ob ein solcher öffentlichrechtlicher Vertrag heute noch zulässig ist. Auszugehen ist dabei von der heutigen Lehre und Rechtsprechung, welche verwaltungsrechtliche Verträge in jenen Bereichen, die durch das Gesetz zwingend und abschliessend geordnet sind, als nicht zulässig

erachtet (VGE 509/81 vom 2.7.1981 mit Verweisungen). Hingegen sind Vereinbarungen öffentlichrechtlicher Natur dort möglich und statthaft, wo das Gesetz für solche Vereinbarungen Raum lässt (BGE 103 Ia 34; Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 46 B II). Nach der neueren Rechtsprechung und Lehre wird anerkannt, dass öffentlichrechtliche Verträge auch stillschweigend zugelassen sein können, sofern sie vom Gesetz nicht ausdrücklich ausgeschlossen werden (BGE 105 Ia 209, 103 Ia 512; Zwahlen, Le contract de droit administratif, ZSR 77 II, 624a mit Hinweisen). "Ausdrücklich ausgeschlossen" sind solche Verträge dann, wenn sie gegen klare Vorschriften des Gesetzes gerichtet sind (Fleiner-Gerster, Grundzüge des allg. und schweiz. Verwaltungsrechts, S. 136), was entgegen der Meinung des Beschwerdeführers für die Frage der Steuerausscheidung zutrifft.

Grundsätzlich erfolgt die örtliche Abgrenzung der Steuerhoheit zwischen den Selbstverwaltungskörpern, d.h. zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden einzig durch das kantonale Recht, da das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 46 Abs. 2 BV in diesem Bereich nicht anwendbar ist (Blumenstein, a.a.O., S. 62). Gemäss § 13 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes erfolgt die Steuerausscheidung zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung. Der Beschwerdeführer hält nun dafür, dass die Doppelbesteuerungsregeln des Bundes keine klare und unmissverständliche Ordnung darstellen würden, die für vertragliche Vereinbarungen zwischen Gemeinwesen keinen Raum mehr offen liessen. Gerade bei der Steuerausscheidung von Elektrizitätswerken seien entscheidende Einzelheiten bei der Bewertung von Aktiven und Passiven nach gleichen Grundsätzen zu klären, die für das Ausscheidungsergebnis von grosser Bedeutung seien, die aber im Doppelbesteuerungsrecht des Bundes keine hinreichende Präzisierung erfahren würden. Indessen hat das Bundesgericht wiederholt festgestellt,

dass, wenn das kantonale Recht für die interkommunale Steuerausscheidung ausdrücklich auf Bundesrecht und damit auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung verweist, die von dieser Rechtsprechung aufgestellten Regeln zum Inhalt des kantonalen Rechts werden (BGE 98 Ia 574; Locher, Praxis der Bundessteuern, III. Teil, § 2 III B (8) mit Hinweis auf unveröffentlichte Entscheide). Gemäss Lehre und ständiger Praxis stellen zudem die bundesgerichtlichen Regeln zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot eine zwingende und lückenlose Ordnung dar (Blumenstein, a.a.O., S. 65; Schlumpf A., Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3. A., S. 27). Durch Abmachung zwischen den beteiligten Gemeinwesen kann die in den vom Bundesgericht aufgestellten Kollisionsnormen getroffene Abgrenzung nicht abgeändert werden (Blumenstein, a.a.O., S. 66). Es geht nicht an, das verfassungsmässige Recht des Doppelbesteuerungsverbotes bzw. des Verbots der virtuellen Doppelbesteuerung mit der Begründung zu umgehen, die Doppelbesteuerungsregeln des Bundes stellten keine klare und unmissverständliche Ordnung dar. Auch wenn sich im Einzelfall wegen der Grösse oder der Komplexität eines Unternehmens konkrete Bewertungsprobleme stellen können, bestimmen einzig und allein die bundesgerichtlichen Kollisionsnormen die Grenzen der Steuerhoheiten, bestimmen also, welcher Kanton bzw. Gemeinde und Bezirk im einzelnen Fall einen Steueranspruch geltend machen kann, welche persönlichen, sachlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und dem jeweiligen Gemeinwesen vorliegen müssen, um ihm das Besteuerungsrecht zu geben; sie enthalten die für die Ausscheidung wesentlichen Anknüpfungspunkte und Merkmale der Zugehörigkeit eines Steuersubjektes zur Steuerhoheit des jeweiligen Gemeinwesens (vgl. Schlumpf, a.a.O., S. 28). Ueberhaupt kann ein Gemeinwesen nicht weitergehend Steuern erheben, als sein Recht, d.h. seine Besteuerungsbefugnisse, die durch die bundesgerichtlichen Abgrenzungsregeln umschrie-

ben sind, es gestattet. Nach diesen bundesrechtlichen Grundsätzen die Steuerausscheidung vorzunehmen, ist indes nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts, sondern der Steuerverwaltung im hängigen Einspracheverfahren in Sachen Steuerausscheidung zwischen den an diesem Verfahren beteiligten Gemeinwesen.

3. Abschliessend stellt sich noch die Frage, ob die bisher vorgenommenen Veranlagungsverfügungen aufgrund des angewandten, rechtswidrigen Vertrages nur anfechtbar oder sogar nichtig sind. Nichtigkeit einer Verfügung ist indes nur dann anzunehmen, wenn die Verfügung an einem gravierenden und evidenten Mangel leidet und die Rechtssicherheit dadurch nicht gefährtet wird (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 40 B IV). Die Verletzung der in Frage stehenden Steuerausscheidungsvorschrift (§ 13 Abs. 3 StG) wiegt aber nicht so schwer, als dass die Rechtsicherheit das handlungsökonomische staatliche Interesse oder sogar das Vertrauensschutzbedürfnis des Verfügungsadressaten die Nichtigkeit und damit die Rückforderung von Leistungen rechtfertigen würde (vgl. Imboden, a.a.O.). Dies gilt umso mehr, als gegenwärtig nicht feststeht, ob die vorzunehmende Steuerausscheidung tatsächlich gegenüber der vertraglichen Ausscheidung zu relevanten Abweichungen gelangt. Inhaltliche Mängel einer Verfügung führen denn auch nur in seltenen Ausnahmefällen (BGE 91 I 381 f.), insbesondere wenn ein Eingriff "absolut gesetzlos" erscheint (ZBl 1968, 48), zur Nichtigkeit. Dazu kommt, dass die Rechtswirkungen eines bis anhin zu Unrecht angewandten, rechtswidrigen Vertrages nur für die Zukunft beseitigt werden (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 46 B Ve). Die früheren Einschätzungen bleiben somit rechtsbeständig.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 16. Februar 1986 i.S. D. (StKE 651/84)

Abgrenzung der Geschäftstätigkeit von der Liebhaberei/ Hobby (§ 22 Abs. 1 lit. c StG, Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt:

A) D. wurde für die Steuerperiode 1983/84 bei den kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 26 300.-- und bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 31 400.-- eingeschätzt.

B) Gegen die vom 15.6.1984 datierende Veranlagungsverfügung (versandt am 29.6.1984) erhob der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 26.7.1984 (Poststempeldatum) fristgerecht Einsprache. Damit wird beantragt, die deklarierten Verluste aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit (Fr. 5 538.50 im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1981/82) seien vom übrigen Einkommen in Abzug zu bringen. Zur Begründung bringt der Einsprecher vor, entgegen der Auffassung der Einschätzungsbehörden handle es sich bei der (verlustbringenden) Nebenerwerbstätigkeit nicht bloss um eine "Liebhaberei", sondern um den Aufbau eines selbständigen Unternehmens. Dass in den ersten Jahren Verluste anfielen, sei auf kostspielige Investitionen und die damit zusammenhängenden Abschreibungen zurückzuführen.

C) Der verantwortliche Steuerrevisor schliesst auf Abweisung der Einsprache.

Erwägungen:

1. Die in S. wohnhaften Steuerpflichtigen D. und Z. sind hauptberuflich als Schreiner bzw. Radioelektriker unselbständig erwerbstätig. Mit Vertrag vom 1.1.1970 schlossen sie sich zu einer einfachen Gesellschaft gemäss Art. 530 ff. OR auf unbestimmte Dauer zusammen. Nach Massgabe von Ziff. 2 und 3 des Gesellschaftsvertrags bezwecken die Gesellschafter den Ankauf, den Betrieb, den Unterhalt und die Installation von Lautsprechern und Zeitmessanlagen sowie deren Vermietung an Veranstalter von Sport- und Unterhaltungsanlässen. Unter der Firmenbezeichnung D. & Z., Lautsprecheranlagen, traten die Gesellschafter in den Folgejahren an Sport-, Vereins- und Festanlässen in Erscheinung, indem sie gegen Entgelt für die Organisatoren die Zeitmessung und Tonübertragung besorgten und in späteren Jahren (ab 1980) zusätzlich eine Festhütte vermieteten. Aus der entsprechenden Nebenbeschäftigung deklarierten die Gesellschafter erstmals in der Steuerperiode 1975/76 Verluste der beiden vorangegangenen Bemessungsjahre (1973: Fr. 6 749.40; 1974: Fr. 10 646.40). Die Kantonale Steuerkommission/Wehrsteuerverwaltung verweigerte mit Entscheid vom 14.11.1978 indessen die anbegehrte Verrechnung dieser Verluste mit dem übrigen Einkommen. Zur Begründung machten die Einspracheinstanzen geltend, nachdem es an einer ordnungsgemässen Buchhaltung fehle, sei der Abzug von "Geschäftsverlusten" zum vornherein unzulässig; es erübrige sich deshalb, weiter zu prüfen, ob überhaupt ein "Geschäftsbetrieb" im Sinne des Gesetzes vorliege. Auch in der darauffolgenden Steuerperiode (1977/78) wurde eine Anrechnung der erneuten Verluste (1975: Fr. 9 592.55; 1976: Fr. 11 544.05) mit derselben Begründung verweigert.

Ab der Steuerperiode 1979/80 präsentierten D. und Z. formell ordnungsgemässe Buchhaltungen und wiesen damit folgende Geschäftsergebnisse aus:

1977:	Reinverlust	Fr.	11 250.30
1978:	Reinverlust	Fr.	10 964.10
1979:	Reinverlust	Fr.	9 485.35
1980:	Reinverlust	Fr.	13 163.65
1981:	Reinverlust	Fr.	17 205.--
1982:	Reinverlust	Fr.	4 950.--
1983:	Reinverlust	Fr.	12 770.55
1984:	Reingewinn	Fr.	916.--

Nachdem die Veranlagungsbehörden die buchhalterisch ausgewiesenen, hälftig aufgeteilten, Verluste 1979/80 bei beiden Steuerpflichtigen vollumfänglich und in der Steuerperiode 1981/82 - nach Korrektur der Privatanteile - noch teilweise anerkannt hatten, qualifizierten sie die Tätigkeit der Gesellschafter in der zur Beurteilung stehenden Steuerperiode 1983/84 als Liebhaberei und den daraus resultierenden Kostenüberschuss als nicht abzugsfähigen Privataufwand.

2. Vom Einkommen können gemäss § 22 Abs. 1 lit. c des kantonalen Steuergesetzes die eingetretenen und vom Buchführenden verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden. Aehnlich lautet die Bestimmung des Art. 22 Abs. 1 lit. c des Beschlusses über die direkte Bundessteuer. Danach werden vom rohen Einkommen die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgesetzt. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist somit:

a) dass es sich um Geschäftsverluste handelt, was einen Geschäftsbetrieb voraussetzt;

b) dass die Geschäftsverluste eingetreten sind;

c) dass die Geschäftsverluste im Geschäftsbetrieb eines Buchführenden entstanden und von diesem verbucht worden sind.

3. Die Einschätzungsbehörden vertreten die Auffassung, die Tätigkeit von D. und Z. könne nicht als Geschäftsbetrieb angesprochen werden, sondern sie stelle eine blosse Liebhaberei (hobbymässige Freizeitbeschäftigung) dar.

a) Der steuerrechtliche Begriff "Geschäftsbetrieb" setzt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der Lehre eine selbständige und berufsmässige Ausübung einer kaufmännischen Tätigkeit im eigentlichen Sinne (Kauf, Fabrikation, Verkauf von Waren) oder einer anderen Tätigkeit, die mit Hilfe gewisser kaufmännischer Methoden (Einsatz von Kapital und kaufmännischer Buchführung) ausgeübt und mit welcher eine Gewinnerzielung bezweckt wird, voraus (BGE 91 I 287; E. Känzig, Wehrsteuer, N 88 ff. zu Art. 22 BdBSt).

b) Im Entscheid 350/78 vom 15.9.1978 hat das Verwaltungsgericht erkannt, ein Geschäftsbetrieb bedinge eine nachhaltige, dauernde Berufstätigkeit; indessen räumte es gleichzeitig ein, dass auch ein hauptberuflich Unselbständigerwerbender nebenberuflich Inhaber oder Teilhaber eines Geschäftsbetriebes sein könne. Bei einer einfachen Gesellschaft kommt es demnach entscheidend darauf an, ob diese einen Geschäfts- oder Erwerbszweck verfolgt oder ob sie bloss der Verwaltung des Vermögens der Teilhaber dient. Dabei bleibt ohne Bedeutung, ob jeder Gesellschafter persönlich eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit für gemeinsame Rechnung ausgeübt hat oder nicht. Es genügt, dass eine solche Betätigung auf der Stufe der Gesamtheit vorliegt. Weil der Zweck einer Kollektivgesellschaft ein beliebiger sein kann und in gleicher Weise zu beurteilen ist, wie der Zweck der einfachen Gesellschaft, bliebe auch eine allfällige Qualifizierung des Rechtsverhältnisses zwischen den beiden Beteiligten als Kollektivgesellschaft - worauf etwelche Indizien hindeuten - auf nachfolgende Erwägungen ohne Relevanz (vgl. BlStPr, Bd. VI 1977-78, S. 391).

c) Ob eine Tätigkeit im Sinne einer Liebhaberei oder eine eigentliche Geschäftstätigkeit vorliegt, hängt davon ab, ob sie ausschliesslich oder doch zumindest vorwiegend aus Freude an der betreffenden Sache, oder ob sie ausschliesslich oder doch vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird. Abgesehen vom inneren und nur schwer feststellbaren Beweggrund für die Ausübung einer Tätigkeit gibt es auch noch ein praktisches, äusseres Merkmal zur Unterscheidung von Liebhaberei und Erwerbstätigkeit. Zum Begriff der Erwerbstätigkeit wie zu jenem des Geschäftsbetriebs gehört nämlich definitionsgemäss, dass eine Gewinnerzielung bezweckt und tatsächlich ein Einkommen erzielt wird. Wer deshalb eine Tätigkeit ausübt, die auf die Dauer nicht nur nichts einbringt, sondern noch einen Aufwand erfordert, der betreibt diese Tätigkeit nicht als Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei. Wer eine Tätigkeit wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich regelmässig durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolges von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Die Schlussfolgerung, es handle sich bei einer Tätigkeit um Liebhaberei, ist indessen nicht schon nach einem oder zwei mit Verlust abgeschlossenen Jahren, sondern erst dann zulässig, wenn nach einem längeren Andauern der Verluste angenommen werden muss, ein Steuerpflichtiger, dem es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, hätte sich wegen des finanziellen Misserfolges von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen lassen (VGE 303/81 vom 26.11.81; 354/82 vom 28.10.1983 E.3 mit Verweisen auf die Literatur und Rechtsprechung, in: StPS 1/84, 6).

d) D. und Z. erzielten - gemäss Selbstangaben - in den Geschäftsjahren 1973 bis 1983 keine Gewinne aus ihrer Nebenbeschäftigung mit Zeitmess- und Lautsprecheranlagen. Bei relativ bescheidenen Umsätzen fielen vielmehr während all diesen Jahren Verluste beträchtlicher Grössenordnung

an (Gesamtverlust 1973 bis 1982: Fr. 105 500.--; durchschnittlicher Verlust pro Gesellschafter und Jahr: Fr. 5 270.--). Dem anlässlich der Steuereinschätzung 1981/82 am 5.1.1983 erstellten Revisionsbericht der Veranlagungsabteilung ist zu entnehmen, dass die Verluste einerseits auf den hohen Investitionsbedarf der teuren Anlagen zurückzuführen seien; zum andern erfordere die Installation der Zeitmessung und der Lautsprecheranlagen einen hohen Personal- und Zeitaufwand. D. und Z., die beide analoge Einsprachen erhoben, wenden dagegen ein, beim Aufbau eines selbständigen Unternehmens müssten Verluste während einer gewissen Zeitdauer in Kauf genommen werden. Damit übersehen sie, dass das Wesensmerkmal eines Geschäftsbetriebes als eines nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Betriebes in der Gewinnerzielung liegt. Resultieren Verluste, so können diese in einem Geschäftsbetrieb nur hingenommen werden, wenn sie ausserordentlichen oder vorübergehenden Charakter aufweisen. Wenn Inhaber eines Betriebes dagegen bereit sind, auf unabsehbare Zeit hin, ohne Aussicht auf Gewinn zu wirtschaften, so führen sie eben keinen Geschäftsbetrieb, sondern betreiben eine Liebhaberei. Wären D. und Z. auf einen genügenden Verdienst angewiesen gewesen, hätten sie sich wegen des bislang 10 Jahre andauernden finanziellen Misserfolges und der ungünstigen Kostenstruktur von der Weiterführung des Verlustbetriebes zweifellos abbringen lassen. Nach der Ueberzeugung der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz haben die Einsprecher die uneinträgliche Tätigkeit wohl aus Freude an der Technik und am Basteln beibehalten. Die dauernden Verluste vermochten sie nur deshalb zu verkraften, weil sie dank ihrer vollen unselbständigen Erwerbstätigkeit über regelmässig fliessende Einkünfte verfügten.

e) Zeitlich ist die Frage, ob Liebhaberei oder Erwerbstätigkeit (oder allenfalls eine Verbindung von beiden)

vorliegt, grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu zu prüfen (BVR 1982, 441). Aus der Anerkennung der Verluste in den beiden Vorperioden vermögen deshalb die Einsprecher nichts herzuleiten. Zu untersuchen bleibt lediglich noch, ob allenfalls die erstmalige Gewinnausweisung für das Geschäftsjahr 1984 (Fr. 916.--) am dargelegten Ergebnis etwas zu ändern vermag. Bereits eine summarische Prüfung des Geschäftsabschlusses 1984 zeigt jedoch klar auf, dass ein blosser Buchgewinn vorliegt, der auf eine massive Reduktion der Abschreibungen zurückgeht. Noch in den Geschäftsjahren 1981/82 nahmen die Einsprecher Abschreibungen aufgrund der üblichen und wirtschaftlich gebotenen Abschreibungssätze vor (Fahrzeuge: 40 %; Lautsprecher/Zeitmessanlage: 25 %; Festhütte: 25 %). Diese Abschreibungssätze wurden in den Folgejahren ohne einsehbares Motiv auf ein wirtschaftlich unvertretbares Ausmass herabgesetzt. Ein Abschreibungssatz von noch 18 % für Fahrzeuge und insbesondere ein solcher von bloss 4 % auf der Zeitmessanlage, die zufolge der rasanten technischen Entwicklung einer weit höheren Entwertung unterworfen ist, lässt erkennen, dass von einem eigentlichen wirtschaftlichen Ueberschuss im Geschäftsjahr 1984 keine Rede sein kann.

4. Zusammenfassend gelangen die Einspracheinstanzen demnach zum Schluss, dass D. und Z. in den massgebenden Bemessungsjahren 1981/82 keine auf Erwerb gerichtete Geschäftstätigkeit entwickelt haben, weshalb die entstandenen Verluste, die keine Geschäftsverluste sondern private Einkommensverwendung darstellen, steuerlich nicht als Abzugsposten angerechnet werden können. Die vorliegende Einsprache ist demnach abzuweisen und die im übrigen unbestrittene Veranlagungsverfügung zu bestätigen.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 11. März 1986 i.S. S. (StKE 185/85)

Doppelbesteuerung, internationale Steuerausscheidung eines Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit im Fürstentum Liechtenstein und Grundeigentum in der Schweiz (§ 4 und 13 StG, Art. 46 BV)

Sachverhalt:

A) S., ansässig in T. (Fürstentum Liechtenstein), hatte in K. infolge Liegenschafteneigentums bis zu deren Verkauf am 9.3.1983 ein beschränktes schweizerisches und schwyzerisches Steuerdomizil (Uebergang von Nutzen und Gefahr 31.1.1983).

In seiner Steuererklärung 1983/84 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 1 800.--. Dieses Einkommen ermittelte sein Steuervertreter, indem er vom Mietertrag die Unterhaltskosten, die Schuldzinsen sowie die Sozialabzüge je zu 100 % abzog. In der Rubrik Einkünfte ausserhalb des Kantons Schwyz schrieb er: "Im Ausland nicht feststellbar".

Das Reinvermögen (nicht das steuerbare Vermögen) belief sich nach seinen Angaben in der Steuererklärung auf Fr. 23 000.-- (Steuerwert der Liegenschaft Fr. 191 000.-- ./. Hypothek Fr. 168 000.--); in der Rubrik übrige Aktiven schrieb er: "Im Ausland nicht feststellbar".

B) Am 14.2.1985 erging die Veranlagungsverfügung 1983/84 (pflichtig bis 31.1.1983). Danach betrug staatssteuerlich das steuerbare Einkommen Fr. 7 000.-- zum Satze

von Fr. 98 500.-- und das steuerbare Vermögen Fr. 40 000.--. Für die direkte Bundessteuer belief sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 7 200.-- zum Satze von Fr. 102 100.--. Als Begründung führte die Verfügung im wesentlichen an: "Veranlagung wie bisher".

C) Gegen diese Verfügung erhob der Pflichtige Einsprache. Dabei beantragte er, für die Staatssteuer sei das steuerbare Einkommen auf Fr. 1 800.--, das steuerbare Vermögen auf Fr. 0.-- festzusetzen.

Betreffend die direkte Bundessteuer fehlt in der Einsprache ein Antrag.

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert der 30-tägigen Frist seit Eröffnung (§ 73 StG). Sie ist an die Kantonale Steuerkommission und an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer adressiert. Sie enthält jedoch lediglich einen Antrag für die kantonalen Steuern.

Aus einem Brief vom 23.4.1985 geht jedoch hervor, dass der Einsprecher lediglich gegen die kantonalen Steuern die Einsprache vom 12.3.1985 einlegte. Er lässt nämlich im erwähnten Schreiben vom 23.4.1985 ausführen, das Steueramt K. habe ihm die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern am 14.2.1985 zugestellt; mit Datum vom 12.3.1985 habe er gegen diese Veranlagung Einsprache erhoben. Er ersuche daher, die Wehrsteuer auszusetzen, bis die Einsprache betreffend die kantonalen Steuern behandelt sei.

Falls die Einsprache vom 12.3.1985 sich auch auf die direkte Bundessteuer bezöge, fehlt darin ein Antrag (Art. 101 BdBSt; vgl. H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Zürich 1985 S. 458 bzw. 106 ff.). Wenn

das Schreiben vom 23.4.1985 als Einsprache gegen die direkte Bundessteuer aufzufassen wäre, so hätte er sie verspätet eingereicht. Somit ist auf die Einsprache gegen die Veranlagung für die direkte Bundessteuer mangels Antrag und Art. 101 BdBSt bzw. infolge Nichteinhaltens der Frist (Art. 99 BdBSt) nicht einzutreten.

In staatssteuerlicher Hinsicht enthält die fristgerecht eingereichte Einsprache einen Antrag und eine (allerdings verworrene) Begründung (§ 74 StG). Auf diese Einsprache ist, da die formellen Voraussetzungen vorliegen, materiell einzutreten.

2. Die Steuerpflicht des Einsprechers für sein in K. gelegenes Grundeigentum fusst auf § 4 StG (vgl. auch § 13 Abs. 1 § 12 StG). Die Staatssteuerpflicht endet mit der zivilrechtlichen Veräusserung des Grundeigentums am 9.3.1983, und nicht mit dem Uebergang von Nutzen und Gefahr am 31.1.83 (vgl. angefochtene Verfügung).

3. Nach § 13 StG gelten im internationalen Verhältnis die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen gehen dabei die Staatsverträge (Doppelbesteuerungsabkommen) diesem interkantonalen Recht vor.

3.1. Mit dem Fürstentum Liechtenstein besteht weder ein schweizerisches noch ein schwyzerisches Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. E. Brem/E. Briner, Internationales Steuer-Lexikon, Liechtenstein/Oesterreich, Zürich 1978, N 66). Also gelten im Verhältnis zu Liechtenstein, zumindest dem Grundsatz nach, die Ausscheidungs- und Zuteilungsregeln nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 BV. Schulden- und Schuldenzinsabzüge verteilen sich proportional nach Lage der Aktiven, und zwar auch dann, wenn Liechtenstein allem Anschein nach eine objektmässige Ausscheidung betreffend Schuldzinsen vornimmt (vgl. E. Höhn, Handbuch des internatio-

nalen Steuerrechts, Bern 1984, S. 281; derselbe, Interkantonales Steuerrecht, Bern 1983, S. 267, 275; Höhn/David, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973, S. 289 f.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band I, Bern 1961/69, N 16 zu § 6 ZH-StG, welche Bestimmung mit jener von § 13 SZ-StG diesbezüglich übereinstimmt; ebenso K. Locher, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern, Band 2, C Art. IX Nr. 10; vgl. Locher/Meier, von Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 4, b Anhang I Ziff. 6; K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Teil III, Doppelbesteuerung § 2, III C; 1b, § 9 II).

3.2. Die Steuerfreibeträge bemessen sich nach dem Verhältnis der Anteile der beteiligten Steuerhoheitsträger am Reineinkommen bzw. am Reinvermögen (vgl. § 25 StG bzw. § 34 StG; E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., S. 254, 269, 279; K. Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9 III, 1; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 10 zu § 7 ZH-StG).

3.3. Der Steuersatz richtet sich nach dem Gesamtvermögen bzw. -einkommen (vgl. E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., S. 269, 280; K. Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 10 III A; § 10 III B 1).

Allerdings ist die Kantonale Steuerbehörde trotz § 13 StG im internationalen Verhältnis nicht gehalten, ohne weiteres auf einen Steuersatz abzustellen, der tiefer liegt als für die Einkommens- und Vermögensteile, die der schweizerischen Steuerhoheit unterliegen (vgl. E. Höhn/E. David, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973 S. 278). Die Vermögensbewertung (z.B. Liegenschaften), die Ermittlung des Ertrages, die Verlustverrechnung usw. erfolgen im Ausland mitunter nach andern Grundsätzen und Methoden (vgl. z.B. Das Institut des Verlustrücktrages in der BRD, B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 4. Aufl., Köln 1983,

S. 205 f., 385 f.). Entgegen Höhn/David (a.a.O., S. 278) gelten diese Ueberlegungen jedoch nicht nur, wenn die schweizerischen Teilfaktoren höher sind als die ausländischen. Vielmehr steht es der Schweiz frei - besondere DBA-Bestimmungen vorbehalten - die Gesamtfaktoren nach eigenen Grundsätzen zu überprüfen und festzulegen; dies gilt in besonderem Masse im Verhältnis zu Steuerfluchtländern deren Veranlagungspraxis large erfolgt. Die Ermittlung des Gesamtvermögens beeinflusst nicht nur den Steuersatz (im Kanton Schwyz bedeutungslos, da Einheitsatz), sondern über die Verteilung der Schulden und Schuldzinsen auch das in der Schweiz steuerbare Teileinkommen und -vermögen (unter Vorbehalt der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu BV 46 ist weder der Liegenschaftenkanton noch der Betriebstättenkanton im interkantonalen Verhältnis gehalten, die Ausscheidung des Wohnsitzkantons zu übernehmen). Wie es sich im einzelnen verhält, ist jedoch in casu nicht abschliessend zu erörtern, wie nachstehende Erwägungen zeigen.

3.4. Die Ausscheidung des Einsprechers (vorgenommen durch einen Treuhänder), der alle Schuldzinsen und Hypotheken nach dem Orte der gelegenen Sache objektmässig zu- bzw. verteilte und die Sozialabzüge zu 100 % auf den Kanton Schwyz verlegte, ist klarerweise unrichtig.

4. Um diese internationale Steuerausscheidung vorzunehmen und den Steuersatz zu bestimmen, benötigt die Veranlagungsbehörde bzw. die Rechtsmittelinstanz das Gesamteinkommen und -vermögen bzw. eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt den erforderlichen Belegen.

In der Steuererklärung wie auch in der Einsprache lehnte es der Pflichtige ab, seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse offen darzulegen; er führt aus, die ausländischen Einkünfte und Vermögenswerte liessen sich nicht feststellen. Diese qualifizierte Verweigerung der Mitwirkung zieht die Aufteilung der Schuldzinsen und Zuteilung der Sozialabzüge

nach pflichtgemässem Ermessen nach sich. Die Veranlagungsbehörde übernahm dabei die Angaben aus der Vorperiode, ohne diese zu Ungunsten des Pflichtigen zu verändern. Damit kam sie dem Einsprecher ausserordentlich weit entgegen.

Die Weigerung des Pflichtigen, seine finanziellen Verhältnisse darzulegen, weil er sie gar nicht feststellen könne, lässt nämlich auf eine sehr umfangreiche und komplizierte Finanzlage schliessen. In solchen Fällen dürfte die Behörde ohne weiteres den Maximalsatz anwenden und entsprechend den mutmasslich hohen Aktiven hätte sie nur einen wesentlich geringeren Teil der Schulden und Schuldzinsen auf die Schweiz verlegen müssen.

Da der Pflichtige 1983/84 nur während kurzer Zeit der schwyzerischen Steuerhoheit unterliegt, sieht die Rechtsmittelinstanz diesbezüglich von einer reformatio in peius ab.

5. Auch die Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer hätte im Falle des Eintretens aufgrund der aufgezeigten Verhältnisse, falls eine Einsprache vorgelegen hätte und formgerecht erhoben worden wäre, abgewiesen werden müssen.

6. ...

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Auf die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer wird nicht eingetreten.

2. Die Einsprache betreffend die kantonalen Steuern wird abgewiesen und die Dauer der Steuerpflicht im Kanton Schwyz bis 9.3.1983 festgesetzt.

3. (Kosten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

Anmerkung:
Mitunter kann es einem Steuerpflichtigen zustatten kommen, dass sein Steuervertreter ein Rechtsmittel nicht form- oder fristgerecht erhebt, so dass ein Nichteintretensentscheid ergeht. Hätte nämlich in casu auf die Einsprache bundessteuerlich eingetreten werden können und müssen, so wäre auch für die direkte Bundessteuer die Steuerpflicht entgegen der angefochtenen Verfügung nicht bis zum 31.1.1983, sondern bis 9.3.1983 im Rechtsmittelentscheid korrigiert worden. Da es sich um einen sogenannten Verfügungsfehler und nicht um ein blosses Kanzleiversehen handelt, liess sich die Dauer der Steuerpflicht bundessteuerlich im Nichteintretensentscheid nicht richtig stellen.

HP

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 27. Februar 1986 i.S. Z. (StKE 25+69/86)

Verfahrensrecht: Revision/Wiedererwägung; Verbindlichkeit behördlicher Auskünfte (§ 61 VRP i.V.m. § 7 VVStG; Art. 136 f. OG, Art. 4 BV, Art. 2 ZGB)

Sachverhalt:

A) Mit Gesuch vom 13.5.1985 begehrte Z., auf die rechtskräftigen Verfügungen der Kantonalen Steuerverwaltung und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Perioden 1981/82 ab Zuzug und 1983/84) sei zurückzukommen, weil er die Schuldzinsen nicht richtig und ein Haus in Frankreich überhaupt nicht deklariert habe.

B) Mit Entscheid vom 16.12.1985 trat die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf ein entsprechendes Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch im Sinne von § 34 bzw. 61 VRP nicht ein, weil kein Revisions- bzw. Wiedererwägungsgrund vorliege.

C) Am 13.1.1986 erhob Z. gegen den Nichteintretensentscheid Einsprache. Im wesentlichen bringt er vor, die Schuldzinsen für sein Haus seien nicht auf ein Jahr umgerechnet worden. Er wisse zwar, dass die Eingabefrist abgelaufen sei; die Veranlagungsbehörde hätte dies jedoch von Amtes wegen berücksichtigen müssen.

D) Das übrige ergibt sich, soweit erforderlich, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. Anfechtungsobjekt vorliegender Einsprache bildet der Nichteintretensentscheid vom 16.12.1985 betreffend Revision/Wiedererwägung (vgl. BGE 100 Ib 372; P. Saladin, Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel/Stuttgart 1979 S. 172; A. Kölz, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, Zürich 1978 N 60 zu § 20). Im Einspracheverfahren bleibt daher nur zu prüfen, ob der angefochtene Nichteintretensentscheid zu Recht ergangen ist; dies trifft zu, wenn die Voraussetzungen für eine Revision nicht bestanden. Bei Vorliegen der Revisionsvoraussetzungen hingegen hätte die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf das Begehren eintreten und die materiellen Vorbringen prüfen müssen (vgl. Eyermann/Fröhler, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 8. Aufl., München 1980 zu § 153 N 20 ff.).

2. Gemäss § 61 VRP i.V.m. § 7 VVStG bzw. den ungeschriebenen Revisionsgründen des Bundessteuerrechts (Art. 136 f OG, 66 VwVG analog bzw. lückenfüllend, wenn und soweit diesbezüglich eine Lücke besteht) zieht die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung unter bestimmten Voraussetzungen (zugunsten des Pflichtigen) in Revision. Die Möglichkeit einer Revision darf jedoch die Rechtskraft von Veranlagungsverfügungen nicht unterminieren. Eine Korrektur der Veranlagung kommt daher nur in sachlich begründeten Ausnahmefällen in Frage. Ein Gesuchsteller, der das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision ergreift, hat darzutun, dass er neue erhebliche Tatsachen erfuhr oder entscheidende Beweismittel fand, und nachzuweisen, dass es ihm trotz sorgfältiger Prüfung unmöglich war, die neuen Fakten oder Beweismittel vor Rechtskraft vorzubringen. Eine Revisionsmöglichkeit entfällt, wenn ein Pflichtiger die revisionsweise vorgebrachten Momente bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte darlegen können (vgl. Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechts-

pflege, Bern 1983, S. 198 f.; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Zürich 1985 S. 456 f.; Eyermann/Fröhler, Verwaltungsgerichtsordnung, 8. Aufl., München 1980, N 4 ff.; Entscheid des Verwaltungsgerichts i.S. B. vom 11.4.1979, 324/79; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976 Nr. 43; A. Grisel, Traité de droit administratif, Band 2, Neuchâtel 1984, S. 942 ff.).

3. Obwohl nicht Gegenstand dieses Verfahrens sei zum besseren Verständnis des materiellen Hintergrundes vorerst auf folgendes hingewiesen: Der Einsprecher übersiedelte am 28. August 1982 von Frankreich nach E. Dadurch trat er neu in die schweizerische und schwyzerische Steuerpflicht ein (vgl. Art. 41 Abs. 4 BdBSt, § 8 StG).

Gemäss § 8 Abs. 3 ist bei Neueintritt in die Steuerpflicht das Vermögen nach seinem Bestand an diesem Stichdatum zu versteuern. Das Zuzugsdatum vom 28. August 1982 gibt somit das Stichdatum für die Periode 1981/82 betreffend Vermögen und den daraus fliessenden Erträgen ab. Der Einsprecher hätte dies der letzten Seite der Steuererklärung entnehmen müssen. Dort heisst es: "Vermögen am 1.1.1983 bzw. am Tage des Eintritts in die Steuerpflicht". Für die Steuerperiode 1983/84 bildet somit der 1.1.1983 das massgebende Stichdatum für die Vermögensverhältnisse.

An beiden Stichdaten befand sich die Liegenschaft ... gar nicht im Eigentum des Einsprechers. Gemäss Auskunft des Grundbuchamtes E. erwarb der Einsprecher das Eigentum erst am 9.2.1983. Dass er bereits am 1.11.1982 die fragliche Liegenschaft bewohnte, bewirkt keine Verschiebung des massgebenden Stichtages.

In der Steuererklärung 1983/84 führte der Pflichtige unter Grundeigentum die Liegenschaft in E. auf, obwohl er (wie erwähnt) gar nicht Eigentümer war. Dies zöge unter an-

derem betreffend Schuldzinsen erhebliche Konsequenzen nach sich und zwar zu Ungunsten des Einsprechers. In der Periode 1983/84 hätte er nur jene Schuldzinsen abziehen können, die er für die Monate November und Dezember 1982 schuldete und 1982 auch bezahlte (da in dieser Zeit aufgrund der Meldung des Grundbuchamtes E. kein Eigentum an einer Liegenschaft in E. besass, leistete er für die Benützung seiner heutigen Liegenschaft keine Schuld-, sondern allenfalls Mietzinsen, die aber nicht abzugsfähig sind). Andererseits wäre es in casu bei der Berechnung des Lohnes diskutabel gewesen, nur das Jahr 1982, auf Jahresbasis umgerechnet, in die Berechnungsgrundlage einzubeziehen; der Pflichtige focht diese streitige Frage aber nicht an und akzeptierte die praxiskonforme Methode des zuständigen Veranlagungsbeamten (vgl. dazu Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976 Nr. 43 B lit. d).

Wie es sich im einzelnen mit den Vermögensverhältnissen und den daraus fliessenden Erträgen verhält, kann in diesem Verfahren jedoch offen bleiben, da materielle Fragen nicht dessen Gegenstand bilden.

3.1. Der Pflichtige beruft sich sinngemäss auf Treu und Glauben und meint, er habe falsche Auskünfte erhalten.

3.1.1. Gemäss Rechtsprechung kann unter Umständen eine falsche Auskunft unter bestimmten Voraussetzungen, die im Detail umstritten sind, für eine Behörde bindend sein und unter Umständen einen Revisionsgrund abgeben. Das Bundesgericht legte diese Voraussetzungen für die Verbindlichkeit einer unrichtigen Auskunft im Urteil vom 7.1.1978 (ASA 48, 90 f.) dar. Dieser Entscheid beschlägt jedoch nicht Revisionsverfahren. Hiefür gelten zusätzlich die besonderen Revisionsvoraussetzungen. Im Steuerrecht, so betont das Bundesgericht, ist der Grundsatz von Treu und Glauben nur beschränkt anwendbar (vgl. ASA 48, 90; E. Känzig, Die eidg. Wehrsteuer, 2. Aufl., Bd. I, Basel 1982 N 8 zu Art. 2).

Die allgemeinen Voraussetzungen der Bindung der Steuerbehörde an verbindlich erteilte Auskünfte bilden unter anderem folgende Momente:

a) Die behördliche Angabe muss sich auf eine konkrete den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit beziehen, d.h. zwischen der falschen Auskunft der Steuerbehörden und dem späteren Verhalten des Steuerpflichtigen muss ein Kausalzusammenhang bestehen.

b) Die Amtsstelle, welche die unrichtige Auskunft erteilte, muss für die Auskunftserteilung zuständig sein.

c) Der Bürger muss im Vertrauen auf dem von ihm gemachten Bescheide nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen haben.

d) Die gesetzliche Ordnung hat seit der Auskunftserteilung keine Aenderung erfahren (vgl. BGE 99 Ib 101 f., K. Sameli, Treu und Glauben im öffentlichen Recht, ZSR 96/1977 II, S. 371 ff.).

e) Sodann darf keine unmittelbar und zwingend aus dem Gesetz sich ergebende Regelung vorliegen, bei welcher das Vertrauensprinzip als allgemeiner Rechtsgrundsatz zurücktreten muss (vgl. BGE 101 V 1983, 100 V 157, 160, 163; A. Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, Band 1 S. 395; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Basel 1983 N 295 f.).

3.1.2. In casu hat der Einsprecher weder behauptet noch bewiesen, die Gemeinde-, Bezirksbehörde oder die Kantonale Steuerverwaltung hätte ihm auf die Frage, ob er bei Neueintritt infolge Zuzugs aus dem Auslande Schuldzinsen für eine Liegenschaft, die er noch gar nicht zu Eigentum am massgebenden Stichtag besass, auf ein Jahr umrechnen müsse oder nicht, geantwortet, nein, er müsse nur den Lohn auf ein Jahr umrechnen. In der Tat wäre hier übrigens nur Lohn

auf ein Jahr umzurechnen. Für die Benützung eines Hauses, an welchem dem Steuerpflichtigen keinerlei dingliche Rechte zustehen, leistet dieser rechtlich gesehen keine Schuld-, sondern allenfalls Mietzinsen, die der Pflichtige in seiner Steuererklärung nicht absetzen kann. Jedenfalls stellte der Einsprecher eine derartige Frage nirgends konkret; es wäre an ihm gelegen, zu verdeutlichen, wie es sich mit diesen Schuldzinsen verhält, insbesondere dass es sich dabei tatsächlich um Schuldzinsen und nicht um etwas anderes handelt.

Primäre Voraussetzung für die Bindung einer Behörde an unrichtige Auskünfte bildet die richtige Angabe des Sachverhalts durch den Fragesteller. Der Steuerschuldner trägt das Risiko für seine unklare Sachverhaltsdarstellung; denn er setzt die primäre Ursache für die Folge, nämlich die sich aus der unvollständigen Sachlage ergebende unter Umständen unrichtige Anwort. Denn auch im Steuerrecht gilt der allgemeine Grundsatz, dass derjenige, in dessen Gefahrenbereich ein Fehler seine Ursache hat, die Folgen zu tragen hat (vgl. überzeugend P. Kubli, Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht, Zürich 1984 N 138 ff.).

3.1.3. Die Bezirks-/Gemeindebehörden sind für Veranlagungsfragen klarerweise unzuständig: Ueber die Veranlagung befindet nur die Kantonale Steuerverwaltung (und die Rechtsmittelinstanzen), nicht jedoch die Gemeinde- oder die Bezirkssteuerämter; bei pflichtgemässer Sorgfalt hätte der Pflichtige dies der Wegleitung S. 6 unten entnehmen können und müssen, zumal von einem Mittelschullehrer zu erwarten ist, dass er die ihm ausgehändigten Unterlagen studiert.

3.1.4. Entgegen der Auffassung des Gesuchstellers können sich die Steuerpflichtigen nicht ohne weiteres an allgemein gehaltene Auskünfte der Steuerbehörden halten; solche Auskünfte bilden regelmässig nur unverbindliche Meinungsäusserungen, an die später weder die zuständigen Veranlagungs- noch die Steuerjustizbehörden gebunden sind (ASA

27, 362; 29, 105; 48, 504; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A., Zürich 1985 S. 22).

Im wesentlichen zutreffend erkannten die Steuerjustizbehörden des Kantons T., dass im Zusammenhang mit Revisionsgründen wegen falscher Auskunft eine besondere Zurückhaltung am Platze ist. Erteilt nämlich die zuständige Behörde eine unrichtige Auskunft, die der Abweisung eines Begehrens gleich kommt, so entsteht grundsätzlich keine andere Lage, als wenn das Begehren dem Pflichtigen im Veranlagungsverfahren abgewiesen worden wäre. Ergreift er kein ordentliches Rechtsmittel, wird die Verfügung rechtskräftig und lässt sich nicht im Revisionsverfahren wieder umkrempeln. Die gegenteilige Ansicht würde die Revisionsmöglichkeiten erweitern und brächte mit sich, dass das Interesse des Pflichtigen an einer sorgfältigen Durchführung des Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahrens sich abschwächte (Grundsätzliche Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons T. 1977-1978 Nr. 52). Wie es sich bei einer qualifiziert falschen Auskunft verhielte, kann in casu offen bleiben, da keine zuständige Behörde auf eine konkrete Frage aufgrund einer vollständigen und korrekten Sachverhaltsschilderung eine unrichtige Antwort erteilte.

4. Die Nichtdeklaration der Liegenschaft in Frankreich und der daraus fliessenden Erträge wie auch die unrichtige Angabe der Eigentumsverhältnisse der Liegenschaft in E. (Stichdaten) belegen, dass der Einsprecher seinen Deklarationspflichten nur eine ungenügende Aufmerksamkeit schenkte. Dem Schreiben vom 13.5.1985 lässt sich sodann entnehmen, dass der Gesuchsteller selbst glaubte, es könne etwas mit der Steuererklärung 1983/84 nicht stimmen. Es liegen daher keine Tatsachen vor, die der Pflichtige bei gehöriger Aufmerksamkeit nicht bereits vor Rechtskraft der angefochtenen Verfügung hätte darlegen können. Falls und soweit eine unrichtige Deklaration zu seinen Ungunsten vorläge, wäre darüber nicht in einem Revisions-, sondern allenfalls in

einem Nachsteuerverfahren zu befinden (vgl. dazu P. Kubli, a.a.O., N 183 ff.), denn mit der StE 1983/84 erweckte er den Eindruck, Eigentümer der Liegenschaft in E. an beiden Stichdaten gewesen zu sein.

5. Da weder ein Revisionsgrund vorliegt noch dargetan ist, der Pflichtige hätte die angebliche Unrichtigkeit der Veranlagungsverfügung nicht vorher entdecken können, trat die Veranlagungsbehörde zu Recht auf das Revisionsbegehren nicht ein. Die Einsprache ist daher abzuweisen.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 23. März 1986 i.S. B. (StKE 712/85)

Grundstückgewinnsteuer: Rückvergütungen bei Ersatzobjekten (§ 56 StG)

Sachverhalt:

A) Am 30.7.1985 erging die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuerbehörde betreffend B., E. Der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft GB ..., Kat. ... betrug Fr. 191 313.--, die darauf geschuldete Steuer Fr. 44 334.45.

B) Am 26.8.1985 (Eingang 27.8.1985) erhob B. Einsprache. Er begehrte, § 56 StG sei anzuwenden und dementsprechend die angefochtene Veranlagung aufzuheben. Eventualiter beantragt er, die Steuer sei auf 20 % zu reduzieren. Im wesentlichen bringt er vor, es sei belanglos, dass das neue Grundstück grösser ist und eine wesentlich grössere Kubatur aufweise als das Verkaufsobjekt.

C) Das übrige ergibt sich, soweit erforderlich, aus den Erwägungen.

Erwägungen:

1. Die Einsprache erfolgte innert 30 Tagen. Sie enthält einen Antrag und eine zwar reichlich verworrene Begründung (§ 57 i.V.m. § 74 StG). Demzufolge ist auf die Einsprache materiell einzutreten.

2. Gemäss § 47 StG wird die Grundstückgewinnsteuer von Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken erzielt werden. Abs. 2 der erwähnten Bestimmung umschreibt diesen Grundsatz näher und präzisiert ihn. § 52 StG zählt die Steuerbefreiungen/Steueraufschiebe auf. Sodann bestimmt § 56 StG die infolge Verkaufs der selbstbenützten Wohnung bezahlte Grundstückgewinnsteuer sei dem Pflichtigen ohne Zins zurückzuzahlen, wenn er innerhalb von 4 Jahren vor oder nach der grundbuchlichen Eigentumsübertragung im Kanton Schwyz für seine persönlichen Wohnzwecke ein vergleichbares Ersatzobjekt erwerbe oder mit dem Bau eines solchen beginne. Gemäss Abs. 2 der genannten Bestimmung wird der nicht besteuerte Gewinn von den Anlagekosten des Ersatzobjektes in Abzug gebracht, wobei bei einer späteren Besteuerung für diesen Gewinn die frühere Besitzesdauer zur Anrechnung kommt.

2.1. Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes erfordert § 56 StG den Erwerb eines vergleichbaren Ersatzobjektes. Das Gesetz definiert die Begriffe vergleichbares Ersatzobjekt bzw. vergleichbar nicht näher. Vergleichbar lässt sich mit Ausdrücken wie "von ähnlicher Art", "ähnelnd", "gleichartig" umschreiben. Bei Wohnungshäusern bezieht sich die Vergleichbarkeit beispielsweise auf die Kubatur, die Fläche, den Preis (Verkaufspreis des veräusserten Objektes zum Kaufpreis des erworbenen Hauses). Diese Aufzählung enthält nur Regelbeispiele; sie ist nicht abschliessend. Wohnhäuser/Eigentumswohnungen können sich denn auch in anderer Hinsicht voneinander in rechtlich relevanter Weise unterscheiden, z.B. durch deren Lage, was sich zwar regelmässig auf den (Boden)-Preis niederschlägt. Die hier aufgezählten Momente brauchen nicht kumulativ vorzuliegen, um die Vergleichbarkeit zu verneinen. Eine allgemeine Regel lässt sich jedoch nicht aufstellen, was in bezug auf die aufgezählten Kriterien noch als vergleichbar gelten kann. Stets sind die jeweiligen Umstände des konkreten Falles zu würdigen.

Sodann muss ein Ersatzbeschaffungstatbestand vorliegen. Das/die neuerworbene Haus/Eigentumswohnung ersetzt das bisherige Heim. Eine Eigentumswohnung kann dabei ein Einfamilienhaus bzw. ein Einfamilienhaus eine Eigentumswohnung ersetzen. § 56 spricht denn auch von der selbstbenutzten Wohnung. Die Frist für eine derartige Ersatzbeschaffung ist auf 4 Jahre limitiert.

In casu verkaufte der Einsprecher sein Haus für Fr. 680 000.--; es wies eine Kubatur von 901 m3 und eine Fläche von 703 m2 auf. Sein "Ersatzobjekt" kostete Fr. 1 101 750.-- (+ 62,02 %); die Kubatur beträgt 1 573 m3 (+ 74,58 %) und die Fläche 1 223 m2 (+ 73,97 %). Diese Fakten belegen, dass sich das veräusserte Objekt in den äusserlichen Dimensionen bereits ganz wesentlich vom Neubau unterscheidet. Die Differenz ergibt sich hier nicht aufgrund eines einzelnen Punktes, z. B. des Preises, sondern es liegen wesentliche Unterschiede in bezug auf den Preis, die Fläche und die Kubatur vor. Die Verschiedenheit bezieht sich auf die Gesamtheit, auf die Funktion (vgl. 2.2.) wie auch die Gesamtstruktur. In casu gebricht die Anwendung von § 56 StG klarerweise am Erfordernis der Vergleichbarkeit.

2.2. Gemäss § 56 StG hat das Ersatzobjekt sodann persönlichen Wohnzwecken zu dienen. Damit statuiert das Gesetz die Funktionsgleichheit des Ersatzobjektes im Vergleich zum veräusserten Heim. In casu birgt das Parterre im wesentlichen Geschäftsräume. Darin sind Räumlichkeiten für Archiv, Konferenz, Chef, Sekretariat, Empfangshalle sowie Garderobe untergebracht (vgl. Baupläne). Diese Räume dienen eindeutig nicht persönlichen Wohnzwecken. Somit fehlt ein weiteres Erfordernis, um § 56 StG anzuwenden.

3. Nach Auffassung des Einsprechers bzw. seines Vertreters ist für eine Privilegierung im Sinne von § 56 StG nur erforderlich, dass der Pflichtige im bisherigen und im neuen Haus wohnt; auf die Grösse, die Kubatur, die Fläche,

den Verkehrswert soll es nach ihm nicht ankommen. Unerheblich wäre danach auch, ob es sich um ein Wohnhaus (verkauftes Objekt) oder ein Wohn- und Geschäftshaus (erworbenes Objekt) handelt. Damit würden die eindeutigen Erfordernisse der Vergleichbarkeit wie auch der Zweckbestimmung gegenstandslos. Dies verstiesse gegen den klaren Wortlaut wie auch gegen den Sinn der Gesetzesbestimmung.

4. Als unbehelflich erweist sich sodann der Eventualantrag, wonach die Steuer auf 20 % zu reduzieren sei. § 56 StG schränkt den Anwendungsbereich von § 47 StG ein. Er umschreibt die Voraussetzungen für die "Steuerbefreiung" abschliessend. Liegen diese Momente (Vergleichbarkeit, persönliche Wohnzwecke usw.) vor, so ist diese Bestimmung anzuwenden. Fehlt die eine oder andere der tatbeständlichen Voraussetzungen, scheidet § 56 StG aus. Tertium non datur. Insbesondere bleibt für eine teilweise Steuerbefreiung/-aufschub kein Raum. Diese bildete nämlich kein Minus, das § 56 StG mitenthielte, sondern ein aliud; liesse man eine Reduktion (20 %) zu, würden gesetzlich klar umschriebene Voraussetzungen missachtet; dadurch verstiesse man notgedrungen gegen das Gesetz selbst, seinen Sinn und Zweck.

StPS 1/86 Seite 4

Verfassungsgrundsätze, Legalitätsprinzip; Beiträge Selbständigerwerbender an die berufliche Vorsorge: Prämien für Erwerbsausfallrente, Kognition der Einsprachebehörde (Art. 8 Ueb. Best. BV; Art. 22 Abs. 1 lit. a, lit. f, lit. h BdBSt; Art. 16 Ziff. 4 BdBSt, Art. 49 Abs. 2 BdBSt)

Legalitätsprinzip: Auch steuerbegünstigende Akte bedürfen der rechtsatzmässigen Grundlage im übergeordneten Recht: dem Schreiben der EStV vom 7.3.1980, wonach bei der direkten Bundessteuer Selbständigerwerbende bis zum Inkrafttreten des BVG maximal Fr. 12 000.-- an die 2. Säule steuermindernd absetzen können, fehlt die rechtsatzmässige Grundlage; es ist daher unanwendbar.

Art. 22 Abs. 1 lit. h BdBSt bzw. Art. 8 Ueb. Best. BV nennen den abzugsfähigen Maximalbetrag für Versicherungsprämien; Beiträge eines Selbständigerwerbenden für eine Erwerbsausfallrente sind nicht zusätzlich absetzbar; Abzugsfähigkeit gemäss Art. 22 lit. a BdBSt (Geschäftsaufwand) in casu verneint.

Der Einsprachebehörde für die direkte Bundessteuer steht auch die inzidente Normenkontrolle zu.

Entscheid der Einsprachebehörde für die direkte Bundessteuer 414-84 vom 6. November 1985 i.S. M. (teilweise Gutheissung)

StPS 1/86 Seite 19

Steuerbefreiung von Vereinen; Vermischung von steuerbefreiten mit nicht steuerbefreiten Zwecken bei einem Steuersubjekt (Par. 5 lit. d StG, Par. 42 StG, Art. 16 Ziff. 3 WStB)

1. Vereine, die zur Erfüllung ihres Vereinszweckes ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, können keine Steuerbefreiung beanspruchen (Par. 5 StG betr. "nicht wirtschaftliche Zwecke"). Umschreibung der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit (u.a. Verfolgung rein altruistischer Interessen, eine Erwerbs- oder Selbsthilfezwecke, offener Destinatärkreis).

2. Kultus- und Unterrichtszwecke: Steuerbefreiung gilt nur insoweit, als die entsprechenden Einkommens- und Vermögensteile ausschliesslich und unmittelbar dem steuerbefreiten Zweck dienen (Par. 5 lit. d StG, Art. 16 Ziff. 3 WStB).

3. Nach Meinung des Verwaltungsgerichts ist für die Aufteilung von steuerbegünstigten und steuerbefreiten Zwecken keine getrennte Rechnungsführung erforderlich.

VGE 350-79 vom 11. März 1980 i.S. F. Laienorden (teilweise Gutheissung)

StPS 1/86 Seite 46

Bemessungsregeln; Gegenwartsbemessung bei Eintritt in die Steuerpflicht einer juristischen Person (Art. 58 BdBSt; Par. 4 lit. d StG; Par. 8 Abs. 3 StG, Ziff. 46 lit. a DA, 39 DA)

Bei Eintritt in die Steuerpflicht während der Veranlagungsperiode bildet grundsätzlich der erste Geschäftsabschluss die massgebende Bemessungsgrundlage für die direkte Bundessteuer wie für die Staatssteuer.

In der Regel ist der Bemessungszeitraum nicht über das Ende der betreffenden Veranlagungsperiode auszudehnen.

Auch ein unterjähriger Geschäftsabschluss (in casu 184 Tage) gilt als repräsentativ; die Pflichtige füllte die Steuererklärung nach Massgabe des unterjährigen Geschäftsergebnisses aus; sie kann nach Vorliegen des zweiten Geschäftsabschlusses nicht mittels Einsprache darauf zurückkommen.

StKE 345-346-84 vom 26. Juni 1985 i.S. W. AG (Abweisung)

StPS 1/86 Seite 49

Liegenschaftenunterhalt (Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt; Par. 22 Abs. 1 lit. e StG; Par. 32 f. VVStG)

Der Abbruch eines Gartenschwimmbades, verbunden mit einer Terrainauffüllung und dem Einbau eines kleinen Gartenzierweihers, gestaltet die Funktion der Liegenschaftseinrichtung vollständig um; derartigen Aufwendungen für Neuanlagen kommt wertvermehrender Charakter zu.

StKE 228-85 vom 21. Mai 1985 i.S. D. (Abweisung)

StPS 1/86 Seite 53

Buchführung und Bilanzrecht; verdeckte Gewinnausschüttung (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Pauschale Spesenentschädigungen einer AG an ihren einzigen Verwaltungsrat bilden verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn und soweit die AG die als geschäftsmässig begründeten Spesen nicht rechtsgenügend nachweisen kann. Die AG kann sich der Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung nicht mit der Begründung entziehen, die entsprechende Zuwendung habe Lohncharakter und hätte deswegen dem Lohnkonto belastet werden müssen. Der Grundsatz der buchmässigen Behaftung verwehrt eine solche Umpolung.

StKE 589-84 vom 3. Oktober 1985 i.S. R. AG (Abweisung)

StPS 1/86 Seite 57

Spezialsteuer: Verwirkung des Verrechnungssteuer- Rückerstattungsanspruchs; Treu und Glauben (Art. 32 VStG; Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG, Art. 22 VStG, Art. 58 Abs. 1 VStV; Art. 114bis Abs. 3 BV, Art. 4 BV)

Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn der Antrag nicht innert dreier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.

Voraussetzungen für die Bindung der Verwaltung an unrichtige behördliche Auskünfte.

Die rechtsanwendenden Instanzen dürfen Bundesgesetze nicht auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüfen. Das Gesetz über die Verrechnungssteuer ist ein Bundesgesetz. Der Vertrauensgrundsatz gehört zu den aus Art. 4 BV abgeleiteten Verfassungsprinzipien. Der Vertrauensgrundsatz vermag sich daher nicht gegen die sich unmittelbar aus Art. 32 Abs. 1 VStG ergebende Verwirkungsfolge durchzusetzen.

Entscheid der Einsprachebehörde für die direkte Bundessteuer 978-84 vom 17. Juli 1985 i.S. H. (Abweisung)

StPS 1/86 Seite 64

Sozialabzüge: Abgrenzung Lebenshaltungskosten-/ Krankheitskostenabzug (Par. 22 lit. i StG, DA 177)

Die Kosten für den altersbedingten Aufenthalt in einem Altersheim fallen unter die nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten; sie sind daher nicht als Krankheitskosten vom steuerbaren Einkommen absetzbar.

StKE 349-85 vom 1. Oktober 1985 i.S. B. (Abweisung)

StPS 1/86 Seite 69

Steuerhinterziehung, versuchte, bei gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel (Art. 131 BdBSt)

Das Bundesgericht bejaht vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung bei einem Liegenschaftenhändler (Beteiligter an einem Konsortium), der Grundstückgewinne bei der direkten Bundessteuer nicht deklarierte.

Vorsatz der Steuerhinterziehung ist nicht deswegen auszuschliessen, weil die Behörde die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Angaben leicht entdecken konnte.

BGE 489-84 vom 27. August 1985 i.S. Z. (Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer)

Januar 1986 4. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Steuerbuch des Kantons Schwyz 2

Justizentscheide

- Verfassungsgrundsätze, Legalitätsprinzip; Beiträge Selbständigerwerbender an die berufliche Vorsorge; Prämien für Erwerbsausfallrente; Kognition der Einsprachebehörde 4
- Steuerbefreiung von Vereinen; Vermischung von steuerbefreiten mit nicht steuerbefreiten Zwecken bei einem Steuersubjekt 19
- Bemessungsregeln; Gegenwartsbemessung bei Neueintritt in die Steuerpflicht einer juristischen Person 46
- Liegenschaftenunterhalt 49
- Buchführung und Bilanzrecht; verdeckte Gewinnausschüttung 53
- Spezialsteuer: Verwirkung des Verrechnungssteuer-rückerstattungsanspruchs; Treu und Glauben 57
- Sozialabzüge: Abgrenzung Lebenshaltungskosten-/ Krankheitskostenabzug 64
- Steuerhinterziehung, versuchte, bei gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel 69
- Edgar Arpagaus, Steuerexperte VSB, dipl. Bücherexperte Rückforderungsberechtigung des Verkäufers auf später ausbezahlte Dividende bei Aktienverkauf an Ausländer, Präzisierung und Änderung der Bundespraxis 79

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 48.– jährlich; Einzelheft Fr. 15.–

STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Steuerbuch des Kantons Schwyz

Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz hat im Auftrag des Regierungsrates ein Steuerbuch mit folgendem Inhalt verfasst:

I. Erlasse (Gesetze, Verordnungen und Vollzugsverordnungen)

A Kantonale Steuern
B Bundessteuern
C Interkantonales und internationales Recht und Vollzugserlasse dazu
D Gebühren
E Prozessrecht
F Zinssätze und Steuerfüsse

II. Regierungsrätliche Vollzugsbeschlüsse

A Kantonale Steuern
B Interkantonale Gegenrechtserklärungen auf dem Gebiet des Steuerrechts
C Bundessteuern

III. Beschlüsse und Weisungen des Finanzdepartements

IV. Weisung der Steuerverwaltung

A Weisungen des Vorstehers der Kantonalen Steuerverwaltung an die Steuerorgane der Gemeinden und Bezirke
B Steuerrechtliche Weisungen des Vorstehers der Steuerverwaltung

Das Steuerbuch enthält in den Kapiteln I.B (direkte Bundessteuer) und I.C (interkantonales/internationales Steuerrecht) Zusammenstellungen über gültige Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung und über aktuelle schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten. Insbesondere ist auch aufgeführt, wo die betreffenden Kreisschreiben bzw.

Abkommen vollständig oder teilweise publiziert sind.
Der Band (Loseblattform) kostet Fr. 60.--. Die Nachlieferung neuer Texte erfolgt automatisch, wofür ein angemessener Kostenbeitrag erhoben wird. Bestellungen nimmt die Kantonale Steuerverwaltung, 6430 Schwyz, entgegen.

Entscheid der Einsprachebehörde für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 6. November 1985 i.S. M. (StKE 414/84)

Verfassungsgrundsätze, Legalitätsprinzip; Beiträge Selbständigerwerbender an die berufliche Vorsorge; Prämien für Erwerbsausfallrente; Kognition der Einsprachebehörde (Art. 8 Ueb. Best. BV; Art. 22 Abs. 1 lit. a, lit. f, lit. h BdBSt; Art. 16 Ziff. 4 BdBSt, Art. 49 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt:

A) Am 16.4.1984 erging die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 1981/82 für den selbständigerwerbenden M. Danach betrug sein steuerbare Einkommen Fr. 126 000.--.

B) Am 14.5.1984 erhob der Pflichtige gegen die Veranlagungsverfügung 1981/82 Einsprache. Er stellte den Antrag, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 97 870.-- festzulegen. Zur Begründung verwies er auf die gleichzeitig uno actu eingereichte Einsprache zu den Staatssteuerveranlagungen 1981/82. Prämienbeiträge von Fr. 24 960.-- an die Stiftung "Winterthur" Leben (berufliche Vorsorge des Pflichtigen und seiner Ehefrau) sowie Fr. 3 171.60 für Unfall und Krankheit seien zu Unrecht aufgerechnet worden.

C) Bei den Prämien von Fr. 3 171.60 handle es sich um "Lohnausfallversicherungen"; die Beiträge an seine berufliche Vorsorge seien bereits unter geltendem Recht abzugsfähig; die Voraussetzungen für den Anschluss des Einsprechers als Arbeitgeber an die berufliche Vorsorge der Stiftung der Winterthur-Leben lägen vor; mit Frau F., die als Teilzeitbeschäftigte eine arbeitsvertragliche Stellung innehabe (Jahreslohn Fr. 4 800.--), sei der Stiftung mindestens ein familienfremder Destinatär angeschlossen. Die VVStG, so führt der Einsprecher sinngemäss aus, gelte für die direkte Bundessteuer analog.

Erwägungen:

1. Formelle Voraussetzungen

1.1. Die Einsprache erfolgte schriftlich innert 30 Tagen; sie erging somit fristgerecht (Art. 99 Abs. 1 BdBSt).

1.2. Gemäss Art. 101 Abs. 1 BdBSt sind in der Einsprache die Begehren des Einsprechers sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben, d.h. die Einsprache bedarf als Gültigkeitsvoraussetzung neben der Schriftform eines Antrages und einer Begründung. Auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung der gestellten Anträge wird nicht eingetreten (Art. 101 Abs. 2 BdBSt). Im Unterschied zur schwyzerischen Staatssteuerregelung können die Pflichtigen demzufolge den Antrag nicht erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist ziffernmässig festsetzen; da Antrag und Begründung Gültigkeitsvoraussetzungen bilden, hat bei deren Fehlen die Einspracheinstanz keine entsprechenden Beweisauflagen zu erlassen (vgl. Masshardt, Ziff. 1 zu Art. 101 BdBSt bzw. die Verweisung auf Ziff. 10 zu Art. 106 BdBSt; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962 S. 536; das Schwyzer Verwaltungsgericht vertritt offenbar eine abweichende Auffassung, vgl. VGE 362/83 vom 30.7.1985 i.S. F.).

1.3. In casu stellte der Pflichtige einen ziffernmässigen Antrag; betreffend Begründung verwies er auf die gleichzeitig eingereichten Ausführungen zur Einsprache betreffend Staatssteuern 1981/82. Eine solche Verweisung ist zulässig, wenn die Bundessteuer, wie in concreto, auf gleichen Bemessungsjahren fusst wie die Staatssteuern (vgl. Entscheid der Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 13.5.1981).

1.4. Da die formellen Einsprachevoraussetzungen vorliegen, ist auf sie materiell einzutreten.

2. Materielles

2.1. Der Einsprecher will Prämien für Unfall und Krankheit im Betrage von Fr. 3 171.60 einkommensmindernd berücksichtigt wissen, da es sich um Lohnausfallversicherungen handle. Im Einspracheverfahren erging diesbezüglich eine Beweisauflage. Der Pflichtige brachte die Police bei. Aus ihr geht hervor, dass die "Winterthur"-Leben im Todesfall des Versicherten vor dem Endtermin der Versicherung Fr. 50 000.-- leistet. Die Zusatzversicherung begründet eine Erwerbsausfallrente von jährlich Fr. 15 000.--, mit einer Wartefrist von 24 Monaten sowie Prämienbefreiung bei Erwerbsunfähigkeit (vgl. Police).

Art. 22 Abs. 1 lit. h BdBSt bestimmt als abzugsfähig: "Die Prämien für die Lebens-, Unfall-, Kranken- und Kautionsversicherung, die Beiträge für Pensionsversicherung und die nicht unter Buchstabe g fallenden Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen-, Invaliden- und Arbeitslosenversicherung für den Steuerpflichtigen und für die von ihm unterhaltenen Personen sowie die während der Berechnungsperiode fällig gewordenen Zinsen von Sparkapitalien des Steuerpflichtigen und der von ihm in der Steuerpflicht vertretenen Personen." Diese Norm nennt einen abzugsfähigen Maximalbetrag, der zusätzlich in der Verfassung verankert ist (Art. 8 BV Uebergangsbestimmung; vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980, N 66 zu Art. 22; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1982, N 190 zu Art. 22 Abs. 1).

Der Einsprecher zog den Maximalbetrag bereits in der Steuererklärung ab, was der Veranlagungsbeamte anerkannte. Der Pflichtige kann demzufolge keine weiteren Prämien unter diesem Titel steuermindernd geltend machen.

2.2. Der Einsprecher belastete die streitigen Prämien der Erfolgsrechnung. Es bleibt daher zu erwägen, ob dem Pflich-

tigen die erwähnten Prämien zwar nicht als Versicherungsbeiträge im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. h, sondern als Gewinnungskosten gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt zustehen. Dabei empfiehlt sich, rechtsvergleichend die Rechsprechung anderer Kantone heranzuziehen.

2.2.1. Gemäss den Erwägungen eines bundesgerichtlichen Urteils (staatsrechtliche Beschwerde, Willkürkognition) zur Zürcher Staatssteuer können Taggeldversicherungen des Arbeitgebers (für seine Person) dem Geschäftsaufwand belastet werden, wenn die Versicherung im Falle von berufsbedingten besonderen Unfallrisiken die wirtschaftlichen Folgen des Gefahreneintritts mindert oder wenn das Taggeld dazu bestimmt ist, den Betrieb während des Ausfalles des Arbeitgebers durchzuhalten (ASA 38, 466; Zürcher Kommentar, Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Ergänzungsband 1983, S. 109). Gemäss diesen Erwägungen wäre regelmässig zu schätzen, welche Anteile der Versicherung betrieblicher und welche privater Natur sind. Ein Geschäftsinhaber hat sich danach als Privatanteil anrechnen zu lassen, was eine ähnlich gestellte Person ohne Geschäft für Unfall- und Krankenversicherung ausgibt (RB 1969 Nr. 23). Diese Erwägungen ergingen in Entscheiden zur Zürcher Staatssteuer, nicht zur direkten Bundessteuer. Das Bundesgericht hatte sich in der Willkürbeschwerde des Pflichtigen, dem die als geschäftlich notwendig anerkannten Versicherungsanteile zu niedrig erschienen, nur zur Frage zu äussern, ob die gewährten Abzüge willkürlich zu tief ausfielen. Ob sie jenem Pflichtigen überhaupt zustanden, konnte nicht Thema einer staatsrechtlichen Beschwerde sein, da eine reformatio in peius aufgrund der kassatorischen Natur dieses Rechtsbehelfs nicht Prozessgegenstand bildete und bilden konnte (vgl. W. Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Bern 1984, S. 337; H. Marti, Die staatsrechtliche Beschwerde, Basel 1979, S. 55 ff, S. 63 ff). Für die Bundessteuer kann dieser Entscheid daher nicht präjudiziell wirken.

2.2.2. Der Kommentar zum Basler Steuergesetz vertritt die Auffassung, Versicherungen für den Betriebsinhaber seien grundsätzlich nicht abziehbar: ausnahmsweise seien solche Versicherungen, die unmittelbar mit dem Betrieb zusammenhängen, z.B. eine Unfallversicherung für den Schreiner, als Unkosten der Betriebsrechnung zu belasten (E. Grüninger/W. Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 262).

2.2.3. Auch die aargauische Steuerrekurskommission anerkennt Prämien für die Betriebsunfallversicherung eines Geschäftsinhabers nur als abzugsfähigen Betriebsaufwand, wenn und soweit ein besonderes Berufsrisiko die Versicherung rechtfertigt und sie (die Versicherung) auch für den Arbeitnehmer üblich ist (vgl. AGVE 1971 S. 415).

2.3. Die Kommentare zur direkten Bundessteuer von Masshardt und Känzig erachten im Ergebnis übereinstimmend, dass Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt die Versicherungsbeträge abschliessend regelt (vgl. E. Känzig, a.a.O., N 190 zu Art. 22; Masshardt, a.a.O., N 66 zu Art. 22). Art. 22 Abs. 1 lit. h verhält sich unseres Erachtens zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt wie lex specialis zu lex generalis. In casu braucht die Einspracheinstanz diese Frage jedoch nicht abschliessend zu entscheiden. Gemäss Police des Einsprechers beginnt die Erwerbsausfallversicherung erst nach einer Karenzfrist von 24 Monaten zu laufen. Die Versicherung ist somit nicht geeignet, den Betrieb während eines plötzlich eintretenden Ausfalls des Arbeitgebers durchzuhalten; die Tätigkeit des Einsprechers - er ist Kaufmann und betreibt im wesentlichen ein Handelsunternehmen - bringt keine besonderen Unfall- und Gesundheitsgefahren mit sich, denen der Durchschnittsmensch nicht auch unterliegt. Sodann schliessen Unternehmen für ihre Arbeitnehmer regelmässig keine derartigen Versicherungen mit einer Karenzzeit von 24 Monaten ab. Auch wenn die zitierte Rechtsprechung, deren rechtssatzmässige Grundlage hier nicht weiter zu erörtern ist, in die Auslegung von Art. 22 BdBSt einflösse, bliebe angesichts der kon-

kreten Umstände des zu beurteilenden Falles kein Raum für den Abzug der Versicherungsprämien von Fr. 3 171.60. Die Einsprache erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist daher abzuweisen.

3. Der Einsprecher begehrt, die Beiträge an die berufliche Vorsorge von Fr. 24 960.--, wovon Fr. 24 000.-- auf ihn bzw. seine Ehefrau und Fr. 960.-- auf eine Teilzeitbeschäftigte mit einem Jahreslohn von Fr. 4 800.-- entfallen, als Kosten der zweiten Säule bereits vor dem Inkrafttreten des BVG im Recht der direkten Bundessteuer als Betriebsausgaben anzuerkennen. Er will die §§ 29 f der Vollzugsverordnung zum kantonalen Steuergesetz auf die direkte Bundessteuer analog angewendet wissen. Nachstehend wird vorerst die Abzugsberechtigung betreffend die Fr. 24 000.--, sodann jene betreffend die Fr. 960.-- überprüft.

3.1. Eine analoge Anwendung der Vollzugsverordnung zur schwyzerischen Staatssteuer scheidet mangels rechtsatzmässiger Grundlage aus. Die Vollzugsverordnung stützt sich ausschliesslich auf das kantonale Steuergesetz (vgl. Ingress). Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer enthält zudem keine Kompetenzdelegation an die Kantone (in der für die Periode 1981/82 massgebenden Fassung) betreffend Abzüge für die berufliche Vorsorge (vgl. Art. 66 BdBSt, der die Kantone nur für Veranlagungs- und Bezugsvorschriften ermächtigt). Es bleibt zu untersuchen, ob sich das Begehren des Einsprechers unmittelbar auf den BdBSt bzw. auf dessen Auslegung stützen lässt.

3.1.1. Das Recht der direkten Bundessteuer enthält keine Bestimmung, wonach Selbständigerwerbende (wie auch Arbeitnehmer) die persönlichen Beiträge an die berufliche Vorsorge über Art. 22 Abs. 1 lit. h BdBSt hinaus einkommensmindernd geltend machen können. Die steuerliche Privilegierung gemäss Art. 16 Ziff. 4bis BdBSt bezieht sich nur auf Stiftungen im Sinne von Art. 80 ff ZGB. Art. 22 Abs. 1 lit.

f BdBSt und Art. 49 Abs. 2 BdBSt erstrecken sich auf die vom Arbeitgeber bzw. einer juristischen Person zum Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals aufgewendeten Mittel. "Firmeninhaber", so führt Känzig zutreffend aus, "sind keine Arbeitnehmer. Personalfürsorge kommt für sie daher nicht in Betracht" (Känzig, a.a.O., N 65 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt; vgl. auch RD des Kantons Aargau, Entscheid vom 10.11.1978, VGE 1978 S. 354).

3.1.2. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erliess am 7.3.1980 ein Schreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen, worin u.a. steht: "Arbeitgeber, die als Inhaber einer Einzelfirma, als geschäftsführendes Mitglied einer einfachen Gesellschaft, als Teilhaber einer Kollektiv- oder einer Kommanditgesellschaft im ständigen Dienst des Unternehmens stehen und hauptberuflich dafür tätig sind, können als Destinatäre der von der Wehrsteuer befreiten Personalvorsorgestiftung angehören, sofern

- die Statuten der Personalvorsorgestiftung den Einschluss der Arbeitgeber vorsehen,

- die Rechte und Pflichten der Arbeitnehmer und der mitversicherten Arbeitgeber statutarisch und reglementarisch festgelegt sind,

- mindestens eine Drittperson arbeitsvertraglich angestellt ist, welche auf die Dauer voll für den Betrieb tätig ist; als Drittpersonen in diesem Sinn gelten auch der mitarbeitende Ehegatte und die mitarbeitenden Nachkommen der Arbeitgeber,

- alle Arbeitnehmer in die Personalvorsorge eingeschlossen sind, angemessene Karenz- oder Wartefristen sind zulässig,

- für die Arbeitgeber nicht günstigere statutarische und reglementarische Bestimmungen (Aufnahme, Tarif-Alter, Bei-

träge, Art der versicherten Leistungen, Kreis der Begünstigten usw.) gelten als für das Personal,

- die Vorsorge für die Arbeitgeber beschränkt ist auf Leistungen bei Alter, Tod und Invalidität.

Beiträge für den Arbeitgeber:
Für die Bemessung sowie die steuerliche Behandlung der Beiträge gilt folgendes:

- das beitragspflichtige anrechenbare Erwerbseinkommen darf zusammen mit demjenigen des im Betrieb mitarbeitenden Ehegatten höchstens Fr. 100 000.-- pro Jahr betragen,

- die aus betrieblichen und privaten Mitteln finanzierten Beiträge für den Arbeitgeber dürfen in Prozenten des beitragspflichtigen Erwerbseinkommens nicht höher sein als die entsprechenden von Arbeitgeber und Arbeitnehmer finanzierten Beiträge für den Arbeitnehmer,

- die Beiträge dürfen insgesamt höchstens 20 % des beitragspflichtigen Erwerbseinkommens betragen,

- der Arbeitgeber kann von den für ihn geleisteten Beiträgen den gleichen Anteil vom steuerbaren Gewinn abziehen, den er für seine Arbeitnehmer leistet, jedoch höchstens 3/5 des gesamten Beitrages; mindestens 2/5 des gesamten Beitrages gelten als aus privaten Mitteln erbracht und können vom Einkommen nur im Rahmen des Versicherungsprämienabzuges (Art. 22 Abs. 1 Bst. h WStB) abgezogen werden,

- die Beiträge für den Arbeitgeber dürfen nicht aus den sog. "freien Stiftungsmitteln" erbracht werden,

- der Kauf von Beitragsjahren hat für den Arbeitgeber ausschliesslich aus privaten Mitteln zu erfolgen.

3.1.3. Gemäss dieser Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung könnte der Pflichtige ohne weiteres Abzüge der 2. Säule bis zum Betrag von Fr. 12 000.-- (3/5 von 20 % von Fr. 100 000.--) beanspruchen, falls diese Auffassung einer rechtlichen Prüfung standhält.

Alles staatliche Handeln bedarf der rechtsatzmässigen Grundlage. Dieses Fundamentalprinzip gilt für alle Bereiche staatlicher Tätigkeit; es beherrscht nicht nur die Eingriffsverwaltung, sondern auch die Leistungsverwaltung. Es gilt somit auch für Verwaltungsakte, die den Bürger begünstigen (vgl. Imboden/ Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976, Band I, S. 354; Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Basel 1983, N 265 ff, 269 ff; A. Grisel, Traité de droit administrativ, Neuchâtel 1984, Band I, S. 316 ff).

3.1.4. Im Konnex mit diesem Schreiben stellt sich die Frage, welche Kognition der Verwaltung für die direkte Bundessteuer als Einspracheinstanz zusteht, inwieweit sie zur akzessorischen Normenkontrolle befugt ist sowie die Frage nach der Rechtsnatur des erwähnten Rundschreibens.

3.1.4.1. Art. 101 BdBSt beschränkt die Kognition der Einspracheinstanz nicht. Sie kann den Sachverhalt, die Rechts- und Ermessensfragen voll überprüfen. Aus der Konzeption des Rechtsmittelverfahrens der direkten Bundessteuer leitet sich ab, dass sie im Prinzip alle Rechtssätze, vorbehalten Bundesgesetze und allgemeinverbindliche Bundesbeschlüsse, akzessorisch auf ihre Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht untersuchen können muss (vgl. F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 237). Andernfalls hätte die Einspracheinstanz gesetzwidrige Entscheide zu erlassen und diese sodann gestützt auf Art. 107 BdBSt bzw. Art. 103 OG anzufechten. Ein solches Vorgehen widerspäche jeder Verfahrensökonomie und wäre schlicht unverständlich. Der Aufbau der Rechtsmittelinstanzen und die Verfahrensökonomie legen nahe, dass die Einsprachebehörde mindestens die gleiche Kognition be-

anspruchen kann und muss, sofern keine gesetzlichen Vorschriften diese einengen, wie die Rekurskommission für die direkte Bundessteuer, in concreto das kantonale Verwaltungsgericht (vgl. dazu BJM 1975 S. 31; ZBl 1974 S. 39 ff; BGE 91 I 312 ff; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976 Nr. 143; zum Ganzen: F. Schiesser, Die akzessorische Prüfung, Zürich 1984).

Dem Grundsatz nach wären somit auch Verordnungen des Bundes einschliesslich Verwaltungsverordnungen mit Aussenwirkung einer akzessorischen Prüfung zugänglich. Im Unterschied zu BGE 99 Ib 388 ff ergeben sich aus der Verbandsaufsicht des Bundes über die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer keine Einschränkungen, denn die Eidg. Steuerverwaltung kann gegen jede Veranlagungsverfügung, jeden Einspracheentscheid und jedes Erkenntnis der Kantonalen Rekurskommission für die direkte Bundessteuer (Verwaltungsgericht) eigenständig ein Rechtsmittel ergreifen (vgl. Art. 107 BdBSt). In bezug auf den Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer sollen sich gemäss BGE 101 b 170 f zwar gewisse Einschränkungen ergeben, die in unserem Fall aber nicht von Bedeutung sind.

3.1.4.2. Die Frage nach der Rechtsnatur des Rundschreibens braucht in casu nicht abschliessend untersucht zu werden. Es handelt sich zwar um generell abstrakte Formulierungen. Gemäss Auskunft kann zwar jeder das Papier in Bern anfordern, es fand jedoch nicht Eingang in die abonnierbaren Kreisschreiben. Es wurde nicht publiziert mit der Begründung, das BVG sei ohnehin im Kommen. Auf Seite 2 deutet das Rundschreiben an, dass es lediglich als Empfehlung für eine Uebergangsregelung verstanden werden soll, d.h. dass die Eidg. Steuerverwaltung gegen die von ihr vorgeschlagene Lösung, wenn sie die Kantone übernehmen, nicht opponiert. Aber auch Uebergangslösungen bedürfen der rechtsatzmässigen Grundlage. In diesem Zusammenhang sei auf Art. 72 BdBSt hingewiesen; nach dieser Bestimmung ist die Eidg. Steuerverwaltung lediglich befugt, die für

die richtige und einheitliche Durchführung der Veranlagung und des Bezugs der Wehrsteuer erforderlichen Anordnungen zu treffen. Für rechtsatzwidrige Anordnungen, Weisungen usw. besteht klarerweise kein Raum. Art. 72 BdBSt bestätigt somit, dass die Verwaltung für die direkte Bundessteuer in ihrer Eigenschaft als Einspracheinstanz prüfen darf und muss, ob sie sich der Lösung der Eidg. Steuerverwaltung gemäss Rundschreiben vom 7.3.1980 anschliessen kann; dies wäre jedenfalls dann nicht der Fall, wenn der Inhalt des Rundschreibens im übergeordneten Recht offenkundig über keine Rechtsgrundlage verfügen würde (vgl. 99 Ib 388 f).

3.1.5. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stützt sich auf Art. 16 Ziff. 4bis, 22 Abs. 1 lit. f und Art. 49 Abs. 2 BdBSt. Sie weist sodann auf die vorgesehenen Regelungen im BVG hin.

3.1.5.1. Art. 16 Abs. 1 lit. 4bis normiert lediglich die Steuerbefreiung von Personalfürsorgestiftungen im Sinne von Art. 80 ff ZGB. Mit der Besteuerung natürlicher Personen bzw. mit deren Abzügen für die 2. Säule befasst sich diese Bestimmung überhaupt nicht.

3.1.5.2. Art. 22 lit. f BdBSt lässt vom rohen Einkommen Zuwendungen abziehen, "die von einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals oder für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke gemacht werden, sofern sie für diese Zwecke derart sichergestellt sind, dass jede spätere Verwendung ausgeschlossen ist". Selbständigerwerbende gehören klarerweise nicht zum Begriff "Personal" des Unternehmens (vgl. Känzig, a.a.O.). Dass Art. 22 lit. f BdBSt keine taugliche Rechtsgrundlage für das Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung bildet, erhellt die Tatsache, dass die Abzüge für die 2. Säule vom sachwidrigen Kriterium der Buchführungspflicht abhingen. Kleinbetriebe und Freiberufliche könnten demnach diesen Abzug gestützt auf diese Norm nicht geltend machen.

Während Buchführende, nicht Buchführungspflichtige benachteiligt wären, könnten Buchführungspflichtige, nicht Buchführende den Abzug für die 2. Säule im Rahmen der Ermessenstaxation verlangen. Gegen die Auslegung der Eidg. Steuerverwaltung spricht sodann, dass Lehre, Rechtsprechung wie auch die Eidg. Steuerverwaltung selbst Art. 22 lit. f BdBSt nie in diesem Sinne verstanden (vgl. Kreisschreiben vom 11.4.1958).

3.1.5.3. Art. 49 Abs. 2 BdBSt bezieht sich auf juristische Personen, und eine solche liegt in casu nicht vor.

3.1.5.4. Sodann enthält der BdBSt keine Delegationsklausel an die Eidg. Steuerverwaltung, wonach diese die abzugsfähigen Beiträge an die 2. Säule festzulegen hatte. Vielmehr befand es der Rechtsetzer für erforderlich, den Abzug für Versicherungsprämien, Zinsen von Sparkapitalien sowie die Sozialabzüge - mit besonderer Präzision und Liebe zum Detail umschrieben - in der Bundesverfassung selbst festzulegen (vgl. Art. 8 Abs. 3 Ueb.Best. BV). Wenn der Verfassungsgeber die zulässigen Abzüge derart detailliert aufführt, so folgt daraus a fortiori, dass es nicht Aufgabe der Verwaltung sein kann, von sich aus, ohne Delegationsnorm, ohne rechtsatzmässige Grundlage, Abzüge für die 2. Säule bis zum Betrag von Fr. 12 000.-- jährlich zu bewilligen.

Die Verfassung schreibt sodann nicht nur auf Franken, sondern auch auf Rappen die Steuersätze und die Progression fest (vgl. Art. 8 Ueb.Best. BV). Wenn die Verwaltung einen Abzug von Fr. 12 000.-- für die berufliche Vorsorge gewährt, setzt sie sich über die in der Bundesverfassung niedergelegte Progression und die Steuersätze hinweg; damit überschreitet sie offenkundig ihre Kompetenzen.

3.1.5.5. Schliesslich bestätigt eine weitere Ueberlegung das aufgezeigte Ergebnis: Wäre ein Abzug für die berufliche Vorsorge bereits unter geltendem Recht (für die

Periode 1981/82) möglich, bedürfte es keiner ausdrücklichen Regelung in einem Bundesgesetz, nämlich im BVG. Genügte nämlich ein blosses Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung für den Abzug von 3/5 der Beträge der beruflichen Vorsorge, bliebe unerfindlich, wieso für die übrigen 2/5 ein Bundesgesetz erforderlich sein sollte (das auf die Verfassungsmässigkeit nicht überprüfbar ist).

3.1.5.6. Das Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung beruft sich sinngemäss auf Vorwirkung kommenden Rechts; diese Ueberlegung ist unbehelflich; denn auch dafür wäre eine gesetzliche Grundlage erforderlich (vgl. Imboden/Rhinow, a.a.O., S. 113 ff, S. 353; B. Knapp, a.a.O., S. 85); diese fehlt.

3.1.5.7. Die Notwendigkeit einer Rechtsgrundlage im Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) oder in einem Erlass gleicher oder übergeordneter Stufe bestätigt sich auch bei rechtsvergleichender Betrachtung. So enthält das ZH-StG folgende Bestimmung: "Der Regierungsrat bestimmt durch Verordnung die Voraussetzungen für den Einschluss des Unternehmers in die Personalfürsorgestiftung sowie für den Abzug der Beiträge jedes Unternehmers und die Besteuerung der Leistungen der Stiftungen an den Unternehmer" (§ 16 lit. f Abs. 1 ZH-StG). Gestützt auf diese Verordnung hat dann der Regierungsrat die Abzugsfähigkeit der beruflichen Vorsorge näher umschrieben (vgl. ZBl 79, 1978 S. 310 f).

Die Aargauer Steuerrekurskommission bestätigte in einem Entscheid vom 10.11.1978, dass für die Abzugsfähigkeit von Prämien an Vorsorgeeinrichtungen im kantonalen Steuergesetz eine gesetzliche Grundlage erforderlich wäre. Da das aargauische Steuergesetz diesbezüglich keine Bestimmungen enthält, verweigerte die aargauische Steuerrekurskommission den Abzug für Beiträge an die berufliche Vorsorge Selbständigerwerbender (AGVE 1978 S. 354 f).

3.1.6. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer teilte bis anhin die Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung nicht. Sie verweigerte daher grundsätzlich Abzüge für die berufliche Vorsorge. Ein Abweichen von der bisherigen Praxis in einem Einzelfall verstiesse somit zugleich gegen die Rechtsgleichheit. Sie machte dem Pflichtigen auch nie irgendwelche Zusicherungen betreffend Abzugsfähigkeit. Der Einsprecher hielt denn auch seine in der Einsprache aufgestellte Behauptung anlässlich seiner Vorsprache nicht aufrecht.

Aus all diesen Ueberlegungen erweist sich der beanspruchte Abzug von Fr. 24 000.-- als unbegründet. Dem Einsprecher steht es frei, die aufgeworfenen Fragen im Rechtsmittelzug überprüfen zu lassen.

3.2. Der Einsprecher beanstandet sodann, der Veranlagungsbeamte habe ihm die Prämie von Fr. 960.-- für die berufliche Vorsorge einer Teilzeitbeschäftigten seines Unternehmens zu Unrecht nicht als Betriebsaufwand gelten lassen. Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f können vom rohen Einkommen unter anderem Zuwendungen abgezogen werden, die von einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals erbracht werden, sofern sie für diese Zwecke derart sichergestellt sind, dass jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Die Anschlussvereinbarung zwischen der Firma M. und der Stiftung der "Winterthur"-Leben für berufliche Vorsorge in Luzern erfüllt diese Voraussetzungen (vgl. Anschlussvereinbarung, Stiftungsurkunde, Reglement). In diesem Punkt ist die Einsprache somit gutzuheissen und das steuerbare Einkommen um Fr. 960.-- zu reduzieren.

4. Gemäss Art. 105 Abs. 3 BdBSt sind im Einspracheverfahren der direkten Bundessteuer in der Regel keine Kosten zu erheben.

Demnach wird durch die Kantonale Verwaltung
für die direkte Bundessteuer
entschieden:

1. Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen, das steuerbare Einkommen für die Periode 1981/82 auf Fr. 125 040.-- (Steuerbetrag pro Jahr Fr. 9 750.80) festgelegt.

2. Es werden keine Kosten erhoben.

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. März 1980 i.S. F. Laienorden (VGE 350/79)

Steuerbefreiung von Vereinen; Vermischung von steuerbefreiten mit nicht steuerbefreiten Zwecken bei einem Steuersubjekt (§ 5 lit. d StG, § 42 StG, Art. 16 WStB)

Sachverhalt:

A) Mit Veranlagungen vom 8. bzw. 9.2.1979 wurde der F. Laienorden für die Steuerperiode 1973/74 für die kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 110 800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1 903 000.-- eingeschätzt, während für die Wehrsteuer das jährliche Steuertreffnis auf Fr. 9 705.30 festgesetzt wurde.

B) Mit Eingabe vom 3.3.1979 begehrte der F. Laienorden im Einspracheverfahren eine Steuerbefreiung an. Mit Entscheid vom 7.5.1979 hiessen die Einspracheinstanzen die Einsprache insoweit gut, als für den Betrieb der Hauspflegerinnenschule I., die Herausgabe der Zeitschrift und die Zentrale der F. Laiengemeinschaft die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als erfüllt betrachtet wurden; im übrigen wurde indessen die Einsprache abgewiesen. Die Verfahrenskosten von Fr. 114.90 wurden dem Einsprecher überbunden.

C) Mit Eingabe vom 8.6.1979 (Postaufgabe 7.6.1979) reichte der F. Laienorden gegen diesen am 8.5.1979 der Post übergebenen Entscheid fristgemäss Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein mit den Anträgen:

Der Einsprache-Entscheid vom 7.5.1979 sei teilweise aufzuheben.
Der Beschwerdeführer sei in bezug auf das Vermögen und

Einkommen, das dem Bildungszentrum A.M. dient, von der Steuerpflicht zu befreien.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegner."

D) Vernehmlassend beantragten die Vorinstanzen am 5.7.1979 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer bildet gemäss den Statuten vom 22.9.1966 einen Verein, der die Zusammenarbeit der Drittordensgemeinden und Terziaren erstrebt und zwar:

- durch die Verwirklichung einer zeugniskräftigen evangelischen Lebensweise in der Begegnung mit der Welt;
- durch die religiöse Bildung der Terziaren;
- durch die Gründung und Führung gemeinsamer Werke des Apostolates und der Caritas;
- durch die Förderung bestehender Institutionen des Dritten Ordens (Art. 2 der Statuten).

Die notwendigen materiellen Mittel soll der Verband, dessen Sitz sich in X. befindet, aus regelmässigen Beiträgen der Drittordensgemeinden und der einzelnen Terziaren sowie aus Schenkungen und Vermächtnissen erhalten (Art. 3 der Statuten).

2. Der beschwerdeführende Verein betreibt im Kanton Schwyz:

- die Zentrale des F. Laienordens
- die Hauspflegerinnenschule in I.
- die Herausgabe einer Zeitschrift
- eine Buchhandlung
- das Bildungszentrum A.M.

Mit ihrem Entscheid haben die Einspracheinstanzen im Sinne einer partiellen Steuerbefreiung die Einkünfte und das Vermögen der drei ersten Institutionen nicht als steuerbar erklärt. Der Beschwerdeführer hat sich seinerseits in Hinsicht auf die Buchhaltung (recte: Buchhandlung) mit einer Besteuerung abgefunden; dagegen begehrt er weiterhin eine Steuerbefreiung für das Bildungszentrum A.M. an. Dieses Gebäude befindet sich auf dem Grundstück GB-Nr. ...

Das A.M., Bildungszentrum der F. Laiengemeinschaft, wurde im Jahre 1967 eröffnet. Die Zweckumschreibung bzw. die geistige Konzeption des Hauses wurde schon vor Eröffnung des Hauses wie folgt umschrieben:

"Das Haus soll ein zentraler Ort für die Begegnung und Schulung der Jungterziaren und jugendlichen Interessenten am f. Lebensstil werden. Es schafft der jungen Generation die Möglichkeit, unter ihresgleichen das Ideal zu entdecken, zu leben und zu vertiefen. Der Hauptton liegt auf dem Erlebnis.

- Dem ganzen DO (heute F. Laiengemeinschaft) dient das Haus durch Schulungskurse...
- Das Haus bietet - wenn es nicht von Kursen besetzt ist - freie Ferienmöglichkeit in religiöser Steuerung für jedermann. Dieser Nebenzweck muss auch das Haus finanziell mittragen. Das Erlebnis des Hauses kann bei freien Gästen eine indirekte, diskrete Werbung für den DO einleiten.
- Wenn die Hauptaufgabe darunter nicht leidet, werden auch andere Organisationen zu Kursen und Veranstaltungen aufgenommen. Bei aller Betonung der eigenen Beheimatung der f. Familie kapseln wir uns nicht nach aussen ab, wir halten die Türe offen" (Jahresbericht 1974, S. 4).

In einem offenbar periodisch herausgegebenen Prospekt ist zu lesen, dass das Haus jedermann, soweit es die Kursbesetzung gestattet, für einen freien Aufenthalt zu persönlicher Besinnung und Entspannung offenstehe. Zur Verfügung stehen

gemäss Prospekt 7 Zweier- und 48 Einerzimmer mit fliessendem Kalt- und Warmwasser, Duschen und Bad. Der Pensionspreis (drei Mahlzeiten) beträgt für Terziaren Fr. 20.-- und Nichtterziaren Fr. 24.--, wobei bei einem Aufenthalt mit weniger als 3 Logiernächten ein Zuschlag von Fr. 2.-- pro Tag erhoben wird. Im übrigen wird der Pensionspreis für Gastkurse nach Vereinbarung festgesetzt. In den Berechnungsjahren 1971/72 wurde das Haus wie folgt frequentiert:

	1971	1972
Kursteilnehmer (Eigenkurse, Gastkurse mit eigenen Leitern, andere Gastkurse)	8 208	10 412
Feriengäste	3 740	2 248
zusammen	11 948	12 660
Lager	1 595	1 646

Die Betriebsrechnungen und Bilanzen der Jahre 1971 und 1972 ergeben folgendes Bild:

1971:	Mehraufwand	Fr. 1 521.25	(Nach Amortisation von Fr. 125 635.-- aus Ertragsrechnung)
	Reinvermögen	Fr. 11 927.15	
1972:	Reinertrag	Fr. 3 515.90	(Nach Amortisation von Fr. 118 230.-- aus Ertragsrechnung)
	Reinvermögen	Fr. 37 186.55	

An Löhnen wurden gemäss den Betriebsrechnungen für 1971 Fr. 27 790.35 und für 1972 Fr. 39 861.95 ausbezahlt. Der Personalbestand belief sich in den entsprechenden Jahren auf 18-19 Personen (nicht permanent), wovon nebst dem Hausleiter zwei weitere Hilfspersonen kein Gehalt bezogen (act. Beschwerdeführer 11/12).

3. Der Beschwerdeführer führt als Argument für eine Steuerbefreiung an:

- das Vermögen und Einkommen des Hauses diene unmittelbar Kultus- und Unterrichtszwecken und zu einem restlichen Teil anderen ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken;

- sämtliche Aktiven und Einkünfte des Bildungszentrums würden nach der Zweckbestimmung des Hauses verwendet, welche nach den Statuten der F. Kultus-, Bildungs- und karitativen Zwecken gewidmet seien.

In erster Linie veranstalte oder beherberge das Haus religiöse Kurse und Tagungen wie Exerzitien, Einkehrtage, Schulungstage und Besinnungstage mit eigenen Mitgliedern, religiösen Vereinen und Pfarreigruppen. Die Hausgemeinschaft unter geistlicher Leitung geführt und von Ordensschwestern bewirtschaftet, pflege zusammen mit Mitgliedern des F. Laienordens und Gästen Liturgie, Stundengebet und Meditation. Im Zentrum seien dementsprechend neben Unterkunfts-, Aufenthalts- und Verpflegungseinrichtungen eine Kapelle, ein Kreuzgang, Meditationsraum und Schulungsräume untergebracht.

Auch werde das Haus privaten und staatlichen Stellen zur Durchführung von Kursen zur Verfügung gestellt, soweit die Hauptaufgabe des Bildungszentrums darunter nicht leide. Diesen Benützern würden sehr günstige Pensionspreise offeriert. Mit dieser Indienststellung der Einrichtungen und Betriebsmitteln trage das Bildungszentrum unmittelbar zur Förderung von Unterrichtszwecken bei.

In bescheidenem Masse stehe das Haus auch offen für Familien- und Seniorenferien und einzelnen Feriengästen, die Ruhe und Besinnung suchten. In speziellen Fällen dienten die organisierten Ferienkurse der Jugend- und Altersfürsorge. Subsidiär macht der Beschwerdeführer den Steuerbefreiungsgrund der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit geltend. Das Haus stelle seine Einrichtungen zu sehr günstigen Konditionen im Sinne der Statuten karitativen Zwecken, der Familienhilfe, der Jugendhilfe und der Unterstützung rat- und be-

sinnungssuchender Einzelpersonen zur Verfügung und entlaste dadurch in verschiedener Hinsicht das Gemeinwesen. Für die im Allgemeininteresse liegenden Zwecke würden erhebliche Opfer erbracht, einmal durch umfangreiche Spenden, die den Zwecken des Hauses zugute kämen, zum andern durch zum Teil völlig unentgeltliche oder nicht marktüblich entlöhnte Arbeitsleistungen im Haus.

Das Bildungszentrum sei kein gewinnstrebiges Unternehmen, denn es finde keine Erwerbstätigkeit des Erwerbes willen statt. Damit die steuerbefreiten Zwecke des Kultus, des Unterrichts und der Gemeinnützigkeit verfolgt werden können, sei eben ein Geschäftsbetrieb mit Restaurant und Bar mit Wirtschaftspatent erforderlich. Wesentlich sei, dass dieser Betrieb unmittelbar den erwähnten Zwecken diene.

Die Vorinstanzen vertreten vernehmlassend die Ansicht, selbst wenn mit dem Bildungszentrum zu einem gewissen Teil gemeinnützige Zwecke verfolgt würden, ändere dies nichts an der Tatsache, dass das fragliche Haus einem unbestimmten Kreis gegen Entgelt zur Verfügung gestellt wurde. Hierin müsse eine wirtschaftliche Tätigkeit erblickt werden. Aus den verfügbaren Programmen des Zentrums sei zudem ersichtlich, dass ein grosser Teil der Kurse usw. mit kirchlichen und gemeinnützigen Zwecken kaum etwas gemeinsam hätten und die auch nicht mit Unterrichtszwecken im Sinne des Gesetzes umschrieben werden könnten. Von Uneigennützigkeit könne auch nur bedingt die Rede sein, da die Benützung des Hauses grösstenteils nur entgeltlich möglich sei.

Replikando wendet der Beschwerdeführer ein, das Führen eines Gewerbebetriebes allein lasse nun aber, wie die Vorinstanzen meinten, den Schluss nicht zu, dass ein Erwerbszweck verfolgt werde, der die Steuerbefreiung ausschliesse. Sie übersähen, dass sich der Betrieb des Bildungszentrums grundsätzlich von üblichen Gewerbebetrieben unterscheide, indem Gewinne ausschliesslich für das Werk verwendet würden und

durch erhebliche personelle und finanzielle Leistungen zu Gunsten von Dritten Opfer erbracht würden. Der offene, allein durch die Zielsetzung des Zentrums abgegrenzte Destinatärkreis stelle entgegen der Auffassung der Vorinstanzen ein weiteres Indiz dar, das für die Gemeinnützigkeit des Betriebes spreche. Die Aufnahme von Feriengästen sei von untergeordneter Bedeutung und ebenfalls auf die besonderen Ziele des Bildungszentrums ausgerichtet. Es würden nicht wie in einem Hotel beliebige Gäste aufgenommen.

4. Nach § 5 lit. d StG sind von der Steuerpflicht befreit die im Kanton domizilierten Körperschaften, Anstalten und Vereine mit nicht wirtschaftlichen Zwecken für das Vermögen und Einkommen, das unmittelbar Kultus- und Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder andern ausschliesslich gemeinnützigen oder ideellen Zwecken dient. Nach Art. 16 Ziff. 3 WStB sind von der subjektiven Steuerpflicht befreit, die Körperschaften und Anstalten für das Vermögen und Einkommen, das Kultus- oder Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder andern ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient.

Die beiden gesetzlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung lauten im wesentlichen gleich; das kantonale Recht fasst das Steuerprivileg insofern enger, als das Vermögen und Einkommen unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen muss und die steuerfreien Anstalten und Körperschaften dem Wortlaut nach keine wirtschaftlichen Zwecke verfolgen dürfen. In § 5 lit. d StG sind allerdings nebst den gemeinnützigen auch ideelle Zwecke als mögliche Voraussetzung der Steuerbefreiung genannt. Ob damit jede ideelle Tätigkeit zur Steuerbefreiung führt, ist fraglich, würden doch alle nicht wirtschaftliche Ziele verfolgende Vereine (= begriffliche Voraussetzung des Vereins; vgl. Tuor/Schnyder, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Aufl., S. 117), wie beispielsweise Sportvereine, politische, religiöse, wissenschaftliche,

künstlerische, gesellige Vereine nicht der Steuerpflicht unterliegen. Dass dies nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein kann, erhellt daraus, dass er die Vereine in § 42 StG der Steuerpflicht unterstellt. Steht die Vereinsform begrifflich nur Körperschaften mit nicht wirtschaftlichem (ideellem) Zwecke offen, weil Art. 59 Abs. 2 ZGB Korporationen mit wirtschaftlichem Zweck auf die im Obligationenrecht normierten Verbandstypen verweist (A. Heini, Die Vereine, in Schweizerisches Privatrecht II, S. 523), müssten sämtliche Vereine unter den Steuerbefreiungsgrund von § 5 lit. d StG fallen. Hält man sich streng an den Wortlaut von § 5 lit. d StG, welcher Vereinseinkommen und -vermögen, welche ideellen Zwecken dienen, von der Besteuerung befreit, so ergibt sich ein Widerspruch zu § 42 StG, welcher die Vereine grundsätzlich der Steuerpflicht unterstellt. Aus dem System des Steuergesetzes und aus dem Zweck der Bestimmung über die Steuerbefreiung ist jedoch abzuleiten, dass die Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht nicht vorbehaltlos jedem ideellen Verein zugebilligt wird. Eine Auslegungshilfe bietet § 2 Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 22.12.1976, welcher bestimmt, dass Vereine keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, soweit sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben. Nach dieser Bestimmung wäre das Bildungszentrum, sofern es ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, steuerpflichtig, weil nach § 5 lit. d StG nur Vereine mit nicht wirtschaftlichem Zweck Steuerfreiheit geniessen. § 2 Abs. 2 VVOzStG schränkt demnach die Steuerfreiheit auf Vereine ein, die nach Art. 61 Abs. 2 nicht in das Handelsregister eingetragen werden müssen; m.a.W., die Steuerbefreiung kann nur von Vereinen beansprucht werden, die zur Verfolgung ihrer Zwecke kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und deshalb nicht zur Eintragung im Handelsregister verpflichtet sind. Obwohl die VVOzStG vom 22.12.1976 für die hier in Frage stehende Steuerperiode nicht anwendbar ist (Verbot der Rückwirkung), kommt ihr doch grundsätzliche Bedeutung für die vorliegend umstrittene Frage zu, weil sich auch

künftighin das Problem der Steuerfreiheit stellen wird unter Anwendung der dannzumal in Kraft stehenden Steuererlasse.

Wie sich ergeben hat, ist schon begrifflich ein Verein mit wirtschaftlichem Zweck nicht möglich (ZGB 60 Abs. 1). Wäre die Steuerbefreiung bei Vereinen nur gerade auf solche mit keinem wirtschaftlichen Zweck zugeschnitten, so ist nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber "Vereine mit nicht wirtschaftlichen Zwecken" in § 5 lit. d StG erwähnt hat, wo diese doch ohnehin nicht als Verein konstituierbar sind. Dem Gesetzgeber ging es offenbar vielmehr darum, Vereinen, die zur Erfüllung ihres Vereinszweckes ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, keine Steuerbefreiung zu gewähren, was er mit der dogmatisch unrichtigen Bezeichnung "mit nicht wirtschaftlichen Zwecken" ausgedrückt hat (vgl. E. Gygax, Die Besteuerung von Vereinen, in SR 1958, S. 374). Dass diese Auslegung durchaus gesetzeskonform ist, zeigt sich auch darin, dass die Besteuerung der Vereine nach § 42 Abs. 1 StG vom Reinertrag erfolgt. Von Ertrag kann nur dann die Rede sein, wenn eine Tätigkeit mit Erwerbsabsicht betrieben wird, ist Ertrag doch das Ergebnis einer wirtschaftlichen Betätigung.

Nur Vereine, die sich nicht wirtschaftlich betätigen, d.h. die kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, werden infolgedessen nicht besteuert. Ein Blick auf Steuererlasse anderer Kantone zeigt, dass eine Besteuerung ideeller Vereine nur unter der Voraussetzung, dass sie ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, erfolgt, keine Besonderheit des schwyzerischen Rechts bildet. Gestützt auf § 6 Ziff. 2 des thurgauischen Gesetzes über das Steuerwesen von 1933 erliess der Regierungsrat den Beschluss über die Steuerpflicht und Steuerbefreiung von Vereinen und ähnlichen juristischen Personen vom 31.7.1944, dessen Ziff. 2 lautet:

"Vereine, die sich ausschliesslich einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen, sportlichen, militärischen oder anderen nicht wirtschaftlichen Aufgaben widmen, werden für ihr Einkommen und Vermögen von Staats- und Gemeindesteuern streuerfrei erklärt."

In einem Aufsatz über die "Steuerpflicht und Steuerfreiheit von Vereinen, Verbänden und ähnlichen juristischen Personen" vom Chef der Kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, P. Lemmenmeyer, wird der Steuerbefreiungsbeschluss des Regierungsrates erläutert:

"Vereine, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und aus diesem Grund zum Handelsregistereintrag verpflichtet sind (ZGB Art. 61 Abs. 2), sind im Thurgau schon bisher stets besteuert worden... Der Regierungsrat hat aber solchen Vereinen gegenüber trotz ihres allfällig gemeinnützigen Zweckes, eben wegen ihres Gewerbes, die ausdrückliche Steuerbefreiung stets verweigert (z.B. Vereine zum Betrieb alkoholfreier Volkshäuser). Die Steuerpflicht dieser Vereine soll auch inskünftig unverändert aufrecht erhalten bleiben.
Für Vereine dagegen, die sich ausschliesslich einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen, sportlichen, militärischen oder andern nicht wirtschaftlichen Aufgaben widmen, hat nun der Regierungsrat des Kantons Thurgau einen allgemeinen Steuerbefreiungsbeschluss erlassen und diese damit in Zukunft von Staats- und Gemeindesteuern befreit" (ZBl 1944, S. 462).

Auch im inzwischen revidierten Steuergesetz des Kantons Thurgau wird die Steuerfreiheit noch im gleichen Umfang gewährt, wird doch in § 1 Abs. 2 der VVzStG-TG bestimmt, dass die früher durch den Regierungsrat ausgesprochenen generellen Steuerbefreiungen in Kraft bleiben. Unter Ziff. 1 von § 1 dieser Vollzugsverordnung werden nun als von den Steuern befreit erklärt:

"Vereine, die sich ausschliesslich einer politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen, sportlichen, militärischen oder anderen nicht wirtschaftlichen Aufgaben widmen."

Das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft aus dem Jahre 1974 gewährt unter § 16 lit. d den juristischen Personen, die ideelle oder öffentliche Zwecke verfolgen, Steuerfreiheit. In Abs. 2 dieses § 16 wird jedoch einschränkend ausgeführt, dass die Steuerbefreiung nur das den umschriebenen Zwecken unmittelbar dienende oder gewidmete Einkommen und Vermögen umfasse. Sie tritt im weiteren nur ein, sofern basellandschaftliche Kantonsangehörige in einem wesentlichen Umfang der juristischen Person angehören oder in den Genuss ihrer Leistungen kommen. Die Steuerrekurskommission BL hat zur Steuerbefreiung entschieden, dass ein Verein mit ideellem Zweck grundsätzlich von der Staats- und Gemeindesteuer befreit ist. Die Steuerbefreiung umfasse indessen nur das diesem Zweck unmittelbar dienende oder gewidmete Einkommen und Vermögen. "Der zur Führung einer öffentlichen Wirtschaft dienende Teil des Vereinsvermögens und die aus diesem Betrieb erzielten Gewinne können demnach dann nicht von der Steuer befreit werden, wenn ein solcher Betrieb nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt wird und die betreffenden Vermögens- und Ertragsbestandteile nicht endgültig dem ideellen Vereinszweck gewidmet sind" (StR 1980, S. 126).

Das baselstädtische Steuergesetz befreit von der Steuerpflicht:

"Die Körperschaften, die Stiftungen und Anstalten, deren Mittel ausschliesslich öffentlichen, gemeinnützigen, wohltätigen oder religiösen Zwecken dienen" (§ 7 Abs. 2).

Unmissverständlich hält § 70 Abs. 1 StG-BS fest, dass:

"die Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften und Vereine, die im Kanton zum Betrieb eines Handels-, Fabrikations- oder andern nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes niedergelassen sind oder eine Betriebsstätte unterhalten, einer Kapitalsteuer, einer Ertragssteuer und einer Grundtaxe (unterliegen)"

Mit Grüninger/Studer ist aus dieser Bestimmung zu folgern, dass Vereine, die einen Gewerbebetrieb führen, für diesen grundsätzlich steuerpflichtig werden, auch wenn sie ohne einen solchen Betrieb steuerfrei wären (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 63). Dass sich das schwyzer Steuergesetz der gleichen Besteuerungsmodalität der Vereine wie Baselstadt anlehnt, ergibt sich zweifelsfrei aus der Bestimmung von § 42 StG-SZ, wonach die Vereine eine Steuer vom Reinertrag zu entrichten haben. Bereits erwähnt wurde, dass die Ertragsbesteuerung eben voraussetzt, dass der Verein ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt.

5. Nach den Vereinsstatuten des F. Laienordens sowie der F. Laiengemeinschaft (vom 10.11.1974) bestehen keine Zweifel über die grundsätzlich ideelle Zwecksetzung dieser Körperschaften. Ob der Zweck dieser Vereine allenfalls unter einen der in § 5 lit. d genannten Steuerbefreiungsgründe fällt, kann vorderhand noch offen bleiben. Wie oben in Erwägung 4 abgeleitet wurde, ist entscheidend für die Frage der Steuerfreiheit, ob der Betrieb des Bildungszentrums aufgrund von ZGB Art. 61 Abs. 2 ins Handelsregister eingetragen werden muss; ist er eintragungspflichtig, so kann für diesen Betrieb grundsätzlich keine Steuerbefreiung gewährt werden. Die Eintragungspflicht bestimmt sich danach, ob der Verein für seinen Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt.

5.1. Nach der Legaldefinition von Art. 52 Abs. 3 HRegV

gilt als Gewerbe eine selbständige, auf dauernden Erwerb gerichtete Tätigkeit. Erwerbstätigkeit bedeutet die Tätigkeit einer Person oder Personenverbindung, welche auf wirtschaftlichen (materiellen) Entgelt oder Ertrag der Betätigung gerichtet ist. Nicht notwendig ist, dass die wirtschaftliche Erwerbstätigkeit mit Gewinnabsicht erfolgt. Für die Eintragungsbedürftigkeit genügt der Nachweis der Erwerbsabsicht, ohne Gewinnabsicht (His, Kommentar zu Art. 934 OR, N 14). Nach Art. 934 OR werden Handels-, Fabrikations- oder andere nach kaufmännischer Art geführte Gewerbe zum Handelsregistereintrag verpflichtet. Fällt der Betrieb einer Gastwirtschaft unter den Begriff des Handelsgewerbes (His, Art. 934 N 29; ASA 37, 38, 110) und zählen beispielsweise Hotels, Heil- und Kuranstalten, Sanatorien (His, Kommentar zu Art. 934, N 41), Beherbergungsbetriebe (BGE 83 I 187) zu den andern kaufmännischen Betriebsarten, so kann nicht zweifelhaft sein, dass das Haus, soweit es zu Beherbergungszwecken und als Gastwirtschaft geführt wird, eintragungspflichtig ist. Mit der Zurverfügungstellung von 7 Zweier- und 48 Einerzimmern für einen Pensionspreis von Fr. 20.-- bzw. Fr. 24.-- (26.-- bei weniger als 3 Tagen Aufenthalt), wobei die Verköstigung durch die hauseigene Küche erfolgt, dem Anbieten von Gastkursen mit Preisfestlegung nach Vereinbarung und der Durchführung von Lagern, kann der Charakter einer Parahotellerie nicht bestritten werden.

5.2. Der Beschwerdeführer bestreitet denn auch nicht, dass eine Erwerbstätigkeit ausgeübt werde. Auch wird zugegeben, dass das "Bildungszentrum nach aussen wie ein Gewerbebetrieb geführt werde, (doch) fehle es an jeder Zielsetzung und Tätigkeit, wie sie im Wirtschaftsleben üblich (seien)". Es finde keine Erwerbstätigkeit um des Erwerbes willen statt (Beschwerde S. 8 sub. c). Wie unter E.5.1. dargelegt, setzt der Gewerbebegriff nicht voraus, dass die wirtschaftliche Betätigung mit Gewinnabsicht erfolgt. Es genügt der Nachweis einer Erwerbsabsicht, welche gegeben ist, wenn die Tätigkeit auf materiellen Ertrag der Betätigung gerich-

tet ist. Mit dem Restaurations- und dem Beherbergungsbetrieb wird jedoch offensichtlich eine Tätigkeit ausgeübt, die auf ein Entgelt oder Ertrag abzielt. Dies wird im übrigen auch im Jahresbericht 1974 auf S. 4 festgehalten, indem gesagt wird, das Haus biete freie Ferienmöglichkeit in religiöser Steuerung für jedermann; dieser Nebenzweck müsse das Haus denn auch finanziell mittragen.

Muss nach den aufgeführten Umständen davon ausgegangen werden, dass im Bildungszentrum ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieben wird, so ist aufgrund der unter E.4 getroffenen Folgerungen dieser Gewerbebetrieb grundsätzlich steuerpflichtig. Es kommt nicht darauf an, ob die nach Art. 61 Abs. 2 ZGB zur Eintragung ins Handelsregister verpflichteten Vereine auch tatsächlich eingetragen sind, denn die Buchführungspflicht besteht unabhängig von der nicht konstitutiven Eintragung (OR 957; vgl. Käfer, Kommentar zu Art. 957 OR, N 101). Die Umsatzzahlen der Jahre 1971 bis 1978 täuschen denn auch nicht darüber hinweg, dass das Haus als Gewerbebetrieb im Sinne von ZGB 61 Abs. 2 einzustufen ist. Diese stiegen in diesem Zeitraum stetig von rund Fr. 402 000.-- im Jahre 1971 bis auf Fr. 600 000.-- im Jahre 1977/78. Angesichts dieser Zahlen gehen die Vorinstanzen zu Recht davon aus, dass der Verein sich wirtschaftlicher Mittel, nämlich der Führung eines Gewerbebetriebes, bedient.

Unter Berufung auf BGE 76 I 205 und Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, führt der Beschwerdeführer aus, das Führen eines Gewerbebetriebes allein lasse den Schluss nicht zu, dass ein Erwerbszweck verfolgt werde, der eine Steuerbefreiung ausschliesse (Replik S. 2). Abgesehen davon, dass das schwyzer Steuergesetz für den Ausschluss der Steuerbefreiung eines Vereins nicht die Verfolgung eines Erwerbszweckes verlangt, sondern allein die Führung eines Gewerbebetriebes zur Erfüllung des Vereinszweckes die Steuerpflicht begründet, kennen - im Gegensatz zum SZ-StG - sowohl der Wehrsteuerbeschluss als auch das ZH-StG die Umschreibung

"Vereine mit nicht wirtschaftlichen Zwecken" in ihren Steuerbefreiungstatbeständen nicht. Das ZH-StG spricht in § 16 lit. d von juristischen Personen, die keine Erwerbs- oder Selbsthilfezwecke verfolgen. Dass Vereine mit Erwerbszwecken begrifflich nicht möglich sind und man gewerbetreibende Vereine mit nicht wirtschaftlichen Zwecken nicht vorbehaltlos besteuern wollte, mag der Grund sein der Nichterwähnung der Vereine. Dasselbe wird auch für den Wehrsteuerbeschluss zutreffen (vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, ZH 1980, Art. 16 Ziff. 11), der überdies im Gegensatz zum ZH-StG die ausschliessliche gemeinnützige Zwecksetzung verlangt (Känzig, Wehrsteuer, N 13 zu Art. 16). Anderseits werden gemäss Wehrsteuerbeschluss Art. 51 lit. a die Vereine grundsätzlich besteuert, was für das schwyzerische Steuerrecht nicht zutrifft (vgl. E.4).

6. Führt der Beschwerdeführer im Bildungszentrum einen Gewerbebetrieb, ist er für diesen steuerpflichtig, selbst wenn er ohne diesen Betrieb steuerfrei wäre. Fragen kann sich, ob bei Zutreffen der vom Beschwerdeführer angerufenen Steuerbefreiungsgründe der Verfolgung von Kultus-, Unterrichts- oder andern ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dennoch eine vollumfängliche oder teilweise Steuerbefreiung zugestanden werden kann. Das Verwaltungsgericht Zürich hat mit Entscheid vom 25.8.1972 einen Verein, weil er sich zu einem wesentlichen Teil Kultuszwecken und in einem bescheidenen Umfang Unterrichtszwecken widmet, aufgrund von § 16 lit. d ZH-StG zur Hälfte von der Steuerpflicht befreit. Zu diesem Ergebnis gelangte es, weil der Verein vor allem durch den Erwerb mehrerer Liegenschaften in der Oeffentlichkeit aufgefallen war; dieser Entscheid wurde in der Folge vom Bundesgericht bestätigt (StR 1973, S. 531 ff). In den Weisungen der Eidg. Steuerverwaltung vom September 1943 über die Anleitung zur Auslegung des Art. 16 Ziff. 3 WStB wird ausgeführt, dass bei Körperschaften, die neben steuerbegünstigten auch nicht steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, eine teilweise Steuerbefreiung zulässig sei, sofern dasjenige

Vermögen und Einkommen, wofür Steuerfreiheit verlangt werde, rechnungsmässig vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sei (ASA 12 S. 269). Die Statuten des F. Laienordens sehen keine gesonderte Verwaltung und Verwendung von Vermögensteilen vor, die steuerbefreiten Zwecken gewidmet sind. Auch wird keine getrennte Rechnung über die allenfalls steuerbefreiten Vermögensteile geführt; die Betriebsrechnung für das Bildungszentrum der F. Laiengemeinschaft umfasst sämtliche das Haus betreffende Rechnungsvorgänge, inkl. der Spenden (Finanzrechnung). Ist jedoch mit dem vom Bundesgericht bestätigten Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25.8.1972 auch eine quotenmässige Aufteilung des Einkommens und Vermögens als Grundlage der Besteuerung möglich, kann auf das Erfordernis der getrennten Rechnung verzichtet werden. Zu prüfen gilt es schliesslich, ob einer der geltend gemachten Steuerbefreiungsgründe anerkannt werden kann.

7. Als Beispiele ausschliesslicher Gemeinnützigkeit werden in § 5 lit. d StG und Art. 16 Ziff. 3 WStB die Kultus- und Unterrichtszwecke, die Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität aufgezählt. Körperschaften und Anstalten, die einen dieser Zwecke verfolgen, sind jedoch nur dann steuerbefreit, wenn diese Zwecke ausschliesslich gemeinnützig verfolgt werden. Eine Ausnahme wird für Kultuszwecke gemacht; Kultuszwecke bilden einen Steuerbefreiungsgrund sui generis (Känzig, Wehrsteuer, N 13 zu Art. 16; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Bd. I, N 41 zu § 16; Weisung der Eidg. Steuerverwaltung zur Auslegung des Art. 16 Ziff. 3 WStB, in: ASA 12 S. 265). Nach der erwähnten Weisung der Eidg. Steuerverwaltung ist der Begriff des Kultus an die Anlehnung dieses Begriffs im schweizerischen Staatsrecht eng auszulegen. Danach sind Kultusaufgaben der Unterhalt von Gotteshäusern, die Ausbildung der Pfarrer und die Fürsorge für die Geistlichen usw.; es sind Zwecke des Gottesdienstes, nicht aber die Armen- oder Krankenfürsorge und die Veranstaltung von religiösen Vorträgen (ASA 12 S. 265; Fleiner/Giacometti, Schweiz. Bundesstaats-

recht, S. 335). In restriktiver Auslegung von § 3 Ziff. 4 alt ZH-StG, welche Bestimmung "die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter" von der Besteuerung befreite, hat E. Klaus abgeleitet, "dass in Ziff. 4 das 'Kirchengut', 'Schulgut', 'Armengut' der Gemeinden gemeint ist, wie es neben dem 'Gemeindegut' in den Gemeinderechnungen erscheint" (E. Klaus, in: ZBl 1920/1921, S. 219). Nach E. Klaus war es ausgeschlossen, dass privatrechliche kirchliche Organisationen von der Steuerpflicht suspendiert werden könnten. Nach der gegenteiligen Auffassung der Autoren Reimann/Zuppinger/Schärrer anerkannte das zürcherische Recht allerdings seit jeher die Steuerfreiheit der für Kirchenzwecke bestimmten Güter, was ermöglichte, alle, auch jene auf dem Boden des Privatrechts stehenden Kirchen und die Sekten von der Besteuerung auszunehmen. Der Ausdruck "Kultuszwecke" in § 16 lit. d StG (neu ZH-StG) entspricht sinngemäss dem früheren Begriff des Kirchenzwecks. Befreit sind nicht nur die Institutionen, die sich der Ausübung des Gottesdienstes im engeren Sinne widmen, sondern allgemein alle juristischen Personen mit dem Zwecke der Pflege des gemeinsamen Glaubensbekenntnisses in Lehre und Kult (Egger, N 20 zu Art. 59 ZGB; RB 1955 Nr. 5), und zwar gleichgültig welcher Konfession (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 36 zu § 16). Die basler Praxis versteht unter religiöse Zwecke verfolgenden Körperschaften solche, die die Lehre, Ausübung und Verbreitung einer religiösen Richtung zum Ziele haben. In Betracht fallen vor allem die Hauptkonfessionen, unbekümmert darum, ob sie privat- oder öffentlich-rechtlich organisiert sind, ebenso besondere Richtungen und Sekten innerhalb dieser Konfessionen (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 62). Das Verwaltungsgericht Zürich, das Kultus- den religiösen Zwecken gleichsetzt, sieht in der Meditation und dem Gebet Kultuscharakter. "Vorträge und persönliche Aussprachen können insofern Kultuszwecken dienen, als sie einen religiösen Glauben erneuern und fördern wollen" (RB 1972 Nr. 25).

Der F. Laienorden, eine der katholischen Kirche angegliedert-

te religiöse Gemeinschaft, mit dem Zweck der Verwirklichung einer zeugniskräftigen evangelischen Lebensweise in der Begegnung mit der Welt, der religiösen Bildung der Tertiaren, der Gründung und Führung gemeinsamer Werke des Apostolates und der Caritas und der Förderung bestehender Institutionen des Dritten Ordens, kann, in Anlehnung an die Praxis anderer Kantone ohne weiteres als Kultuszwecke verfolgender Verein im Sinne des Gesetzes anerkannt werden. Die Steuerbefreiung wird gemäss der gesetzlichen Umschreibung jedoch nur gewährt, für das Vermögen und Einkommen, das unmittelbar Kultus- und Unterrichtszwecken dient. Als Vermögen gelten die einzelnen Sachen und Rechte, die sog. Aktiven des Vereins (Känzig, Wehrsteuer, N 16 zu Art. 16). Sodann ist unter dem Einkommen das rohe Einkommen zu verstehen, d.h. die einzelnen Einkünfte der juristischen Person (Känzig, a.a.O., N 17 zu Art. 16). Die unmittelbare, ausschliessliche Verwendung des Einkommens für religiöse Zwecke müsste darin liegen, dass die Mitgliederbeiträge, die Einkünfte aus dem Beherbergungsbetrieb und die Erträge aus Fondsvermögen direkt für den steuerbegünstigten Zweck ausgegeben werden. Ein Vermögensobjekt dient dann unmittelbar einem steuerbefreiten Zweck, wenn es diesem mit seinem Gebrauchswert dient (z.B. Schulhäuser, Spitäler). Ein mittelbares Dienen liegt demgegenüber dann vor, wenn der Ertrag des Vermögensobjektes, z.B. die aus einer Liegenschaft gezogenen Mietzinse für den steuerlich privilegierten Zweck verwendet werden (Irene Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, N 150 zu Art. 23). Nach der Darstellung des Beschwerdeführers beherbergt das Bildungszentrum nebst den Unterkunfts-, Aufenthalts- und Verpflegungseinrichtungen auch eine Kapelle, einen Kreuzgang, einen Meditationsraum und Schulungsräume. Das Haus werde unter geistlicher Leitung geführt und von Ordensschwestern bewirtschaftet. Die Hausgemeinschaft pflege zusammen mit Mitgliedern des F. Laienordens und Gästen Liturgie, Stundengebet und Meditation. In erster Linie veranstalte oder beherberge das Haus religiöse Kurse und Tagungen wie Exerzitien, Einkehrtage,

Schulungstage und Besinnungstage mit eigenen Mitgliedern, religiösen Vereinen und Pfarreigruppen. Soweit speziell für religiöse Zwecke dienende Einrichtungen und Anlagen wie Hauskapelle und Meditationsraum im Haus untergebracht sind, kann dieses zweckgebundene, unmittelbar Kultuszwecken dienende Vermögen von der Besteuerung ausgenommen werden. Inwieweit auch die Unterkunftseinrichtungen unter die Ausnahme von der Steuerpflicht fallen, hängt weitgehend von deren Notwendigkeit und Frequentierung für steuerbegünstigte Zwecke ab. Da der Beschwerdeführer nebst den Kultuszwecken den Steuerbefreiungsgrund "Unterrichtszwecke" und subsidiär den allgemeinen Steuerbefreiungsgrund der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit" anruft, ist es angezeigt, vorerst zu prüfen, ob er die genannten Steuerausnahmegründe zu Recht ins Feld führt, um dann abschliessend zu beurteilen, in welchem Ausmass dem Beschwerdeführer die Steuerbefreiung zugebilligt werden kann.

8. Die Voraussetzung der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit" muss auch für die gesetzlich beispielsweise aufgeführten Sonderzwecke wie Unterricht und Fürsorge erfüllt sein (Känzig, Wehrsteuer, N 13 zu Art. 16; Masshardt, a.a.O., N 9 zu Art. 16). Gemeinnützigkeit wird nach ständiger Praxis nur dann angenommen, wenn einerseits der Erwerbs- oder Selbsthilfezweck fehlt, und anderseits aber auch zur Förderung der allgemeinen Wohlfahrt erhebliche eigene Opfer erbracht werden. Das Hauptgewicht liegt beim Erfordernis, dass die von der Körperschaft verfolgten Interessen rein altruistischer Art sein müssen, d.h. ihre Tätigkeit muss ausschliesslich im Interesse der Allgemeinheit liegen und niemals in demjenigen der Körperschaft oder deren Mitglieder. Seitens der Körperschaft muss es sich um eine uneigennützige Wirksamkeit handeln, m.a.W. es müssen für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck Opfer erbracht werden. Entscheidend für die Beurteilung des Vorliegens der verschiedenen Voraussetzungen sind die Statuten und die tatsächlichen Verhältnisse (Känzig, Wehrsteuer, N 12 ff zu Art. 16; Masshardt, a.a.O., N 8 ff zu Art. 16; MBVR 66 Nr. 10 mit Verweisungen). In etwa die gleichen Voraussetzungen, die vereinigt erfüllt

sein müssen, werden nach dem zürcherischen Steuergesetz verlangt. Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst folgende Ansprüche:

- Eine Forderung der öffentlichen Wohlfahrt durch eine der Allgemeinheit dienende Tätigkeit,
- Das Erbringen von Opfern zugunsten Dritter durch erhebliche Leistungen personeller oder finanzieller Art,
- Ein offener Destinatärkreis,
- Ein gegenwärtig gemeinnütziger Dienst,
- Eine dauernde gemeinnützige Bindung (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 48 ff zu § 16 StG).

Ausschliesslich gemeinnützig heisst, dass die uneigennützige Zielsetzung klar und eindeutig zutage treten muss und den alleinigen Daseinszweck der Körperschaft bildet. Sind eigennützige und uneigennützige Betätigungen mehr oder weniger stark miteinander verwischt, so muss wie den gemischten und verschwommenen Institutionen aller Art die Steuerbefreiung versagt bleiben (Gygax, Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Wehrsteuerrecht, in: StR 1961 S. 89/99).

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Betätigung im Interesse der Allgemeinheit werde dadurch bekundet, dass das Haus seine Einrichtungen zu sehr günstigen Konditionen und Preisen karitativen Zwecken, der Familienhilfe, der Jugendhilfe und der Unterstützung rat- und besinnungssuchender Einzelpersonen zur Verfügung stelle und damit in verschiedener Hinsicht das Gemeinwesen entlaste. Auch würden erhebliche finanzielle und personelle Opfer erbracht durch zahlreiche Spenden, die ausschliesslich den Zwecken des Hauses gutgeschrieben würden und durch teilweise völlig unentgeltliche Arbeitsleistungen im Hause und zum restlichen Teil unter Verzicht auf marktübliche Löhne.

In der Tat zeigen die vorgelegten Abschlüsse, dass Spendengelder in erheblichem Ausmass eingehen. Auch bewegen sich

danach die ausbezahlten Löhne in sehr bescheidenem Rahmen, was nur dadurch erklärt werden kann, dass einige Mitarbeiter auf jegliche Besoldung verzichten und andere wiederum sich mit einem minimalen Entgelt zufrieden geben. Trotz dieser die Gemeinnützigkeit stützenden Elemente fragt sich, ob die Tätigkeit im Haus als eine der Allgemeinheit dienende zu qualifizieren ist und die Förderung der öffentlichen Wohlfahrt beinhaltet. E. Klaus zählt die Körperschaften mit religiösen Zwecken nicht zu den juristischen Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Zur Begründung führt er an, der religiöse Zweck werde vor allem im Interesse der Mitglieder der juristischen Person und vielleicht noch in dem von Glaubensgenossen verfolgt. Er gehe vielmehr dahin, den Mitgliedern zu ermöglichen, ihren Glauben zu leben, wie es ihrem Bedürfnis entspreche. Ein Opfer zugunsten Dritter sei nicht der Zweck dieser juristischen Personen (E. Klaus, Steuerpflicht juristischer Personen mit religiösen Zwecken, in: ZBl 1921 S. 218). An anderer Stelle führt der gleiche Autor aus, die Konsequenz verbiete es, juristischen Personen, die neben religiösen Zwecken karitative verfolgten, um der letzteren Willen als gemeinnützig zu betrachten. Dass karitative Zwecke religiöser Korporationen gemeinnützig seien, könne schon deshalb nicht anerkannt werden, weil die Caritas religiöser juristischer Personen zumindest vorzugsweise unter ihren Angehörigen ausgeübt werde oder von ihnen benutzt werde. Ausserdem diene sie als Mittel zur Erhaltung und Vermehrung des Bestandes der Angehörigen der Religion, Konfession oder Sekte. Sie fördere damit die Zwecke der eigenen Organisation (E. Klaus, Befreiung juristischer Personen von der Steuerpflicht, in ZBl 1921, S. 202). Diese für jene Zeit wohl typische zurückhaltende Einstellung gegenüber den karitativen Absichten der religiösen Vereinigungen kann auf die heutigen Verhältnisse keineswegs übertragen werden. Die Kirchen üben heutzutage in verschiedenster Hinsicht karitative Tätigkeiten aus, beispielsweise durch die Hilfswerke der Landeskirchen.

Im vorliegenden Fall ist die Caritas insofern von Bedeutung, als die Statuten des F. Laienordens als alleinige Zweckbestimmung, die die Förderung der öffentlichen Wohlfahrt zum Inhalt haben könnte, lautet:

"Zweck des Verbandes ist die Zusammenarbeit der Drittordensgemeinden und Tertiaren,
- in der Gründung und Führung gemeinsamer Werke des Apostolates und der Caritas."

Inwiefern der Beschwerdeführer bis anhin ausschliesslich gemeinnützig im karitativen Sinne tätig war, wird von ihm nicht dargetan. Wohl wird geltend gemacht, das Haus stehe der Familienhilfe, der Jugendhilfe und der Unterstützung rat- und besinnungssuchender Einzelpersonen zur Verfügung, was karitatives Tätigsein bedeute (Beschwerde S. 6). Es wird dabei jedoch ausser acht gelassen, dass der Pensionspreis auch für diese Personenkategorien sich im üblichen Rahmen hält (Nichterwerbstätige zahlen die Hälfte) und was besonders ins Gewicht fällt, dass von einer ausschliesslichen gemeinnützigen Tätigkeit nicht die Rede sein kann; weder die Einkünfte noch das Vermögen des Hauses werden ausschliesslich in den gemeinnützigen Dienst gestellt. Verlangt wird insbesondere auch ein gegenwärtiger gemeinnütziger Dienst (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 54 zu § 16 StG). So genügt die statutarische Zwecksetzung allein nicht zur Steuerbefreiung. Ein Kapital beispielsweise, das an den Zins gelegt wird, kann nicht gemeinnützig wirken (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 54 zu § 16). Ein Blick in die Rechnungen des Hauses zeigt, dass in den Jahren 1971 und 1972 Aktivzinsen von Fr. 9 430.15 und Fr. 14 684.08 verbucht werden konnten (Rechnung Baufonds). Die Abschlüsse der folgenden Jahre weisen folgende Aktivzinsenbeträge auf:

1973/74: Fr. 19 897.10
1974/75: Fr. 28 360.35
1975/76: Fr. 39 740.20

1976/77: Fr. 38 954.60
1977/78: Fr. 15 572.70

In diesen Beträgen sind teilweise Fondserträge enthalten, zum Teil auch nicht. Der Rückgang der Aktivzinsen im Jahr 1977/78 erklärt sich damit, dass unter dem Konto "Fertigbau" ein Aufwand von Fr. 1 433 947.55 der Betriebsrechnung 76/77 belastet und dadurch das ertragbringende Eigenkapital verringert wurde.

Muss die Gemeinnützigkeit allein wegen des Fehlens eines gegenwärtigen gemeinnützigen Dienstes verneint werden, so braucht hier nicht auf die weiteren Gesichtspunkte der Gemeinnützigkeit eingegangen werden. Es sei lediglich erwähnt, dass die Elemente der Ausschliesslichkeit der Gemeinnützigkeit, der statutarischen Festhaltung des gemeinnützigen Zwecks sowie der dauernden Bindung an gemeinnützige Zwecke beim Haus nicht zum vornherein gegeben sind. Insbesondere kann der angeführte Steuerbefreiungsgrund der Verfolgung von Unterrichtszwecken aus den eben angeführten Gründen (ausschliessliche Gemeinnützigkeit wird auch beim Unterrichtszweck erfordert) und vor allem deshalb, weil dieser Steuerausschlussgrund nur Schulorganisationen, die weder Erwerbszwecke noch Selbsthilfezwecke verfolgen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 43 zu § 16 StG), im Auge hat, nicht verfangen. Dass im Haus eine Schulorganisation aufgebaut wurde, wird weder behauptet noch ist nach den Darstellungen des Beschwerdeführers auf eine solche Schulorganisation zu schliessen. Soweit im Haus Eigenkurse durchgeführt werden, werden sie vom Befreiungsgrund der Kultuszwecke erfasst. Die Zurverfügungstellung der Anlagen an Dritte zu Ferienzwecken und für die Durchführung von Kursen und Kaderschulungen erfolgt lediglich im Rahmen der freistehenden Kapazität und dient in erster Linie dazu, das Haus finanziell mitzutragen (vgl. Jahresbericht 1974 S. 4). Die angeführten Kurse könnten ebensogut anderswo, wie beispielsweise in Hotels oder sonstigen Zentren, abgehalten werden, wobei dann allerdings gegebenenfalls mit

höheren Kurskosten zu rechnen wäre. Unter dem Gesichtswinkel der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit hat sich jedoch gezeigt, dass die dafür notwendigen Erfordernisse beim Betrieb des Hauses nicht vereint erfüllt sind, was dazu führen muss, dass eine Steuerbefreiung allein aus Gründen der Verfolgung von Kultuszwecken in Frage steht.

9. Kann dem Bildungszentrum, soweit es unmittelbar Kultuszwecken dient, Steuerfreiheit gewährt werden, bleibt zu prüfen, in welchem Verhältnis das Vermögen und Einkommen, das Kultuszwecken dient, zu den übrigen nicht steuerprivilegierten Tätigkeiten des Hauses steht.

Eine praktikable und den tatsächlichen Gegebenheiten am besten Rechnung tragende Ausscheidungshilfe bieten die Zahlen der Hausbelegung für Eigenkurse und Gastkurse. Es darf davon ausgegangen werden, dass die Eigenkurse und die Gastkurse mit Leitung des F. Laienordens unmittelbar Kultus- oder religiösen Zwecken dienen. Soweit das Haus ausschliesslich mit solchen Kursen religiösen Charakter belegt ist, kann auch ohne weiteres Steuerfreiheit gewährt werden.

Im Jahresbericht des Bildungszentrums 1974 wird auf S. 23 eine Statistik wiedergegeben, in der das Verhältnis der verschiedenen Kurse zueinander aufgeführt wird. Die Anzahl der durchgeführten Eigenkurse und der Kurse mit ordenseigenen Leitern verhielt sich im Jahr 1974 im Rahmen von 27 % gegeüber rund 73 % an Fremdkursen. Nimmt man die Verhältniszahlen der Teilenhmer, der Kurstage und der Uebernachtungen, so schwanken die Zahlen bei den Eigenkursen und Kursen mit eigenen Leitern zwischen 24 % und 29 %; bei den Gastkursen variieren die Werte dementsprechend zwischen 71 % und 76 %. In diesen Prozentzahlen sind nicht enthalten die Feriengäste und die Lagerteilnehmer, welche zusammen 2'401 Personen umfassen. Nimmt man die Zahlen der Uebernachtungen als Massstab der Ausscheidung (vgl. Aufstellung S. 24 des Jahresberichts 1974), so ergibt sich im Laufe der Jahre 1968-1974

eine stark rückläufige Tendenz bei den Feriengästen; bei den Lagern schwankt die Belegungszahl um 1'500. Die Uebernachtungszahlen der Kursteilnehmer sind demgegenüber im Steigen begriffen, wurde doch in diesem Zeitraum eine Steigerung der Frequenz von 5'006 Uebernachtungen im Jahr 1968 auf 12'796 im Jahre 1974 erreicht. Verfolgt man diese Zahlen bis in die vergangenen Jahre zurück, so ergibt sich folgendes Bild:

1975:	10 721	Uebernachtungen Kurse
	1 323	Kurgäste
	861	Lager
1976:	9 915	Uebernachtungen Kurse
	1 479	Kurgäste
	677	Lager
1977:	9 627	Uebernachtungen Kurse
	1 310	Kurgäste
	1 202	Lager
1978:	16 059	Uebernachtungen Kurse
	1 585	Kurgäste
	988	Lager

Zählt man die Belegung durch Feriengäste und Kursteilnehmer zusammen, resultiert eine Gesamtauslastung des Hauses zwischen 1970 und 1977 von rund 50 % bis 65 % (98 % 1978). Das Lager, das offenbar Jugendvereinen zur Verfügung gestellt wird, kann, da dabei sowohl Fürsorge- und Bildungs- als auch religiöse Zweckverfolgung im Vordergrund stehen, bei der Ermittlung des Umfangs der Steuerbefreiung ausser acht gelassen werden.

Dagegen ist bei der Verhältniszahl Fremdkurse/Eigenkurse die Zahl der Feriengäste mitzuberücksichtigen. Muss in der hier massgebenden Periode von abgerundet 1'500 Kurgästen pro Jahr ausgegangen werden, wobei mit dieser Zahl die Folgejahre in billiger Weise mitberücksichtigt wurden, erhöht sich die Zahl der Fremdbelegung des Hauses (Uebernachtungen)

im Jahre 1974 von 9'158 um 1'500 auf 10'658 Personen. Dieser Drittbelegungsziffer steht die Zahl der Belegung zu eigenen Zwecken mit 3'638 Personen gegenüber, was eine Auslastung für Eigenzwecke von rund 25.5 % ergibt. Nimmt man zu Gunsten des Beschwerdeführers an, dass in der verbleibenden Drittbelegungsziffer von 75 % auch bei ca. einem Drittel der Fremdkurse die Verfolgung von Kultuszwecken im Vordergrund stehen dürfte, und wird weiter bedacht, dass die Verhältniszahl der Fremdkurse/Eigenkurse aus dem Jahre 1974 Schwankungen unterworfen ist, erachtet es das Verwaltungsgericht als angemessen, wenn das Einkommen (Ertrag) und das Vermögen des Hauses zur Hälfte von den Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern befreit wird. Da sich die Steuerbefreiung ausschliesslich auf den Ausnahmetatbestand der Verfolgung von Kultuszwecken stützt, ist der Beschwerdeführer auch bei der Wehrsteuer, gestützt auf Art. 16 Ziff. 3 WStB, im gleichen Umfang von der Steuerpflicht zu befreien.

10. Die Kosten für den Erlass eines Entscheides werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegt sie nur teilweise, werden die Kosten auf die Parteien anteilsmässig verteilt (§ 72 Abs. 2 VRP). Der Beschwerdeführer ist mit seinem Antrag teilweise, nämlich zur Hälfte, durchgedrungen. Es ist ihm deshalb nur die Hälfte der Verfahrenskosten zu überbinden. Die andere Hälfte hat der Staat auf sich zu nehmen. Gleich ist es mit den Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu halten. Eine Parteientschädigung wird keine zugesprochen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, indem das Vermögen und Einkommen, das dem Bildungszentrum dient, zur Hälfte von der Steuerpflicht befreit wird. Die Vorinstanzen werden verhalten, in diesem Sinne eine Neueinschätzung vorzunehmen.

2. Die Voraussetzung der Steuerbefreiung kann von den Veranlagungsinstanzen in den folgenden Steuerjahren regelmässig überprüft werden. Auf Verlangen sind der Kantonalen Steuerverwaltung Jahresbericht und Jahresrechnung einzureichen und weitere Aufschlüsse zu erteilen.

3. (Kosten)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Anmerkungen:

Entgegen den verwaltungsgerichtlichen Ausführungen bestätigte das Bundesgericht in seinem Urteil vom 28.3.1973 (StR 1973 S. 531 ff) nicht, eine getrennte Rechnungslegung sei nicht erforderlich, wenn ein Steuersubjekt gleichzeitig steuerbefreite und nicht steuerbefreite Zwecke verfolge. Erstens ging es im zitierten Bundesgerichtsentscheid um eine reine Willkürprüfung und zweitens bildete die Frage, ob eine teilweise Steuerbefreiung bei gemischten Zwecken ohne getrennte Rechnungsführung zulässig ist, gar nicht Gegenstand jener staatsrechtlichen Beschwerde (zu der nur die Pflichtige, nicht aber der Staat legitimiert ist); die Pflichtige rügte nicht, dass sie trotz fehlender getrennter Rechnungsführung eine teilweise Steuerbefreiung bekam; vielmehr beanspruchte sie eine umfangreichere Steuerbefreiung.

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 26. Juni 1985 i.S. W. AG (StKE 345-346/84)

Bemessungsregeln; Gegenwartsbemessung bei Neueintritt in die Steuerpflicht einer juristischen Person (Art. 58 BdBSt; § 4 lit. d StG; § 8 Abs. 3 StG, Ziff. 46 lit. a DA, 39 DA

Sachverhalt:

A) Die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer schätzten mit Verfügungen vom 30.3.1984 und 16.4.1984 (versandt am 16.4.84) die Pflichtige für die Steuerperiode 1979/80 (Bezugszeitraum 27.6.1980 bis 31.12.1980) und die Folgeperiode 1981/82 mit einem steuerbaren Reinertrag von je Fr. 63 000.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 50 000.-- (1979/80) bzw. Fr. 82 000.-- (1981/82) ein.

B) Dagegen liess die W. AG mit Eingabe des Steuervertreters vom 25.4.1984 innert Frist Einsprache erheben und beantragen, der steuerbare Ertrag sei auf Fr. 12 000.-- und das steuerbare Kapital auf Fr. 50 000.-- festzusetzen.

Erwägungen:

1. Die Einsprecherin vertritt die Auffassung, der erste Jahresabschluss vom 31.12.1980, welcher lediglich 184 Tage umfasse, sei nicht repräsentativ, weshalb den angefochtenen Steuerveranlagungen auch der Jahresabschluss 1981 zugrunde zu legen sei.

1.1. Die W. AG wurde am 27.6.1980 (Eintrag ins Handelsregister) gegründet und unterliegt seitdem der subjektiven Steuerpflicht (§ 4 lit. d StG; Art. 3 Ziff. 2 BdBSt;

Steinmann, Bemessungszeitraum bei Gegenwartsbesteuerung, in: ASA 48, 527). Treten die Voraussetzungen der Steuerpflicht erst in der Veranlagungsperiode ein, so ist der Steuer gemäss § 8 Abs. 3 StG das nach Eintritt der Voraussetzungen erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen. Der schwyzerische Gesetzgeber hat damit im Gegensatz zu Art. 58 BdBSt für juristische Personen keine Sonderregelung getroffen. Dass in Fällen des Eintritts in die Steuerpflicht während der Veranlagungsperiode der erste Jahresabschluss als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, wird indes kantonal durch die Dienstanleitung präzisiert: Gemäss Ziff. 46 lit. a DA hat die Veranlagungsbehörde analog zur Bundessteuer auf das erste Geschäftsergebnis abzustellen und dasselbe auf ein Jahr umzurechnen (DA 39).

1.2. Nicht durchzudringen vermag die Einsprecherin mit ihrem Einwand, das für beide Veranlagungen als Bemessungsgrundlage dienende unterjährige Geschäftsjahr (1980) sei nicht repräsentativ. Das Bundesgericht hat 6 Monate umfassende Geschäftsabschlüsse wiederholt als taugliche Bemessungsgrundlagen anerkannt, und zwar auch dann, wenn der Reinertrag des zweiten Geschäftsjahres massiv unter jenem des ersten Geschäftsjahres liegt (BGE vom 16.10.1959 in: ASA 22, 255 E. 7; BGE vom 24.1.1977 in: ASA 46, 258).

Nachdem vom Grundsatz auszugehen ist, dass der Bemessungszeitraum zur Ermittlung der Steuerfaktoren in aller Regel nicht über das Ende der betreffenden Veranlagungsperiode auszudehnen ist, da der Ertrag der Veranlagungsperiode auch stets das Steuerobjekt bildet, besteht im konkreten Fall kein Anlass, von einer konstanten - für den Steuerpflichtigen überdies meist vorteilhaften - Praxis abzuweichen (vgl. Steinmann, a.a.O., S. 519).

1.3. Anzufügen bleibt zudem, dass die Einsprecherin selbst die Steuererklärung 1981/82 lediglich nach Massgabe des unterjährigen Jahresabschlusses 1980 ausfüllte. Sie hat

damit die ständige Praxis der Veranlagungsbehörden - die, wie dargelegt, gestützt auf Rechtsprechung und Dienstanleitung für beide Perioden auf den ersten Geschäftsabschluss abstellen - implizite anerkannt. Wenn die Steuervertreterin erstmals mit der Einsprache den Abschluss für das zweite Geschäftsjahr 1981 ins Recht legt, muss sie sich den Vorwurf widersprüchlichen Verhaltens gefallen lassen. Es kann nicht angehen, die ursprünglichen Selbstangaben bei verbessertem Geschäftsgang beizubehalten, im Falle eines ungünstigeren Geschäftsabschlusses indes das Veranlagungsverfahren vor den Einspracheinstanzen quasi neu aufzurollen.

1.4. Nachdem die Einsprecherin im übrigen die im Rahmen der Veranlagung erfolgten und mit Schreiben vom 28.3.84 ausführlich begründeten Aufrechnungen (Korrektur Warenlager, Abzug Steuerrückstellung) nicht anficht, ist die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1979/80 im Sinne vorstehender Erwägungen vollumfänglich abzuweisen.

2. (Kosten)

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtenen Veranlagungsverfügungen werden bestätigt.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Eine gegen diesen Entscheid eingereichte Beschwerde wies das Verwaltungsgericht materiell mit Entscheid vom 11.12.85 ab; nicht rechtskräftig.)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 21. Mai 1985 i.S. D. (StKE 228/85)

Liegenschaftenunterhalt (Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt; § 22 Abs. 1 lit. e StG; § 32 f VVStG)

Sachverhalt:

A) D. wurde von der Kantonalen Steuerverwaltung und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1983/84 bei den kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 60 400.-- sowie bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 71 900.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde mit Fr. 28 000.-- eingeschätzt.

B) Gegen die Veranlagungsverfügung vom 14.2.1985 (versandt am 28.2.1985) liess D. mit Eingabe seiner Steuervertreterin vom 22.3.1985 fristgerecht Einsprache erheben. Damit wird beantragt, zusätzlich zu den im Rahmen der Einschätzung bewilligten Liegenschaftsunterhaltskosten seien weitere Aufwendungen im Betrage von Fr. 6 562.-- zum Abzug zuzulassen.

Erwägungen:

1. Die Kosten des Unterhalts von Grundstücken und Gebäuden können kantonal als auch bei der direkten Bundessteuer vom Roheinkommen abgesetzt werden (§ 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt). Die zulässigen Abzüge für den Unterhalt berechnen sich entweder aufgrund der tatsächlichen Aufwendungen während der Berechnungsperiode oder nach Massgabe eines Pauschalabzuges von 15 % bzw. 25 % des deklarierten Bruttomietwertes (§§ 32 Abs. 2 und 33 VVStG; Richt-

linien der Eidg. Steuerverwaltung für den Abzug von Liegenschaftskosten vom 31.10.1967, vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 56 zu Art. 22 Abs. 1). Nachdem sich der Einsprecher unbestritten für die Geltendmachung der effektiven Aufwendungen entschieden hat, gilt es lediglich die von der Steuervertreterin beanstandete Kürzung der Liegenschaftsunterhaltskosten durch die Veranlagungsbehörden zu prüfen.

2. Umstritten ist vorliegend, ob die Auslagen für die Beseitigung eines angeblich sanierungsbedürftigen Schwimmbassins sowie diejenigen für die Erstellung eines Gartenzierweihers abziehbare Kosten für Liegenschaftsunterhalt darstellen.

2.1. Die Unterhaltskosten sind abzugrenzen einerseits von den wertvermehrenden Aufwendungen und anderseits von den Lebenshaltungskosten. Aufwendungen können dann als Unterhaltskosten angesehen werden, wenn sie eine Liegenschaft in dem Zustande erhalten, in welchem sie sich im Zeitpunkt des steuerrechtlich massgebenden Erwerbs befand; es muss sich also um werterhaltende Aufwendungen handeln. Aufwendungen, die eine Wertsteigerung der Liegenschaft gegenüber dem steuerrechtlich massgebenden Anfangswert mit sich bringen, sind wertvermehrend und gehören zu den Anlagekosten der Liegenschaft. Aufwand hingegen, welcher durch die Lebenshaltung des Steuerpflichtigen bedingt ist, kann beim Bewohner einer Hausliegenschaft gleich wie bei jedem andern Steuerpflichtigen auch nicht zum Abzug zugelassen werden (KRK-SO 1972, Nr. 11).

2.2. Zum werterhaltenen Aufwand wären insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Modernisierungen von Liegenschaftseinrichtungen und die Ausgaben für reine Ersatzbeschaffungen zu zählen (Känzig, Wehrsteuer, N 163 zu Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt). Vorliegend ist das Gartenschwimmbad des Einsprechers weder repariert noch modernisiert worden; der Abbruch der ursprünglichen Badeanlage - verbunden

mit einer Terrainauffüllung und dem Einbau eines kleinen Gartenzierweihers - lässt sich ebensowenig als Ersatzbeschaffung bezeichnen, weil eine solche die Auswechslung der bisherigen gegen eine zumindest zweckidentische Anlage voraussetzte. Der Abbruch des Swimmingpools und die Errichtung des Zierweihers hatte indes eine vollständige Umgestaltung der Funktion einer Liegenschaftseinrichtung zur Folge. Derartige Aufwendungen eines Grundeigentümers für Neuanlagen sind klarerweise wertvermehrend, weil sich die Abzugsfähigkeit nach dem Wertkriterium richtet und Neuerrichtungen stets einen Mehrwert zur Folge haben (DA Ziff. 174 lit. a). Für die Qualifikation der erwachsenen Kosten als wertvermehrender Aufwand spricht überdies, dass die Aufhebung des Gartenbads mit einer erheblichen Verminderung der Betriebskosten einherging (Känzig, a.a.O., N 164; Gygax, Schweiz. Steuerlexikon, Rz. 411).

2.3. Anzumerken bleibt, dass auch im Falle einer Reparatur des angeblich defekten Schwimmbades die entsprechenden Aufwendungen nicht zu Abzügen berechtigt hätten; nachdem der Einsprecher die Liegenschaft am 16.10.1978 von seinem Vater erwarb, müsste nämlich mit Verweis auf die sogenannte "Dumont"-Praxis angenommen werden, dass die ungenügende Instandhaltung des Schwimmbads bei der Festsetzung des Kaufpreises der Liegenschaft Berücksichtigung fand. Die in den ersten Jahren nach dem Erwerb vorgenommenen Renovationen verursachten deshalb keine abzugsfähigen Instandhaltungskosten, soweit die geltend gemachte Abnützung nicht ausschliesslich auf den Zeitraum seit dem Erwerb zurückzuführen wäre (Känzig, a.a.O., N 165; VGE 334/82 vom 21.9.82, in: StPS 1/83, 12 ff).

3. (Kosten)

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(nicht rechtskräftig) -

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 3. Oktober 1985 i.S. R. AG (StKE 589/84)

Buchführung und Bilanzrecht; verdeckte Gewinnausschüttung
(§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

A) Die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer schätzten die R. AG für die Steuerperiode 1983/84 gemäss Verfügung vom 16.5.1984 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 30 100.-- ein.

B) Gegen diese Veranlagungsverfügung (Versanddatum: 30.5.1984) liess die Pflichtige am 29.6.1984 Einsprache erheben. Diese richtet sich gegen die Aufrechnung von pauschalen Spesenvergütungen in der Höhe von Fr. 10 000.-- pro Jahr. Die Einsprecherin beantragt die Veranlagung nach Selbstangaben.

Erwägungen:

1. Der Gewinn- und Verlustrechnung einer juristischen Person werden belastete, geschäftsmässig jedoch nicht begründete Aufwendungen zur Ermittlung des steuerbaren Reinertrags hinzugerechnet (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt; Känzig, Wehrsteuer, N 49 zu Art. 49; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 18 ff zu Art. 49). Geschäftsmässig nicht notwendige Aufwendungen stellen u.a. übersetzte bzw. nicht ausgewiesene Spesenvergütungen dar.

Werden solche Leistungen an einen Gesellschafter ausgerichtet, ist regelmässig eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben. Als verdeckte Gewinnausschüttung gilt jede Gewinn-

verteilung einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, die in der Geschäftsbuchhaltung nicht als solche ausgewiesen, sondern durch Buchungen verdeckt ist, die diese geldwerten Leistungen entweder überhaupt nicht oder in einem sachlich unrichtigen Licht erscheinen lassen (vgl. Känzig, a.a.O., N 53 ff und N 80 zu Art. 49).

2. Die Pflichtige hat die geschäftsmässige Begründetheit ihrer Aufwendungen zu beweisen oder zumindest glaubwürdig darzutun (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 34 zu § 75 StG). Handelt es sich bei den Aufwendungen um Spesenentschädigungen an einen Gesellschafter, so sind die Anforderungen an den Nachweis konsequenterweise jenen anzugleichen, welche auch für den Gesellschafter selbst Gültigkeit besitzen. Danach gelten pauschale Spesenentschädigungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (d.h. beim Gesellschafter als Vermögensertrag), sofern deren Aufwandcharakter nicht einwandfrei nachgewiesen ist (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 17 zu § 19). Zum Nachweis gehört in erster Linie eine Aufstellung über die tatsächlichen Auslagen des Spesenbezügers, welche auf einer fortlaufend geführten Aufzeichnung beruhen muss. Die Belege hiezu müssen bereitliegen (Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 50).

3. Die Einsprecherin richtete ihrem einzigen Verwaltungsrat in den Jahren 1981 und 1982 je Fr. 5 000.-- an Verwaltungsratshonorar und Fr. 10 000.-- an pauschalen Spesenentschädigungen aus. Ihren Aussagen zufolge hielt sich der Verwaltungsrat häufig in X. auf, wo er Geschäftsleitungsfunktionen übernahm (Organisation, Administration, Investitionsentscheidungen, Propagandatätigkeit usw.). Zudem soll er die Ausführung von Reparatur- und Unterhaltsarbeiten überwacht haben. Die Spesen fielen gemäss Einsprecherin vor allem in Form von Fahrtkosten, Telefon- und Kundenspesen an. Da der Verwaltungsrat jedoch weder Spesensammlungen anlegte noch sonstige Aufzeichnungen führte, welche genauen Aufschluss

über die Unkosten liefern würden, vermag die Pflichtige den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit ihrer Spesenentschädigungen nicht rechtsgenüglich zu führen. Die entsprechenden Ausführungen bleiben somit letztlich unbelegte Behauptungen. Die "Spesenversion" der Steuervertreterin überzeugt aber auch deshalb nicht, weil sie anlässlich einer mündlichen Anhörung vom 29.3.1985 selbst davon Abstand nahm, indem sie beantragte, es seien die "Spesenentschädigungen" als Lohn zu betrachten.

4. Sind Steuererklärung, Bilanz- und Erfolgsrechnung einmal der Veranlagungsbehörde eingereicht worden, so muss sich die Steuerpflichtige bei ihren Angaben behaften lassen. Vorbehalten bleiben lediglich Berichtigungen, die wegen Handelsrechtswidrigkeit erforderlich sind. Die steuerpflichtige juristische Person könnte sich der Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen nicht etwa unter dem Vorwand entziehen, die entsprechende Zuwendung habe Lohncharakter und hätte deshalb dem Lohnkonto belastet werden müssen, da der Grundsatz der buchmässigen Behaftung Rechnungsänderungen nur in den erwähnten Ausnahmefällen zulässt (StPS 1/84, 13; 3/85, 140 II; ASA 37, 145, AGVE 1967, 278; Känzig, a.a.O., N 33 zu Art. 49 Abs. 1 lit. a).

Die Pflichtige vertritt die Ansicht, dass Gesamtbezüge des Verwaltungsrates auch geschäftsmässig begründet gewesen wären, welche ein Mehrfaches der ausgezahlten Summe ausmachen. Selbst wenn die jährlichen Zahlungen von Fr. 15 000.-- unter dem Titel "Verwaltungsratshonorar" nicht übersetzt wären - was nicht weiter zu prüfen ist - bleibt der Einsprecherin wegen der buchmässigen Behaftung eine solche "Umpolung" des Geschäftsaufwandes verwehrt. Die Einsprache erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die kantonalen Verfahrenskosten der Einsprecherin auferlegt (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG; § 22 GebO). Das Verfahren bei

der direkten Bundessteuer ist hingegen von Gesetzes wegen grundsätzlich gebührenfrei (Art. 105 Abs. 3 BdBSt).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Entscheid der Einsprachebehörde für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 17. Juli 1985 i.S. Erbengemeinschaft H. (StKE 978/84)

Spezialsteuer: Verwirkung des Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruchs; Treu und Glauben (Art. 32 VStG; Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG, Art. 22 VStG, Art. 58 Abs. 1 VStV; Art. 114bis Abs. 3 BV, Art. 4 BV)

Sachverhalt:

A) Am 28.1.1979 reichte der Vertreter der Erbengemeinschaft einen Antrag betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 1977 ein. Mit Entscheid vom 30.1.79 hiess das Verrechnungssteueramt das Begehren nur für Fälligkeiten bis zum Todestag der Erblasserin gut. In der Begründung stand u.a.: "Die Rückerstattung für Fälligkeiten nach Todestag (7.8.1977) erfolgt erst, wenn alle Erben und die Erbquoten bekannt sind. Es ist dann erneut ein S-167 (Antrag auf Rückerstattung in Erbfällen) einzureichen."

B) Für den Rest des Jahres 1977 und 1978 stellte die Erbengemeinschaft keinen Rückerstattungsantrag. Hingegen ging am 22.2.1983 ein solcher für die Fälligkeiten 1979 und 1980 ein. Mit Schreiben vom 17.8.1984 bzw. 19.10.1984 teilte das Verrechnungssteueramt dem Vertreter mit, dass der Rückerstattungsanspruch für Fälligkeiten des Jahres 1979 gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG am 31.12.1982 endgültig verwirkt sei.

C) Der Vertreter reichte am 1.11.1984 fristgerecht Einsprache gegen den erwähnten Entscheid ein. Er beantragt, es sei der Erbengemeinschaft das Verrechnungssteuerguthaben 1979 im Betrage von Fr. 577.-- zurückzuerstatten.

Erwägungen:

1.1. Für Verrechnungssteuern auf Leistungen, die bei Lebzeiten des Erblassers (bis und mit Todestag) fällig werden, steht den Erben ohne Rücksicht auf ihren Wohnsitz oder Aufenthalt ein Anspruch auf Rückerstattung zu, wenn der Erblasser die Rückerstattung hätte beanspruchen können (Art. 58 Abs. 1 VStV). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuerguthaben bis zum Todestag erfolgte deshalb zu Recht.

1.2. Verrechnungssteuerguthaben auf Kapitalerträgen mit Fälligkeit nach dem Todestag des Erblassers stehen den Erben nur insoweit zu, als sie die persönlichen Voraussetzungen (Recht zur Nutzung, inländischer Wohnsitz oder Aufenthalt) zur Steuerrückerstattung erfüllen (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG, Art. 22 VStG; Art. 58 Abs. 1 VStV). Im Rückerstattungsantrag sind daher die Namen und Adressen aller Erben sowie deren Erbquoten anzugeben (Art. 59 Abs. 1 VStV).

1.3. Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG). Die Frist ist eine Verwirkungsfrist, die sich weder unterbrechen noch verlängern lässt; sie läuft unabhängig davon, ob der Berechtigte sie kennt und welches seine persönlichen Verhältnisse sind (EStV, 19.6.1973, in: Praxis der Bundessteuern, Bd. 1, XIV (1). Die in Art. 32 VStG statuierte Antragsfrist gilt ohne Ausnahme auch für Erbschaftsfälle. Wenn die Berechtigung an steuerbaren Erträgnissen unbekannt oder streitig ist, so wäre zur Fristwahrung zumindest ein detaillierter Antrag einzureichen (Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer vom 30.11.1984).

2.1. Die Erbengemeinschaft reichte den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer des Jahres 1979 am 22.2.83

ein. Die Verwirkungsfrist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG war zu diesem Zeitpunkt unzweifelhaft abgelaufen. Der Steuervertreter beruft sich indessen auf die Begründung des Entscheides vom 30.1.1979 (vgl. Sachverhalt, Punkt A). Er vermeint, daraus schliessen zu dürfen, Anträge könnten bis zur Erbteilung gestellt werden. Im Vertrauen auf diese Auskunft habe er damit zugewartet. Ihm zufolge wäre das Beharren auf Verwirkung als Verstoss gegen Treu und Glauben zu betrachten.

2.2. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt Treu und Glauben als unmittelbar aus Art. 4 BV fliessender Grundsatz auch im Verwaltungsrecht und somit im Verrechnungssteuerrecht. Nach diesem die gesamte staatliche Tätigkeit beherrschenden Grundsatz hat der Bürger Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in die behördliche Auskunft (vgl. BGE 98 Ia 460 ff; Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Nr. 75; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Basel 1983, N 295 ff; A. Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, S. 283 ff).
Gemäss Rechtsprechung ist eine falsche Auskunft bindend, wenn

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat,

- sie für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte,

- der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte,

- er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können,

- die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Aenderung erfahren hat,

- (namentlich im Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht) keine unmittelbar und zwingend aus dem Gesetz sich ergebende Sonderregelung vorliegt (vgl. BGE 106 V 143, Grisel, a.a.O., S. 395).

2.3. Im folgenden ist zu untersuchen, wie es sich in casu mit der angeblich unrichtigen Auskunft im Lichte dieser Grundsätze verhält:

2.3.1. Erste Voraussetzung für die Anrufung des Vertrauensgrundsatzes bildet das Vorliegen einer unrichtigen behördlichen Auskunft. Mit Datum des 30.1.1979 erhielt der Vertreter betreffend Verrechnungsantrag für Fälligkeiten 1977 der Erbengemeinschaft einen Entscheid des Verrechnungssteueramtes. Dieser entsprach dem Rückerstattungsantrag lediglich bis zum Todestag der Erblasserin. In der Begründung hiess es, Rückerstattung für Fälligkeiten nach dem Todestag erfolgten erst, wenn alle Erben und Erbquoten bekannt seien; es sei dann ein neuer Antrag auf Rückerstattung in Erbfällen einzureichen. Diese Verfügung blieb unangefochten.

Der Entscheid äusserte sich nur über die Rückerstattung, nicht aber über die Frage der Verwirkung. Dieses Problem stellte sich anlässlich der Prüfung des Verrechnungsantrages für die Fälligkeiten 1977 nämlich nicht. Der Rechtsvertreter und Adressat stellte keine konkrete Frage nach der allfälligen Verwirkung.

Als Rechtsanwalt konnte der Verfügungsadressat nach Treu und Glauben nicht im unklaren über Umfang und Tragweite des Entscheides vom 30.1.1979 und der darin enthaltenen Begründung sein. In casu liegt eine unrichtige behördliche Auskunft betreffend Verwirkungsfrist nicht vor. Aus nachste-

henden Erwägungen führte auch eine andere Beurteilung des zitierten Entscheids zum gleichen Ergebnis.

2.3.2. Gemäss Art. 113 Abs. 3 und Art. 114bis Abs. 3 BV darf die rechtsanwendende Instanz die Verfassungsmässigkeit von Bundesgesetzen nicht überprüfen. Das Gesetz über die Verrechnungssteuer ist ein Bundesgesetz. Der Vertrauensgrundsatz gehört zu den aus BV 4 fliessenden Verfassungsprinzipien. Aus dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 1 VStG ("erlischt") ergibt sich unmittelbar, dass eine Verwirkungsfrist normiert ist. Der Ausschluss des Vertrauensgrundsatzes entspricht daher eindeutig dem Willen des Gesetz- bzw. Verfassungsgebers; eine allfällige unrichtige Auskunft vermöchte gegen die gesetzliche Regelung von Art. 32 Abs. 1 VStG nicht aufzukommen (vgl. Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel 1983, S. 77).

Dies steht in Uebereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach das Vertrauensprinzip als allgemeiner Grundsatz hinter der unmittelbar und zwingend aus dem Gesetz sich ergebenden Sonderregelung zurücktritt (vgl. BGE 106 V 145).

2.3.3. Die Berufung auf den Vertrauensgrundsatz müsste weiter daran scheitern, dass der Vertreter der Erbengemeinschaft nach Treu und Glauben die Verwirkungsfrist bei pflichtgemässer Sorgfalt hätte kennen müssen. Auf dem Erläuterungsblatt zum Formular S. 167 findet sich unter Randziffer 8 ein ausdrücklicher Hinweis auf die Verwirkungsfrist.

Von einem Rechtsanwalt darf man wie von einem anderen Bürger erwarten, dass er behördlich abgegebene Merkblätter liest (so hatte er das Merkblatt bereits im Zusammenhang mit dem Verrechnungsantrag 1977 betreffend Fälligkeiten bis zum Todestag der Erblasserin erhalten).

2.3.4. Die Einsprecherin kannte spätestens seit Mitte 1981 die Erben und deren Quoten (vgl. Aufstellung der Erben, Datumsstempel). Sie hätte daher den Rückerstattungsantrag problemlos innert Frist einreichen können; wenn dies übrigens binnen Frist unmöglich gewesen wäre, was in casu nicht zutraf, so hätte sie einen provisorischen Antrag stellen müssen. Nachdem die Erben bereits seit Mitte 1981 feststanden, fehlt der Kausalzusammenhang zwischen dem Verstreichenlassen der Frist und der angeblich unrichtigen behördlichen Auskunft.

3. Schliesslich bringt die Einsprecherin vor, das Rückerstattungsformular (d.h. das Wertschriftenverzeichnis) sei irreführend. Ein Hinweis auf den Ablauf der Rückerstattungsfristen fehle. Nachdem der Antrag jeweils zwei Jahre umfasse, lasse sich daraus schliessen, für den Ablauf der Frist sei das letzte der beiden Jahre massgebend.

Dieser Einwand geht fehl. Die kantonalen Behörden sind weder nach dem Verrechnungssteuergesetz noch aufgrund eines sonstigen Rechtssatzes gehalten, die Steuerpflichtigen auf dem Formular "Wertschriftenverzeichnis und Rückerstattungsantrag" auf die in Art. 32 Abs. 1 VStG festgelegte Verwirkungsfrist aufmerksam zu machen (BGE vom 16.12.1979 i.S. S., Erw. 3 in: ASA 49, 136). Das Erläuterungsblatt zum Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Erbfällen enthält in Ziff. 8 übrigens den erwähnten Hinweis auf die Verwirkungsfrist. Sodann bleibt dem Rechtsanwender versagt, die Verfassungsmässigkeit von Bundesgesetzen zu überprüfen (vgl. oben 2.3.2.).
Diese Ueberlegungen führen zur Abweisung der Einsprache.

4. Das Einspracheverfahren in Verrechnungssteuersachen ist grundsätzlich kostenfrei (Art. 53 Abs. 2 i.V.m. Art. 44 Abs. 1 VStG).

Demnach wird durch die Kantonale Verwaltung
für die direkte Bundessteuer
entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Verfügung bestätigt.

2. (Rechtsmittelbelehrung)

3. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Entscheid der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 1. Oktober 1985 i.S. B. (StKE 349/85)

Sozialabzüge: Abgrenzung Lebenshaltungskosten-/Krankheitskostenabzug (§ 22 lit. i StG, DA 177)

Sachverhalt:

A) Gegen die am 30.4.1985 versandte Veranlagungsverfügung 1985/86 liess die Steuerpflichtige mit fristgerechter Eingabe der Steuervertreterin am 30.5.1985 Einsprache erheben. Damit wird die Zubilligung eines Krankheitskostenabzuges in der Höhe von Fr. 4 000.-- beantragt.

B) Zur Einsprachebegründung wird vorgebracht, die Pflichtige sei zufolge diverser Gebrechen nicht mehr in der Lage gewesen, einen eigenen Haushalt zu führen. Gezwungenermassen sei sie deshalb im Juni 1983 ins Alterswohnheim eingetreten. Nachdem die Altersheim-Pensionstaxe von Fr. 46.-- pro Tag über den Kosten eines eigenen Haushalts liege, müsse die Differenz zwischen ordentlichen Lebenshaltungskosten und Altersheimtaxe unter dem Titel Krankheitskosten zum Abzug zugelassen werden.

Erwägungen:

1. Anknüpfungspunkt für die Einkommensbesteuerung bilden die in den §§ 19-20 StG behandelten steuerbaren Einkünfte, wobei der Begriff "Einkünfte" grundsätzlich im Sinne von Bruttoeinnahmen zu werten ist. Diesen gegenüber stehen die für deren Erzielung notwendigen Auslagen und einige weitere im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse beim Pflichtigen zum Abzug zugelassenen Aufwendungen. Die zum Abzug zugelassenen Aufwendungen sind im Gesetz in einem einlässli-

chen Katalog enthalten. Zum einen handelt es sich dabei um die als Gewinnungskosten bezeichneten Auslagen, die mit der Erzielung der steuerbaren Einkünfte verbunden sind (§ 22bis StG u.a.). Zur zweiten Hauptgruppe von Abzügen gehören die sogenannten sozialpolitischen Abzüge. Es handelt sich dabei im Grunde um Kosten der Lebenshaltung, die, rechtstheoretisch gesehen, nicht abzugsfähig wären. Soziale Rücksichten und Billigkeitserwägungen haben indessen den Gesetzgeber zur Gewährung des Abzuges veranlasst (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 1 zu § 25 StG). Das gilt insbesondere für die durch Unfall, Krankheit, Invalidität, Pflegebedürftigkeit oder Zahnbehandlung verursachten Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die gemäss § 22 Abs. 1 lit. i StG - soweit sie im Durchschnitt der Bemessungsperiode Fr. 400.-- übersteigen - bis zu höchstens Fr. 4 000.-- pro Person vom Roheinkommen abgesetzt werden dürfen.

2. Unter Rz. 177 der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz wird der Begriff der Krankheitskosten wie folgt präzisiert:

"Als abzugsfähige Aufwendungen gelten die Kosten für Aerzte, Zahnärzte, Pflegepersonal, Medikamente, Brillen und dergleichen. Bei Aufenthalt in einem Altersheim sind nur die krankheitsbedingten besonderen Pflegekosten (Pflegestation usw.) abziehbar, nicht dagegen die ordentlichen Pensionskosten."

Die beantragte Absetzung eines Teils des ordentlichen Altersheim-Pensionspreises wird damit explizit ausgeschlossen. Der einsprecherische Einwand, wonach Rz. 177 DA den gesetzlichen Krankheitskostenabzug unzulässig einschränke, hält nicht stand. Davon ausgehend, dass dem Verbot des Abzugs der Lebenshaltungskosten grundlegende Bedeutung zukommt, sind Vorbehalte nur in den vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 8 zu § 25). Die rein altersmässig bedingte Unterbringung in einem Alterswohnheim rechtfertigt deshalb keinen Krank-

heitskostenabzug. Zu den Lebenshaltungskosten gehören nämlich alle Aufwendungen, die für die Bestreitung des Haushalts notwendig sind. Unter die Haushaltskosten im weitesten Sinne fallen die Aufwendungen für Miete, Ernährung, Elektrizität, Heizung, Wäsche usw.; sie umfassen damit all jene Leistungen, welche durch die Altersheimtagestaxe abgegolten werden. Anders verhält es sich demgegenüber bei krankheits- oder pflegebedingter Unterbringung auf der Pflegestation eines Altersheims. Eine derartige, aus naheliegenden Gründen kostenintensivere Versorgung wird der Unterbringung in einem Krankenhaus gleichgestellt, womit die entsprechenden Mehraufwendungen gegenüber der ordentlichen Tagestaxe als Krankheitskosten abgezogen werden können. Dagegen kann man auch nicht einwenden, dass der im eigenen Haushalt lebende Steuerpflichtige für seinen offensichtlich niedrigeren Altersbedarf denselben Altersfreibetrag von Fr. 1 000.-- erhalte wie derjenige mit Kost und Logis im Altersheim (vgl. § 24 lit. e StG). Derartig ungleiche Auswirkungen der gesetzlichen Freibeträge in Einzelfällen liegen im Wesen der Typisierung. Wollte man sie, was die Einsprecherin postuliert, von Fall zu Fall über den Krankheitskostenabzug ausgleichen, würde damit die mit den gesetzlichen Tatbeständen fest umrissene Abgrenzung wieder durchbrochen (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Anm. 16-30 zu § 33). Es kann deshalb nicht angehen, ein subjektiv als unbillig empfundenes Ergebnis der Steuergesetzgebung durch die Einräumung von objektiv nicht gerechtfertigten Abzügen auszugleichen. Sofern das gesetzeskonforme Einschätzungsergebnis im individuellen Fall zu Härten führt und die Bezahlung der Steuerrechnung erschwert ist, darf der Steuerpflichtige ein Gesuch um Steuererlass einreichen. Ein sozial motivierter Ausgleich über einen zusätzlichen Krankheitskostenabzug würde dagegen neue Unbilligkeiten nach sich ziehen, wäre doch dannzumal (ohne gesetzliche Grundlage) u.a. zu entscheiden, ob der Abzug auch den im Altersheim wohnenden begüterten Steuerpflichtigen bewilligt werden müsste.

3. Im Lichte vorstehender Erwägungen kann dem Begehren der Einsprecherin nicht stattgegeben werden. B. ist zugestandenermassen weder krank noch dauernd pflegebedürftig. Dauernde Pflegebedürftigkeit könnte nur dann angenommen werden, wenn sie in ihrer körperlichen oder geistigen Gesundheit so stark beeinträchtigt wäre, dass sie dauernd der Pflege durch Dritte bedürfte (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 104 zu § 25; DA-ZH 180, Zürcher Steuerbuch IA Nr. 12/50). Die Einsprecherin hat zwar mit den üblichen Gebrechen des Alters zu kämpfen, weshalb sie froh sein wird, dass ihr im Altersheim, vergleichbar mit einem Hotelaufenthalt, eine Reihe körperlich anstrengender Verrichtungen (Zubereiten der Mahlzeiten, Reinigung, Betten machen, Waschen) abgenommen werden. Pflegebedürftigkeit im Sinne des Gesetzes (vgl. hiezu die AHV/IV-Gesetzgebung) ist damit aber noch nicht gegeben; anders verhielte es sich erst, wenn sich der Gesundheitszustand altersbedingt soweit verschlechterte, dass eine Verlegung in die Pflegeabteilung des Alterswohnheims erforderlich würde. Die damit verbundenen Mehrkosten (nach Aufwand, höchstens zum Pflegetarif; vgl. Taxordnung des Alterswohnheims) wären als Krankheitskosten abzugsfähig. ...

4. Dem Verfahrensausgang entsprechend müssten die erlaufenen Kosten der Einsprecherin überbunden werden (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG; § 22 GebO). Angesichts deren Bedürftigkeit lässt sich in concreto indessen rechtfertigen, in Abweichung von der generellen Kostenzumessungsregel von einer Kostenauflage gänzlich Umgang zu nehmen (§ 75 Abs. 1 VRP).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. Es werden keine Kosten erhoben.

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. August 1985 i.S. Z. (BGE 489/84)

Steuerhinterziehung, versuchte, bei gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel (Art. 131 BdBSt)

Sachverhalt:

A) Z. war Mitglied des Baukonsortiums X., einer aus fünf Personen bestehenden einfachen Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff OR mit Liegenschaften in A. Im Jahre 1980 erzielte das Konsortium aus Liegenschaftenhandel einen Gewinn von insgesamt Fr. 457 371.--, was verteilt auf die fünf Gesellschafter einen Anteil von Fr. 91 474.-- ergab. Am 2.9.1981 reichte Z. eine persönlich unterzeichnete Steuererklärung für die 21. Wehrsteuerperiode (1981/82) ein. Die Veranlagungsbehörde rechnete indessen für den nicht deklarierten Liegenschaftsgewinn einen Betrag von Fr. 45 737.-- im Durchschnitt beider Jahre auf.

B) Am 12.3.1984 erliess die Kantonale Wehrsteuerverwaltung gegen den Steuerpflichtigen eine Verfügung wegen versuchter Steuerhinterziehung und auferlegte ihm eine Busse von Fr. 5 828.--. Mit Urteil vom 29.10.1984 hiess das Verwaltungsgericht eine Beschwerde des Steuerpflichtigen gut und hob die angefochtene Bussenverfügung auf. Das Gericht erachtete den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung als erfüllt, verneinte jedoch vorsätzliches oder eventualvorsätzliches Handeln. Zwar habe der Beschwerdeführer gewusst, dass er im Rahmen der Tätigkeit des Konsortiums X. als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler steuerpflichtig sei. Auch sei ihm die Unvollständigkeit seiner Deklaration bewusst gewesen. Indessen habe der Steuerpflichtige mit der Unvollständigkeit seiner Deklaration eine Steuerhinterziehung

nicht bezweckt. Der Pflichtige habe bereits in der Vorperiode für das Bemessungsjahr 1977 einen Verlust von Fr. 22 611.-- und für das Bemessungsjahr 1978 einen Gewinn von Fr. 9 344.-- aus Liegenschaftshandel nicht deklariert. Da sich damals der nicht deklarierte Kapitalverlust zu Ungunsten des Pflichtigen ausgewirkt hätte, könne nicht von einem vorsätzlichen Handeln zum Zweck der Steuerverkürzung gesprochen werden. In der Einschätzungsverfügung der Vorperiode sei der Steuerpflichtige auch nicht auf die Deklarationspflicht für Grundstückgewinne hingewiesen worden.

C) Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29.10.1984 erhebt die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Schwyz Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, den erstinstanzlichen Schuldspruch zu bestätigen und die Busse auf Fr. 8 300.-- festzusetzen. Die Wehrsteuerverwaltung ist der Auffassung, die vom Verwaltungsgericht dem Pflichtigen zugebilligte Exkulpation beruhe auf einem Fehlschluss und wäre nur dann einigermassen vertretbar, wenn die Deklarationen für beide Wehrsteuerperioden vorgängig der ersten Veranlagung erfolgt wären, so dass die Handlungen als Ausfluss eines "einheitlichen Willensentschlusses" betrachtet werden könnten. Den Akten sei indessen zu entnehmen, dass die Steuererklärung 1981/82 erst nach der definitiven Veranlagung 1979/80 erstellt worden sei. Von den Steuerbehörden zu verlangen, über die Berücksichtigung eines Verlustes von Amtes wegen hinaus auch noch auf die Steuerpflicht für allfällige künftige Gegenpositionen aufmerksam zu machen, mute im übrigen geradezu absurd an.

D) In seiner Vernehmlassung beantragt der Steuerpflichtige die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Er macht geltend, dass er sich in beiden aufeinanderfolgenden Steuerperioden genau gleich verhalten habe und bestreitet,

mit der unvollständigen Deklaration eine Steuerverkürzung bezweckt zu haben. In der ersten Periode sei die Veranlagung zu seinen Gunsten verändert worden. Er habe daher annehmen dürfen, dass auch in der nachfolgenden Periode der Liegenschaftengewinn von Amtes wegen berücksichtigt werde.

E) Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidg. Steuerverwaltung schliesst auf Gutheissung der Beschwerde und Festsetzung des Bussenbetrages auf Fr. 11 894.--. Sie weist namentlich darauf hin, dass der Pflichtige in der Steuererklärung 1979/80 ausdrücklich auf seine Beteiligung am Konsortium und den Verkauf von Liegenschaften hingewiesen habe, während in der Steuererklärung 1981/82 ein solcher Hinweis fehle. Ferner macht sie geltend, dass die Bussenbemessung in der Verfügung vom 14.3.1984 nicht den Richtlinien des Kreisschreibens der Eidg. Steuerverwaltung vom 28.3.1955 entspreche.

Erwägungen:

1.1. Die Legitimation der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung zur Beschwerde gegen Entscheide der Kantonalen Rekurskommission oder des Verwaltungsgerichts ergibt sich nach der neueren Rechtsprechung aus Art. 103 lit. a OG (BGE 108 Ib 228 E. 1a mit Hinweisen).

1.2. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid der letzten kantonalen Instanz, die eine wegen versuchter Hinterziehung der Wehrsteuer nach Art. 131 Abs. 2 WStB ausgesprochene Busse aufhob. Es handelt sich dabei um eine gestützt auf öffentliches Recht des Bundes ergangene Verfügung (Art. 5 Abs. 1 lit. a VwVG), die gemäss Art. 97 Abs. 1 i.V.m. 98 lit. g OG der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht unterliegt. Keine der in

Art. 99 bis 102 OG umschriebenen Ausnahmen von der Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde trifft hier zu. Insbesondere fallen Entscheide über Steuerbussen nicht unter die Verfügungen "auf dem Gebiet des Strafverfahrens", gegen die die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausgeschlossen ist (Art. 100 lit. f OG; vgl. Entscheid vom 12.11.1971, ASA 41, S. 242; BGE 96 I 87 E.2).

Allerdings sieht - abweichend von Art. 132 Abs. 3 WStB (Steuerhinterziehung) - Art. 133 Abs. 2 WStB für Bussenverfügungen der kantonalen Veranlagungsbehörden wegen Ordnungswidrigkeiten oder Hinterziehungsversuchs die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Rekursentscheide nur vor, wenn darin eine Busse von mehr als hundert Franken ausgesprochen oder bestätigt wird. Diese Einschränkung der Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist indessen seit der Revision des OG von 1968, das diesbezüglich keinen Vorbehalt mehr enthält, hinsichtlich des Bussenbetrages von hundert Franken durch die neuen Bestimmungen in Art. 97 ff OG überholt (Bundesgericht, 12.11.1971, ASA 41, S. 242 E.1). Das muss auch gelten, wo früher die Beschwerde gegen freisprechende Urteile der Rekurskommissionen gestützt auf Art. 133 Abs. 2 WStB nicht zugelassen wurde, so dass hier die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unbeschränkt zulässig ist.

1.3. Die Ueberprüfungsbefugnis des Bundesgerichts als Verwaltungsgericht ergibt sich aus der in Art. 104 OG umschriebenen Beschwerdebegründung in Verbindung mit Art. 105 und 114 Abs. 1 OG. Danach kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Ueberschreitung oder Missbrauch des Ermessens, gerügt werden. An die Erwägungen im angefochtenen Entscheid oder an die Begründung der Parteien ist das Bundesgericht nicht gebunden. Es kann deshalb den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen in der angefochtenen Verfügung abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 108 Ib 275 E.2b;

107 Ib 90 E.1). Indessen ist nach Art. 105 Abs. 2 OG das Bundesgericht an den vom Verwaltungsgericht festgestellten Sachverhalt gebunden, soweit dieses ihn nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt hat. Die Möglichkeit, die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz anzufechten, ist vorliegend somit weitgehend beschränkt (BGE 108 Ib 274 E.2a; 107 Ib 169 E.1b, 239 E.2a).

2. Es ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner im Rahmen seiner Tätigkeit im Konsortium X. als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler den Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften für die Wehrsteuer der 21. Periode 1981/82 als Einkommen zu versteuern hat. Auch ist erstellt, dass er den steuerpflichtigen Grundstückgewinn nicht deklariert hat, was zu einer Steuerverkürzung geführt hätte, wäre nicht die Unvollständigkeit der Selbstdeklaration von den Steuerbehörden entdeckt bzw. die Steuererklärung von Amtes wegen berichtigt worden. Der objektive Tatbestand des Art. 131 Abs. 2 WStB ist, was von keiner Seite bestritten wird, damit erfüllt.

2.1. Wegen Versuchs der Hinterziehung der Wehrsteuer ist nur strafbar, wer vorsätzlich handelt, d.h. die in Art. 131 Abs. 2 WStB bezeichneten täuschenden Vorkehren mit Wissen und Willen trifft. Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Steht dieses Wissen fest, muss angenommen werden, dass der Pflichtige auch mit Willen handelte, also eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung kann er schwerlich entkräften, da in der Regel ein anderes Motiv für die unwahren oder unvollständigen Angaben in der Steuererklärung nicht vorstellbar ist. Auch ist der Hinterziehungsversuch nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit

der Angaben von den Steuerbehörden leicht festgestellt werden konnte; denn der Steuerpflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörden auf seine Angaben abstellen, ohne sie näher zu überprüfen (BGE 100 Ib 480 E.2; 85 I 259 E.2; Bundesgericht, 3. Juli 1970, ASA 40, S. 159 f).

2.2. Nicht streitig ist im vorliegenden Fall, dass der Beschwerdegegner wusste, dass die erzielten Grundstückgewinne der Wehrsteuer unterliegen würden. Strittig ist einzig, ob er trotz seines Wissens um die Steuerpflicht für den Kapitalgewinn und die Unvollständigkeit seiner Steuererklärung willentlich handelte, also durch sein Verhalten eine Steuerverkürzung bezweckte oder in Kauf nahm.

3. Das Verwaltungsgericht billigt dem Beschwerdegegner zu, trotz seines Wissens über die Unvollständigkeit seiner Angaben eine Steuerverkürzung nicht gewollt zu haben. Was das Verwaltungsgericht zum fehlenden Nachweis des Vorsatzes anführt, hält indessen einer näheren Prüfung nicht stand.

3.1. Zu Gunsten des Beschwerdegegners kann nicht angeführt werden, er habe sich schon in der Vorperiode (Wehrsteuern 1979/80) gleich verhalten. Wohl steht fest, dass die Steuerbehörden von Amtes wegen für 1977 einen Verlust aus Liegenschaftenhandel von Fr. 22 611.-- und für 1978 einen Gewinn von Fr. 9 344.-- berücksichtigt haben, was zu einem Abzug beim Einkommen von Fr. 6 634.-- pro Jahr geführt hat. Indessen hat, wie die Eidg. Steuerverwaltung zu Recht bemerkt, der Beschwerdeführer in der Vorperiode unter Ziff. 35 seiner Steuererklärung auf die Verkäufe der Liegenschaften ausdrücklich aufmerksam gemacht. Ein solcher Hinweis fehlt in der Steuererklärung 1981/82 gänzlich. Insoweit sind die Feststellungen des Verwaltungsgerichts offensichtlich unvollständig (Art. 105 Abs. 2 OG). Sie rechtfertigen auch nicht den Schluss, der Beschwerdegegner habe trotz seines Wissens um die Unvollständigkeit seiner Selbstdeklaration

keinen Steuervorteil erhofft. Steht das Wissen um die Steuerpflicht fest, kann schwerlich gesagt werden, der Steuerpflichtige habe eine Steuerverkürzung weder bezweckt noch in Kauf genommen. Gerade die Tatsache, dass der Beschwerdegegner in der Folgeperiode den erheblichen Gewinn von Fr. 91 474.-- wissentlich nicht deklarierte, lässt darauf schliessen, dass er mit der Möglichkeit einer zu niedrigen Veranlagung rechnete.

Dagegen ist auch nicht mit dem Hinweis aufzukommen, dass der Beschwerdegegner in der Veranlagungsverfügung vom 14.10.1980 nicht belehrt und angewiesen worden ist, inskünftig Grundstückgewinne zu deklarieren. Der Beschwerdegegner wusste um seine Steuerpflicht für die erzielten Grundstückgewinne und konnte somit ohne weiteres auch auf seine Deklarationspflicht schliessen. Auch konnte er hoffen, dass aufgrund einer Lücke im internen Informationssystem der Steuerbehörden der nicht deklarierte Grundstückgewinn unbesteuert bleiben könnte.

3.2. Der Beschwerdegegner wird auch nicht dadurch entlastet, dass die Steuerbehörde in der Vorperiode den Grundstückgewinn bzw. -verlust von Amtes wegen berücksichtigt hat. Denn damals wies er in seiner Steuererklärung ausdrücklich sowohl auf seine Beteiligung am Konsortium als auch auf die Liegenschaftsverkäufe hin, was zwar die Steuererklärung nicht zu einer vollständigen im Sinne von Art. 86 Abs. 1 WStB machte, jedoch der Steuerbehörde immerhin die Ermittlung der aus dem Liegenschaftenhandel erzielten Gewinne oder Verluste erleichterte. Ein solcher Hinweis fehlt in der hier in Frage stehenden Steuererklärung. Das lässt den Schluss zu, der Beschwerdegegner habe mit der Möglichkeit gerechnet, dass die Veranlagungsbehörde den Gewinn aus dem Liegenschaftenhandel übersehen könnte. Jedenfalls kann aber daraus nicht abgeleitet werden, der Beschwerdegegner habe mit einer von Amtes wegen vorzunehmenden Aufrechnung mit Sicherheit rechnen können. Ein Einwand gegen die Annahme des Vorsatzes ist damit nicht dargetan.

3.3. Nicht einschlägig ist der vom Verwaltungsgericht in seiner Vernehmlassung herangezogene Bundesgerichtsentscheid vom 7.12.1984 i.S. M. In jenem Urteil ging es um eine Kapitalabfindung aus einer temporären, nicht rückkaufsfähigen Lebensversicherung, deren Steuerbarkeit aufgrund der gesetzlichen Regelung nicht ohne weiteres ersichtlich war. Insoweit stand das betreffende kantonale Steuerrecht im Gegensatz zur Regelung in einer Reihe anderer Kantone, die solche Versicherungsleistungen besteuern. Selbst der Einschätzungsbeamte befand sich hinsichtlich der Steuerpflicht für die in Frage stehende Versicherungsleistung im Irrtum. In jenem Fall hätte die kantonale Instanz daher das Wissen um die Steuerhinterziehung nicht einfach unterstellen dürfen, sondern den Vorsatz prüfen müssen. Ein jenem Entscheid vergleichbarer Fall liegt hier jedoch nicht vor, zumal der Beschwerdegegner vorliegendenfalls um seine Steuerpflicht wusste.

3.4. Diese Umstände zeigen klar, dass sich der Beschwerdegegner der Unrichtigkeit und Unvollständigkeit seiner Steuererklärung vom 2.9.1981 bewusst war. Ist jedoch das Wissen des Steuerpflichtigen um die Unrichtigkeit seiner Selbstdeklaration erstellt, so muss angenommen werden, dass er auch eine Täuschung der Steuerbehörde bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (vorne E.2). Vorliegendenfalls sind keine Umstände ersichtlich, die diese Vermutung entkräften könnten. Damit hat er zumindest eventualvorsätzlich einen Steuerhinterziehungsversuch begangen.

4. Art. 131 Abs. 2 WStB sieht bei versuchter Steuerhinterziehung eine Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- vor. Innerhalb dieses Rahmens ist nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen die Busse im einzelnen Fall so zu bemessen, dass den gegebenen Umständen in objektiver und subjektiver Hinsicht Rechnung getragen wird. Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung hat die Busse gestützt auf die Richtlinien der Eidg. Steuerverwaltung vom 28.5.1955 (ASA 23,

S. 418) und vom 28.3.1958 (ASA 26, S. 422) auf Fr. 5 828.-- festgesetzt. Wohl hat das Bundesgericht diese Richtlinien mehrmals für die Bussenbemessung als brauchbar bestätigt, dabei aber stets betont, dass diese Regeln nicht starr und schematisch angewendet werden dürfen (Entscheid vom 26.9.74, ASA 44, S. 60; BGE 85 I 260 E.3b mit Verweisen). Vorliegendenfalls hat jedoch die Kantonale Wehrsteuerverwaltung einfach auf die Richtlinien abgestellt und weder die Schwere des Verschuldens noch die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdegegners untersucht. Ein solches Vorgehen ist mangelhaft.

Das Verwaltungsgericht wird im neuen Entscheid die Höhe der auszusprechenden Busse festzusetzen haben. Dabei kann vom Steuerbetrag, den der Fehlbare hinterziehen wollte, und dem Verhältnis zwischen diesem Betrag und der geschuldeten Steuer ausgegangen werden, da darin die objektive Schwere der Verfehlung zum Ausdruck kommt. Immerhin ist die Busse gegenüber dem Betrag, der in Anschlag käme, wenn die Hinterziehung gelungen wäre, zu ermässigen, da lediglich Versuch vorliegt. Als Regel wird, was auch die Richtlinien vorsehen, die Busse mindestens auf den einfachen Betrag der Steuer festzusetzen sein, welche beim Gelingen der Hinterziehung dem Staate vorenthalten worden wäre (BGE 85 I 260 E.3b). Der nach Massgabe dieser Grundsätze ermittelte Bussenbetrag ist sodann dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Fehlbaren entsprechend anzupassen.

5. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Festsetzung der Busse an die Vorinstanz zurückzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdegegner die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben. Die Sache wird zur Festsetzung der Steuerbusse an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Zufertigung)

Rückforderungsberechtigung des Verkäufers auf später ausbezahlte Dividende bei Aktienverkauf an Ausländer, Präzisierung und Änderung der Bundesgerichtspraxis

Edgar Arpagaus, Steuerexperte VSB, dipl. Bücherexperte

Rückerstattung Verrechnungssteuern und Anspruch auf Steuerentlastung gemäss Doppelbesteuerungsabkommen

I. Bisherige Praxis

Das Bundesgericht ging in seiner bisherigen Praxis zu Art. 7 Abs. 1 VStB - die grundsätzlich auch unter der Geltung des VStG gültig blieb - davon aus, für den Anspruch auf Rückerstattung (oder Anrechnung) der Verrechnungssteuer gemäss Art. 7 Abs. 1 VStB (AS 1944, 701) komme es nicht darauf an, wem die Kapitalerträge (Zinsen, Dividenden) tatsächlich zugeflossen seien, sondern einzig auf die Berechtigung zur Nutzung des Vermögenswerts (Stammrecht), das den steuerbaren Ertrag abwerfe.

Die Eidg. Steuerverwaltung verstand bisher unter dem "Recht zur Nutzung" im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG ausschliesslich Eigentum oder Nutzniessung am Stammrecht im Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses der ausschüttenden Gesellschaft durch die Generalversammlung. Gemäss dieser Praxis konnte nur derjenige die Verrechnungssteuer mit Erfolg zurückfordern, dem ein Vermögensrecht dinglicher Natur zustand. Ein bloss obligatorischer Anspruch aufgrund eines Vertrages genügte nicht. - Falls sich der Aktienverkauf zwischen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz abwickelte, machte die Eidg. Steuerverwaltung eine Ausnahme und gewährte die Rückerstattung (Conrad Stockar, Uebersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Ausgabe 1983, Ziff. 60 auf Seite 75 und 133).

Das Bundesgericht verneinte in allen mir bekannten Fällen (publizierte Urteile) das "Recht zur Nutzung" des Vermögens-

wertes (Stammrecht), das den steuerbaren Ertrag abwirft. Diese Präjudizien lassen sich in drei Gruppen einteilen:

- Der Pflichtige besass nur ein Recht (gegenüber der betreffenden Gesellschaft) aus abgetrennten Coupons auf bestimmte Dividenden der von ihm veräusserten "Stammrechte", wobei aber der Name des ausländischen Käufers in der Regel nicht bekannt war.

- Der Pflichtige war vertraglich verpflichtet, bestimmte von ihm bezogene Dividenden "auf Stammrechten" an andere Personen abzuliefern.

- Der Pflichtige war nur Verwalter des Wertpapiervermögens seiner im Ausland wohnhaften Kinder.

In all diesen Fällen lassen die Erwägungen des Bundesgerichts nicht den zwingenden Schluss zu, es sei grundsätzlich nur derjenige Steuerpflichtige berechtigt, die Verrechnungssteuer zurückzuerhalten, dem ein dinglicher Anspruch (Eigentum oder Nutzniessung) am Vermögenswert (Stammrecht) zusteht, welcher den Ertrag abwirft. Sicher spielte nach den Urteils-Erwägungen des Bundesgerichts in den vorgenannten Fällen die Frage nach dem dinglichen Anspruch insofern eine vorentscheidende Rolle, als jeweils vermutet wurde, oder mit mehr oder weniger Sicherheit feststand, dass im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStG eine Steuerumgehung bzw. ein Missbrauch vorliegen konnte oder vorlag. Der Eidg. Steuerverwaltung ist jedoch zuzugestehen, dass das Bundesgericht hier die eindeutige Präzisierung vermissen liess.

Die Eidg. Steuerverwaltung dehnte ihre Praxis "Recht und Nutzung" im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG auch auf die Herabsetzung von an der Quelle erhobenen ausländischen Steuern und auf die von der Schweiz gewährte Steueranrechnung auf die vom Einkommen des Pflichtigen geschuldeten Steuern aus (pauschale Steueranrechnung).

Fazit:

- Nach der bisherigen Praxis der Eidg. Steuerverwaltung konnte bei einem Verkauf von Aktien oder anderen Titeln einer Kapitalgesellschaft an Ausländer die vom Dividendenertrag in Abzug gebrachte Verrechnungssteuer nicht zurückgefordert werden, sofern der Pflichtige im Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses der ausschüttenden Gesellschaft weder Eigentum noch Nutzniessung am Stammrecht hatte.

- Im Falle der Veräusserung von Titeln einer ausländischen Kapitalgesellschaft besass der Veräusserer weder ein Recht auf Herabsetzung der ausländischen Quellensteuer noch auf pauschale Steueranrechnung.

- Diese Nachteile hätte der Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz gemäss Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zu erdulden, obwohl er die Kapitalerträge ordnungsgemäss versteuerte bzw. versteuern musste. Der andere Vertragsstaat, der den Steuerabzug vornahm, hätte aufgrund der Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen die Quellensteuer teilweise zurückerstattet bzw. zurückerstatten müssen.

II. Entscheidungsfindung des Bundesgerichts mit Urteil vom 25. Januar 1985

1. Sachverhalt

X. verkaufte im Februar 1977 seine deutschen GmbH-Anteile (90 % am Stammkapital) sowie alle Aktien von zwei schweizerischen Gesellschaften an einen Ausländer. Für die Festlegung der Verkaufspreise der drei Wertschriftenpakete wurde von den Abschlüssen per 31.12.1975 ausgegangen, da die Ergebnisse für das Jahr 1976 noch nicht vorlagen. Die schriftlich abgeschlossenen Kaufverträge

hielten fest, dass die Titel am 10.2.1977 übergeben werden, und der Käufer dafür einsteht, dass die Gesellschaftsversammlung im Falle der GmbH bzw. die Generalversammlungen der beiden Aktiengesellschaften ohne schuldhaftes Zögern die vollständige Ausschüttung der bilanzmässigen Reingewinne des Geschäftsjahres 1976 an den Verkäufer X. beschliessen. X. deklarierte in der für die Wehrsteuer der 20. Periode (1979/80) und für die kantonalen Steuern der gleichen Jahre massgeblichen Steuererklärung die ihm gemäss den Kaufverträgen pro 1976 zustehenden Gewinnausschüttungen. Aufgrund seiner Verrechnungssteuerdeklaration sowie der Anträge auf pauschale Anrechnung der nicht rückforderbaren deutschen Quellensteuern sowie deren Herabsetzung auf 15 % gelangte X. in den Genuss dieser Rückerstattungen.

2. Rückleistungsforderungen der Steuerverwaltungen

Mit Schreiben vom 29. Januar 1982 teilte die Eidg. Steuerverwaltung der Kantonalen Steuerverwaltung mit, die Verkäufe der Wertschriftenpakete hätten vor der Fälligkeit der steuerbaren Leistung am 10.10.1977 stattgefunden. X. habe demzufolge kein Nutzniessungsrecht im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG. Gestützt auf Art. 57 Abs. 3 und Art. 58 Abs. 1 VStG verfügte die Eidg. Steuerverwaltung daher die Rückerstattung der ausbezahlten Verrechnungssteuer. - Sinngemäss gleiches gelte auch für die pauschale Steueranrechnung gestützt auf Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (Missbrauchbeschluss).

Mit Verfügung vom 15. Februar 1982 forderte die Kantonale Wehrsteuerverwaltung die Rückzahlung der zurückerstatteten Verrechnungssteuer, des Steueranrechnungsbetrages sowie der deutschen Kapitalertragssteuer.

3. Gegenargumentationen und Entscheid des Kantonalen Verwaltungsgerichts

Gegen diese Verfügung erhob X. Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Zur Begründung machte er im wesentlichen geltend, die für das Geschäftsjahr 1976 ausgeschütteten Dividenden seien ihm aufgrund der abgeschlossenen Verträge zugekommen; er habe sie ordnungsgemäss versteuert und daher Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, Senkung der deutschen Kapitalertragssteuer und pauschale Steueranrechnung. Somit liege auch ein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden vor.

Das Verwaltungsgericht trat auf die Beschwerde, soweit sie die Rückzahlung der deutschen Kapitalertragssteuer betraf, mangels Zuständigkeit nicht ein und wies sie an die Kantonale Steuerverwaltung zurück. Im übrigen hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerde gut.

4. Verwaltungsgerichtsbeschwerde der EStV

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragte die Eidg. Steuerverwaltung die Aufhebung des Rekursentscheides des Verwaltungsgerichts mit folgenden Anträgen:

- Wiederherstellung der Kürzungsverfügungen i.S. Verrechnungssteuern und pauschale Steueranrechnung;

- Ueberweisung der Akten an die EStV zur Beurteilung der Rückzahlung der deutschen Kapitalertragssteuern im Entscheidverfahren.

5. Erwägungen des Bundesgerichts gemäss Urteil vom 25. Januar 1985

5.1 Widerspruchsvolles Verhalten

1 a) *- Der Beschwerdegegner und die kantonalen Wehrsteuerinstanzen vertreten die Auffassung, die für das

Geschäfsjahr 1976 an X. ausgeschütteten Gewinne seien als Erträge des Stammrechts zugekommen und damit Vermögensertrag. X. versteuerte diese Erträge denn auch als Einkommen. Demgegenüber betrachtete die Beschwerdeführerin nach streng formaler, zivilrechtlich orientierter Auffassung die ausgeschütteten Dividenden - bei der Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung - als Kaufpreisbestandteile. Der Bund kennt indessen keine Besteuerung von Kapitalgewinnen herrührend aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen. In Abweichung von dieser Auffassung hat die Beschwerdeführerin bei der Wehrsteuer die gleichen Leistungen als Vermögensertrag betrachtet. Dieses widerspruchsvolle Verhalten stellt einen unzulässigen Methodendualismus dar, der den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt.

* Erwägung Bundesgericht

5.2 Vermögensertrag oder Kapitalgewinn

1 b) - Gemäss der vertraglich vereinbarten Regelung, die zwar von der normalen zivilrechtlichen Regelung abwich, konnte der so bestimmte Verkaufspreis keinesfalls die im Geschäftsjahr 1976 erwirtschafteten Gewinne umfassen. Die im Jahre 1977 an X. erbrachten Ausschüttungen stellten somit für X. Einkommen des Jahres 1976 dar. Diese Auffassung vertraten auch X., die Kantonale Steuerverwaltung, das Kantonale Verwaltungsgericht sowie im Grunde genommen auch die Eidg. Steuerverwaltung.

Es liegt auf der Hand, dass beim Verkauf von Beteiligungen der bisherige Inhaber die Gewinne des dem Verkauf vorausgegangenen und abgeschlossenen Geschäftsjahres, die erst nach dem Verkauf bestimmt und ausbezahlt werden, noch für sich beansprucht. In einem solchen Fall liegt regelmässig kein Rechtsmissbrauch oder Umgehungsgeschäft vor. Dies behauptete auch zu Recht niemand.

5.3 Pauschale Steueranrechnung

3) - Art. 24 Abs. 2 Ziffer 2 des DBA zwischen CH und der BRD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmt, dass einer in der Schweiz ansässigen Person auf Antrag eine Entlastung gewährt wird. Im Gegensatz zu Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG verlangt das Doppelbesteuerungsabkommen also nicht, dass der Berechtigte mit Wohnsitz in der Schweiz im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung das "Recht zur Nutzung" des Vermögenswertes besass, der den steuerbaren Ertrag abwarf. Gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen genügt es, wenn derjenige, dem die steuerbare Leistung tatsächlich zugeflossen ist, in der Schweiz Wohnsitz hat.

Der Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen will lediglich Missbräuche bekämpfen. Der Bundesratsbeschluss enthält indessen nur die allgemeinen Grundsätze und umschreibt die Massnahmen und das Verfahren. Die Einzelheiten werden in einem auf Art. 7 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses gestützten Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1952 an die kantonalen Steuerverwaltungen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes geregelt. Nach diesem Kreisschreiben kann keine Steuerentlastung beanspruchen, "wer zwar einen steuerlich massgebenden Wohnsitz in der Schweiz aufweist, aber kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an dem Vermögen hat, die die in Rede stehenden Erträge abwerfen. ..., dies auch dann nicht, wenn er auf den Erträgen die schweizerischen Steuern bezahlt oder nachweist, dass der tatsächlich Berechtigte dem Quellenstaat gegenüber aus anderen Gründen eine gleichwertige Steuerentlastung geltend machen könnte" (Ziffer I des Kreisschreibens).

Wenn nun das Kreisschreiben ein unbeschränktes Nutzungs-

recht verlangt, so kann dadurch nicht - und schon gar nicht durch ein blosses Kreisschreiben - eine im (neueren) Doppelbesteuerungsabkommen nicht vorgesehene Entlastungsvoraussetzung entstehen.

Die Beschwerde ist daher betreffend Rückerstattung des Bundesanteils des Steueranrechnungsbetrages abzuweisen.

5.4 Rückerstattung Verrechnungssteuer (Begriff "Recht zur Nutzung")

4) - Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG haben Personen mit Wohnsitz in der Schweiz Anspruch auf Rückerstattung der ihnen vom Leistungsschuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn sie bei der Fälligkeit der steuerbaren Leistung das "Recht zur Nutzung" des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besassen. Diese Bestimmung entspricht Art. 7 Abs. 1 des durch das VStG abgelösten Bundesratsbeschlusses über die Verrechnungssteuer vom 1. September 1943.

a) - Das Bundesgericht hielt in seiner bisherigen Praxis grundsätzlich dafür, es sei unerheblich, wem die Kapitalerträge tatsächlich zugeflossen seien; massgebend sei einzig die Berechtigung zur Nutzung des Stammrechtes.

b) - Es ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall an dieser Rechtsprechung, die als Rückerstattungsberechtigten einzig den zivilrechtlichen Eigentümer oder Nutzniesser anerkennt, da nur ihm das "Recht zur Nutzung" zustehe, festzuhalten ist.

In seiner Botschaft vom 18. Oktober 1963 an die Bundesversammlung betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer gab der Bundesrat nicht näher an, welchen Sinn er dem Art. 21 des neuen Gesetzes geben

wollte. Betreffend die Steuerrückerstattung bei Lotteriegewinnen führte er ausdrücklich aus, dass nicht mehr das "Recht zur Nutzung bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung", sondern das Eigentum am Los im Zeitpunkt der Ziehung massgebend sei... (BBl 1963 II, Seite 977). Damit drückte der Bundesrat seinerzeit klar aus, dass er das "Recht zur Nutzung" nicht mit dem Eigentum der Vermögenswerte gleichsetzen wollte, aus denen der Kapitalertrag resultierte. Dies zeigt auch die unterschiedliche Formulierung der lit. a und b von Art. 21 Abs. 1 VStG.

Des weiteren besteht ein logischer Zusammenhang zwischen den Artikeln 14 und 21 des Verrechnungssteuergesetzes. Nach Art. 14 VStG muss derjenige, der die Verrechnungssteuer trägt, auch grundsätzlich die Möglichkeit haben, sie zurückerstattet zu erhalten.

Daraus folgt, dass unter dem "Recht zur Nutzung" nicht Eigentum oder Nutzniessung zu verstehen ist, sondern der - obligatorische - Anspruch auf den Ertrag, den der betreffende Vermögenswert abwirft; eine solche Auslegung entspricht auch dem Sprachgebrauch, wonach derjenige den Nutzen einer Sache hat, dem daraus der Ertrag zukommt. Dieses Nutzungsrecht darf indessen nicht vorgegeben sein (fiduziarische Uebereignung usw.). X. ist von keiner Seite ein missbräuchliches Vorgehen vorgeworfen worden.

c) - Dies führt auch zur Abweisung der Beschwerde betreffend die Rückleistung der bereits vergüteten Verrechnungssteuer.

5.5 Herabsetzung ausländische Quellensteuer

5) - Nach Art. 2 Abs. 1 lit. b des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 ist der Bundesrat insbesondere befugt, Massnahmen zu treffen, "um zu verhindern, dass die vom

anderen Staat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben". Der darauf basierende Missbrauchsbeschluss sieht in Art. 4 Abs. 3 vor, dass der Verkehr mit den ausländischen Steuerbehörden und die Einforderung ausländischer Quellensteuern ausschliesslich Sache der Eidg. Steuerverwaltung sei. Sie ist zur Fällung eines Einspracheentscheides im Sinne Art. 5 Abs. 1 des Missbrauchsbeschlusses befugt. Eine Rückweisung an die Eidg. Steuerverwaltung erübrigt sich, da X. die teilweise erstattete ausländische Quellensteuer nicht unter Verletzung des Doppelbesteuerungsabkommens zurückforderte, die in Frage stehende Steuerentlastung beanspruchte er nicht im Sinne von Art. 4 Abs. 1 des Missbrauchsbeschlusses ungerechtfertigterweise.

III. Mutmassliche neue Praxis gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts vom 25. Januar 1985

Betreffend die Verrechnungssteuer ist nun klargestellt, dass für den Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz das "Recht zur Nutzung bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung" nach dem Willen der Verfasser des heute noch gültigen Verrechnungssteuergesetzes aus dem Jahre 1965 nicht nur Eigentum oder Nutzniessung, sondern schon der - obligatorische - Anspruch auf den Ertrag zu verstehen ist. Dieser Anspruch darf jedoch nicht vorgegeben sein (z.B. fiduziarisches Eigentum). Die gleichen Voraussetzungen gelten für die Herabsetzung der ausländischen Quellensteuer und die Anrechnung der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern an die schweizerischen Einkommens- und Ertragssteuern.

Fazit:

- Auch bei Verkauf von Wertpapieren zwischen In- und Ausländern besteht ein natürliches Wahlrecht, ob der Käufer oder der Verkäufer das Nutzungsrecht in Anspruch nehmen

will. Dieses Nutzungsrecht muss gegebenenfalls nachgewiesen werden können, um das Recht auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und die Steuerentlastung gemäss Doppelbesteuerungsabkommen durchzusetzen.

- Weitere Ueberlegungen zum "Recht zur Nutzung" als Voraussetzung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen kann man aus dem soeben erschienenen Kommentar Verrechnungssteuer II. Teil von W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Ausgabe 1985, entnehmen.

(eingesandt)

StPS 4/85 Seite 158

Buchführung und Bilanzrecht: Rückstellungen für künftige Reparaturen einer Geschäftsliegenschaft (Par. 22 Abs. 1 lit. b StG, Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt) Rückstellungen und Rücklagen (Abgrenzung)

Rückstellungen für ungewisse künftige Verbindlichkeiten wie z.B. Grossreparaturen an Liegenschaften sind steuerrechtlich unzulässig; Abschreibungen und Rückstellungen, welche beide letztlich der Wertverminderung der Liegenschaft Rechnung tragen, gleichermassen zuzulassen, hiesse denselben Tatbestand doppelt zu berücksichtigen.

StKE 457-84 vom 24. Juli 1985 i.S. D. AG (Abweisung)

StPS 4/85 Seite 161

Doppelbsteuerung: Interkommunale Ausscheidung von Chefarzthonoraren (Par. 13 Abs. 3 StG, Art. 46 BV und dessen Rechtsprechung als kantonales Recht, Par. 14 VRP i.V.m. Par. 7 VVStG)

Einkünfte aus der Behandlung von ambulanten und stationären Chefarztpatienten sind in concreto als Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

Die Steuerausscheidung zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden innerhalb des Kantons Schwyz erfolgt nach den Grundsätzen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 BV, die gemäss Par. 13 Abs. 3 StG als kantonales Recht gilt.

Tangiert ein Entscheid schützenswerte Interessen eines Dritten, so kann er als Nebenpartei ins Verfahren einbezogen werden.

StKE 517-83 vom 10. April 1984 i.S. Gemeinde X. gegen Gemeinde Y. (Gutheissung)

StPS 4/85 Seite 166

Doppelbsteuerung: Konkurrierender Rentenbesteuerung im internationalen Verhältnis (Art. 4, Art. 21 DBA-D, Par. 20 Abs. 1 lit. b StG, Art. 21bis Abs. 1 lit. b BdBSt)

Eine Deutsche Staatsangehörige, die den Mittelpunkt der Lebensverhältnisse in der Schweiz hat, unterliegt der hiesigen Steuer- hoheit. Darunter fällt auch eine deutsche Rente (keine Staatsrente). Der Umstand, dass der BRD ein konkurrierender Steueranspruch zusteht, weil die Pflichtige dort über eine ständige Wohnstätte verfügt, ändert daran nichts. Gemäss DBA rechnet die BRD in solchen Fällen die schweizerische Steuer auf die deutsche Steuer an.

StKE 680-84 vom 25. Februar 1985 i.S. G. (Abweisung)

StPS 4/85 Seite 168

Bemessungsregeln betreffend ausserordentliche Aufwendungen bei Neueintritt in die Steuerpflicht (kantonale Steuern, DA 45)

Kosten für die Zahnbehandlung (Par. 22 lit. i) und für einmalige Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen (Par. 22 lit. h), bilden ausserordentliche Aufwendungen. Diese sind wie ausseror- dentliche Einkünfte nur in einer Veranlagungsperiode (bei Neueintritt in die Steuerpflicht in der Regel erst bei Vergangenheitsbemessung) zu berücksichtigen.

StKE 1048-84 vom 18. April 1984 i.S. K. (Abweisung)

StPS 4/85 Seite 170

Gewinnungskosten bei der direkten Bundessteuer; Abzug für privates Arbeitszimmer bei Unselbständigerwerbenden; Revision zugunsten des Fiskus (Art. 22 lit. f BdBSt, Art. 7 VVStG i.V.m. Art. 61 VRP)

Voraussetzungen, unter denen Arbeitnehmer bei der direkten Bundessteuer ein privates Arbeitszimmer als notwendige Gewinnungskosten abziehen können, sind:

- Der Pflichtige muss einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeiten zu Hause erledigen, weil der Arbeitgeber das notwendige oder das geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt oder weil dessen Benützung nicht möglich oder nicht zumutbar ist;

- Der Pflichtige muss über einen besonderen Raum verfügen, welcher ausschliesslich oder doch vorwiegend diesem Zwecke dient und insoweit nicht zu privaten Zwecken benützt werden kann.

Den Kantonen steht bei der Anwendung von Bundessteuerrecht ein gewisser Entscheidungsspielraum zu: daraus resultieren interkantonale Unterschiede bei Gewährung des privaten Arbeitszimmerabzugs.

Das Verwaltungsgericht leitet die Revisionsgründe der direkten Bundessteuer aus dem kantonalen Prozessrecht her (problematisch).

VGE 353-83 vom 30. Mai 1984 i.S. R. (Gutheissung) und
VGE 346-84 vom 25. April 1985 i.S. K. (Abweisung)

StPS 4/85 Seite 186

Verfahrensrecht: Wiederherstellung einer versäumten Frist nach Nichteintretensentscheid (Par. 7 VVStG i.V.m. Par. 4 VRP i.V.m. Par. 115 und Par. 129 GO)

Die Wiederherstellung einer Rechtsmittelfrist ist nicht nur während der Anhängigkeit des Verfahrens, sondern auch zulässig, wenn der Entscheid (in casu Nichteintretensentscheid des Verwaltungsgerichts) bereits ergangen ist.

Die Wiederherstellung lässt die bereits eingetretene formelle und materielle Rechtskraft eines gerichtlichen Entscheides nachträglich entfallen und öffnet so den Weg für eine Sachentscheidung wie er vor der Versäumnis gegeben war. Ein Nichteintretensentscheid steht einer Wiederherstellung nicht entgegen.

VGE 324-85 vom 30. Juli 1985 i.S. S. (Gutheissung)

StPS 4/85 Seite 189

Steuerhinterziehung: versuchte bei Ermessenstaxation (Par. 87 f. StG, Ziff. 4.13 DSW; Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

Anforderungen an den Vorsatz: Ein Steuerpflichtiger, der aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung eine unvollständige Steuererklärung einreicht, handelt willentlich zum Zwecke der Steuerersparnis. Wird die Buchhaltung wegen zu tiefem Bruttogewinn als Einschätzungsgrundlage abgelehnt und sind die Kassastreifen vernichtet worden, so ist der natürliche Schluss zu ziehen, dass auch die Kassastreifen nicht ordnungsgemäss geführt sind.

Die Steuerbehörde darf sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. Sie ist nicht gehalten, bei einem buchführenden Selbständigerwerbenden eine Buchprüfung vorzunehmen. Der Pflichtige kann sich nicht darauf berufen, die Steuerbehörde habe die Belege nie eingefordert.

Die Steuerbehörden haben im Veranlagungsverfahren den Pflichtigen nicht auf ein Steuerwiderhandlungsverfahren aufmerksam zu machen. Es ist nicht Aufgabe des Veranlagungsbeamten, den Pflichtigen zur Ergreifung von Rechtsmitteln zu ermuntern.

BGE 156-84 vom 31. Mai 1985 i.S. D. (Abweisung)

StPS 4/85 Seite 197

Steuerhinterziehung: Gehilfenschaft bei Grundstückgewinnsteuerdefraudation, intertemporales Recht (Par. 56 aStG, Par. 57, Par. 87 ff StG, Art. 4 BV)

Gemäss Bundesgericht ergibt sich aus dem Begriff der Gehilfenschaft, dass deren tatbestandsmässige Wirkung zur Steuerhinterziehung erst mit der vollständigen Tilgung des Kaufpreises eintritt; ohne vollständige Bezahlung des Kaufpreises läge allenfalls ein Versuch vor.

Da die letzte Zahlung erst unter neuem Recht erging, machte sich der Gehilfe (auch) nach neuem Recht strafbar. Die öffentliche Beurkundung, die unter altem Recht erfolgte, und der Grundbucheintrag, der unter neuem Recht stattfand, sind diesbezüglich irrelevant.

BGE 1697-84 vom 29. Mai 1985 i.S. F. (Nichteintreten/Abweisung)

Oktober 1985 3. Jahrgang Heft 4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Justizentscheide

- Buchführung und Bilanzrecht: Rückstellungen für künftige Reparaturen einer Geschäftsliegenschaft 158
- Doppelbesteuerung: interkommunale Ausscheidung von Chefarzthonoraren 161
- Doppelbesteuerung: konkurrierende Rentenbesteuerung im internationalen Verhältnis 166
- Bemessungsregeln betreffend ausserordentliche Aufwendungen bei Neueintritt in die Steuerpflicht 168
- Gewinnungskosten bei der direkten Bundessteuer: Abzug für privates Arbeitszimmer bei Unselbständigerwerbenden; Revision zugunsten des Fiskus 170
- Verfahrensrecht: Wiederherstellung einer versäumten Frist nach Nichteintretensentscheid 186
- Steuerhinterziehung: versuchte bei Ermessenstaxation 189
- Steuerhinterziehung: Gehilfenschaft bei Grundstückgewinnsteuerdefraudation, intertemporables Recht 197

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 24. Juli 1985 i.S. D.AG (StKE 457/84)

Buchführung und Bilanzrecht: Rückstellungen für künftige Reparaturen einer Geschäftsliegenschaft (§ 22 Abs. 1 lit. b StG, Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

Die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer schätzten die D. AG für die Steuerperiode 1983/84 gemäss Verfügung vom 1.5.1984 mit einem steuerbaren Einkommen von je Fr. 97 000.-- sowie einem steuerbaren Kapital von Fr. 786 000.-- ein.
Gegen die am 15.5.1984 versandte Veranlagungsverfügung liess die Pflichtige mit Eingabe ihres Steuervertreters am 22.5.1984 fristgerecht Einsprache erheben. Diese richtet sich gegen die Aufrechnung einer im Geschäftsjahr 1982 getätigten und nicht anerkannten Rückstellung von Fr. 85 000.-- für Isolation, Heizungserneuerung usw. Die Pflichtige beantragt die Einschätzung nach Selbstangaben, bzw. eine Reduktion des veranlagten steuerbaren Reinertrags um Fr. 42 500.--.

Erwägungen:

1. Art. 22 Abs. 1 lit. b StG und Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt lassen geschäftsmässig begründete Rückstellungen geschäftlicher Betriebe zu Lasten der Erfolgsrechnung zu. Das Bundesgericht versteht allgemein unter Rückstellungen in der Bilanz erscheinende Passivposten, die dazu dienen, unsichere Positionen zu sichern (z.B. Warenlagerrückstellungen) und bestimmten unmittelbar drohenden Verlustgefahren zu begegnen. Von drohenden Gefahren kann jedoch erst gesprochen werden, wenn wirklich bestimmte Anzeichen für den Eintritt eines unmittelbaren Wertverlustes vorhanden sind, ohne dass bereits Gewissheit besteht, dass das wertvermindernde Ereignis überhaupt eintreten wird.

2. a) Rückstellungen bringen demzufolge Risiken zum Ausdruck, die mit der laufenden Geschäftsperiode kausal zusammenhängen, aber nicht realisiert sind. Sie tragen einer ausgesprochen vorläufigen Beurteilung der Verhältnisse Rechnung und sind deshalb aufzulösen, sobald ihre Voraussetzungen dahinfallen (Theophil Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Bern 1969, S. 49 f und die dort zit. Judikatur).

   b) Scharf abzugrenzen von den Rückstellungen sind Rücklagen für zukünftige Ausgaben, welche mit der laufenden Periode in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Solche Rücklagen für zukünftige Zwecke werden den Rück-

stellungen steuerlich nicht gleichgestellt; sie werden vielmehr in die Berechnung des steuerbaren Reinertrags einbezogen (BGE vom 12.7.1963 i.S. A. AG in: ASA 32, 484; BGE 71 I 408 f in: ASA 14, 422 ff; BGE 75 I 408 f in: ASA 18, 337 ff; BlStPr I, 401; DA Ziff. 146; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 471; Gygax, Schweiz. Steuerlexikon, Rz. 328; Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 221).

c) Beurteilt man die geltend gemachte Rückstellung im Lichte dieser Darlegungen, so muss ihr die steuerliche Anerkennung versagt bleiben, handelt es sich bei den in Frage stehenden Reparaturen um relativ ungewisse Aufwendungen, die - wenn überhaupt - in einer späteren Periode anfallen werden. Für künftige Verbindlichkeiten können indes Rückstellungen nicht akzeptiert werden (Känzig, Wehrsteuer 1982, N 133 zu Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt).

3. a) Der vereinzelt postulierten Zulassung von Rückstellungen für Grossreparaturen steht die Schwierigkeit entgegen, den zukünftigen Aufwand zuverlässig abzuschätzen (Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, S. 228). Darin liegt wohl auch der Grund für die Zurückhaltung der wenigen Kantone, welche solche Rückstellungen (im Gegensatz zur konstanten Schwyzer Praxis) überhaupt zulassen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 96 zu § 191 lit. b). Im konkreten Fall beliefe sich auch eine der Zürcher Praxis entsprechende Rückstellung lediglich auf Fr. 10 000.--, was im Durchschnitt der Bemessungsjahre einer Verminderung des steuerbaren Ertrags um "bloss" Fr. 5 000.-- gleichkäme (Liegenschaftswert 2 Mio. Franken, 1/2 % = Fr. 10 000.--).
Ungewiss ist zudem, ob die vorgesehenen Reparaturen jemals ausgeführt werden, bzw. die betreffende Rückstellung nur der Gewinnmanipulation dient. Der Verdacht einer Gewinnverschiebung liegt hier insofern nahe, als die Gesellschaft das Hotel schon einige Jahre besitzt und Rückstellungen bereits in früheren, weniger erfolgreichen Jahren hätte tätigen müssen.

b) Entscheidend fällt des weiteren ins Gewicht, dass die Einsprecherin in der Bemessungsperiode an den Gebäulichkeiten Abschreibungen vornahm. Würden Abschreibungen und Rückstellungen, welche letztlich beide der Wertverminderung der Liegenschaft Rechnung tragen, gleichermassen zugelassen, so hiesse dies, denselben Tatbestand doppelt berücksichtigen (Verwaltungsgericht Basel-Stadt vom 5.3.1954, in: W. Studer, Bilanzsteuerrecht, S. 95).

c) An der Zulassung einer derartigen Reparaturrückstellung hat die Pflichtige auch kein schützenswertes Interesse. In aller Regel müssen nicht alle im Laufe einer langen Zeitspanne notwendig werdenden Reparaturen in einem bestimmten Zeitpunkt zusammen vorgenommen werden, son-

dern kann die Ausführung dem Bedarf und den finanziellen Möglichkeiten entsprechend über mehrere Jahre verteilt werden. Ein Blick auf die in den Vorjahren getätigten Unterhaltsaufwendungen - die mit jährlich bis zu Fr. 48 000.-- einen bedeutenden Umfang annahmen - erhellt, dass die Einsprecherin ihre Aufwendungen durchaus entsprechend einzuteilen vermag. Die Einsprache ist deshalb als unbegründet abzuweisen.

4. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind der Einsprecherin die kantonalen Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG, § 22 GebO); das Verfahren bei der direkten Bundessteuer ist demgegenüber von Gesetzes wegen gebührenfrei (Art. 105 Abs. 3 BdBSt).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 10. April 1984 i.S. Gemeinde X. gegen Gemeinde Y. (StKE 517/83)

Doppelbesteuerung: interkommunale Ausscheidung von Chefarzthonoraren (§ 13 Abs. 3 StG, Art. 46 BV und dessen Rechtsprechung als kantonales Recht, § 14 VRP i.V.m. § 7 VVStG)

Sachverhalt:

Mit Veranlagungsverfügung vom 17.5.1983 wurde der Steuerpflichtige L. kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 174 800.-- und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 249 000.-- eingeschätzt. Diese Einkommens- und Vermögensfaktoren wurden zwischen den Gemeinden Y. und X. wie folgt aufgeteilt:

Vermögensausscheidung	Gemeinde Y.	Gemeinde X.	Total
steuerbares Vermögen	208 000.--	41 000.--	249 000.--
Einkommensausscheidung			
- reines Vermögenseinkommen	14 573.--	74.--	14 647.--
- Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit		15 849.--	15 849.--
- Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	162 604.--		162 604.--
- Roheinkommen	177 177.--	15 923.--	193 100.--
- Reineinkommen	170 887.--	13 828.--	184 715.--
- Sozialabzüge	9 158.--	742.--	9 900.--
- steuerbares Einkommen	161 729.--	13 086.--	174 815.--
- satzbestimmendes Einkommen			174 800.--

Gegen diese Veranlagung erhob die Gemeinde X. frist- und formgerecht Einsprache und macht geltend, dass das steuerbare Einkommen der Gemeinde X. auf Fr. 107 200.-- festzusetzen sei, da der Wohnsitzgemeinde Y. zu Unrecht ein Einkommen aus Spitalhonoraren zugewiesn worden sei.
Demgegenüber beantragt die Gemeinde Y. vollumfängliche Abweisung der Einsprache, wobei sie davon ausgeht, dass es sich beim Arzthonoraranteil für Behandlungen von Patienten der Privatabteilung des Bezirksspitals sowie beim festen Lohn des Spitals um Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handelt, das in der Wohnsitzgemeinde zu versteuern ist. Auf die übrigen Erwägungen der Parteien ist, soweit notwendig, im Rahmen der Erwägungen näher einzutreten.

Erwägungen:

1. Wenn durch einen Entscheid voraussichtlich schützenswerte Interessen eines Dritten betroffen werden, so kann er als Nebenpartei in das Verfahren einbezogen werden (vgl. § 14 VRP i.V.m. § 7 VVStG). Nachdem L. durch eine allfällige Aenderung der Steuerausscheidung zwischen den beiden Gemeinden X. und Y. (unterschiedliche Steuersätze) in seinen materiellen Interessen unmittelbar betroffen wird, wurde ihm mit Schreiben vom 20.6.1983 Gelegenheit gegeben, zur Einsprache der Gemeinde X. vernehmlassend Stellung zu nehmen. Nachdem er auf die Einreichung einer solchen verzichtet hat, ist davon auszugehen, dass er von der Ausübung allfälliger Parteirechte Umgang nimmt und demnach für das weitere Verfahren nicht mehr beizuladen ist.

2. § 13 Abs. 3 StG legt fest, dass die Steuerausscheidung zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung erfolgt. Nachdem dieses Recht nicht kodifiziert ist, ist auf die konstante Praxis des Bundesgerichts abzustellen. Danach steht fest, dass im interkantonalen Verhältnis und somit auch innerkantonal zwischen Gemeinden, Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit am Hauptsteuerdomizil steuerbar sind (vgl. dazu E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, Bern 1983, N 1 zu § 12, S. 173). Dagegen begründet die selbständige Erwerbstätigkeit in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils für das Geschäftseinkommen und das Geschäftsvermögen ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes am Orte der Geschäftsniederlassung (vgl. E. Höhn, a.a.O., N 9 zu § 13, S. 184). Hauptsteuerdomizil ist im vorliegenden Falle unbestrittenermassen Y. als Wohnsitz des Steuerpflichtigen.

3. Umstritten ist im vorliegenden Falle, wie weit es sich bei den Einkünften aus Behandlung von ambulanten und stationären Chefarztpatienten um Einkommen aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit handelt. Nach Gesetz und Praxis ist im allgemeinen als Unselbständigerwerbender zu betrachten, wer für einen Arbeitgeber auf bestimmte oder unbestimmte Zeit tätig wird und von diesem in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist. Umgekehrt ist selbständigerwerbend, wer nach Art des freien Unternehmers ein eigenes Geschäft führt oder an einem solchen als gleichberechtigten Partner beteiligt ist (vgl. VGE 333/81, 106/80 Erwägung 2 i.S. E. AG; E. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, N 6 zu § 12, S. 175 sowie N 5 zu § 13 S. 182 und K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Bd. 2, § 5, IIb N 1 f). Zum Wesen der unselbständigen Erwerbstätigkeit gehört die Abhängigkeit, die Weisungsgebundenheit und die Treuepflicht. Umgekehrt muss von einer selbständigen Erwerbstätigkeit dann gesprochen werden, wenn diese nach aussen in Erscheinung tritt, auf einer freigewählten Organisation beruht und auf eigene Rechnung und Gefahr vorgenommen wird (vgl. dazu Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 1 f zu § 19 und

N 1 f zu § 19 lit. b; E. Höhn, Steuerrecht, S. 148 f und 164 f).
Wie dem Anstellungsvertrag von L. mit dem Bezirk zu entnehmen ist, bezieht dieser

a) ein jährliches fixes Honorar, auszahlbar in monatlichen Raten, wozu die im Spital üblichen Sozialzulagen und das 13. Monatsgehalt hinzugerechnet werden. Diese Honorarzahlung wird ausdrücklich als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezeichnet (vgl. Ziff. 5 des Anstellungsvertrages) und von beiden Parteien auch als solches anerkannt.

b) Gemäss Ziff. 6 des Anstellungsvertrages wird zudem festgestellt, dass L. im Rahmen einer "selbständigen Erwerbstätigkeit" die Behandlung von ambulanten und stationären Chefarztpatienten übernehmen kann. Das Rechtsverhältnis betreffend dieser Patienten, die im Rahmen der Privatpraxis behandelt werden, untersteht ausdrücklich dem Zivilrecht, sowohl bezüglich dem Verhältnis zwischen dem Chefarzt und dem Bezirk als auch zwischen dem Chefarzt und seinen Privatpatienten. Für die Behandlung von solchen Privatpatienten werden von Seiten des Bezirksspitals derzeit 18 Krankenbetten zur Verfügung gestellt. Im weitern wird festgelegt, dass der Chefarzt berechtigt ist, an drei Halbtagen pro Woche persönliche Sprechstunden für ambulante Patienten durchzuführen und dass auch eine Behandlung von ambulanten Patienten ausserhalb der Sprechstunden unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist. Im weitern wird mit Bezug auf die Rechnungstellung für solche Privatpatienten im Vertrag unter den Ziff. 64-66 festgestellt, dass sich die Honorare für die privatärztliche Tätigkeit nach Schwierigkeiten und Dauer der ärztlichen Leistung richten und dass die Honorare nicht offensichtlich übersetzt sein dürfen. Nachdem die Behandlungstätigkeit für solche Privatpatienten in den Räumlichkeiten des Spitals ausgeübt wird, wird zudem festgestellt, dass der Chefarzt für Sprechstundenräumlichkeiten und andere Leistungen der Spitalverwaltung jährlich entschädigungspflichtig ist, wobei für die Raummiete derzeit Fr. 1 300.-- verrechnet wird. Für die Beanspruchung der Sekretärin im Rahmen der persönlichen Sprechstundentätigkeit entschädigt der Chefarzt das Spital mit 10 % des Sekretärinnengehalts pro 3 Halbtage jährlich.
Was die Rechnungstellung für hospitalisierte Privatpatienten betrifft, so setzt der Chefarzt den Rechnungsbetrag selbständig fest, wobei im Vertrag bestimmt wird, dass ein Unkostenanteil von 30 % vom jeweiligen Arzthonorar an das Spital zu leisten ist, sowie Verrechnung und Inkasso über die Spitalverwaltung erfolgen; das Risiko für die Einbringlichkeit ist jedoch vollumfänglich durch den Chefarzt zu tragen.
Obwohl die von den Parteien gewählte Formulierung im Vertrag für die Auslegung eines solchen nicht massge-

bend sein kann, steht aufgrund der Beurteilung der gesamten Verhältnisse dennoch fest, dass die Einkünfte aus der Behandlung von ambulanten und stationären Chefarztpatienten als Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind. Dies ergibt sich namentlich aus der Tatsache, dass L. die Einkünfte aus seiner Tätigkeit für Privatpatienten mit eigener Rechnungstellung fakturiert, somit seine Tätigkeit nach aussen in Erscheinung tritt, im übrigen im Privatpatienten- und Ambulatoriumsbereich auf eigene Rechnung und Gefahr handelt (vgl. Anstellungsvertrag Ziff. 65) und endlich seine Tätigkeit aufgrund einer freigewählten Organisation durchgeführt wird. Daran ändert auch nichts, dass er mit Bezug auf die Räumlichkeiten auf Lokalitäten des Bezirksspitals basiert und Dienste und Personal des Bezirksspitals hiefür in Anspruch nehmen kann, wird er doch für diese Aufwendungen gegenüber dem Bezirksspital vollumfänglich leistungspflichtig. Auch wenn eine gewisse Verknüpfung mit dem Bezirksspital mit Bezug auf den Privatpatientenbereich nicht zu verkennen ist, so steht dennoch fest, dass der Steuerpflichtige diesbezüglich wie ein unabhängiger, selbständigerwerbender Arzt handelt und keineswegs der Weisungsgewalt seines Arbeitgebers (Bezirk) unterstellt ist. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die gesamten Honorareinnahmen abzüglich den entsprechenden Aufwendungen als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind und dass sie demgemäss steuerlich dem Ort der Geschäftstätigkeit, d.h. der Gemeinde X. zuzuweisen sind.
Was die Ausscheidung der Abzüge (Sozialabzüge und Abzüge für besondere Aufwendungen) betrifft, so sind diese gemäss Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht vorzunehmen (vgl. E. Höhn, a.a.O., § 19 N 28 ff, S. 253 ff).

4. Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang noch die Frage, ob und inwieweit der Wohnsitzgemeinde Y. ein praecipuum (Vorausanteil) zuzuweisen ist. Eine Zusprechung eines Vorausanteils käme allenfalls dann in Frage, wenn in Y. gewisse Leistungen für die selbständige Erwerbstätigkeit erbracht würden. Nachdem die Behandlung der ambulanten und hospitalisierten Privatpatienten ausschliesslich in X. erfolgt, da selbst auch die Verwaltung (Bürotätigkeit) ausgeführt wird, ist von der Zuweisung eines praecipuums an Y. Umgang zu nehmen.
Die Einsprache der Gemeinde X. ist demnach mit Ausnahme geringfügiger Korrekturen bei den Abzügen gutzuheissen.
Die Ausscheidung hat gemäss nachfolgender Aufstellung zu erfolgen:

	Wohnsitzgemeinde Y.	Geschäftssitz X.	Gesamteinkommen
Reines Vermögenseinkommen gem. Ausscheidung	14 573.--	74.--	14 647.--
Lohneinkommen aus unselbständiger Tätigkeit 1979 Fr. 64 559.-- 1980 Fr. 61 813.-- durchschnittlich	63 186.--		63 186.--
Einkommen aus Honoraren 1979 Fr. 94 805.-- 1980 Fr. 104 030.-- durchschnittlich		99 418.--	99 418.--
Einkommen aus übriger selbständiger Tätigkeit		15 849.--	15 849.--
	77 759.--	115 341.--	193 100.--
./. Mitarbeit Ehefrau		1 585.--	1 585.--
	77 759.-- (40,6 %)	113 756.-- (59,4 %)	191 515.-- (100 %)
./. Abzüge für Ausbildungskosten/Versicherungsprämien	2 761.--	4 039.--	6 800.--
Reineinkommen	74 998.--	109 717.--	184 715.--
./. Sozialabzüge	4 019.--	5 881.--	9 900.--
steuerbares Einkommen	70 979.--	103 836.--	174 815.--
gerundet	71 000.--	103 800.--	174 800.--

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission entschieden:

1. Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen...
2. (Kosten)
3. (Rechtsmittelbelehrung)
4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 25. Februar 1985 i.S. G. (StKE 680/84)

Doppelbesteuerung, konkurrierende Rentenbesteuerung im internationalen Verhältnis (Art. 4, Art. 21 DBA-D, § 20 Abs. 1 lit. b StG, Art. 21bis Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt:

Die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer veranlagten G. mit Verfügung vom 29.6.1984 (Versanddatum: 16.7.1984) für die Steuerperiode 1983/84 kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20 200.-- und bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 22 100.--.
Gegen die Veranlagungsverfügung erhob sie am 9.8.1984 fristgemäss Einsprache. Sie richtet sich gegen die Besteuerung einer deutschen Rente im Betrage von DM 20 358.-- (umgerechnet: Fr. 17 304.--), was bei einer Besteuerung zu 80 % einen Betrag von Fr. 13 844.-- ergibt.

Aus den Erwägungen:

1. a) Da es sich bei der infragestehenden Rente nicht um eine Staatsrente im Sinne von Art. 19 DBA handelt, kann sie gemäss Art. 21 DBA-D nur in jenem Staat besteuert werden, in dem der Rentenempfänger ansässig ist (Vogel, Kommentar DBA, N 10 zu Art. 21, S. 996). Zunächst ist von Amtes wegen abzuklären, wo die Steuerpflichtige ansässig ist. Diese Frage ist anhand der Kriterien von Art. 4 DBA-D zu prüfen; die Beurteilung kann summarisch erfolgen, nachdem kein ausdrücklicher Einwand gegen die Bejahung des schweizerischen Wohnsitzes erhoben wird.

   b) Ansässig ist eine Person in einem Vertragsstaat, wenn sie nach dem dort geltenden Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-D). Die Einsprecherin erfüllt dieses Kriterium in der Schweiz, hält sie sich doch während 180 bis 250 Tagen in ihrer Eigentumswohnung in X. auf (§ 4 lit. a StG; Art. 3 Z. 1 lit. a bzw. d). Dasselbe gilt auch für Deutschland, da sie dort eine Wohnung innehat, welche sie auch in Zukunft beibehalten und benützen wird (§ 1 Abs. 1 Deutsches Einkommenssteuergesetz 1979; § 13 Steueranpassungsgesetz). Beanspruchen beide Staaten die Ansässigkeit, so wird die Bestimmung des Vorranges nach den Hilfskriterien von Art. 4 Abs. 2 DBA-D vorgenommen. Nachdem die Einsprecherin in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, muss zur Klärung der Verhältnisse auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abgestellt

werden. Die Feststellung, mit welchem Ort sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen verbinden, hat nach objektiven Gesichtspunkten zu erfolgen, wobei die beiden Prüfungskriterien nicht kumulativ vorliegen müssen. Sie bilden nur differenzierte Ansatzpunkte für die Bestimmung des Begriffes "Mittelpunkt der Lebensinteressen" (Vogel, a.a.O., N 71 ff zu Art. 4 DBA).
In Deutschland liegt wohl ein beträchtlicher Teil des Immobilienvermögens von G. Sie bezog daraus ein Einkommen von Fr. 21 200.--. Daraus kann aber kaum gefolgert werden, dass ihre wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland enger wären als zur Schweiz. Sie hat sich ausserdem in Deutschland per 15.3.1982 abgemeldet und in X. ordnungsgemäss angemeldet. Nach eigenen Angaben verbringt sie 180 bis 250 Tage in der Schweiz. Unter diesen Umständen ist anzunehmen, dass sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach X. verlegt hat. Der Wohnsitz in der Schweiz wird im übrigen auch im Schreiben des Finanzamtes M. (Bayern) vom 7.6.1984 nicht in Zweifel gezogen. In Anbetracht dieser Fakten ist das Renteneinkommen in der Schweiz zu versteuern (Art. 21 DBA; § 20 Abs. 1 lit. b StG; Art. 21bis Abs. 1 lit. b BdBSt; vgl. Vorperiode).

c) An der Besteuerung der Rente durch die schweizerischen Steuerhoheitsträger ändert auch der Umstand nichts, dass Deutschland gemäss Art. 4 Abs. 3 DBA-D ein konkurrierendes Besteuerungsrecht zusteht, weil die Pflichtige dort über eine ständige Wohnstätte verfügt. Deutschland rechnet in solchen Fällen die schweizerischen Steuern auf die deutsche Steuer an (Meyer-Marsilius/ Hangartner, Kommentar zum DBA-Deutschland-Schweiz, Bd. 2, N 45 zu Art. 4 Abs. 3). Vom Anrechnungsverfahren kann die Pflichtige nicht einseitig dispensiert werden, weshalb die Einsprache als unbegründet abzuweisen ist.

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 18. April 1985 i.S. K. (StKE 1048/84)

Bemessungsregeln betreffend ausserordentliche Aufwendungen bei Neueintritt in die Steuerpflicht (kantonale Steuern, DA 45)

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Die Steuervertreterin beanstandet des weitern die Nichtberücksichtigung ungedeckter Krankheitskosten von Fr. 3 200.-- und des Spendenabzuges von Fr. 100.--. Dazu wird in der Einspracheschrift vorgebracht, die Aufrechnungen seien willkürlich erfolgt, da sich im Schwyzer Steuergesetz keine Bestimmung finde, welche derartige Aufrechnungen erlauben würde.

   a) Der Steuerpflichtige unterliegt infolge Zuzugs per 1.5.1983 der Gegenwartsbemessung. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich dasselbe Einkommen als Bemessungsgrundlage für zwei Veranlagungsperioden (1983/84 sowie 1985/86) dient. Das ist solange unbedenklich, als die Einkünfte bzw. Aufwendungen im wesentlichen gleich bleiben. Problematisch wird es indes, wenn das für zwei Perioden massgebende Einkommen durch ausserordentliche Einkünfte bzw. Aufwendungen erheblich erhöht oder vermindert wird. Krankheitskosten gehören typischerweise zu den ausserordentlichen Aufwendungen, sofern der Steuerpflichtige nicht an einem chronischen Leiden erkrankt ist. Vorliegend handelt es sich um Kosten für die Zahnbehandlung des Pflichtigen, welche im Jahre 1983 anfielen und somit ohne weiteres als einmalig zu betrachten sind. Dasselbe gilt auch für Spenden an gemeinnützige Institutionen, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass seine Auslagen über mehrere Jahre eine gewisse Höhe überschritten haben, so dass sie nicht mehr als ausserordentlich zu bewerten wären.

   b) Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer bestimmt, dass ausserordentliche Einkünfte bzw. Aufwendungen nur in einer Veranlagungsperiode berücksichtigt werden dürfen. Diese Ueberlegungen gelten nach ständiger Praxis und Rechtsprechung auch für die kantonale Einkommenssteuer. Ausserordentliche Faktoren sind demnach in der zweiten, zwei volle Jahre umfassenden, Veranlagungsperiode zu erfassen, um dadurch eine möglichst gleichmässige Besteuerung zu erreichen (G. Steinmann, Zum Bemessungszeitraum in Fällen der Gegenwartsbemessung oder sonstiger "ausserordentlicher" Bemessung, ASA 48, 524; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, DA Rz. 45; VGE 312/83 vom 10.6.1983, in: StPS 4/83, 31).

c) Die ausserordentlichen Aufwendungen des Pflichtigen werden daher erst in der Steuerperiode 1985/86 zum Abzuge zugelassen, soweit sie die jeweiligen Selbstbehalte (§ 22 Abs. 1 lit. h/i StG) übersteigen und die zum Nachweis erforderlichen Zahlungsbelege vorliegen (§ 16 VVStG). Die Einsprache ist demnach auch in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

3. ...

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus den Entscheiden des Verwaltungsgerichts vom 30. Mai 1985 i.S. R. und 25. April 1985 i.S. K. (VGE 353/83 und 346/84)

Gewinnungskosten bei der direkten Bundessteuer; Abzug für privates Arbeitszimmer bei Unselbständigerwerbenden; Revision zugunsten des Fiskus (Art. 22 lit. f BdBSt, Art. 7 VVStG i.V.m. Art. 61 VRP)

Sachverhalt:

R. ist an der Kantonsschule X. als Hauptlehrer angestellt. Er unterrichtet in Handelsfächern. In seiner Wehrsteuererklärung 1981/82 (heute direkte Bundessteuer) machte er unter Ziff. 5 einen Abzug für ein zu Berufszwecken benütztes Arbeitszimmer von Fr. 2 000.-- pro Jahr geltend. Dieser Abzug wurde ihm mit Veranlagungsverfügung vom 15.10.1982 verweigert. Eine gegen die Nichtgewährung dieses Abzugs gerichtete Beschwerde wurde von der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung (heute VdBSt) mit Entscheid vom 10.12.1982 abgewiesen.
Gegen diesen Einspracheentscheid reichte R. am 24.2.1983 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein. Mit VGE 310/83 vom 10.6.1983 hat das Verwaltungsgericht diese Beschwerde teilweise gutgeheissen und dem Steuerpflichtigen bei der direkten Bundessteuer für die Benützung eines privaten Arbeitszimmers einen Abzug von Fr. 1 700.-- zugestanden.
Mit Eingabe vom 15.9.1983 erhob die VdBSt Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit den Anträgen:

"1. In Gutheissung der Beschwerde sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Veranlagung nach Massgabe des Einspracheentscheids der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 10.12.1982 wiederherzustellen.

2. Eventualiter sei die Angelegenheit zwecks umfassender Abklärung des rechserheblichen Sachverhalts und Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3. Die Kosten zweiter Instanz sowie jene des Verfahrens vor Bundesgericht seien nach richterlichem Ermessen zu verlegen".

Am 29.9.1983 reichte die VdBSt zudem ein Revisionsgesuch beim Verwaltungsgericht ein mit den Anträgen:

"1. Der Entscheid Nr. 310/83 vom 10.6.1983 sei in Revision zu ziehen und in Aufhebung des Dezisivs sei die Beschwerde des Gesuchsgegners vom 23.2.1982 kostenfällig abzuweisen.

2. Von einer Kostenauflage im Revisionsverfahren sei abzusehen".

Mit Schreiben vom 4.10.1983 teilte der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts mit, Frist zur Beantwortung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde werde erst angesetzt, wenn das Revisionsverfahren erledigt sei.
Mit Vernehmlassung vom 19.10.1983 vertrat R. die Auffassung, formell sei das Revisionsgesuch begründet. Hingegen sei er nach wie vor überzeugt, dass der gewährte Abzug materiell begründet sei.
Am 7.2.1984 führte das Verwaltungsgericht in Anwesenheit der Parteien, der Schulleitung und des Verwalters, in der Kantonsschule X. einen Augenschein durch. Gleichentags wurde auch die Privatwohnung des Steuerpflichtigen in Y. in Augenschein genommen. Den Parteien wurde im Sinne von § 21 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) das Recht eingeräumt, zum Augenscheinergebnis Stellung zu nehmen.
Zu den Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Gemäss § 61 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) zieht die Behörde ihre rechtskräftige Verfügung oder ihren rechtskräftigen Entscheid auf Begehren einer Partei in Revision, wenn:

   - die Partei nachträglich neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, die sie früher trotz zumutbarer Sorgfalt nicht vorbringen konnte;
   - die Behörde wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hat, welche die dadurch benachteiligte Partei nicht rechtzeitig geltend machen konnte.

   Das Revisionsbegehren ist innert 90 Tagen seit Feststellung des Revisionsgrundes bei derjenigen Behörde einzureichen, welche die mit dem Revisionsbegehren angefochtene Verfügung oder den Entscheid getroffen hat (§ 62 VRP).

2. Die Gesuchstellerin beruft sich primär auf den Revisionsgrund gemäss § 61 lit. c VRP. Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung erkannt, ein Mittelschullehrer habe Anspruch auf den Abzug der Kosten eines Arbeitszimmers, sofern er:

   - einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeiten zu Hause erledigen müsse, weil der Arbeitgeber das notwendige oder geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stelle oder weil dessen Benützung nicht möglich oder zumutbar sei;
   - wenn der Lehrer deswegen über einen besonderen Raum verfügen müsse, welcher ausschliesslich oder doch vorwiegend diesem Zwecke diene und insoweit nicht zu privaten Zwecken benützt werden könne.

Bei der Beurteilung der Frage, ob dem Gesuchsgegner am Schulort ein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung stehe, stützte sich das Verwaltungsgericht auf eine telefonische Auskunft des Rektors der Kantonsschule X. ab, welche wie folgt protokolliert worden war:

> "Es seien keine geeigneten Zimmer für Vorbereitungen und Korrekturen vorhanden. Grundsätzlich habe jede Klasse ein Zimmer und die Lehrer müssten rotieren. Die kleinen Zimmer zwischen den Klassenzimmern seien voll ausgelastet durch EDV-Anlagen, Fachbibliotheken usw.
> Den Lehrern stünden auch keine abschliessbaren Schränke zur Verfügung. Es sei organisatorisch nicht möglich, den Lehrern geeignete Zimmer zur Verfügung zu stellen".

Das Verwaltungsgericht hat in dem zur Revison gestellten Entscheid sich auf diese telefonische Auskunft abgestützt, ohne der Gesuchstellerin Gelegenheit zu geben, dazu Stellung zu nehmen. Nachdem es sich bei der Frage, ob dem Gesuchsgegner am Schulort ein geeignetes Arbeitszimmer, welches den Abzug für ein privates Arbeitszimmer ausschliesst, zur Verfügung steht oder nicht, um eine für den Entscheid massgebende Tatsache handelt, liegt die Verletzung einer wesentlichen Verfahrensvorschrift vor (§ 21 Abs. 1 VRP), weshalb auf das Revisionsbegehren, trotz fehlender formeller Rechtskraft des zur Revision begehrten Entscheids, eingetreten wird. Auf das Revisionsbegehren ist umso mehr einzutreten, als die Gesuchstellerin aufgrund eines von ihr durchgeführten Augenscheins (act. 2-10) geltend macht, die telefonisch eingeholte Auskunft sei unzutreffend. Beizupflichten ist im übrigen auch der Auffassung der Gesuchstellerin, wonach bei der Einholung telefonischer Auskünfte eine gewisse Zurückhaltung zu üben sei. Hingegen kann nicht gesagt werden, dass telefonische Auskünfte als Beweismittel schlechthin untauglich oder sogar unzulässig seien. § 24 Abs. 1 lit. b VRP nennt als Beweismittel Auskünfte der Parteien und von Drittpersonen. Ueber die Form, in welcher solche Beweise einzuholen sind, findet sich in der VRP keine Regelung und auch der Schluss, wonach sich aus einer sinngemässen Anwendung von § 140 ZPO ergebe, dass Auskünfte nur schriftlich eingeholt werden dürften, überzeugt nicht. § 140 ZPO ist eine auf den Zivilprozess zugeschnittene Bestimmung, welche sich unter dem Abschnitt über das Zeugnis findet. Sie ist aus dem Zusammenhang zu sehen, dass die ordentliche Form der Auskunftseinholung im Zivilprozess die Zeugeneinvernahme ist und schriftliche Auskünfte subsidiär sind. Im Verwaltungsprozess ist es gerade umgekehrt. Dort ist die Einholung von Auskünften, zumeist in schriftlicher Form häufig, die Zeugeneinvernahme aber nur ein sekundär zur Anwendung gelangendes Beweismittel (vgl. § 24 Abs. 1 und 2 VRP). Wenn auch das Bundesgericht einmal telefonische Auskünfte als rudimentär bezeichnet hat (BGE 99 Ib 109), so findet sich doch - soweit ersichtlich - kein Entscheid, in welchem telefonische Be-

weisauskünfte als schlechthin beweisuntauglich bezeichnet werden.
Der im Verwaltungs- und Verwaltungsprozessverfahren geltende Untersuchungsgrundsatz erfordert es geradezu, dass die förmlichen Voraussetzungen an die Beweisbeschaffung nicht zu hoch angesetzt werden, andernfalls aufgrund von verfahrensökonomischen Zwängen die notwendige Intensität der Untersuchung nicht mehr gewährleistet ist. Entscheidender als die Form der Beschaffung der Auskunft ist, dass der Gehöranspruch der Parteien bei bzw. nach der Beschaffung beachtet wird. Dieser aber ist gewahrt, wenn eine telefonische Auskunft als Aktennotiz festgehalten und den Parteien im Sinne von § 21 Abs. 1 VRP zur Kenntnis gebracht wird. Vorliegend ist die telefonische Auskunft den Parteien nicht zur Kenntnis gebracht worden, weshalb - wie bereits dargetan - der Revisionsgrund gemäss § 61 lit. c VRP als gegeben erachtet werden kann.

3. Ist auf das Gesuch einzutreten, muss geprüft werden, ob aufgrund der von der Gesuchstellerin vorgetragenen Tatsache, wonach dem Gesuchgegner zusammen mit den an der Schule tätigen Fachkollegen ein Handelslehrerzimmer zur Verfügung steht, das Entscheidergebnis zu ändern vermag.

   a) Die Gesuchstellerin hat anlässlich ihres Augenscheins vom 22.8.1983 festgestellt, dass in der Kantonsschule ein Handelslehrerzimmer (D 06.1) mit den Ausmassen von 8,40 x 3,50 m, möbliert mit drei Tischen mit Sockeln, 1 Schreibmaschine, Schränken/Büchergestell mit Fachbüchern, Zeitschriften usw. vorhanden ist. In dieses Zimmer teilten sich zur Zeit des gerichtlichen Augenscheins zwei Hauptlehrer sowie eine im Teilpensum beschäftigte Lehrerin. Wenn Aushilfslehrer für die Handelsfächer beschäftigt werden, benützen diese ebenfalls diesen Raum. Das Gericht stellte fest, dass dieser zwischen zwei Klassenzimmern gelegene Raum sehr hellhörig ist. Man hört den Schulunterricht der beiden angrenzenden Zimmer und den Pausen- und Schulschlusslärm.

   b) Die Gesuchstellerin vertritt die Auffassung, das Handelslehrerzimmer sei als Arbeitsraum für den Gesuchsgegner nicht nur zumutbar, sondern vielmehr geeignet. Die räumlichen und ausstattungsmässigen Voraussetzungen seien geradezu als ideal zu bezeichnen. Die Tatsache allein, dass Fachzeitschriften, Fachliteratur usw. bereitstehen und berufsnotwendige Apparaturen wie Kopiergeräte räumlich unweit entfernt lägen, würde es als naheliegend erscheinen lassen, die ausserunterrichtlichen Arbeiten im Handelslehrerzimmer zu erledigen. Selbst wenn der Gesuchsgegner gezwungen wäre, ab und zu ein Buch seiner Privatbibliothek ins Schulhaus zu tragen, würde dadurch die Arbeit im Handelslehrerzimmer noch lange nicht unzumutbar, ganz abgesehen davon, dass eine Reihe weiterer Zimmer für einen Grossteil der ausserunterrichtlichen Arbeiten ebenfalls

geeignet und zumutbar wären. Ziehe es ein Lehrer trotzdem vor, gewisse Arbeiten zu Hause zu erledigen, sei dies zwar einfühlbar, steuerlich jedoch irrelevant. Ein Steuerpflichtiger, der aus Gründen der Annehmlichkeit einen Teil seiner Berufsarbeiten zu Hause verrichte, obwohl am Arbeitsplatz ein geeignetes, zweckentsprechendes Arbeitszimmer vorhanden wäre, habe keinen Anspruch auf einen Kostenabzug für den privaten Arbeitsraum (vgl. Revisionsgesuch und Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziff. 9).

c) Demgegenüber vertritt der Gesuchsgegner die Auffassung, der Raum sei als Arbeitsraum insofern nicht geeignet, als mehrere Lehrer sich in den Raum teilen müssten. Es sei ein Anspruch auf einen Arbeitszimmerabzug zu gewähren, weil die vorhandenen Räume räumlich (Lärm, Zutrittsmöglichkeiten durch Dritte), einrichtungsmässig (keine Bürosessel, kein Telefon, alte, überholte Schreibmaschinen usw.), in bezug auf die benötigten Materialien, von der Art der Arbeit her und aus arbeitszeitlichen Gründen ungeeignet oder unzumutbar seien. In den Schulferien sei dieser Raum weder belüftet, noch werde er geheizt. Es sei auch aus Diskretions- und Verlustgründen völlig ausgeschlossen, die vielen wichtigen privaten Materialien, die zur Arbeit benötigt und als persönliche Unterlagen usw. in jahrelanger Tätigkeit erarbeitet worden seien, in diesen Räumen griffbereit zur Verfügung zu halten.

d) Der am 7. Februar 1984 durch das Gericht in der Privatwohnung des Beschwerdeführers in Y. durchgeführte Augenschein hat ergeben, dass der kinderlose Gesuchsgegner zusammen mit seiner ebenfalls im Lehrfach tätigen Frau eine 4 1/2-Zimmerwohnung (Doppelschlafzimmer, Stube mit Essnische, zwei Einerschlafzimmer, je ca. 12 m2) bewohnt. Eines der beiden kleineren Zimmer dient ausschliesslich Bürozwecken und wird überwiegend beruflich genutzt. Es ist möbliert mit einer grossen Bücherwand, welche beinahe ausschliesslich mit Schulmaterial (Bücher und viele Ordner mit gesammeltem und selbst erarbeitetem Material) gefüllt ist. Weiter stehen in diesem Raum zwei Schreibtische und eine elektronische Schreibmaschine mit Bildschirm. Das zweite kleinere Zimmer dient teilweise beruflichen Zwecken. Eine Längswand ist mit einer Bücherwand versehen, und es befinden sich in diesem Raum 5 Korpusse für Hängeregistraturen, vorwiegend mit Schulmaterial gefüllt, sowie ein kleiner Photokopierapparat.

4. a) Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts Basel-Land, welche der Wehrsteuerrechtspraxis des Bundesgerichts angeglichen ist (ASA 21, 345 und 389), werden Unkosten für ein Arbeitszimmer dann zum Abzug zugelassen, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- ein wesentlicher Teil der Erwerbstätigkeit muss ausserhalb des Arbeitsortes erledigt werden;

- der Steuerpflichtige ist auf einen ruhigen und abgeschirmten, spezifisch eingerichteten Arbeitsplatz angewiesen und benötigt für die Berufsausübung ein Arbeitszimmer;

- ein besonderer Arbeitsplatz, der vorwiegend den Charakter eines Arbeitszimmers haben muss, muss auch tatsächlich ausgeschieden worden sein (ZBl 1981, 329).

Für die Abzugsfähigkeit ist entscheidend, dass ein wesentlicher Teil der Berufsarbeit zu Hause erledigt werden und deshalb ein Arbeitszimmer vorhanden sein muss, welches ausschliesslich oder mindestens vorwiegend diesem Zwecke dient. Fest steht vorliegend, dass der Gesuchsgegner zu Hause über ein Arbeitszimmer verfügt, welches so eingerichtet ist, dass es nur für die Vorbereitung des Unterrichts, die Korrektur von Schülerarbeiten, Studium und ausserberufliche administrative Arbeiten, nicht aber als Wohn- oder Schlafzimmer oder als Arbeitszimmer für häusliche Arbeiten (Flick- und Glättezimmer) Verwendung finden kann.
Ebenfalls ausser Diskussion steht, dass der Gesuchsgegner als Handelslehrer für die Erledigung der ausserhalb der Schulstunden anfallenden Berufsarbeit über einen ruhigen und abgeschirmten Arbeitsplatz verfügen muss.

b) Umstritten ist indessen insbesondere, ob ihm ein solcher geeigneter Arbeitsplatz am Schulort zur Verfügung steht oder ob er darauf angewiesen ist, die ausserhalb der Unterrichtserteilung anfallenden Arbeiten zu Hause auszuführen. Nach der bundesgerichtlichen und verwaltungsgerichtlichen Praxis ist die Notwendigkeit für die Gewährung eines Arbeitszimmerabzuges ohne weiteres zu verneinen, wenn dem Steuerpflichtigen zur Erledigung der Berufsarbeiten während der ordentlichen Arbeitszeit ein Arbeitsraum zur Verfügung steht, für den der Arbeitgeber aufkommt. Wird trotzdem ein wesentlicher Teil der Berufsarbeiten zu Hause erledigt, so darf im allgemeinen angenommen werden, dass dies aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeit geschieht und es fehlt daher das Erfordernis der Notwendigkeit (ASA 23, 278; VGE 327/79 vom 27.11.1979 Erw. 5 S. 14/15; VGE 364/79 vom 28.1.1980 Erw. 4.7 S. 10/11).

aa) Rein von der Grösse her ist das Handelslehrerzimmer in der Kantonsschule sicher ein tauglicher Arbeitsraum. Dies geht schon daraus hervor, dass dieses Zimmer mehr als doppelt so gross ist wie derjenige Raum, den der Gesuchsgegner bei sich zu Hause als Arbeitsraum benützt. Die Grösse des Raumes erlaubt es auch, dass zwei Personen darin arbeiten können, wobei die dadurch bedingten gegenseitigen Störungen bei entsprechender Rücksichtnahme tragbar wären. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass sehr viele Arbeitskräfte, auch solche mit anspruchsvollerer geistiger Beschäftigung, nicht für sich allein

einen Arbeitsraum zur Verfügung haben, sondern ihr Büro mit Arbeitskollegen teilen müssen. Ist dies für ganztägig im Büro beschäftigte Personen tragbar, so muss dies auch für Lehrkäfte auf der Mittelschulstufe zumutbar sein, welche einen erheblichen Teil ihrer Arbeit bei der Unterrichtserteilung verbringen. Müssen aber drei oder mehr Lehrer im fraglichen Raum arbeiten, so wird es kritisch, zumal auch deshalb, weil die einrichtungsmässigen Voraussetzungen ungenügend sind. Die Erarbeitung von Unterrichtslektionen erfordert Raum für das Ablegen von Büchern und Dokumenten. Die vorhandenen Arbeitsflächen auf den Pulten usw. sind etwas knapp bemessen und generell ist festzuhalten, dass das Zimmer nicht als Hauptarbeitsplatz für Mittelschullehrer ausgerüstet ist (z.B. keine Bürostühle, kein Telefon, nicht für jeden Arbeitsplatz eine Schreibmaschine usw.).

bb) Stark störend wirkt sich bei der Verrichtung geistiger Arbeit aus, dass das fragliche Handelslehrerzimmer zwischen zwei Schulräumen liegt, wobei die Zwischenwände, offenbar in Leichtbauweise ausgeführt, nur einen schlechten Schallschutz bieten. Das Gericht konnte sich anlässlich des Augenscheins von der Hellhörigkeit des Raums selber überzeugen. Die Gesuchstellerin macht hiezu geltend, auch die Räume im AHV-Gebäude in Schwyz (in welchem u.a. die Steuerverwaltung untergebracht ist) seien hellhörig, indem beispielsweise Telefongespräche aus dem Nachbarzimmer mitangehört werden müssten. Dies mag zutreffen. Indessen ist zu berücksichtigen, dass bei der Unterrichtserteilung fast dauernd gesprochen wird, während bei ordentlicher Büroarbeit die Führung von Gesprächen nur gelegentlich erfolgt. Weiter sollte bei der Unterrichtserteilung laut und deutlich gesprochen werden, während Telefongespräche und Einzelbesprechungen in diskreter Lautstärke sich abwickeln. Zudem bringt es die Natur der Sache mit sich, dass Betriebsamkeit und Lärm, welche von ganzen Schulklassen veranstaltet werden, grösser sind als normale Emissionen aus einem Büro. Richtig ist, dass ab dem späteren Nachmittag keine Schule mehr erteilt wird und dementsprechend ungestörtes Arbeiten möglich wäre. Indessen ist zu beachten, dass gerade der Gesuchsgegner halbe oder ganze Tage schulfrei hat, während denen er bei der Arbeit im fraglichen Zimmer gestört ist.

cc) Ausserhalb der Unterrichtszeit wird der Schultrakt der Kantonsschule lediglich in reduziertem Umfang beheizt. Die Temperatur kann, wie der Schulverwalter anlässlich des Augenscheins bekanntgab, bis auf 16° absinken. Raumtemperaturen, welche 18° unterschreiten, erschweren die nicht körperliche Arbeit (AGVE 1979, S. 329). Nicht zu hören ist hingegen der Einwand des Gesuchsgegners, das fragliche Zimmer werde während den Schulferien nicht gelüftet. Dies kann ohne weiteres

vom jeweiligen Benützer des Raumes besorgt werden. Gleiches gilt für die Pflege allfällig vorhandener Pflanzen, das Nachfüllen des Luftbefeuchters usw.

dd) Der Gesuchsgegner wohnt in Y. und hat seinen Arbeitsort in X. Ein Mittelschullehrer kann seine Arbeitszeit, abgesehen von der reinen Unterrichtszeit, relativ frei gestalten. Wollte man postulieren, er könne seine ausserunterrichtlichen Berufsarbeiten zum überwiegenden Teil in den Räumen der Kantonsschule verrichten, so hätte dies zusätzliche Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort zur Folge, was mindestens nicht sinnvoll wäre.

ee) Weniger Gewicht misst das Gericht dem Einwand bei, die Berufsarbeiten könnten aus Diskretions- und Verlustgründen nicht am Schulort getätigt werden. Haben nur die Handelslehrer Zugang zu einem Arbeitsraum, so sollte es möglich sein, dass das persönliche Material des Einzelnen unangetastet bleibt und dass Wahrnehmungen, die von anderen Lehrern (z.B. in bezug auf Prüfungsvorbereitungen usw.) gemacht werden, keinerlei Verbreitung finden. Andernfalls müsste die charakterliche Qualifikation der Betreffenden als Mittelschullehrer in Frage gestellt werden.

ff) Nicht beigepflichtet werden kann der Auffassung der Gesuchstellerin, es bestünden in der Kantonsschule weitere Räume, welche für einen Grossteil der ausserunterrichtlichen Arbeiten geeignet seien. Gruppenzimmer, Lehrerzimmer und die allgemein zugängliche Bibliothek weisen einen ziemlich regen Personenverkehr auf, diese Räume dienen teilweise auch Rekreations- und Informationszwecken, so dass ein ruhiges Arbeiten nicht möglich erscheint. Zudem ist es nicht zumutbar, mit den Arbeitsunterlagen dauernd zu dislozieren. In all diesen Räumen könnten die Lehrer ihre Arbeitsunterlagen auch nicht liegen lassen, weil eine praktisch unkontrollierbare Vielzahl von Personen Zugang hiezu haben.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die von der Gesuchstellerin im Rahmen des Revisionsverfahrens neu aufgezeigten räumlichen und arbeitsmässigen Voraussetzungen, welche dem Gesuchsgegner an der Kantonsschule geboten werden, verbunden mit den gerichtlichen Abklärungen an Ort und Stelle, am früheren Entscheidergebnis, wonach dem Gesuchsgegner bei der direkten Bundessteuer ein Abzug für die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers zu gewähren ist, nichts zu ändern vermögen. Eine nicht allzu kleinliche Praxis bei der Gewährung dieses Abzugs rechtfertigt sich auch deshalb, weil andernfalls die staatlichen Mittelschullehrer mit einer gewissen Berechtigung Forderungen an den Schulträger in bezug auf die Zurverfügungstellung von besseren Arbeitsplätzen stellen könnten, wobei deren Vorstellungen über die Ausgestaltung solcher Arbeitsplätze - wie das vorliegende Verfahren erahnen lässt - nicht von besonderer Bescheidenheit geprägt sein dürften. Nicht ausser

acht zu lassen ist auch, dass ein erhebliches öffentliches Interesse an gut motivierten und vorbereiteten Mittelschullehrern besteht. Diese Motivierung würde durch eine allzu rigorose Praxis bei der Arbeitszimmerabzuggewährung mindestens nicht gefördert. Wenn auch kein direkter Zusammenhang zur fiskalischen Behandlung des Arbeitszimmerabzuges besteht, wird die Steuerpraxis von den betroffenen Steuersubjekten doch dahingehend empfunden, dass ihre umfangreiche, ausserhalb des Unterrichts anfallende Berufstätigkeit nicht genügend erkannt und gewürdigt werde.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Das Revisionsgesuch wird abgewiesen und der Verwaltungsgerichtsentscheid 310/83 vom 10.6.1983 wird bestätigt.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Anmerkungen:

1. In Uebereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bejahte das Verwaltungsgericht diskussionslos, dass bei der direkten Bundessteuer eine Revision zugunsten des Fiskus zulässig ist (BGE vom 29.3.1938, ASA 38, 163; zur Revision bei kantonalen Steuern vgl. F. Zuppinger, Verfassungsmässige Ehegattenbesteuerung; Grenzen der Kognitionsbefugnisse der Kantonalen Rekurskommission im Rahmen der Ueberprüfung kantonaler Normen, Aktivlegitimation des Finanzdepartemtents zur Stellung des Begehrens um Revision im Sinne von § 121bis SO-StG, 1985, S. 38 ff). Für die direkte Bundessteuer ist diese Frage in der Lehre umstritten (vgl. E. Höhn, Steuerrecht, 3. A., Bern 1979, S. 405; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, N 10 zu Art. 126).
   Nur müssen auch bei einer Revision zugunsten des Fiskus, um darauf eintreten zu können, die allgemeinen Revisionsvoraussetzungen vorliegen. Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel gegen formell rechtskräftige Entscheidungen. Dies gilt kantonal- und bundesrechtlich. In casu lag - die am Bundesgericht hängige Verwaltungsgerichtsbeschwerde belegt dies - kein rechtskräftiger Entscheid vor.

2. a) Das Verwaltungsgericht stützt den Revisionsgrund auf kantonales Prozessrecht ab (Art. 61 VRP, mutmasslich i.V.m. § 2 kantonale VollziehungsVo zum BdBSt i.V.m. Art. 66 BdBSt).

Art 66 BdBSt lautet:

1 Die kantonalen Regierungen erlassen auf dem Verordnungsweg die für die Veranlagung und den Bezug der Wehrsteuer erforderlichen Vorschriften.
2 Sie bestimmen insbesondere die Einteilung der Kantone in Veranlagungskreise, bezeichnen die Behörden, denen die Durchführung der Wehrsteuer obliegt, und setzen die Ausstands- und Rekusationsgründe sowie das Ausstandsverfahren fest. Sie sind dabei nicht an die kantonale Gesetzgebung gebunden.
3 Die von den Kantonen erlassenen Vollziehungsverordnungen sind dem Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartement zur Genehmigung zu unterbreiten.

§ 2 kantonale VollziehungsVO bestimmt: Soweit Organisation und Verfahren nicht bundesrechtlich geregelt sind, finden die Vorschriften des kantonalen Rechts sinngemäss Anwendung.

b) Es fragt sich, ob diese VO-Bestimmung den Delegationsrahmen sprengt bzw. zu weit interpretiert wird, wenn das Verwaltungsgericht daraus ableiten will, die Revisionsgründe für die direkte Bundessteuer ergäben sich aus dem kantonalen Recht. Die Lehre (H. Masshardt, Zürich 1980, Ziff. 13 zu Art. 112; Känzig, a.a.O., N 8 zu Art. 126; Känzig, Ergänzungsband zur Wehrsteuer, 2. A., 1972, Basel, N 8 zu Art. 126) stützt sich auf bundesrechtliche (im BdBSt nicht ausdrücklich enthaltene ungeschriebene bzw. von OG 136 ff abgeleitete) Revisionsgründe. Für diese Lösung spricht folgende Ueberlegung:

Die kantonalrechtlichen Revisionsvorschriften brauchen mit den bundesrechtlichen nicht identisch zu sein. Die Verletzung von kantonalen Vorschriften, die gestützt auf Art. 66 BdBSt ergehen, lassen sich nur mit der staatsrechtlichen Beschwerde, nicht mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde rügen (vgl. Masshardt, a.a.O., S. 350). Der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer wurde der Rechtsweg abgeschnitten, denn zur staatsrechtlichen Beschwerde ist sie nicht legitimiert.

HP

Zum Arbeitszimmerabzug äussert sich sodann folgender Entscheid:
(VGE 346/84 vom 25.4.1985 i.S. K.)

Sachverhalt (gekürzt):

In der Steuererklärung für die direkte Bundessteuer vom 26.3.1983 deklarierte K. einen Arbeitszimmerabzug von Fr. 2 400.-- pro Jahr. Mit Veranlagungsverfügung vom 1.5.1984 akzeptierte die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer den Arbeitszimmerabzug nicht.

Erwägungen:

1. Nach Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt sind vom rohen Einkommen der Unselbständigerwerbenden gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt als Gewinnungskosten u.a. weitere Berufsauslagen, wie Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachliteratur und die für die Berufsausübung erforderliche Weiterbildung abzuziehen. Es ist unbestritten, dass Kosten für private Arbeitsräume ebenfalls als weitere Berufsauslagen abzugsberechtigt sind (Känzig, Wehrsteuer (direkte Bundessteuer), 2. A., I. Teil, Art. 22 Abs. 1 lit. a, N 23; Art. 22bis Abs. 1 N 20). Ein Kostenabzug wird anerkannt, wenn der Unselbständigerwerbende im Gebäude, in dem er seine Arbeit verrichtet, nicht über Räume verfügt, die er namentlich für die Vorbereitung seiner Arbeit benötigt. Wer aus Bequemlichkeit die Arbeiten zu Hause verrichtet, hat keinen Anspruch auf einen Abzug. Zudem muss ein wesentlicher Teil der Erwerbstätigkeit ausserhalb des Arbeitsortes erledigt werden (vgl. Känzig, a.a.O., Art. 22bis Abs. 1 N 20; ASA 23, 278). In diesem Sinne hat sich auch die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung entwickelt. In VGE 310/83 vom 10.6.1983 sind die beiden kumulativen Voraussetzungserfordernisse wie folgt umschrieben:

   - der Steuerpflichtige muss einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeiten zu Hause erledigen, weil der Arbeitgeber das notwendige oder das geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt oder weil dessen Benützung nicht möglich oder zumutbar ist;
   - der Steuerpflichtige muss über einen besonderen Raum verfügen, welcher ausschliesslich oder doch vorwiegend diesem Zwecke dient und insoweit nicht zu privaten Zwekken benützt werden kann.

2. Umstritten ist zunächst, ob der Beschwerdeführer als Rektor der Kantonsschule X. im Sinne der Rechtsprechung einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeiten zu Hause verrichten muss.

   a) Nach den Ausführungen in der Beschwerdeschrift steht dem Steuerpflichtigen in der Schule "ein einigermassen zweckmässig eingerichtetes Büro zur Verfügung". Nach

Ansicht der Vorinstanz handelt es sich um "ein grosszügig eingerichtetes Büro". Im Verfahren 353/83 (Revisionsverfahren zu VGE 310/83 vom 10.6.1983) besichtigte die Kammer II des Verwaltungsgerichts (in teilweise anderer Besetzung als im vorliegenden Verfahren; betr. delegationsweise Beweisabnahme vgl. § 120 ZPO) u.a. auch das Rektoratszimmer der Kantonsschule; es wurde im Augenscheinprotokoll vom 8.1.1984 wie folgt umschrieben:

> "angenehmer Arbeitsraum mit den erforderlichen Einrichtungen. Grosser Schreibtisch, Polstergruppe mit Clubtisch usw."

Wie man die Räumlichkeiten qualitativ werten will, hängt erheblich vom angewandten Vergleichsmassstab ab. Es mag sein, dass Vergleiche mit anderen Kantonen eher auf ein bescheidenes Rektoratszimmer schliessen lassen. Vergleicht man das fragliche Rektoratszimmer beispielsweise mit den Räumlichkeiten der kantonalen Verwaltung und der kantonalen Gerichte in Schwyz, so handelt es sich zweifelsohne um einen geräumigen und gut ausgestatteten Raum, während die hohen Zimmertemperaturen an sonnigen Sommertagen offenbar hier wie dort einen nicht besonders angenehmen aber dennoch zumutbaren Mangel darstellen. Die qualitative Wertung des Rektoratszimmers ist für den vorliegenden Entscheid indessen nur von zweitrangiger Bedeutung. Massgebend ist in erster Linie, dass dem Steuerpflichtigen ein Arbeitszimmer ausschliesslich für sich bzw. für seine Arbeiten zur Verfügung steht.

b) Der Beschwerdeführer trägt nun vor, dass er regelmässig an Abenden und Wochenenden zu Hause arbeite. Er schreibe Berichte und ähnliches, studiere Akten und bereite den Fachunterricht vor. Er räumt dabei ein, dass sich mindestens ein Teil dieser Arbeiten auch in der Schule erledigen liesse, da er jederzeit Zutritt zu seinem Büro habe. Die Arbeiten im Zusammenhang mit dem Fachunterricht könne er allerdings nur zu Hause erledigen, da alle notwendigen Arbeitsmaterialien dort wären, da der notwendige Platz im Büro fehle. Das private Arbeitszimmer habe die Innenmasse 4,38 x 3,95 m; ein Hocker samt Klavier sei das einzige nicht für berufliche Zwecke benutzte Mobiliar. Im übrigen umfasse das Zimmer:

> 1 Büropult mit 8 Schubladen
> 1 Abstellmöbel mit 2 Schubladen und Fächern
> 1 Tisch (Fläche 87 x 151 cm) mit dem Personal Computer mit Bildschirm und Drucker, welcher ausschliesslich für die Schule benutzt werde
> 2 Kombi-Büchergestelle mit ca. 30 Laufmetern Gestellfläche, wovon ca. 25 m mit Fachliteratur und Unterlagen für

Unterricht und schulische Zwecke belegt seien (vgl. Einsprache-schrift vom 11.6.1984, Ziff. 1)

Zur Zeit erteile er 7 Wochenstunden Mathematik und Informatik. Es sei zu bedenken, dass sich für wenige Unterrichtsstunden die damit verbundene Hausarbeit nicht im gleichen Verhältnis vermindere. Ein beträchtlicher Teil dieser Arbeit sei Informationsbeschaffung und -verarbeitung, um auf dem aktuellen Stand zu bleiben, sie sei von der Zahl der Unterrichtsstunden unabhängig.

c) Es leuchtet nun nicht recht ein, weshalb die Räumlichkeiten in der Schule eine Vorbereitung für den Fachunterricht nicht zulassen sollten. Mit etwas Phantasie würden sich wohl die notwendigen Arbeitsutensilien (inkl. Personal Computer) auch im Rektoratszimmer verstauen lassen. Selbst wenn nicht die gesamte Fachliteratur dort Platz finden würde, so hätten mindestens die Standardwerke und die jeweils aktuelle Spezialliteratur Platz. Das Auswechseln der Spezialliteratur müsste jedenfalls als zumutbar qualifiziert werden. Der Hinweis, das Rektoratszimmer sei zu unruhig, geht im übrigen allein schon deswegen fehl, weil der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben diese Arbeiten hauptsächlich an Abenden und Wochenenden erledigt. Was die übrigen zu Hause verrichteten Arbeiten anbelangt, gesteht der Beschwerdeführer zu Recht ein, dass sich diese auch in der Schule erledigen liessen. Ist dem aber so, erweist sich der Arbeitszimmerabzug auch hier als unbegründet.

d) Die Beschwerde wäre indessen auch unbegründet, falls die Vorbereitung des Fachunterrichtes tatsächlich im Rektoratszimmer nicht möglich wäre. Dieser Tätigkeitsbereich kann nicht im Sinne der zitierten Rechtsprechung als wesentlicher Teil der beruflichen Arbeiten bezeichnet werden. Der Beschwerdeführer ist in erster Linie Rektor mit vielfältigen Führungs- und Administrativaufgaben. Dabei nimmt sich der fragliche Fachunterricht quantitativ als nebensächlich aus. Damit wird die qualitative Bedeutung und Handhabung dieses Aufgabenbereiches keineswegs in Frage gestellt.

3. In der Beschwerdebegründung nimmt der Hinweis auf die ausserkantonale Praxis einen erheblichen Platz ein. Der Steuerpflichtige trägt vor, in anderen Kantonen (ZH, SO) gestehe die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Mittelschullehrern inkl. Rektoren den Abzug eines privaten Arbeitszimmers ohne weiteres zu bzw. anerkenne ein privates Arbeitszimmer als berufsnotwendig. Er beruft sich damit auf das Gleichheitsgebot.

a) Die Vorinstanz wendet zu Recht ein, dass ihr selbst bei Anwendung von Bundesrecht ein gewisser Entscheidungs-

spielraum zustehe (vgl. Yvo Hangartner, Grundzüge des Schweiz. Staatsrechts, Band II, S. 185/186). Diese beschränkte Eigenständigkeit im Rahmen des Rechtsvollzuges ist ein Ausfluss des in der Bundesverfassung verankerten Föderalismus. Sie ist auch hier zu beachten, zumal der Bundesgesetzgeber die Voraussetzungen für den Arbeitszimmerabzug nicht im Detail regelt. Nachdem kaum ernsthaft behauptet werden kann, die gemäss schwyzerischer Praxis massgebenden Kriterien würden Bundesrecht widersprechen, ist in der Folge nur noch zu überprüfen, ob die Rechtsanwendung gesamteidgenössisch abweichende Kriterien hervorbrachte, die die schwyzerische Praxis als den Steuerpflichtigen schlechterstellend und allenfalls rechtsungleich behandelnd qualifzieren lässt. Der Vergleich mit der ausserkantonalen Praxis kann indessen nicht soweit gehen, dass die konkreten Verhältnisse bestimmter ausserkantonaler Steuerpflichtiger herangezogen würden. Abgesehen davon, dass diesem Unterfangen grundsätzlich das Steuergeheimnis entgegenstehen würde, genügen für einen Vergleich allgemeingehaltene Auskünfte, die sich über die Praxis bei einer bestimmten Berufsgattung aussprechen. Der konkrete Anwendungsfall ist und bleibt hingegen Sache der jeweiligen Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wobei, wie bereits erwähnt, gewisse interkantonale Unterschiede im Sinne des erwähnten Ermessensspielraumes zu tolerieren sind.

b) Die eingeholten Auskünfte haben nun klar ergeben, dass die nach schwyzerischer Praxis massgebenden Kriterien durchaus im Rahmen der gesamteidgenössischen Rechtsanwendung liegen. Gemäss Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Rechtswesen, vom 12.2.1985, bedarf es des Nachweises, dass dem Steuerpflichtigen kein geeignetes Studierzimmer zur Verfügung steht und dass derselbe "regelmässig einen wesentlichen Teil seiner Arbeit zu Hause erledigen muss". Aehnliches war von der Steuerverwaltung des Kantons Solothurn zu vernehmen (Schreiben vom 1.2.1985). In ihrem Schreiben vom 1.2.1985 führten sie aus:

> "Bis zum Steuerjahr 1973 bestand in der Tat eine Praxis, nach welcher bestimmten Kategorien von Lehrern ohne Nachweis ein pauschaler Studierzimmerabzug gewährt wurde. Seit dem Steuerjahr 1974 ist diese Praxis sowohl für die Staatssteuer als auch für direkte Bundessteuer aufgegeben. Seither hat ein Lehrer dann Anspruch auf einen Studierzimmerabzug, wenn ihm am Schulort keine Räume für Korrektur- und Vorbereitungsarbeiten zur Verfügung stehen, und wenn er zusätzlich zu seinem Lebens- und Wohnbedarf in seiner Wohnung einen Raum für die häusliche Berufsarbeit zur Verfügung hält (...). Präzisierend hat die Gerichtspraxis erkannt, dass ein

gewisses Mass an Hausarbeit üblich sei und noch nicht zu einem Studierzimmerabzug berechtige. Wenn ein Lehrer die Arbeit zu Hause jener im Schulhaus vorzieht, schafft er dadurch nicht die Voraussetzungen für einen Studierzimmerabzug. Aufgrund des Wohnbedarfes des Steuerpflichtigen und seiner Famile wird abgeklärt, ob ein Raum zusätzlich berufsbedingt gehalten wird. Aufgrund dieser Rechtsprechung wird einem Rektor, dem in der Schule ein eigenes Rektoratszimmer zur Verfügung steht, im Regelfall der Studierzimmerabzug nicht gewährt. Die Praxis in dieser Frage ist gleich für die Staatssteuer wie auch für die direkte Bundessteuer."

Auch nach zürcherischer Praxis sind grundsätzlich die Berufsnotwendigkeit und die effektive Ausscheidung eines privaten Arbeitsplatzes nachzuweisen. Die Berufsnotwendigkeit wird verneint, wenn der Steuerpflichtige seine Arbeit im eigenen vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Büro jederzeit und ungestört verrichten kann. Steht kein Arbeitsraum zur Verfügung, wird in der Berufspauschale für Mittelschullehrer jeweils 2/3 der Jahreskosten für ein privates Arbeitszimmer anerkannt. Diese Erhöhung der Pauschale wegen Arbeitszimmerkosten sei unter anderem deshalb zugestanden worden, weil man davon ausgehen könne, dass ein Mittelschullehrer einen namhaften Teil seiner Arbeit (z.B. Korrekturen) ausserhalb der Schule erledige. Auch werde er regelmässig einen Teil der Ferien für Vorbereitungsarbeiten aufwenden (Schreiben vom 1.2.1985).
Es ist nun zuzugestehen, dass die zürcherische Praxis im Ansatz zugunsten des Steuerpflichtigen etwas grosszügiger ausgestaltet ist als beispielsweise die solothurnerische oder die schwyzerische Lösung. Eine gewisse Abweichung ist vor allem hinsichtlich der "üblichen Hausarbeit" zu konstatieren. Nach zürcherischer Praxis berechtigt dies offenbar ohne besonderen Nachweis zu einem teilweisen Arbeitszimmerabzug, dies allerdings nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen kein eigenes Büro zur Verfügung steht. Auf den hier zu beurteilenden Fall bezogen hat diese Besserstellung somit zum vorneherein keinen Einfluss, da dem Beschwerdeführer unbestrittenermassen ein Raum zur Verfügung steht. Selbst wenn dem nicht so wäre oder aus anderen Gründen eine gewisse Besserstellung nach zürcherischer Praxis zuträfe, könnte der Beschwerdeführer in Anbetracht des bereits mehrfach erwähnten Entscheidungsspielraumes der Kantone unter dem Titel der Rechtsgleichheit nichts zu seinen Gunsten ableiten, zumal die schwyzerische Praxis zweifelsfrei im Rahmen der

von der Eidg. Steuerverwaltung aufgezeichneten Rechtsanwendung liegt.

4. Aus den dargelegten Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Weitere Beweisabnahmen wie Augenschein und Expertise konnten deshalb unterbleiben.
Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind - im Gegensatz zum Einspracheverfahren (Art. 105 Abs. 3 BdBSt) - die Kosten dem unterliegenden Beschwerdeführer zu überbinden (Art. 111 Abs. 3 BdBSt).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. Juli 1985 i.S. S. (VGE 324/85)

Verfahrensrecht; Wiederherstellung einer versäumten Frist nach Nichteintretensentscheid (§ 7 VVStG i.V.m. § 4 VRP i.V.m. § 115 und § 129 GO)

Sachverhalt:

Die Kantonale Steuerkommission schätzte S. am 26.8.1983 für die Veräusserung von GB-Nr. ..., in X., mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 126 500.-- und einem Steuerbetrag von Fr. 37 026.-- ein. Gegen diese Veranlagung reichte S. am 26.9.1983 Einsprache ein, welche mit Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 16.11.1984 abgewiesen worden ist. Mit Eingabe vom 4.2.1985 reichte S. gegen den Einspracheentscheid vom 16.11.984 Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein. Mit Einzelrichterentscheid vom 15.2.1985 (VGE 321/85) wurde auf diese Beschwerde zufolge Verwirkung der Rechtsmittelfrist nicht eingetreten. Mit Eingabe vom 25.2.1985 stellt S. den Antrag:

> "Die Beschwerdefrist sei wieder herzustellen und den Eingang der Beschwerde vom 4.1.1985 als rechtzeitig eingegangen zu erklären und auf die Beschwerde vom 4.1.1985 sei einzutreten."

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 27.2.1985, das Fristwiederherstellungsgesuch sei abzuweisen.

Erwägungen:

1. Im Nichteintretensentscheid vom 15.2.1985 wurde festgestellt, dass der Einspracheentscheid am 20.11.1984 und am 29.11.1984 je mit eingeschriebenem Brief versandt worden ist. Weil der Einspracheentscheid beide Male dem Adressaten nicht ausgehändigt werden konnte, erfolgte - jeweils nach unbenutztem Ablauf der von der Post gesetzten Abholungsfrist - die Rücksendung an den Aufgeber.
   Gemäss einer Bestätigung der Poststelle Z. ging die zweite Sendung am 8.12.1984 an den Absender zurück. Nach der Zustellungsregelung des § 115 Gerichtsordnung (GO, nGS 220) galt der Einspracheentscheid spätestens am 8.12.1984 als zugestellt, weshalb die 30-tägige Rechtsmittelfrist mit der Eingabe vom 4.2.1985 klar verwirkt war.

2. Gemäss § 129 Abs. 1 GO kann das Gericht auf Antrag der säumigen Partei eine Frist wiederherstellen, bei grobem Verschulden der Partei oder ihres Vertreters aber nur mit Einwilligung der Gegenpartei. Das Wiederherstellungsgesuch ist spätestens zehn Tage nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (§ 129 Abs. 2 GO).

a) Die Vorinstanz wirft die Frage auf, ob eine Wiederherstellung überhaupt noch möglich sei, nachdem der Beschwerdeentscheid bereits ergangen sei. Nach herrschender Lehrmeinung ist Wiederherstellung nicht nur während der Anhängigkeit des Verfahrens, sondern auch dann noch zulässig, wenn ein Entscheid bereits ergangen ist (A. Kölz, Kommentar VRG-Zürich, N 10 zu § 12 mit Hinweisen; Hauser/Hauser, 3. Aufl., N 1 zu § 221). Die Wiederherstellung ist eine gerichtliche Entscheidung, durch die für eine versäumte Prozesshandlung die Zulässigkeit wiederhergestellt wird mit der Folge, dass auch die bereits eingetretene formelle oder auch materielle Rechtskraft eines gerichtlichen Entscheides nachträglich wieder entfällt und der Weg zu einer Sachentscheidung wieder so eröffnet wird, wie er vor der Versäumnis gegeben war (F.O. Kopp, Verwaltungsgerichtsordnung, 6. Aufl., § 60 N 1). Der Nichteintretensentscheid vom 15.2.1985 steht somit der Wiederherstellung nicht entgegen.

b) Weiter bringt die Vorinstanz vor, die Entgegennahme eines Wiederherstellungsgesuchs sei dann ausgeschlossen, wenn der Beschwerdeführer das Wiederherstellungsgesuch bereits vor dem Erlass des Nichteintretensentscheids hätte stellen können. Dieser Einwand hängt mit der Frage zusammen, ob der Gesuchsteller die Antragsfrist gemäss § 129 Abs. 3 GO beachtet hat. Die Frist nach § 129 Abs. 3 GO beginnt mit dem Wegfall des Hindernisses, d.h. mit dem Zeitpunkt, in dem dem Gesuchsteller die Fristversäumnis bekannt war oder bekannt sein musste, wenn er die erforderliche Sorgfalt bei der Prüfung angewendet hat (oder hätte; vgl. Kopp, a.a.O., § 19 zu § 60). Zu prüfen ist im folgenden, wann bei der Befolgung der zumutbaren Sorgfalt das Hindernis als weggefallen zu gelten hat, bzw. ab welchem Zeitpunkt die Frist des § 129 Abs. 3 GO zur Stellung eines Wiederherstellungsgesuches lief. Dabei ist auch hier davon auszugehen, dass eine Wiederherstellung dieser Gesuchstellungsfrist bei grober Fahrlässigkeit entfällt; dies umso mehr dann, wenn wie hier die Gegenpartei bzw. Vorinstanz der Wiederherstellung opponiert (vgl. § 129 Abs. 1 GO). Bei der Wertung, ob leichte oder grobe Fahrlässigkeit vorliegt, ist entscheidend, was unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Falles allgemein, d.h. objektiviert, an Sorgfaltspflichten von einem sorgsamen Geschäftsmann verlangt werden darf (Hauser/Hauser, a.a.O., S. 765; BGE 85 I 70).

c) Der Gesuchsteller hat mit dem Fristwiederherstellungsgesuch durch Einreichen des Dienstbüchleins den Nachweis erbracht, dass er vom 19.11. bis 8.12.1984 im Wiederholungskurs war. Nach Rückkehr aus dem WK waren die am 20. und 29.11.1984 versandten eingeschriebenen Briefe durch die Post bereits wieder dem Absender zurückgesandt worden. Unbestritten ist, dass die Vorinstanz, nachdem sie die Zustellungsmodalitäten gemäss § 115

GO beachtet hatte, anfangs Januar 1985 den Einspracheentscheid mit gewöhnlicher Briefpost nochmals verschickte, und dass der Gesuchsteller diesen Brief am 5.1.1985 erhielt. Die Vorinstanz macht geltend, nach Erhalt dieser formlosen Zustellung hätte der Gesuchsteller erkennen können, dass das zweimalige gesetzliche Eröffnungsverfahren bereits durchgeführt worden sei, weshalb er mit einer bereits erfolgten Fristauslösung zumindest habe rechnen müssen. Hinzu komme, dass der Gesuchsteller angesichts zweier gleichartiger Abholungseinladungen in seinem Briefkasten sich bei der PTT hätte nach dem Absender erkundigen müssen, was zur Folge gehabt hätte, dass er sogar die ordentliche Beschwerdefrist hätte einhalten können.
Es ist indessen zu beachten, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen juristischen Laien handelt, welchem die Zustellungsregelung des § 115 GO zweifellos nicht geläufig war. Es ist richtig, dass aufgrund der zwei auf Seite 6 unten des Einspracheentscheids angemerkten Versanddaten 20.11.1984 (durchgestrichen) und 29.11.1984 in Verbindung mit dem Vermerk "R" bei der Zufertigungsliste objektiv feststellbar war, dass bereits vor der formlosen Zustellung vom 5.1.1985 eine bzw. zwei eingeschriebene Zustellungen versucht worden waren. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführer in seinem Briefkasten nach der Rückkehr aus dem Wiederholungskurs zwei Abholungseinladungen der Post vorfinden musste, aus welchen Schwyz als Aufgabestelle ersichtlich war. Bei Beachtung einer besonderen Vorsicht hätte sich deshalb der Beschwerdeführer juristischen Rat holen müssen, um abzuklären, ob nun die Rechtsmittel-Fristauslösung gemäss Ziff. 3 des Einspracheentscheids (innert 30 Tagen seit Zustellung) nicht bereits vor der effektiven Entgegennahme am 5.1.1985 erfolgt sei. Indessen wiegt die Nachlässigkeit des Beschwerdeführers, welcher offenbar ohne weitere Zweifel annahm, die Rechtsmittelfrist beginne mit der tatsächlichen Aushändigung der Sendung durch die Post, unter den vorliegenden Umständen nicht schwer, weshalb die Frist für die Stellung des Wiederherstellungsgesuches erst mit der Zustellung des Nichteintretensentscheids vom 15.2.1985 ausgelöst worden ist. Wiegt das Verschulden des Beschwerdeführers an der Fristversäumnis nach den vorstehenden Ausführungen nicht schwer, so kann dem Begehren um Fristwiederherstellung stattgegeben werden.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Das Gesuch um Wiederherstellung der versäumten Beschwerdefrist wird gutgeheissen.

2. (Vernehmlassung an die Vorinstanz)

3. (Verfahrenskosten)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 1985 i.S. D. (BGE 156/84)

Steuerhinterziehung, versuchte bei Ermessenstaxation (§ 87 f StG, Ziff. 4.13 DSW; Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

D. führt die Pizzeria X. Er reichte für die 20. Periode der Wehrsteuer eine Steuererklärung ein, in welcher er sein durchschnittliches Reineinkommen 1977/78 mit Fr. 69 247.-- deklarierte. Der Revisor nahm eine Buchprüfung vor und stellte dabei verschiedene Unrichtigkeiten fest, die ihn veranlassten, die Buchhaltung als Einschätzungsgrundlage abzulehnen. Mit Einschätzungsverfügung vom 21.5.1981 wurde das der Wehrsteuer unterliegende Reineinkommen ermessensweise auf Fr. 104 200.-- festgesetzt. Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung wies am 2.7.1982 eine gegen die Einschätzung eingereichte Einsprache ab mit der Begründung, der vom Steuerpflichtigen deklarierte Bruttogewinn von 49,3 % (1977) und 50,1 % (1978) liege wesentlich tiefer als der ausgewiesene Erfahrungssatz des schweizerischen Wirteverbandes von 60 %. Die vorgelegte Buchhaltung sei nicht ordnungsgemäss geführt. Es seien folgende Mängel festgestellt worden:

- sowohl 1977 als auch 1978 fehlten die Kassaregistrierstreifen;
- eine im November 1976 bezahlte Bierrechnung sei dem Aufwand des Novembers 1977 belastet worden;
- bis zum Dezember 1977 seien gemäss Kassabuch keine privaten Bargeldbezüge vorgenommen worden. Bei der im Dezember erfolgten Verbuchung handle es sich somit offensichtlich um eine Nachbuchung; zumal nachweislich am 3.11.1977 auf die privaten Sparhefte ... Schwyz Fr. 24 000.-- eingelegt worden seien;
- 1978 seien überhaupt keine Bargeldbezüge verbucht worden;
- per Ende November 1978 weise die Kasse einen Bestand von Fr. 59 000.-- aus, was bei einem Betrieb in der vorliegenden Grössenordnung völlig unrealistisch sei.

Der Einspracheentscheid erwuchs in Rechtskraft.
Am 6.9.1982 wurde dem Steuerpflichtigen eröffnet, dass gegen ihn ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eingeleitet werde. Mit Verfügung vom 14.9.1983 auferlegte ihm die Verwaltung für die direkte Bundessteuer gestützt auf Art. 131 Abs. 2 BdBSt eine Busse von Fr. 9 747.--. Gleichzeitig verfügte die Kantonale Steuerkommission eine kantonale Busse von Fr. 13 470.-- gemäss § 88 des schwyzerischen Steuergesetzes. Eine beim Verwaltungsgericht gegen beide Bussen erhobene Beschwerde wurde mit Entscheid vom 7.2.1984 abgewiesen.
D. liess gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts fristgerecht verwaltungsgerichtliche Beschwerde erheben.

Aus den Erwägungen:

1. Nach Art. 133 Abs. 2 und 112 WStB (heute BdBSt; SR 642.11) in Verbindung mit Art. 98 lit. g OG können Verfügungen der Kantonalen Rekurskommission oder Verwaltungsgerichte, die Bussen aussprechen, mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden.
Da die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht wurde, ist darauf einzutreten.

2. Nach Art. 131 Abs. 2 WStB wird mit einer Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft, wer als Steuerpflichtiger während des Veranlagungs-, Inventarisations-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung oder einer ungenügenden Inventarisation unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Wehrsteuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Wehrsteuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat.
Strafbar ist nach dieser Bestimmung nur, wer vorsätzlich handelt, d.h. mit Wissen und Willen die dort bezeichneten täuschenden Vorkehren trifft (BGE 100 Ib 480).

3. a) Art. 131 Abs. 2 WStB setzt in objektiver Beziehung unwahre oder unvollständige Angaben voraus. Vorinstanz, Beschwerdegegnerin und Eidgenössische Steuerverwaltung gehen davon aus, der Beschwerdeführer habe unvollständig deklariert. Sie verweisen auf die Ermessenseinschätzung, die in erheblichem Ausmasse von der Steuererklärung abweicht. Die erhebliche Abweichung zwischen der in Rechtskraft erwachsenen Ermessensveranlagung, die sich auf die ausgewiesenen und nicht in Frage gestellten Erfahrungszahlen des schweizerischen Wirteverbandes abstützt, und der Deklaration des Steuerpflichtigen schafft eine natürliche Vermutung für objektiv unrichtige und damit den Tatsachen nicht entsprechende Angaben. Bei dieser Sachlage hätte der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung beweisen müssen. Er hat sich dazu ausserstande erklärt. Mit der in der Beschwerdeschrift enthaltenen Zugabe, eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung liege nicht vor, hat der Beschwerdeführer die sich aus der erheblichen Differenz zwischen Ermessensveranlagung und Deklaration ergebende Vermutung objektiv unwahrer oder unvollständiger Angaben nicht nur nicht entkräften können, sondern sie vielmehr verstärkt.
Abgesehen von der Differenz zwischen dem deklarierten Gewinn aus dem vom Beschwerdeführer und seiner Ehefrau betriebenen Geschäft einerseits und dem der Ermessensveranlagung zugrunde gelegten Gewinn anderseits bestehen zusätzliche Anhaltspunkte, die für die Unrichtigkeit der vom Beschwerdeführer gemachten Angaben sprechen.

b) Nach den Feststellungen der Steuerverwaltung sind gemäss Kassabuch im Jahre 1977 bis Dezember 1977 keine privaten Bargeldbezüge vorgenommen worden. Erst im Dezember erfolgte eine Buchung, die sich aller Wahrscheinlichkeit nach auf die am 3.11.1977 erfolgte Einlage von Fr. 24 000.-- auf die privaten Sparhefte bezieht. Die Darstellung des Beschwerdeführers, wonach er ordnungsgemäss die Privatbezüge dem Privatkonto gutgeschrieben habe, erschüttert die Feststellung der Steuerbehörde hinsichtlich der Bargeldbezüge nicht. Im Einspracheentscheid vom 2.7.1982 wird festgestellt, dass Bargeldbezüge - von den erwähnten Fr. 24 000.-- abgesehen - weder 1977 noch 1978 erfolgten. Die aufgrund eines Vermögensvergleichs vom Veranlagungsbeamten vorgenommene Kontrollrechnung bestätigt denn auch die Unvollständigkeit der Buchhaltung. Für die privaten Lebenshaltungskosten ausser der Verpflegungs- und der Mietkosten sowie der Steuern wären keine Mittel zur Bestreitung des Lebensaufwandes zur Verfügung gestanden. Der Beschwerdeführer hat vor Vorinstanz diese Feststellungen nicht entkräftet. Er hat auch in seiner Beschwerde an das Bundesgericht den Beweis für deren Unrichtigkeit nicht angetreten.

c) Die Steuerverwaltung stellte per November 1978 einen buchmässigen Kassabestand von Fr. 59 000.-- fest. Sie hat zutreffend darauf hingewiesen, dass ein solcher Kassabestand bei der Grösse des vom Beschwerdeführer betriebenen Geschäftes "unrealistisch" sei. Auch diese Feststellung, die nicht bestritten ist, spricht gegen die Glaubwürdigkeit der Buchhaltung.

d) Sowohl für die Jahre 1977 und 1978 fehlen die Kassaregistrierstreifen. In einem Restaurationsbetrieb, in welchem sämtliche Einnahmen über die Kasse abgewickelt werden, sind die Kassenstreifen einziger und damit auch wichtigster Beleg für die Richtigkeit der verbuchten Einnahmen. Wenn - wie im vorliegenden Falle - der ausgewiesene Buchgewinn von den Erfahrungszahlen erheblich abweicht, die Buchhaltung derartig schwerwiegende Mängel aufweist, dass sie als Einschätzungsgrundlage abgewiesen wird und die Kassaregistrierstreifen vernichtet worden sind, so ist mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit zunächst auf eine objektiv unrichtige Deklaration zu schliessen.

4. Es bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer auch vorsätzlich handelte.

a) Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Nachweis des Vorsatzes als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass der Steuer-

pflichtige auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Die Abklärung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Der Vorsatz ist einerseits nicht schon dann auszuschliessen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen von der Steuerbehörde leicht festgestellt werden konnte; denn der Pflichtige kann mit der Möglichkeit rechnen, dass die Behörde auf seine Angaben abstellt, ohne sie näher zu überprüfen (BGE 100 Ib 480 f, mit weiteren Hinweisen). Anderseits ist bei ermessensweiser Höherschätzung, die sich vorwiegend auf Erfahrungszahlen stützt, Zurückhaltung geboten. Wenn sich ein Steuerpflichtiger mit der Ermessenseinschätzung abgefunden und auf die Erhebung eines Rechtsmittels verzichtet hat, so darf nicht ohne weiteres auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen werden (Kreisschreiben der EStV vom 2.5.1955, ASA 23, 418 sowie Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, S. 477/78; Noher, Der Hinterziehungsversuch bei der Wehrsteuer, ASA 24, 408).

b) Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz vor, sie habe den rechtlich erheblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, da sie die Verschuldensfrage ungenügend abgeklärt habe. Die Feststellung, jemand habe mit Wissen und Willen gehandelt, gehört, da es sich hierbei um Tatsachen des seelischen Geschehens handelt, zur Ermittlung des Sachverhalts. Die Feststellung des Sachverhalts bindet das Bundesgericht gemäss Art. 105 Abs. 2 OG, wenn wie im vorliegenden Fall ein kantonales Gericht entschieden hat und der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt worden ist (BGE 100 Ib 480 ff unveröffentlichte E.4, publiziert in ASA 44, 58 mit Verweis). Offensichtliche Unrichtigkeit ist nicht schon dann gegeben, wenn sich Zweifel an der Richtigkeit des ermittelten Sachverhaltes ergeben (BGE 100 V 203 f). Solche Zweifel bestehen hinsichtlich des objektiven Tatbestandsmerkmals des Hinterziehungsversuches nicht (vgl. E.2).

c) Die Frage, ob der Begriff des Vorsatzes richtig angewendet wurde, ist eine Rechtsfrage und daher durch das Bundesgericht nach Art. 104 lit. a OG frei überprüfbar.
Die Vorinstanz hat im vorliegenden Fall aus der erheblichen Differenz zwischen dem deklarierten Gewinn aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerde-

führers und der aufgrund der Erfahrungszahlen vorgenommenen Ermessenseinschätzung in Verbindung mit der Vernichtung der Kassaregistrierstreifen auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen.
Reicht der Steuerpflichtige - was vorliegendenfalls als erwiesen unterstellt werden muss (E.2) - eine aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung erstellte unvollständige Steuerdeklaration ein, so hatte er nicht nur davon Kenntnis; vielmehr entspricht es den allgemeinen Lebenserfahrungen, dass er auch willentlich zum Zwecke der Steuerersparnis gehandelt hat. Der von der Vorinstanz aus dem objektiven Sachverhalt gezogene Schluss, das Vorgehen des Steuerpflichtigen könne nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerersparnis zu erreichen, erklärt werden, entspricht dem Erfahrungssatz, wonach jemand, der wissentlich unvollständig deklariert, willentlich zum Zwecke der Steuerersparnis handelt (Känzig, Wehrsteuer, 1962, N 14 zu Art. 131 Abs. 2 WStB, Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49, 114 f; Urteil des Bundesgerichts vom 9.6.1950, ASA 19, 338; Urteil des Bundesgerichts vom 9.10.1959, ASA 28, 276; Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 10.7.1956, ASA 25, 252).

d) Wenn auch aufgrund des Sachverhaltes eine natürliche Vermutung für Vorsatz bestand, so fällt auf, dass die schwyzerischen Steuerinstanzen den Pflichtigen, der ja den Vorsatz von jeher bestritt, nicht einer persönlichen Befragung im Sinne von Art. 89 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 132 Abs. 2 WStB unterzogen haben. Diese Unterlassung fällt indessen nicht so schwer ins Gewicht und erfüllt - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - Art. 104 lit. b OG nicht, da die Akten - wie noch zu zeigen sein wird - genügende zusätzliche Indizien für das Vorliegen des Vorsatzes bieten.
Der Beschwerdeführer macht zu seiner Entlastung geltend, als Laie habe er die Bedeutung der Kassaregistrierstreifen nicht erkannt und auch nicht erkennen können. Da ein Kassabuch geführt worden sei, habe er die Ansicht vertreten, sie würden nicht mehr benötigt. Er habe dies umso eher annehmen können, als die Steuerbehörde bis anhin deren Vorlage nicht gefordert habe. Auf jeden Fall dürfe aus der Vernichtung der Kassaregistrierstreifen nicht auf ein vorsätzliches Verhalten geschlossen werden. Der Beschwerdeführer sei sich der Unrichtigkeit seiner Angaben nicht bewusst gewesen. Diese Ausführungen sind nicht glaubwürdig. Auch dem Beschwerdeführer als Laien musste bewusst sein, dass die Kassaregistrierstreifen das einzige Beweismittel, mit welchem die ordnungsgemässe Führung des Kassabuches hätte belegt werden können, darstellten. Wenn - wie im vorliegenden Fall - eine zugegebenermassen nicht ordnungsgemäss geführte Buchhaltung vorliegt, die als Einschätzungsgrundlage wegen zu tiefem Bruttogewinn

abgelehnt werden musste, und die Kassaregistrierstreifen vernichtet worden sind, so ist zunächst daraus der natürliche Schluss zu ziehen, dass auch das Kassabuch nicht ordnungsgemäss geführt worden ist. Der unrichtigen Führung des Kassabuches musste sich der Steuerpflichtige bewusst sein, auch wenn ihm besondere steuerliche Kenntnisse abgingen. Der Schluss, er habe eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen, erweist sich als rechtsbeständig. Von einer willkürlichen Annahme kann keine Rede sein. Aus dem Umstand, dass bei früheren Einschätzungen die Kassaregistrierstreifen nie eingefordert wurden, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Die Einschätzungsbehörde ist nicht gehalten, sich jeder Einschätzung mit aller Gründlichkeit anzunehmen und bei einem buchführenden Selbständigerwerbenden eine Buchprüfung durchzuführen. Sie darf sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung und der eingereichten Unterlagen verlassen. Wird indessen im Laufe der Jahre eine genaue Prüfung durchgeführt, so ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschrift zu führenden Bücher und Belege auf Verlangen einzureichen (Art. 89 Abs. 3 BdBSt). Er darf nicht unter Verletzung der Aufbewahrungspflicht sich darauf berufen, die Steuerbehörden hätten die Belege nie eingefordert.
Ein weiteres schwerwiegendes Indiz für ein vorsätzliches Handeln ist die nicht den Tatsachen entsprechende Verbuchung der Bargeldbezüge (vgl. E.3a). Der Beschwerdeführer muss von der unrichtigen Verbuchung bzw. Nichtverbuchung dieser Bargeldbezüge gewusst haben. Damit hatte er auch - entgegen seinen Beteuerungen in der Beschwerdeschrift - Kenntnis von der unrichtigen Buchführung.

5. Das Verschulden des Beschwerdeführers wiegt schwer. In den meisten Kantonen hätte die Einreichung der unvollständig geführten und damit inhaltlich unwahren Buchführung zur Erstattung einer Strafanzeige wegen Steuerbetrugsversuchs geführt. Die von der Steuerverwaltung Schwyz erhobene Wehrsteuerbusse entspricht den gemäss Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2.5.1955 (ASA 23, 418) ermittelten Normalbussen. Milderungsgründe liegen nicht vor. Die Bussenauflage ist zu bestätigen.

6. ...

Staatsrechtliche Beschwerde

7. ...

8. Der Beschwerdeführer erblickt eine Verletzung von Treu und Glauben darin, dass die Steuerbehörde ihn nicht auf ein "zweifellos schon geplantes" Strafverfahren wegen versuchter Hinterziehung aufmerksam gemacht hat. Er ist der

Auffassung, dass sie ihn mit dem Hinweis auf die Umkehrung der Beweislast als Folge der Ermessenseinschätzung von der Rekurserhebung abgehalten und damit seine Stellung im Bussenverfahren geschwächt habe, was einem unfairen Verhalten gleichkomme. Damit habe die Steuerverwaltung ihre Aufklärungspflicht verletzt.
Der Grundsatz von Treu und Glauben gilt auch im Steuerrecht (Gering, von Treu und Glauben im Steuerrecht, in: Festschrift für Ernst Blumenstein, Von der Steuer in der Demokratie, Zürich 1946, S. 126; Bosshardt, Treu und Glauben im Steuerrecht, ASA 13, 51). Anwendungsbereich ist primär das Verfahren, wobei es in erster Linie Sache des Gesetzgebers ist, dafür zu sorgen, dass Treu und Glauben im Gesetz und in den Vollziehungsverordnungen ihren Niederschlag finden. Davon abgesehen bedeuten Treu und Glauben allgemeines Gebot zu "wohlanständigem Verhalten" (Schüle, Treu und Glauben im deutschen Verwaltungsrecht, Verwaltungsarchiv 38 S. 401). Steuerbehörde und Steuerpflichtiger sollen zusammen die für eine vollständige und gerechte Besteuerung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse feststellen. Dabei soll die Steuerbehörde nicht einseitig verfahren und nicht nur die zum Nachteil des Steuerpflichtigen sprechenden Tatsachen berücksichtigen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, N 32 zu § 71 StG). Sie soll sich auch nicht widersprüchlich verhalten. Das Bundesgericht hat die Verletzung von Treu und Glauben als eine Verletzung von Art. 4 BV bezeichnet (BGE 103 Ia 20; BGE 97 I 125; BGE 78 I 206 u.a.m., Urteil des Bundesgerichts vom 8.5.1957 in ZBl 59 S. 149).
Das Veranlagungsverfahren gemäss Art. 77-105 WStB dient der Festsetzung des der direkten Bundessteuer unterworfenen Einkommens. Demgegenüber werden Widerhandlungen im Sinne der Art. 129-131 nicht im Einschätzungsverfahren, sondern in speziellen vom Einschätzungsverfahren getrennten Verfahren untersucht und geahndet. Die Zuständigkeit ergibt sich aufgrund des kantonalen Rechts, welches vielfach sowohl für die Untersuchung als auch für die Bestrafung von den Einschätzungsorganen unabhängige Steuerbehörden eingesetzt hat. Bei Steuerbetrug werden in den meisten Kantonen die Strafuntersuchungsbehörden und Strafgerichte eingeschaltet. Im Hinblick auf diese Ordnung kann keine Rede davon sein, dass die Einschätzungsbeamten verpflichtet wären, bereits im Veranlagungsverfahren den Steuerpflichtigen auf ein Steuerwiderhandlungsverfahren aufmerksam zu machen, über welches sie möglicherweise gar nicht entscheiden können. Ein solcher Hinweis würde dem entgegenstehen, wofür sie sich in erster Linie bemühen müssen: Die möglichst lückenlose Feststellung des Sachverhaltes, welcher allein die für eine vollständige und gerechte Besteuerung massgebende Voraussetzung bildet. Die dem Einschätzungsbeamten obliegende Aufklärungspflicht bezieht sich allein auf das dem Zweck und Ziel der Veranlagung Notwendige. Er hat den Steuerpflichtigen über alles aufzuklären, was im konkreten Einschätzungsfall von rechtlicher Bedeutung ist. Es ist auch nicht Aufgabe der Veranlagungsbeamten, diesen zur Ergreifung von Rechtsmitteln zu ermuntern, dies schon gar

nicht, wenn der Steuerpflichtige durch eine Treuhandfirma vertreten ist. Von einer Verletzung von Treu und Glauben seitens der Steuerbehörde kann nicht die Rede sein. Das Gegenteil ist der Fall. Der Beschwerdeführer, der den Steuerbehörden eine unvollständige Buchhaltung als Beweismittel für die Richtigkeit seiner Deklaration einreicht, von der er wissen musste, dass sie unvollständig war, verletzt den auch für ihn geltenden Grundsatz von Treu und Glauben.

9. ...

10. ...

Demnach erkennt das Bundesgericht
im Verfahren nach Art. 92 bzw. 109 OG:

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2. Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3. (Kosten)

4. (Zufertigung)

Anmerkungen:

1. Das Bundesgericht betrachtete die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und die staatsrechtliche Beschwerde als offensichtlich unbegründet; daher entschied es im Verfahren nach Art. 92 bzw. 109 OG.

2. Das Bundesgericht erkannte sodann, dass die Veranlagungsbehörden nicht auf ein allfälliges Nach- und Strafsteuerverfahren hinweisen müssen; dieser Hinweis ist daher nicht anzubringen.

3. Es wies darauf hin, dass in solchen Fällen der dringende Tatverdacht auf Steuerbetrug vorliegt, weshalb Anzeige zu erstatten ist. Hinzugefügt sei, dass sich je nach Konstellation ein dringender Tatverdacht auf Beteiligung am versuchten Steuerbetrug auch gegen den Steuervertreter richten kann.

HP

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 29. Mai 1985 i.S. B. (BGE 1697/84)

Steuerhinterziehung; Gehilfenschaft bei Grundstückgewinnsteuerdefraudation, intertemporales Recht (§ 56 aStG, § 57, § 87 ff StG, Art. 4 BV)

Sachverhalt (gekürzt):

Auf den 1. Januar 1979 trat im Kanton Schwyz die Teilrevision vom 4.7.1978 des Steuergesetzes (StG) in Kraft. Mit ihr wurde § 56 des bisherigen Rechts aufgehoben. Diese Bestimmung regelte die Steuerhinterziehung und den Steuerhinterziehungsversuch bei der Grundstückgewinnsteuer wie folgt (Fassung vom 11.12.1964):

§ 56

"1 Wer eine Grundstückgewinnsteuer vorenthält, hat ausser der vorenthaltenen Steuer eine Strafsteuer bis zu deren doppelten Betrag zu entrichten, sofern der strafbare Tatbestand nicht mehr als zehn Jahre zurückliegt.

2 Der Erwerber des Grundstückes haftet für die Nach- und Strafsteuern solidarisch mit dem Veräusserer, sofern Steuern durch Angabe eines falschen Veräusserungspreises hinterzogen worden sind.

3 Der Hinterziehungsversuch wird mit einer Busse von Fr. 50.-- bis Fr. 10 000.-- bestraft."

Ab der Revision von 1978 gelten für die Steuerhinterziehung und die Teilnahme daran durchgehend die allgemeinen Strafsteuerbestimmungen des Gesetzes, nämlich die §§ 87 ff:

§ 87

"1 Wer als Steuerpflichtiger schuldhaft bewirkt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird,
wer als zum Steuerabzug Verpflichteter schuldhat einen Steuerabzug an der Quelle nicht oder nicht vollständig vornimmt,
wer schuldhaft einen ungerechtfertigten Erlass oder eine unrechtmässige Rückerstattung erwirkt, wird mit Busse bestraft.

2 Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.

3 Zeigt der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung an, bevor er von der Einleitung eines Strafverfahrens Kenntnis hat, so wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt.

§ 88

1 Wer vorsätzlich eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 zu begehen versucht, wird mit Busse bestraft.

2 Die Busse beträgt bis zu Fr. 20 000.--.

§ 89

1 Wer vorsätzlich zu einer Verletzung von Verfahrenspflichten oder zu einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine solche bewirkt oder daran mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit einer Busse bestraft.

2 Die Busse beträgt bis zu Fr. 5 000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.--."

Die Revision von 1978 enthält zudem folgende Uebergangsbestimmung:

§ 107

"Einschätzungs-, Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren für vor Inkrafttreten der revidierten Bestimmungen abgelaufene Zeiträume werden nach den bisherigen Bestimmungen durchgeführt oder beendigt. Auf Steuerstrafverfahren finden die neuen Bestimmungen Anwendung, sofern sie für den Steuerpflichtigen mildere Folgen haben."

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 25.8.1978 erwarb B., damals wohnhaft im Kanton Aargau, von C. ein Reiheneinfamilienhaus in X. zum Preis von Fr. 350 000.--. Gemäss Ziff. 7 der "weiteren Vertragsbestimmungen" wurde die Eigentumsübertragung vorerst aufgeschoben und das Notariat X. angewiesen, "das Rechtsgeschäft zur Eintragung im Grundbuch erst anzumelden, wenn der Kaufvertrag über die 4 1/2-Zimmerwohnung Nr. 5 im Haus 4 mit 208/1000 Wertquote in V. vorliegt". Der Kaufvertrag über das genannte Gegengeschäft wurde am 11.10.1978 öffentlich beurkundet. Mit Datum vom 19.2.1979 wurde der Eigentumsübergang an der Liegenschaft in X. im Grundbuch eingetragen. Wegen anrechenbarer Verluste unterblieb vorerst die Veranlagung C. zu einer Grundstückgewinnsteuer. Aufgrund einer steuer-

amtlichen Meldung des Kantons Aargau nahmen die Steuerbehörden des Kantons Schwyz in der Folge an, der Käufer B. habe zum verurkundeten Kaufpreis zusätzliche Zahlungen erbracht, nämlich Fr. 50 000.-- am 15.9.1978 und Fr. 20 000.-- am 15.1.1979. Mit Verfügung vom 24.11.1982 belegte deshalb die Kantonale Steuerkommission Schwyz B. wegen Beihilfe zu vollendeter Steuerhinterziehung nach § 89 StG (neue Fassung) mit einer Busse von Fr. 5 000.--.
Eine Beschwerde B. gegen diese Bussenverfügung wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit Urteil vom 4.9.1984 ab. Uebergangsrechtlich stellte das Verwaltungsgericht auf den 19.2.1979, das Datum der Eintragung im Grundbuch, ab und wandte demgemäss die Bestimmungen des revidierten Steuergesetzes an.
Gegen dieses Urteil richtet sich die vorliegende staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Art. 4 BV (Willkür, Rechtsverweigerung, Verletzung des Grundsatzes nulla poena sine lege), mit der der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Entscheides beantragt. Er beschränkt den Prozessgegenstand auf die "Rechtsfrage, ob im vorliegenden Fall eine hinreichende gesetzliche Grundlage für eine Bestrafung (...) bestanden hat und ob in dieser Beziehung der Entscheid dem Willkürverbot standhält". Er weist namentlich darauf hin, dass das Steuergesetz vor der Teilrevision 1978 die Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht ausdrücklich geregelt habe. Er rügt als willkürlich, dass das Verwaltungsgericht statt auf den Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung (25.8.1978) auf den Grundbucheintrag vom 19.2.1979 als steuerauslösenden Vorgang abgestellt habe, um neues Recht anwenden zu können. Daher verstosse der Entscheid gegen den Grundsatz "Keine Strafe ohne Gesetz". Der Beschwerdeführer sieht zudem eine rechtsungleiche Behandlung darin, dass das Verwaltungsgericht bei der Veranlagung des Verkäufers C. zu Nach- und Strafsteuern auf den Beurkundungstag als steuerauslösenden Vorgang abgestellt habe.

Erwägungen:

1. Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die staatsrechtliche Beschwerde nebst den wesentlichen Tatsachen eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind. Erhebt der Beschwerdeführer die Willkürrüge, so genügt es nicht, einfach zu behaupten, der angefochtene Entscheid sei willkürlich; vielmehr ist anhand der angefochtenen Subsumtion im einzelnen zu zeigen, inwiefern der Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, das heisst einer Norm oder einem unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass zuwiderläuft und auch im Ergebnis sich nicht halten lässt (BGE 110 Ia 3; 109 Ia 22). So auch hier. Der Beschwerdeführer rügt als "krass willkürlich" und "in höchstem Mass gegen das Willkürverbot von Art. 4 BV" verstossend, dass das Verwaltungsgericht für die Frage des anwendbaren Rechts auf den steuerauslösenden Vorgang, d.h. die Eintragung des Eigentumsüber-

gangs im Grundbuch abgestellt habe. Mit der Entstehung der Steuerpflicht bei der Grundstückgewinnsteuer nach schwyzerischem Recht setzt sich der Beschwerdeführer jedoch überhaupt nicht auseinander. Eine solche Rüge genügt den Anforderungen an die Begründung einer staatsrechtlichen Beschwerde offensichtlich nicht. Insoweit ist auf die staatsrechtliche Beschwerde nicht einzutreten.

2. Der Beschwerdeführer rügt sodann eine Verletzung des aus Art. 4 BV fliessenden Grundsatzes "Keine Strafe ohne Gesetz". Er dringt damit jedoch nicht durch.

   a) Im angefochtenen Entscheid hat das Verwaltungsgericht für die Frage des anwendbaren Rechts auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrages, mithin den 19.2.1979, abgestellt und demgemäss für die hier zu beurteilende Gehilfenschaft zur Hinterziehung der Grundstückgewinnsteuer das revidierte Steuergesetz als massgebend erklärt. In der Vernehmlassung zur staatsrechtlichen Beschwerde hob es hervor, dass die Steuerpflicht erst mit der dinglichen Perfektion der Veräusserung des Grundstückes, das heisst mit dem Grundbucheintrag, entstehe. Daher stelle der Zeitpunkt der Beurkundung des Vertrages oder des Ueberganges von Nutzen und Gefahr keinen zulässigen Anknüpfungspunkt dar. Entscheidend sei vielmehr der Grundbucheintrag, mit dem sich die durch die "Falschbeurkundung eingefädelte, aber noch verhinderbare Steuerhinterziehung erst einstellt".

   b) Mit der staatsrechtlichen Beschwerde wird demgegenüber geltend gemacht, für die Frage des anwendbaren Rechtes komme es auf den Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages, nicht auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrages an. Dieser sei lediglich der Erfolg der bereits im alten Jahr abgeschlossenen Tat. Der Beschwerdeführer weist namentlich darauf hin, dass das vor der Revision massgebende Steuergesetz die Gehilfenschaft zur Hinterziehung der Grundstückgewinnsteuer straflos lasse, bzw. einen entsprechenden Straftatbestand nicht kenne. Vorliegendenfalls habe das Verwaltungsgericht auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrages einzig abgestellt, um damit das revidierte Steuergesetz anwenden zu können. Indem das Verwaltungsgericht den Beschwerdeführer wegen Gehilfenschaft zur Hinterziehung der Grundstückgewinnsteuer bestraft habe, ohne dass dafür eine gesetzliche Grundlage bestünde, habe es gegen den Grundsatz "Keine Strafe ohne Gesetz" verstossen.

   c) Mit dieser Begründung ist indessen eine Verfassungswidrigkeit und namentlich ein Verstoss gegen den aus Art. 4 BV fliessenden Grundsatz "Keine Strafe ohne Gesetz" nicht dargetan. Denn der Tatbeitrag des Beschwerdeführers erschöpft sich nicht in der Hilfeleistung zur Beurkundung eines falschen (zu niedrigen) Kaufpreises. Vielmehr tritt die tatbestandsmässige

Wirkung der Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung erst mit der vollständigen Tilgung des Kaufpreises ein. Das ergibt sich aus dem Begriff der Gehilfenschaft. Ohne die vollständige Bezahlung des zu niedrig beurkundeten Kaufpreises läge denn auch keine vollendete Steuerhinterziehung vor, sondern allenfalls ein Versuch dazu. Wohl wurde die Tat mit der Falschbeurkundung am 25.8.1978 noch unter altem Recht begonnen. Indessen leistete der Beschwerdeführer erst am 15.1.1979 die letzte Zahlung. Er machte sich somit (auch) nach neuem Recht strafbar. Unerheblich ist daher, ob seine Tat nach altem Recht straflos geblieben wäre. Diesem Umstand wäre allenfalls bei der Strafzumessung, nicht jedoch beim Schuldspruch, der hier einzig angefochten ist, Rechnung zu tragen.

3. Der Beschwerdeführer beanstandet weiter, das Verwaltungsgericht habe sich im angefochtenen Entscheid mit der Frage des anwendbaren Rechts nicht befasst. Sofern der Beschwerdeführer mit dieser Rüge eine Verletzung seines Anspruches auf rechtliches Gehör durch fehlende Begründung geltend machen will, ist sie unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat festgestellt, dass übergangsrechtlich als steuerauslösender Vorgang der Grundbucheintrag massgebend sei und damit seine Rechtsauffassung dargetan. Diese Ausführungen können vom Beschwerdeführer allenfalls als willkürlich gerügt (dazu vorn E.2), nicht jedoch als unvollständige oder gar fehlende Begründung zurückgewiesen werden.

4. Was die gerügte Ungleichbehandlung gegenüber dem Haupttäter C. anbetrifft, so ist die staatsrechtliche Beschwerde ebenfalls unbegründet. Aus dem angefochtenen Entscheid erhellt, dass C. gestützt auf das Datum des Grundbucheintrages ebenfalls nach neuem Recht beurteilt wurde.

5. Die staatsrechtliche Beschwerde ist unbegründet, soweit auf sie einzutreten ist. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht
im Verfahren nach Art. 92 Abs. 1 OG:

1. Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2. (Kosten)

3. (Mitteilung)

StPS 3/85 Seite 95

Steuerbefreiung einer Sparkasse, Voraussetzungen für den Widerruf; materielle Vorwirkung? (Art. 16 Ziff. 2, Art. 51 Abs. 1 lit. b WStB)

Eine einmal ausgesprochene Steuerbefreiung kann für zukünftige Steuerperioden widerrufen werden. Das öffentliche Interesse, das eine Aufhebung der nicht gesetzmässigen Steuerbefreiung für die Zukunft verlangt, überwiegt zum vornherein gegenüber dem vorwiegenden privaten Interesse an der Rechtssicherheit und fortdauernder Verbindlichkeit der einmal getroffenen Feststellung. Steuerbefreiung einer Gemeindesparkasse bejaht, deren Vermögen mittelbar öffentlichen Zwecken dient (gesamter Reingewinn geht teils an die Gemeinde, teils in die Reserven).

Materielle Vorwirkung pendenter Gesetzesentwürfe auf die Auslegung geltenden Rechts?

BGE 2-83 vom 1. März 1985 i.S. Sparkasse S. (Abweisung)

StPS 3/85 Seite 111

Grundstückgewinnsteuer: Verluste von Gläubigern bei gerichtlichem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung; rechtsgenügende Vollmacht; Nachfrist (Par. 52 lit. b StG, Par. 16 VRP, Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3, Art. 316 b Abs. 1 Ziff. 3, Art. 316 d Abs. 3 SchKG)

Steuerbefreit sind Grundstückgewinne auch im Zwangsverwertungsverfahren beim gerichtlichen Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung, sofern die Gläubiger zu Verlust kommen.

Anforderungen an die rechtsgenügende Vollmacht im Falle eines Steuerpflichtigen in Nachlassliquidation.

VGE 347-84 vom 25. April 1985 i.S. J. (Gutheissung)

StPS 3/85 Seite 120

Verfahrensrecht: Rechtsgültige Eröffnung bei Postzustellung; Ermessenseinschätzung (Art. 95 BdBSt, Art. 146 ff PVV; Art. 101, Art. 99 Abs. 4 BdBSt, Art. 90 Abs. 1 lit. b OG)

Art. 149 PVV schliesst eine mündliche, konkludente oder gar stillschweigende Vollmacht nicht aus.

Bei Ermessenseinschätzung kann auf frühere Steuererklärungen und Erfahrungszahlen abgestellt werden (Praxisbestätigung).

BGE 281-84 vom 6. März 1985 i.S. L. (Abweisung)

StPS 3/85 Seite 124

Verfahrensrecht: Formelle Anforderungen an die Einsprache (Par. 74 StG, Art. 101, Art. 106 BdBSt)

In der Einsprache sind die Anträge sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben. Auf unbestimmte Begehren ist nicht einzutreten.

Genügt die Einsprache den formellen Anforderungen nicht, ist für die kantonalen Steuern (bis Periode 1981/82) und für die direkte Bundessteuer keine Nachfrist anzusetzen.

Erhöhte Anforderungen bei beruflichen Steuervertretern.

VGE 387-83 vom 27. April 1984 i.S. M. (Abweisung)

StPS 3/85 Seite 129

Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden, Kleinspesenpauschale, Arbeitszimmerabzug (Par. 22bis StG, Art. 22bis BdBSt, Par. 37 ff. VVStG)

Grundsatz: Der Unselbständigerwerbende kann zwischen der Pauschalierung der Gewinnungskostenabzüge und dem Nachweis der effektiv entstandenen notwendigen Gewinnungskosten wählen. Zusätzlich zum Pauschalabzug oder zu den effektiven Gewinnungskosten kann in begründeten Einzelfällen, in denen der Nachweis nicht zumutbar ist oder die möglichen Belege keinen oder nur einen geringfügigen Beweiswert haben, eine Kleinspesenpauschale anerkannt werden.

VGE 329-84 vom 29. Oktober 1984 i.S. S. (Abweisung)
VGE 355-83 vom 27. April 1984 i.S. R. (Teilgutheissung)

StPS 3/85 Seite 140

Verdeckte Gewinnausschüttung, buchmässige Behaftung (Par. 19 Abs. 1 lit. c StG, Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Bisher unter "Warenaufwand" einer AG verbuchte verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht durch Nachreichen einer neuen Bilanz als Darlehen an den Aktionär verbucht werden.

Eine vom VR-Präsidenten einer AG mit der Steuererklärung vorbehaltlos eingereichte Bilanz kann auch ohne Genehmigung durch die GV steuerrechtlich verbindlich sein (Treu und Glauben).

StKE 980-83 vom 12. Oktober 1984 i.S. G. (Abweisung)

StPS 3/85 Seite 144

Steuerhinterziehung, vollendeter Versuch bei Ermessenseinschätzung (Par. 87 f. StG; Art. 131 Abs. 2 BdBSt; Ziff. 4.13 DSW)

Grundsätzlich ist auf vorsätzliches Handeln betreffend Steuerhinterziehung zu schliessen, wenn die ermessensweise Aufrechnung mindestens 50 % oder Fr. 50 000.--, wenigstens aber Fr. 12 000.-- beträgt (Bestätigung der DSW vom 24. August 1984). Die Ermessenstaxation kann im Steuerhinterziehungsverfahren grundsätzlich nicht mehr überprüft werden, offensichtliche Unrichtigkeit vorbehalten.

VGE 339-84 vom 24. Januar 1985 i.S. N. (Abweisung)

StPS 3/85 Seite 150

Steuerbetrug, Gehilfenschaft zum Steuerbetrug, Strafbefehl (Par. 94 Abs. 1 StG; Art. 130bis Abs. 1 BdBSt)

Ein Steuerpflichtiger, der gegen eine Ermessenseinschätzung Einsprache erhebt, dabei die Vermögensvermehrung mit steuerfreien Kapitalgewinnen erklärt und dafür Urkunden verwendet, die sich nachträglich als unrichtig herausstellen, macht sich, sofern die übrigen strafrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind, des Steuerbetrugs schuldig; der Aussteller der unrichtigen Bestätigung ist als Gehilfe strafbar.

Strafbefehle des Bezirksamtes Z. gegen Y. und X. vom 20. Mai 1985 (Verurteilung; mit Anmerkungen)

Juni 1985 3. Jahrgang Heft 3



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Publikationshinweise 77

Zur Frage der Besteuerung von Börsentermingeschäften, insbesondere von Financial Futures und Optionen, bei der schwyzerischen Einkommens- und Ertragssteuer 78

Die Erträge von Ausbeutungsrechten in der direkten Bundessteuer 93

Justizentscheide

- Steuerbefreiung einer Sparkasse, Voraussetzungen für den Widerruf; materielle Vorwirkung? 95
- Grundstückgewinnsteuer: Verluste von Gläubigern bei gerichtlichem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung; rechtsgenügende Vollmacht; Nachfrist 111
- Verfahrensrecht: Rechtsgültige Eröffnung bei Postzustellung; Ermessenseinschätzung 120
- Verfahrensrecht: Formelle Anforderungen an die Einsprache 124
- Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden, Kleinspesenpauschale, Arbeitszimmerabzug 129
- Verdeckte Gewinnausschüttung, buchmässige Behaftung 140
- Steuerhinterziehung, vollendeter Versuch bei Ermessenseinschätzung 144
- Steuerbetrug, Gehilfenschaft zum Steuerbetrug, Strafbefehl 150

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Verordnungen und Weisungen für die Veranlagungsperiode 1985/86 (Publikationshinweise)

ABl 1985 Nr. 21 / 24.5.1985

- Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (Regierungsratsbeschluss)

- Weisung über die Festsetzung des örtlichen Mietpreisniveaus für die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (Regierungsratsbeschluss)

- Weisung über die Bemessungszeitpunkte bei der allgemeinen Anpassung der steueramtlichen Schätzungen von Grundstücken sowie bei den individuellen Schätzungen von Grundstücken (Regierungsratsbeschluss)

Die Aufsätze und die redaktionellen Anmerkungen geben die Meinung des jeweiligen Verfassers wieder; sie brauchen nicht mit der Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung übereinzustimmen.

Zur Frage der Besteuerung von Börsentermingeschäften, insbesondere von Financial Futures und Optionen, bei der schwyzerischen Einkommens- und Ertragssteuer

von lic.oec./lic.iur. A. Camenzind, Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung

Wie man unlängst der Presse entnehmen konnte, bestehen derzeit Projekte an den Schweizer Börsen, den Handel mit Financial Futures und Optionen einzuführen. In diesem Zusammenhang hatte die Kantonale Steuerverwaltung die Anfrage eines Bankhauses auf dem Finanzplatz Zürich zu beantworten, was zu einer grundsätzlichen Prüfung der Besteuerung von Banktermingeschäften nach schwyzerischem Steuerrecht führte. Unabhängig davon, ob diese neue Art von Termingeschäften an den Börsen der Schweiz eingeführt wird, dürfte die Frage auch deshalb interessant sein, weil Geschäften mit Financial Futures und Optionen im Ausland (Amerika) schon länger bekannt sind und sich demnach auch der schwyzerische oder schweizerische Anleger damit konfrontiert sehen dürfte.

Uebersicht

1. Ausgangslage

2. Begriffliches
   - 2.1. Termingeschäfte im allgemeinen
   - 2.2. Die festen Termingeschäfte (Fixgeschäfte)
   - 2.3. Die bedingten Termingeschäfte
   - 2.4. Die bedingten Termingeschäfte im einzelnen
     - 2.4.1. Die Prämiengeschäfte
       - a) Das Vorprämiengeschäft
       - b) Das Rückprämiengeschäft
       - c) Das Stellage- und Nochgeschäft
     - 2.4.2. Die Optionsgeschäfte
     - 2.4.3. Financial Futures

3. Zivilrechtliche Qualifikation, insb. die Abgrenzung zu Verträgen mit Spielcharakter

4. Die steuerliche Behandlung von Futures- und Optionsgewinnen im Rahmen der schwyzerischen Einkommens- bzw. Reinertragsbesteuerung
   - 4.1. Die Besteuerung von Futures- und Optionsgewinnen im Rahmen der Reinertragssteuer bei juristischen Personen
   - 4.2. Die Besteuerung bei den natürlichen Personen im Rahmen der Einkommenssteuer
     - 4.2.1. Besteuerung als Erwerbs- und Geschäftseinkommen im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. a StG
     - 4.2.2. Die Besteuerung als Geschäftseinkommen bei buchführenden und buchführungspflichtigen natürlichen Personen

4.2.3. Die Besteuerung im Rahmen einer anderen auf Erwerb gerichteten Tätigkeit
   a) Die Praxis im Zusammenhang mit dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel
   b) Die Anwendung der Kriterien des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels auf den börsenmässigen Handel mit Futures- und Optionskontrakten?

4.2.4. Die Besteuerung von Gewinnen auf Futures- und Optionsgeschäften als Lotteriegewinne im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. f StG

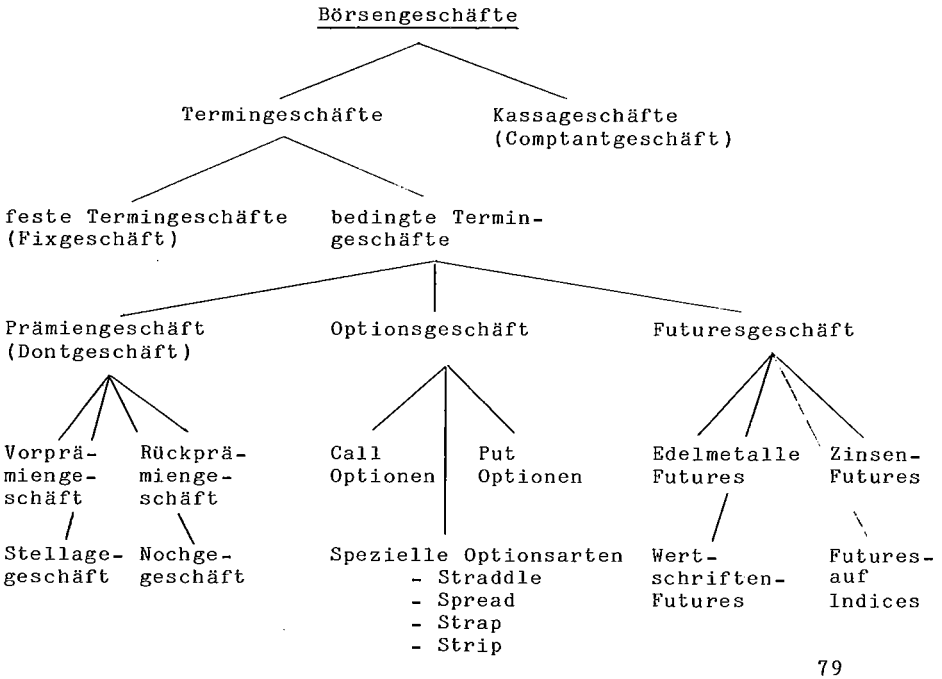
4.2.5. Handelt es sich bei den Gewinnen aus Options- und Futuresgeschäften um Ertragseinkommen?

4.2.6. Handelt es sich allenfalls um einen privaten Kapitalgewinn?

1. Ausgangslage

Das Börsentermingeschäft in der Uebersicht

Bevor auf die diversen steuerrechtlichen Probleme einzutreten ist, drängt sich eine kurze Darstellung des Options- und Futuresgeschäfts auf. Der einschlägigen Literatur kann in etwa folgende Aufteilung der Börsengeschäfte im allgemeinen und der Termingeschäfte (zu denen sowohl Financial Futures und Optionen zählen) im besonderen entnommen werden:



2. Begriffliches

2.1. Termingeschäfte im allgemeinen

Der allgemeinen Begriffsbestimmung im Bankwesen folgend, handelt es sich bei Termingeschäften im Gegensatz zum sogenannten "normalen" Börsengeschäft, dem Kassageschäft (Comptantgeschäft), bei dem Vertragsschluss, Bezahlung und Lieferung der gehandelten Ware (Titel, Gold usw.) grundsätzlich zusammenfallen, beim Termin- oder Zeitgeschäft um ein Bankgeschäft, bei welchem der Abschluss und die Erfüllung (Lieferung und Bezahlung) der gehandelten vertretbaren Ware (in der Regel Wertpapiere) zeitlich auseinanderfallen (vgl. dazu Albisetti/Bodmer/Boemle/Gsell/Rutschi, Handbuch des Geld-, Bank- und Börsenwesens der Schweiz, 3. Aufl., 1977, S. 566; Albisetti/Gsell, Bankgeschäfte, 3. Aufl., 1983, S. 208 ff; ABC der Finanz und Wirtschaft, Zürich, 1984, S. 132).
Nachdem Lieferung und Bezahlung der gekauften Titel an einem späteren, beim Abschluss vereinbarten Zeitpunkt, dem sogenannten Liquidationstag erfolgen, muss im Zeitpunkt des Geschäftsschlusses weder der Käufer über das Geld für die Bezahlung noch der Verkäufer über die Ware für die Lieferung verfügen. Bei bestimmten Arten von solchen Geschäften kommt es gar nicht zur Lieferung des dem Kontrakt zugrunde liegenden Gutes. Dies ist vor allem bei den hier nicht näher zu beleuchtenden Warenterminegeschäften der Fall.
Es liegt in der Natur von Termingeschäften, dass sie teilweise spekulativen Charakter haben und dann meistens auf kurzfristige Erzielung von Gewinnen gerichtet sind. Was nun die verschiedenen Arten von Börsentermingeschäften betrifft, so kann zwischen den sogenannten festen oder bedingten Termingeschäften unterschieden werden.

2.2. Die festen Termingeschäfte (Fixgeschäfte)

Im Gegensatz zum bedingten Termingeschäft sind die fest abgeschlossenen Termingeschäfte (auch Fixgeschäfte genannt) spätestens am vereinbarten Termin unter allen Umständen zu erfüllen (Art. 190 OR). Dabei sind die auf Termin gekauften oder verkauften Titel effektiv auf den Käufer zu übertragen, wobei der im voraus bestimmte Preis bezahlt wird (vgl. dazu Albisetti/Gsell, a.a.O., S. 210 und ABC der Finanz und Wirtschaft, a.a.O., S. 13 2).

2.3. Die bedingten Termingeschäfte

Beim bedingten Termingeschäft kann einer der beiden Kontrahenten gegen eine im voraus festgesetzte Prämie gewisse Wahlrechte ausüben. In der Schweiz tritt dabei heute als bekannteste Form das Prämiengeschäft (Dont-Geschäft), sei es als Vor- oder Rückprämiengeschäft, in Erscheinung. Daneben werden auch das sogenannte Stellage- und Nochgeschäft genannt (vgl. dazu Albisetti/Gsell, a.a.O., S. 210). Während man diese verschiedenen Arten als Untergruppierungen des Prämiengeschäfts zu verstehen hat, bilden die neuerdings vor allem in Amerika häufiger in Erscheinung tretenden Optionsgeschäfte und der Handel mit Financial Futures neben dem Prämiengeschäft die Hauptgruppierungen

des bedingten Termingeschäfts. Options- und Futuresgeschäfte unterscheiden sich zwar in der Technik vom Prämien- oder Dontgeschäft, nicht aber in der Wirkung (vgl. dazu ABC der Finanz und Wirtschaft, a.a.O., S. 105).

2.4. Die bedingten Termingeschäfte im einzelnen

2.4.1. Die Prämiengeschäfte

Als besondere Art des Termingeschäfts stellt das Prämiengeschäft einen Kontrakt mit Rückstrittsrecht dar, wobei einer der beiden Kontrahenten gegen eine zum voraus festgesetzte Vergütung (Prämie) das Recht hat, vom Vertrag zurückzutreten (vgl. Handbuch des Bank- und Börsenwesens der Schweiz, a.a.O., S. 489). Wer die Wahl hat, wird als Wähler oder Prämienzahler (Käufer), der Gegenkontrahent als Stillhalter oder Prämiennehmer (Verkäufer) bezeichnet. Für den Wähler kann dabei das Risiko auf einen genau bekannten Betrag beschränkt werden.
Was nun die verschiedenen Arten von Prämiengeschäften betrifft, so wird zwischen dem Vorprämiengeschäft, dem Rückprämiengeschäft, dem Stellagegeschäft und dem Nochgeschäft unterschieden.

a) Das Vorprämiengeschäft

Das Vorprämiengeschäft ist die in der Schweiz gebräuchlichste Art des Prämiengeschäftes. Es ist dadurch charakterisiert, dass der Prämienzahler Titel auf Termin kauft, sich aber das Recht vorbehält, am Erfüllungstag entweder die Titel zum abgemachten Kurs zu beziehen oder gegen Bezahlung der vereinbarten Prämie vom Geschäft zurückzutreten (abandonnieren; vgl. dazu Albisetti/Gsell, a.a.O., S. 211). Der Prämie kommt dabei die Funktion eines Reuegeldes zu. Vom Käufer aus gesehen handelt es sich um einen bedingten Kauf, wobei er gegen Entrichtung der Prämie vom Kauf zurücktreten kann. Für den Verkäufer ist der Verkauf ebenfalls nur bedingt abgeschlossen, aber er hat keinen Einfluss auf die Gestaltung des Geschäfts. Der Vorteil des Vorprämiengeschäftes besteht nun für den Wähler (Käufer) darin, dass sein Risiko auf den Betrag der Prämie beschränkt wird, anderseits verringert sich sein eventueller Gewinn stets um den Betrag des Ecarts, d.h. um die Differenz zwischen dem Kassa- und dem Prämienkurs. Für den Stillhalter (Verkäufer) wird umgekehrt die Gewinnchance auf den Ecart beschränkt, seine Verlustmöglichkeiten sind dagegen unbegrenzt, aber gegenüber dem fixen Termingeschäft immer noch um die Prämie geringer (vgl. Handbuch des Geld-, Bank und Börsenwesens der Schweiz, a.a.O., S. 498).
Fest steht, dass beim Prämiengeschäft unter Umständen nur wenig oder gar kein Kapital eingesetzt werden muss. Dies gilt nicht nur für den Haussier, der also mit einem Steigen der Börsenkurse rechnet, aber nur beschränkt Mittel einsetzen will, sondern auch für den Verkäufer, der eher der Meinung ist, dass das Kursniveau stabil bleibt und der sich durch den Einzug der Prämie eine zusätzliche Rendite verschaffen will. Betrachtet man die vielfältigen weiteren Möglichkeiten in diesem Geschäftszweig, so kann man feststellen, dass der Käufer einer Prämie auch ein "Baissier" sein kann, der mit einem Sinken der Börsenpreise rechnet

und der sich für einen eventuellen Fehlschlag seiner Option, wenn die Kurse entgegen seiner Annahme steigen, durch ein Prämiengeschäft absichert. Dass dabei unter Umständen effektiv kein Kapital eingesetzt werden muss, wird uns dann bewusst, wenn man feststellt, dass der Verkäufer der Prämie selbst ein Baissier sein kann, indem er die Prämie "leer" verkauft, d.h. ohne die Aktien selbst zu besitzen.

b) Das Rückprämiengeschäft

Beim Rückprämiengeschäft verhält es sich mit Bezug auf den Verkäufer umgekehrt. Hier ist der Prämienzahler Verkäufer. Er behält sich die Wahl zwischen der Auslieferung der verkauften Titel zum verabredeten Kurs oder dem Rücktritt vom Vertrag und der Bezahlung der Rückprämie vor (vgl. Handbuch des Geld-, Bank- und Börsenwesens der Schweiz, a.a.O., S. 499; Albisetti/Gsell, Bankgeschäfte, a.a.O., S. 212).

c) Das Stellage- und Nochgeschäft

Beim Stellagegeschäft handelt es sich um eine Verbindung zwischen Vor- und Rückprämiengeschäft. Der Käufer erhält gleichzeitig das Recht, die Titel zu einem bestimmten Kurs zu übernehmen oder zu liefern oder gegen Bezahlung einer Prämie überhaupt nichts zu tun. Demgegenüber stellt das Nochgeschäft die Verbindung eines festen Termingeschäfts mit einem bedingten, d.h. ein Fixgeschäft mit einem Vor- oder Rückprämiengeschäft, dar (vgl. Handbuch des Geld-, Bank- und Börsenwesens der Schweiz, a.a.O., S. 499). Beide Arten sind in der Schweiz nicht gebräuchlich.

2.4.2. Die Optionsgeschäfte

Wie beim Prämiengeschäft handelt es sich beim Optionsgeschäft um ein börsenmässiges Termingeschäft. Einen börsenmässigen Handel, wie er derzeit vor allem in Amerika stattfindet, kennt man in der Schweiz noch nicht, dagegen hat man in der Schweiz im Zusammenhang mit der Ausgabe von sog. Optionsanleihen mit diesem Geschäftsbereich Bekanntschaft gemacht.
Gegenstand des Optionshandels bildet der Erwerb oder die Veräusserung des Rechts, eine bestimmte Anzahl von Wertpapieren (Mindestschluss) einer bestimmten zum Optionshandel zugelassenen Wertpapierart (Optionspapiere) jederzeit während der vereinbarten Laufzeit (Optionsfrist) zu einem im voraus bestimmten Preis (Basispreis) entweder zu fordern (Kaufoption oder Call) oder zu verkaufen (Verkaufsoption oder Put; vgl. dazu Albisetti/Gsell, a.a.O., S. 214; ABC der Finanz und Wirtschaft, S. 106; R.J. Kaderli, Das Geheimnis der Börse; Die Anlagestrategie, Thun 1977, S. 96).
Das amerikanische System geht davon aus, dass die Optionsgeber (z.B. ein Aktionär) die Option schreiben, d.h. zur Verfügung stellen. Zu diesem Zwecke werden die Aktien dem Broker eingeliefert, wogegen sie den Gegenwert in Geld entsprechend dem Basispreis erhalten, zusätzlich die Prämie, d.h. den ersten Optionspreis. In der Folge stehen der Käufer und Verkäufer nicht mehr miteinander in Beziehung, weil die weiteren Geschäf-

te über die Clearingstelle abgewickelt werden und die Optionspreise sodann an einer selbständigen Börse gehandelt werden (vgl. Kaderli, a.a.O., S. 104).
Der Unterschied zum Prämiengeschäft besteht nun beim Optionshandel darin, dass innerhalb der Optionsfrist die Option jederzeit ausgeübt werden kann und der Optionspreis (vergleichbar mit der Prämie) im voraus zu bezahlen ist. Das Interesse an dieser Art Wertpapierhandel liegt darin, dass neben dem eigentlichen Wertpapierkurs auch ein Kurs für die Optionen notiert wird, die wie Aktien selbständig gehandelt werden. Hinzu kommt, dass zum Beispiel bei der Call-Option der Käufer sein Risiko im Umfange des Optionsgeldes limitiert. Er weiss also genau, was er im Maximum zu verlieren hat. Im übrigen sichert er sich als Haussier das Kurssteigerungspotential, welches der Aktie innewohnt.
In der Praxis kann zudem festgestellt werden, dass diese Optionen nur selten ausgeübt werden. In der Regel wird die Option vor Ablauf der Optionsfrist verkauft, weil sich der Optionskäufer gar nicht mit dem Kauf der Wertpapiere belasten möchte (vgl. Kaderli, a.a.O., S. 102).
Betrachten wir noch kurz die Gründe, die zum Handel mit Optionen führen, so fällt auf, dass diese Geschäfte sowohl einen rein wirtschaftlichen als auch einen überwiegend spekulativen Charakter haben können. Beim Importeur, der z.B. eine Bezahlung in US-Dollar tätigt, geht es unter anderem darum, dass er an einem möglichst stabilen Preis für seine Kalkulationen interessiert ist. Mit dem Kauf einer Call-Option in US-Dollar kennt er den genauen Fremdwährungspreis und verfügt über eine zum voraus bestimmte feste Berechnungsgrundlage für seine Kalkulationen (für praktische Beispiele vgl. Valeurs Withe Weld SA, Currency, Options, August 1982, S. 4).
Dass daneben aber auch rein spekulative Absichten vorhanden sein können, die einen eher spielerischen Charakter aufweisen, wird offensichtlich, wenn wir uns die folgenden, neben der gebräuchlichen Call- und Putoption vorhandenen Formen des Optionsgeschäftes vor Augen führen, wie z.B. den Strap (= 2 Calls und 1 Put), Strip (= 1 Call und 2 Puts), Straddle (= Verbindung von Call und Put), Spread (= Straddle mit einem höheren Basispreis für den Call und einem niedrigeren für den Put). Fest steht auf jeden Fall, dass die Anwendung dieser Geschäftspraktiken Branchenkenntnisse und den Mut zum Risiko erfordern.

2.4.3. Financial Futures

Was nun die neben den Optionen für die Zürcher Börse geplante Einführung von Financial Futures betrifft, so ist davon auszugehen, dass es sich dabei um einen Sammelbegriff handelt. Ein Futureskontrakt kann als Vereinbarung definiert werden, mit welcher eine standardisierte Menge eines bestimmten vertretbareh "Gutes" an einem bestimmten zukünftigen Datum zu einem Preis, der bei Vertragsabschluss an der Börse bestimmt wird, gekauft oder verkauft wird. Financial Futures können somit durchaus mit den in der Schweiz bekannten Formen des Termingeschäftes verglichen werden, wobei im Unterschied dazu standardisierte Quantitäten (Kontrakttermine) und Vertragsbedingungen angewendet werden und es in der Praxis relativ selten zu

einer Lieferung des dem Kontrakt zugrunde liegenden "Gutes" (zur Zeit z.B. U.S. Treasury Bills, Certificate of Deposit, Aktienindizes, Edelmetalle oder Fremdwährungen) kommt. Offene Positionen werden in solchen Fällen durch ein Gegengeschäft geschlossen oder dadurch liquidiert, dass die Differenz zwischen dem Preis am Abschlussdatum und dem Preis am Erfüllungstermin bezahlt bzw. einkassiert wird.
Im Unterschied zum Optionsgeschäft handelt es sich bei den Financial Futures um ein Verpflichtungsgeschäft und nicht um ein Wahlgeschäft (vgl. dazu die Broschüre des Schweiz. Bankvereins, Fiancial Futures, 1983, S. 10).
Was nun die praktische Anwendung dieser Geschäfte betrifft, so kann wie bei den Optionen davon ausgegangen werden, dass sie sowohl auf echten kaufmännischen Ueberlegungen und Bedürfnissen basieren, daneben aber ebenso häufig spekulative Käufe in Futures getätigt werden. Rein kaufmännische Gründe dürften bei der Entwicklung von Rohwaren- und Edelmetallfutures im Vordergrund gestanden haben, die schon seit längerer Zeit in Amerika ihren Markt haben. In der Folge wurde der Handel auf Devisen-Futures und noch etwas später auf Zins-Futures ausgeweitet. Rein spekulativen Charakter dürften dagegen Futures haben, die auf einem Aktienindex basieren. Zur praktischen Anwendung eines Zins-Futures-Kontraktes kann auf die Beispiele in der Broschüre des Schweizerischen Bankvereins über Financial Futures vom September 1983 verwiesen werden.

3. Zivilrechtliche Qualifikationen, insb. die Abgrenzung zu Verträgen mit Spielcharakter

Auch wenn die zivilrechtliche Qualifikation der Options- und Futuresgeschäfte für die steuerrechtliche Anknüpfung nicht von wesentlicher Bedeutung ist, sei hier dennoch kurz auf die heute geltende Betrachtungsweise hingewiesen.
Börsentermingeschäfte, zu denen wie schon weiter vorne dargelegt, auch die Futures und Optionskontrakte zu zählen sind, werden in Lehre und Rechtsprechung vor allem im Zusammenhang mit Art. 513 OR beleuchtet. Gemäss Art. 513 Abs. 2 OR entstehen unter anderem aus Differenzgeschäften und Lieferungsgeschäften von Waren über Börsenpapiere, die Charakter eines Spiels oder einer Wette haben, keine Forderungen. Solche Geschäfte werden als spielartige Verträge oder Lieferungsverträge mit Spielcharakter bezeichnet. Nach heute geltender Lehre und Rechtsprechung steht fest, dass es ein allgemeines Kriterium für das Vorliegen des aleatorischen Charakters eines Börsentermingeschäftes nicht gibt und dass immer im Einzelfalle aufgrund der gesamten Umstände zu entscheiden ist, ob ein ernsthaftes Lieferungsgeschäft ohne oder mit Spielcharakter vorliegt (vgl. dazu Kurt Amonn, Spiel und spielerische Verträge, in: Schweiz. Privatrecht VII/2, Basel/Stuttgart, 1979, S. 469 f; A. Matti, SJK, 631). Als Indizien, die erfahrungsgemäss auf Spielabsichten schliessen lassen, werden in etwa gewertet: Die positiven Aeusserungen der Parteien, aus denen entnommen werden kann, dass der Spekulant die Mittel zur effektiven Anschaffung der Ware oder Wertpapiere nicht besitzt, das Missverhältnis zwischen dem Vermögen und dem überblickbaren Verlustrisiko, das Fehlen eines Zusammenhanges der Abschlüsse mit dem Beruf oder

Geschäftskreis des Spekulanten, die Geringfügigkeit des Sicherheitsdepots im Verhältnis zur eingegangenen Verpflichtung, die gleichzeitige Spekulation à la Hausse und à la Baisse, die Wahl und Planlosigkeit im Abschluss solcher Geschäfte. Demgegenüber sprechen die Ausführung des Geschäftes, der Zusammenhang des Geschäftes mit einer andern unstreitig ernsthaften Handelsoperation, die Tatsache, dass die Differenzregulierung nicht wie beim Spiel Selbstzweck ist, sondern nur die vereinfachte Form einer tatsächlichen Erfüllung darstellt, gegen die Spielabsicht solcher Geschäfte (vgl. dazu Oser/Schönenberger, Kommentar zu Art. 513 OR, N 20 ff, S. 2090). Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die praxisgemässe Vermutung, dass auf der Börse von Banken und ermächtigten Agenten geschlossene Termingeschäfte, auch wenn sie spekulativ sind, nicht Spielcharakter im Sinne von Art. 513 OR besitzen (vgl. dazu S. Giovanoli, Berner Kommentar zu Art. 513 OR, N 32 f, S. 292).

4. Die steuerliche Behandlung von Futures- und Optionsgewinnen im Rahmen der schwyzerischen Einkommens- bzw. Reinertragsbesteuerung

Will man die steuerrechtliche Qualifikation von Gewinnen auf Futures- und Optionsgeschäften näher untersuchen, so drängt sich zumindest bei den natürlichen Personen eine Qualifikation anhand des geläufigen Einkommensbegriffs auf. Mit Höhn können die steuerbaren Einkünfte natürlicher Personen in 4 Kategorien aufgeteilt werden: 1. Erwerbseinkommen, 2. Ertragseinkommen, 3. Einkommen aus anderen Quellen (Genusseinkommen) und 4. ausserordentliche Einkünfte, wobei hier sinnvollerweise zwischen reinen Wertzuflüssen (z.B. Lotteriegewinnen) und Veräusserungsgewinnen unterschieden wird (vgl. dazu E. Höhn, Grundriss des schweiz. Steuerrechts, 3. Aufl., S. 136; ähnlich auch Blumenstein, System des schweizerischen Steurrechts, 3. Aufl., S. 144 f). Nicht zu beleuchten für die steuerrechtliche Qualifikation von Futures und Optionen ist zum vornherein der Bereich des Genusseinkommens, handelt es sich doch hier um Einkünfte aus Rechten (z.B . Renten), welche hier nicht von Bedeutung sind. Dagegen können alle anderen Einkommensarten im Zusammenhang mit den Futures- und Optionsgeschäften relevant sein. Unproblematischer als bei den natürlichen Personen stellt sich die Abgrenzung im Bereich der Reinertragssteuer für juristische Personen, auf die vorweg einzugehen ist.

4.1. Die Besteuerung von Futures- und Optionsgewinnen im Rahmen der Reinertragssteuer bei juristischen Personen

Nicht anders als beim Bund und in den meisten andern Kantonen unterliegen Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Kanton Schwyz einer Reinertragssteuer. Steuerobjekt ist dabei der Reingewinn, wie er sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt (vgl. § 38 StG). Wie immer nun der Ertrag aus Options- und Futuresgeschäften zu qualifizieren ist, sei es als Kapitalertrag, als Kapitalgewinn oder als sonstigen steuerbaren Ertrag, wird er bei juristischen Personen immer im Rahmen der Geschäftsbuchhaltung dem steuerlich massgebenden übrigen Ertrag zuzurechnen sein und demzufolge besteuert werden. Qualifikations-

und Abgrenzungsprobleme wie bei den natürlichen Personen ergeben sich nicht. Aus solchen Geschäften entstehende Verluste können dabei vollumfänglich in Abzug gebracht werden. Hinzuweisen bleibt in diesem Zusammenhang lediglich auf den Umstand, dass nicht alle juristischen Personen einer Ertragssteuer unterliegen, was im Ergebnis, nachdem sie alle buchführungspflichtig sind, nicht zu einer andern Besteuerung führt (vgl. dazu vor allem die Genossenschaften und Vereine in § 42 Abs. 1 StG, die öffentlicherechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts gemäss § 43 StG). Für diese dürften jedoch Anlage und Handel mit solchen Papieren aufgrund der vorgeschriebenen Anlagepolitik ohnehin kaum aktuell sein. Das gleiche gilt für alle übrigen juristischen Personen, insb. die Stiftungen, vgl. § 42 Abs. 3 StG).

4.2. Die Besteuerung bei den natürlichen Personen im Rahmen der Einkommenssteuer

4.2.1. Besteuerung als Erwerbs- und Geschäftseinkommen im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. a StG

§ 19 Abs. 1 StG bestimmt, dass als Einkommen "die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen" steuerbar sind. Das schwyzerische Steuergesetz folgt damit klar dem allgemeinen Einkommensbegriff, wie ihn auch die direkte Bundessteuer kennt (vgl. dazu Art. 19 Abs. 1 BdBSt). Zur Auslegung kann deshalb auch die entsprechende Literatur und Judikatur der direkten Bundessteuer und von Kantonen mit ähnlichen Einkommensbegriffen (z.B. Kt. Zürich) herangezogen werden. In diesem Zusammenhang ist namentlich zwischen Geschäftseinkünften zu differenzieren, die in einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen erzielt werden und Erwerbseinkünften, die im Rahmen einer andern auf Erwerb gerichteten Tätigkeit anfallen. Bedeutungsvoll erscheint im übrigen die Abgrenzung zwischen privaten Kapitalgewinnen und Vermögensertrag.

4.2.2. Die Besteuerung als Geschäftseinkomen bei buchführenden und buchführungspflichtigen natürlichen Personen

Sowohl der Buchführungspflichtige als auch der Nichtbuchführungspflichtige, welcher tatsächlich Bücher führt (das Kantonale Steuergesetz spricht dabei in § 19 Abs. 1 lit. d von Buchführenden) werden aufgrund ihrer Geschäftsbücher veranlagt. Massgebend ist hier somit der Gewinn, wie er sich aus der unter Beachtung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Kriterien ermittelten Gewinn- und Verlustrechnung bzw. aus der Bilanz ergibt. Gleich wie bei der Besteuerung juristischer Personen ergeben sich hier in der Regel keine Probleme (vgl. C. Stockar, Vorderhand bleibt das Steuerrisiko, in: Finanz und Wirtschaft vom 1.9.1984 Nr. 69). Allenfalls entstehen Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Geschäfts- und Privatvermögen. Festgehalten werden kann somit, dass Erlöse aus Options- und Futuresgeschäften oder aus Termingeschäften im allgemeinen im Kanton Schwyz bei buchführenden und buchführungspflichtigen Einzelkaufleuten im Rahmen des Betriebsergebnisses besteuert

werden, sofern es sich um Geschäftsvermögen handelt. Damit können auch Verluste verrechnet und allenfalls notwendige Abschreibungen beansprucht werden.

4.2.3. Die Besteuerung im Rahmen einer andern auf Erwerb gerichteten Tätigkeit

Nachdem § 19 Abs. 1 und Abs. 1 lit. a StG feststellen, dass jedes Einkommen aus einer Tätigkeit (§ 19 Abs. 1 lit. a StG) und insbesondere jedes Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit (§ 19 Abs. 1 Ingress) der Einkommenssteuerpflicht unterliegt, drängt sich die Frage auf, wie es sich in diesem Zusammenhang mit dem börsenmässigen Handel von Futures- und Optionsgeschäften verhält. Stellen solche Geschäfte eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit, allenfalls eine Nebenerwerbstätigkeit dar und wie sind sie von den privaten Kapitalgewinnen, die mit Ausnahme von Grundstückgeschäften steuerfrei sind (§ 19 Abs. 1 lit. e StG), abzugrenzen? In der Literatur und teilweise auch in der Judikatur ist die Frage umstritten, ob und inwieweit spekulative Börsengeschäfte, die planmässig und nicht bloss im Rahmen der Vermögensverwaltung ausgeübt werden, zum Erwerbseinkommen zu zählen sind (vgl. namentlich E. Känzig, Kommentar zu Art. 21 BdBSt, 2. Aufl., N 53, S. 270 sowie E. Blumenstein, a.a.O., S. 152 und die dort zitierten Bundesgerichtsentscheide). Im Zusammenhang mit der auf Erwerb gerichteten Tätigkeit besteht heute eine reichhaltige Literatur und Judikatur, vor allem im Hinblick auf den auf Erwerb gerichteten sog. "gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel". Weniger ausführlich wird dagegen der Bereich des Wertpapierhandels kommentiert. Känzig weist in seinem neuesten Werk darauf hin, dass der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel nicht ohne weiteres mit dem Wertpapierhandel verglichen werden könne, da beim Wertpapierhandel Einkommen aus Erwerbstätigkeit allenfalls nur dann vorliege, wenn der Steuerpflichtige einen nach aussen in Erscheinung tretenden Geschäftsverkehr unterhalte. Ob diese Auffassung richtig ist, ist im folgenden zu untersuchen, wobei ein kurzer Exkurs in den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel von Nutzen sein dürfte.

a) Die Praxis im Zusammenhang mit dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel

Im Rahmen der Besteuerung von Gewinnen aus dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel ist unbestritten, dass dieser als Erwerbstätigkeit qualifiziert wird, wenn er über den Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung hinaus geht und in einem planmässigen An- und Verkauf von Liegenschaften besteht (vgl. dazu insb. E. Känzig, Kommentar zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt, N 44, S. 260; VGE 321/81, publ. in: StPS 2/83, 33; VGE 324/81 und 315/82). Dabei werden nicht nur Gewinne des eigentlichen hauptberuflichen Liegenschaftenhandels besteuert, sondern es wird auch angenommen, dass jeder Liegenschaftsgewinn als Arbeitseinkommen zu qualifizieren ist, wenn er im Rahmen einer Erwerbstätigkeit erzielt wird. Wann eine solche Erwerbstätigkeit vorliegt, ist aufgrund des Einzelfalles zu klären, wobei sich die Gewerbsmässigkeit aufgrund der reichhaltigen Judikatur

unter anderem aus der Häufung der An- und Verkäufe, aus der Inanspruchnahme bedeutender Fremdmittel und aus der Wiederanlage der Verkaufserlöse in andere Grundstücke ergeben kann. Fest steht, dass der Ausdruck der beruflichen Tätigkeit auch bei einzelnen Geschäften darin erblickt werden kann, dass das Vorgehen nach Art und Umfang dem Vorgehen eines Liegenschaftenhändlers gleichgestellt werden kann, was insbesondere dann zutrifft, wenn solche Geschäfte im engem Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen steht (Architekten, Schreiner, Gipser usw.). Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel kann aber auch dann gegeben sein, wenn eine Privatperson Land erwirbt, dieses erschliesst und parzelliert und die Parzellen anschliessend veräussert. Gewerbsmässigkeit kann sich unter Umständen auch durch den Zusammenschluss mit einem erfahrenen Teilhaber in einer einfachen Gesellschaft ergeben.
Zusammenfassend kann gesagt werden, dass das Bundesgericht demnach in seiner langjährigen Praxis rechtsmethodisch den topischen Ansatz gewählt hat, was zur Folge hat, dass in jedem Einzelfalle alle für oder gegen den gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sprechenden Argumente in einem "Topoi"-Katalog zusammenzustellen sind und aus dem Ergebnis eine fallgerechte Lösung zu suchen ist (Benno Grossmann, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, Bern 1977, S. 109 f). In jedem Einzelfalle ist demnach zu prüfen, ob die Kriterien der Planmässigkeit, der fortlaufenden Tätigkeit und Gewinnstrebigkeit vorhanden sind.

b) Die Anwendung der Kriterien des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels auf den börsenmässigen Handel mit Futures- und Optionskontrakten

Meines Erachtens können die vom Bundesgericht für den auf Erwerb gerichteten Handel mit Liegenschaften entwickelten Kriterien auch auf den Wertpapierhandel und insbesondere auf den Handel mit Futures- und Optionskontrakten angewandt werden (auch wenn eine in diese Richtung gehende Bemerkung des BGE in BGE 110 Ia 1 ff kritisiert wird; vgl. die Glosse in: Schweizerische Aktiengesellschaft, 1/1985, S. 55). Erwerbsmässigkeit müsste demnach auch beim Wertpapierhandel angenommen werden, wenn planmässig, fortlaufend und mit dem Streben nach Gewinn gehandelt wird. Känzig scheint nun aber offenbar diese Frage in Anlehnung an ein Bundesgerichtsurteil eher zurückhaltend zu beurteilen, wenn er feststellt, dass gerade beim Wertschriftenhandel im Gegensatz zum Liegenschaftenhandel kein nach aussen in Erscheinung tretender Geschäftsverkehr unterhalten werde, was letztlich nicht auf eine Erwerbstätigkeit schliessen lasse. Auch wenn das Bundesgericht in einem Entscheid, publiziert in ASA 47, S.213, unter anderem feststellt, dass der Wertpapierhandel sich weitgehend nach eigenen, dem Liegenschaftenhandel im Regelfalle fremden Formen abwickle und dass deshalb eine unterschiedliche Behandlung des Liegenschafts- und Wertpapierhandels nicht rechtsungleich sei, kann dies meines Erachtens noch lange nicht heissen, dass Options- und Futuresgeschäfte nicht im Rahmen einer auf Erwerb ge-

richteten Tätigkeit, allenfalls sogar Nebenerwerbstätigkeit abgeschlossen werden können. Für diese Ansicht spricht denn auch die neueste Rechtsprechung, auch wenn das Bundesgericht zur Frage des gewerbsmässigen Wertpapier- und Börsenhandels noch nicht selbständig Stellung nehmen musste. Immerhin kann darauf hingewiesen werden, dass das Bundesgericht in einem neuesten Urteil vom 9.3.1984 (publ. in StE 1984, 1. Jahrgang, A 21.12 Nr. 2), mit welchem ein Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich aufgehoben und die Idee von Börsentermingeschäften als Lotteriegewinne abgelehnt wird, unter Ziff. 5 f folgende Ausführungen machte:

> "Die Aufhebung des angefochtenen Entscheides hinsichtlich der strittigen Börsengeschäfte bedeutet nun aber noch nicht, dass die dabei erzielten Gewinne nach Ansicht des Bundesgerichts steuerfrei bleiben müssen. Das Verwaltungsgericht wird bei der Neubeurteilung der Sache zu prüfen haben, ob der Beschwerdeführer mit seinen Börsengeschäften nicht über die blosse Verwaltung seines Privatvermögens hinausgegangen und damit einem eigentlichen Nebenerwerb nachgegangen ist. Die Erträgnisse aus dieser Erwerbstätigkeit könnten danach (z.B. nach § 19 lit. b StG) mit der Einkommenssteuer erfasst werden, wobei der Umstand, dass der Beschwerdeführer Geschäfte nicht selbst abwickelte, sondern über eine beauftragte Bank tätigen liess, bei der rechtlichen Beurteilung keine entscheidende Rolle spielen dürfte. Mit dieser rechtlichen Konzeption liesse sich eine gleichartige steuerliche Behandlung von Komptant- und Termindifferenzgeschäften verwirklichen. Im übrigen ist hier anzufügen, dass auch Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel etwa im Bereiche der direkten Bundessteuer der Einkommenssteuer und nicht nur den kantonalen bzw. komm
> der bundesgerichtlichen Praxis ist dabei Gewerbsmässigkeit anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger über den Rahmen blosser Verwaltung oder die Ausnützung zufällig sich bietender Gelegenheit hinaus planmässig Liegenschaften kauft und verkauft (vgl. dazu H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980, S. 85).

Interessant erscheint in diesem Urteil vor allem der unmittelbare Hinweis des Bundesgerichtes auf die Praxis mit dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel bei der direkten Bundessteuer und sodann die Feststellung, dass für die rechtliche Beurteilung der Gewerbsmässigkeit die Tatsache keine Rolle spielen kann, ob der Beschwerdeführer seine Geschäfte über eine Bank abwickeln lässt oder nicht. In der Tat ist denn auch nicht einzusehen, wieso der Wertpapierhandel oder Handel mit Futures und Optionen im Vergleich zum Liegenschaftenhandel so wesensfremd sein solle, dass sich die allgemein entwickelten Kriterien der auf

Erwerb gerichteten Tätigkeit nicht auch auf den börsenmässigen Handel mit Wertpapieren und Termingeschäften anwenden liesse. In konsequenter Anwendung des Begriffs der Erwerbstätigkeit und in Uebernahme der vom Bundesgericht entwickelten Praxis würde dies für den Handel mit Futures- und Optionskontrakten heissen, dass darin eine auf Erwerb gerichtete steuerbare Tätigkeit gegeben ist, wenn der Handel planmässig, fortlaufend über längere Zeit erfolgt und die Gewinnerzielung im Vordergrund steht. Klare Indizien wären dabei die Inanspruchnahme von Fremdgeld und die über längere Zeit dauernde Unterhaltung von entsprechenden Konti auf einer Bank. Gewerbsmässigkeit würde wohl auch beim Bankfachmann (Bankangestellter, Wertpapierhändler usw.) anzunehmen sein, der solche Geschäfte in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit ausübt. Der Vergleich mit dem Architekten oder Berufsfachmann im Liegenschaftenhandel liegt nahe. Wie das Bundesgericht im oben zitierten Entscheid zu Recht feststellt, kann es nicht massgebend sein, ob der Steuerpflichtige seine Börsengeschäfte unter Inanspruchnahme von Banken und Brokern tätigt, da vor allem im Bereich des Options- und Futuresgeschäfts eine Abwicklung ohne diese gar nicht möglich ist. Im übrigen kann, wie beim im Liegenschaftenhandel relevanten Zusammenschluss mit einem fachkundigen Händler zu einer einfachen Gesellschaft, gerade die Inanspruchnahme der fachkundigen Hilfe eines Spezialisten als Indiz dafür gewertet werden, dass damit der Bereich der privaten Kapitalanlage verlassen wird.
Nicht leichte Abgrenzungsprobleme dürften sich allenfalls dann ergeben, wenn solche Börsengeschäfte durch einen Privatmann ausgeübt werden. Will man solche Geschäfte künftig besteuern, so muss man sich auch bewusst sein, dass die Klärung des Umfanges sehr zeitraubend und aufwendig sein kann.
Abschliessend möchte ich in diesem Zusammenhang feststellen, dass ich bezweifle, ob mit dieser extensiven Gesetzesinterpretation wesentliches erreicht wird. Tatsächlich würde damit letztlich via Gesetzesauslegung die in den meisten Kantonen bereits abgeschaffte Besteuerung der privaten Kapitalgewinne zumindest partiell wieder eingeführt, obwohl feststeht, dass die Besteuerung dieser Gewinne aus Gründen der Verlustverrechnung, der Unergiebigkeit und auch wegen der administrativen Erhebungsschwierigkeiten in der Praxis abgelehnt wurden (vgl. dazu auch die Botschaft des Regierungsrates des Kantons Schwyz zur Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes vom 2.2.1982, S. 41 f). Nicht zu verkennen ist jedoch das Argument, dass auch private Kapitalgewinne aus Gründen der Steuergerechtigkeit und der Einheit des Einkommensbegriffs steuersystematisch korrekt zu besteuern wären (vgl. dazu E. Höhn, Die steuerliche Behandlung von Gewinnen auf dem Privatvermögen in der Schweiz, in: ZBl 62, 1961, S. 201 f).
Nachdem der Schwyzer Gesetzgeber mit Bezug auf die Erwerbstätigkeit vom selben Einkommensbegriff ausgeht, wie dies der Kanton Zürich und die direkte Bundessteuer tun, wird die entsprechende neue Gerichtspraxis (entsprechende Urteile stehen an) nicht spurlos an unserem Kanton vorübergehen,

es sei denn, das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz würde eigene Wege gehen oder es würde, was weniger wahrscheinlich ist, der Gesetzgeber innert nützlicher Frist eine klare Regelung treffen.

4.2.4. Die Besteuerung von Gewinnen auf Futures- und Optionsgeschäften als Lotteriegewinne im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. f StG

Gewinne aus Lotterien, lotterieähnlichen Veranstaltungen und Wetten werden gemäss § 19 Abs. 1 lit. f StG besteuert, wobei im Kanton Schwyz gemäss § 26 Abs. 4 StG eine feste Jahressteuer zu einem Einheitssatz von total 15 % geschuldet ist. Fällig wird diese Steuer mit der Geltendmachung der Verrechnungssteuer. Unter Lotteriegewinn wird dabei jeder Gewinn verstanden, der aus einer Veranstaltung herrührt, bei der gegen Einsatz oder durch Abschluss eines Rechtsgeschäftes ein vermögensrechtlicher Vorteil in Aussicht gestellt wird, wobei über dessen Erwerb ein auf Zufall gestelltes Mittel entscheidet (vgl. dazu Ziff. 109 und 110 der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz). Den Lotterien gleichgestellt sind Preisausschreiben und Wettbewerbe aller Art. Auch wenn vor allem im Bereich der spekulativen Options- und Futuresgeschäfte, die nicht zur Abdekkung eines wirtschaftlichen Hintergrundes dienen, gelegentlich ein spielähnlicher Charakter von solchen Kontrakten nicht zu leugnen ist, so steht hier dennoch fest, dass sowohl aufgrund der historischen wie auch der teleologischen Auslegung von § 19 Abs. 1 lit. f Options- und Futuresgeschäfte nicht besteuert werden können. Die zivilrechtliche Qualifikation, wie sie vorne unter Ziff. 3 dargelegt wurde, kann dabei keine massgebliche Rolle spielen, selbst wenn ein Spielcharakter des Geschäfts im Sinne von Art. 530 OR zu bejahen ist, weil das Steuerrecht von einem andern Begriff ausgeht und eine Besteuerung nur im Rahmen einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung erfolgen kann. Dass die Börse an sich keine Lotterie ist, ist unbestritten. Hinzu kommt, dass Futures- und Optionsgewinne auch nicht im Rahmen einer lotterieähnlichen Veranstaltung erzielt werden und wie gesagt vor allem aufgrund der historischen Auslegung eine Besteuerung abzulehnen ist, wurden doch ordentliche Börsen oder ähnliche Märkte schon früher und auch heute nicht als lotterieähnliche Veranstaltungen qualifiziert. Hinzu kommt die neuste Rechtsprechung des Bundesgerichts im vorne genannten Entscheid gegen das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, wo unter Ziff. 4 lit. c festgestellt wird, dass Termindifferenzgeschäfte nicht Spiel und Wetten gleichgestellt werden könnten, da Gewinne aus Termingeschäften so gut wie beim Komptantgeschäft auf einer spekulativen Zukunftserwartung beruhen können und der Anleger beim Termindifferenzgeschäft substantielle Vermögensverluste riskiert, wogegen der Teilnehmer an einer Lotterie ausser dem Verlust seines Einsatzes nur gewinnen kann.
Ob gerade die letzte Feststellung zu überzeugen vermag, ist fraglich, wird doch vor allem beim Optionsgeschäft nicht mehr als der Einsatz des Betrages für die gekaufte Option riskiert. Das Risiko wird hier klar auf einen relativ bescheidenen Betrag begrenzt, wie dies auch bei einem Lotterieeinsatz der Fall ist. Für den Kanton Schwyz ändert jedoch damit nichts, da unsere Begriffsbestimmung in § 19 Abs. 1 lit. f StG eine

Subsumierung solcher Gewinne als Lotteriegewinne nicht zulässt. Ob auf Bundesebene und im Kanton Zürich eine andere Auslegung möglich und damit das letzte Wort noch nicht gesprochen ist, bleibt abzuwaraten (vgl. dazu C.Stockar, in: Finanz und Wirtschaft vom 1.9.1984 Nr. 69).

4.2.5. Handelt es sich bei den Gewinnen aus Options- und Futuresgeschäften um Ertragseinkommen?

Eine Besteuerung wäre allenfalls im Rahmen von § 19 Abs. 1 lit. c StG vorzunehmen, wenn es sich bei den Options- und Futuresgeschäften um effektiven Vermögensertrag handeln würde. Auch wenn die Abgrenzung zwischen Kapitalgewinn und Vermögensertrag im Einzelfalle gewisse Schwierigkeiten mit sich bringen kann (vgl. z.B. Zinsfutures), so handelt es sich meines Erachtens bei allen Erlösen, die im Zusammenhang mit den Options- und Futuresgeschäften erzielt werden, um eigentliche Kapitalgewinne. In jedem Falle entsteht ein allfälliger Gewinn durch einen realisierten Mehrwert und nicht als laufender Ertrag ("Früchte"), die dieses Vermögensobjekt abwirft, ohne dass eine Substanz verzehrt würde (vgl. zur Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinnen insb. E. Höhn, in: ASA 50, S. 529 ff sowie D. Yersin, A propos de la distinction entre le rendement de fortune et les gains en capital; questions choisies in: ASA 50, S. 465 ff; zum Kapitalgewinnbegriff im übrigen E. David, Die st. gallische Beteiligungsgewinnsteuer, Bern 1974, S. 3 sowie F. Zuppinger, Der Begriff der "capital gains" im schweiz. Steuerrecht in StR 31, 1976, S. 10 f).

4.2.6. Handelt es sich allenfalls um einen privaten Kapitalgewinn?

Um einen nach § 19 Abs. 1 lit. e StG steuerfreien Privatkapitalgewinn kann es sich nur dann handeln, wenn die genannten Gewinne aus Futures- und Optionsgeschäften im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung erzielt werden. Wann dies der Fall ist und insbesondere wie die Abgrenzung zum auf Erwerb gerichteten Handel vorzunehmen ist, beurteilt sich nach den vorne unter Ziff. 4.2.5. genannten Kriterien.

Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Besteuerung von Gewinnen aus Futures- und Optionsgeschäften im Kanton Schwyz bei juristischen Personen und natürlichen, buchführungspflichtigen und buchführenden Personen kaum Probleme bieten. Gewinne sind hier im Rahmen der Buchhaltung auszuweisen und zu besteuern. Verluste können entsprechend verrechnet werden. Im Bereich des übrigen Vermögens von natürlichen Personen ergeben sich heikle Abgrenzungsfragen zwischen Erwerbstätigkeit (Nebenerwerbstätigkeit) und privater Vermögensverwaltung. Wie die skizzierten Probleme zu lösen sind, wird die künftige Rechtsprechung auf Bundes- und kantonaler Ebene zeigen.

Zu hoffen bleibt, dass sich vor allem der Gesetzgeber künftig solchen nicht unbedeutenden Neuerungen des wirtschaftlichen Lebens annimmt und die Problemlösung nicht allein Verwaltung und Gerichten überlässt.

Die Erträge von Ausbeutungsrechten in der direkten Bundessteuer

von lic.iur. J. Gisler, Abteilungsleiter VA II

1. Einleitung

Die Wegleitung zur Steuererklärung 1985/86 hat nur unwesentliche Aenderungen erfahren. Eine der Aenderungen in der "Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen 1985/86" gegenüber der Vorperiode betrifft die Ausbeutungsrechte. Lautete die Formulierung in der Wegleitung 1983/84: "Für die direkte Bundessteuer werden sie ordentlicherweise als Kapitalgewinn behandelt", so wird in der neuen Fassung präzisiert: "Bei der direkten Bundessteuer unterliegen sie nicht der Besteuerung, wenn damit ein Vermögensverzehr verbunden ist". Nachfolgend soll kurz erläutert werden, was zu dieser Aenderung geführt hat.
Vorab ist festzustellen, dass dieses Problem nur die direkte Bundessteuer betrifft. Für die kantonale Steuer ist die Rechtslage klar, bestimmt doch § 19 Abs. 1 lit. b StG unmissverständlich, als Einkommen gelte "jedes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen mit Einschluss des Ertrages von Ausbeutungsrechten".

2. Problemstellung

Der Grundeigentümer X. (z.B. ein - nicht buchführungspflichtiger - Landwirt) räumt der Y. AG das Recht ein, auf einem Teil seines Bodens Steine, Kies, Torf oder andere anorganische Bodenbestandteile abzubauen. Bundessteuerrechtlich ist umstritten, ob die Einkünfte des Landwirts aus diesem Rechtsgeschäft Ertrag oder Kapitalgewinn darstellen. Handelt es sich um ein Veräusserungsgeschäft, sind die dem Grundeigentümer zufliessenden Reinvermögenszugänge steuerfreie Kapitalgewinne (Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Liegt hingegen ein Pachtverhältnis vor, stellen die Zahlungen steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar (Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt). 1)

3. Bundesgerichtspraxis

Gegenstand einer Nutzung sind Sachen, die Früchte abwerfen (Art. 275 OR; Art. 756, 643 ZGB). Das Erfordernis der Substanzschonung ist im Begriff der Frucht enthalten. Massgebend sind aber wirtschaftliche Ueberlegungen: So können Erträgnisse (Früchte im weiteren Sinne) auch anorganische Bodenbestandteile (Kohle, Steine, Sand und dgl.) sein, die in einem Bergwerk, Steinbruch oder einer Kiesgrube gewonnen werden (Art. 771 ZGB). 2)
Dabei nimmt aber das Bundesgericht - kurz zusammengefasst - folgende Differenzierung vor: Bei einem langsamen Abbau anorganischer Bodenbestandteile fliessen die Erträge (Früchte im weiteren Sinne) aus einem Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungsvertrag (Substanzschonung). Werden die Vorkommen hingegen rasch ausgebeutet, liegt ein Veräusserungsvertrag vor (Substanzverzehr). 3) Aufgrund dieser Kriterien nahm das Bundesgericht bei Zahlungen an den Grundeigentümer während drei 4) bzw. vier 5) Jahren Substanzverzehr und damit steuerfreien Kapitalgewinn an.

4. Kritik an der Rechtsprechung des Bundesgerichts

Die Differenzierung des Bundesgerichts ist in der Lehre auf Kritik gestossen.
Locher 6) betont, dass sich bei rascher Ausbeutung der Veräusserungsvertrag nicht auf das Grundstück, sondern lediglich auf die nach dem Akzessionsprinzip zur Hauptsache gehörenden Bodenbestandteile beziehe. Diese könnten aber als zukünftige bewegliche Sachen ohne weiteres Gegenstand eines Veräusserungsvertrages bilden (Fahrniskauf, Art. 187 Abs. 2 OR).
Känzig 7) weist darauf hin, dass der Grundeigentümer das Kiesvorkommen nicht verkaufe, sondern lediglich einem Dritten zur Ausbeutung überlasse. Da bei einem Abbau durch den Eigentümer selbst niemand eine Unterteilung in ein Einkommen aus Arbeit (steuerbar) und Kapitalgewinn (steuerfrei) vornehme, seien auch die Entschädigungszahlungen durch einen Dritten nicht anders zu behandeln und somit zu besteuern.

5. Schlussfolgerung

Das Bundesgericht zieht als einziges Kriterium für die Besteuerung der Erträge aus dem Abbau von anorganischen Bodenbestandteilen die Unterscheidung zwischen ihrer raschen bzw. langsamen Ausbeutung heran. Es hat aber wohlweislich vermieden, die (ungefähre) zeitliche Grenze zwischen langsamer und rascher Ausbeutung festzulegen. Dies würde es dem Pflichtigen ermöglichen, steuersparende Dispositionen zu treffen. Häufig liegt es nämlich im Ermessen des Unternehmers, wie schnell er den Abbau vorantreiben will.
Diese Rechtslage ist unbefriedigend. Es ist somit der wohlbegründeten Haltung der Lehre zu folgen. Erträge aus der Ausbeutung von Bodenschätzen sind soweit zu besteuern, als sie den Anteil der Anschaffungskosten dieser Bodenschätze an dem vom Grundeigentümer seinerzeit für das ganze Grundstück bezahlten Bodenpreis übersteigen. 8) Der Anteil der Anschaffungskosten, der "Vermögensverzehr", bleibt gemäss Wegleitung 1985/86 steuerfrei. Dieser Anteil ist aber vielfach Null, vor allem dann, wenn Verkäufer und Käufer vom Vorhandensein der Bodenschätze keine Ahnung gehabt haben. 9) In diesem Fall ist der gesamte Ertrag der Besteuerung zu unterwerfen.

1) Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., Basel 1982, Kommentar zu Art. 21 Abs. 1 lit. b, N 83
2) ASA 36, 144
3) Ebenda
4) ASA 41, 444 ff
5) ASA 36, 141 ff
6) Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, ASR NF 445, Bern 1976, S. 96 f
7) Känzig, a.a.O., N 83, S. 304
8) Känzig, a.a.O., N 83, S. 305
9) Ebenda

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 1. März 1985 i.S. Sparkasse S. (BGE 2/83)

Steuerbefreiung einer Sparkasse, Voraussetzungen für den Widerruf; materielle Vorwirkung? (Art. 16 Ziff. 2, Art. 51 Abs. 1 lit. b WStB)

Sachverhalt:

Die aus der 1812 gegründeten Ersparniskasse S. hervorgegangene Sparkasse S. ist eine öffentlichrechtliche Anstalt der Gemeinde X. mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie betreibt zur Förderung der regionalen Volkswirtschaft das Bodenkreditgeschäft und weitere Bankgeschäfte (Entgegennahme von Fremdgeldern, Gewährung von Krediten an gewerbliche, industrielle und private Kunden sowie öffentlichrechtliche Körperschaften, An- und Verkauf von Wertschriften, Anlageberatung, Börsengeschäfte und Vermögensverwaltung für Kunden usw.). Spekulationsgeschäfte sind ihr verboten. Ihre Geschäftstätigkeit konzentriert sich auf die Region X., kann aber auch über den übrigen Teil des Kantons und ausnahmsweise auf benachbarte Kantone ausgedehnt werden (Art. 6 bis 9 der Statuten von 1976).
Die Sparkasse S. ist mit einem Garantiebetrag der Gemeinde X. von 6 Mio. Franken ausgestattet. Für ihre Verbindlichkeiten haftet zuerst sie mit ihrem eigenen Vermögen und subsidiär die Gemeinde X. (Art. 4 bis 5 der Statuten). Vom Reingewinn sind jährlich mindestens 30 % dem Reservefonds zuzuweisen, während über die Verwendung der restlichen 70 % der Verwaltungsrat dem Gemeinderat Antrag zu stellen hat (Art. 27 der Statuten). Bisher lieferte die Sparkasse jeweils 70 % des ausgewiesenen Reingewinns der Gemeinde ab, die diese Mittel für öffentliche Zwecke verwendete. Der ordentliche Reservefonds darf nur zur Deckung und Abschreibung von Verlusten auf Krediten und Anlagen eingesetzt werden. Bei der Auflösung der Sparkasse fällt ihr Vermögen der Gemeinde X. zu (Art. 28 und 29 Abs. 2 der Statuten).
Am 4. Januar 1946 hatte die Wehropfer- und Wehrsteuerverwaltung des Kantons Schwyz der Sparkasse S. unter Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts in BGE 70 I 37 ff mitgeteilt, dass die Kasse von der Wehropfer- und Wehrsteuerpflicht befreit sei, solange die erwähnte Steuerbefreiungspraxis anhalte.
Am 18. Januar 1982 stellte die Kantonale Wehrsteuerverwaltung der Sparkasse S. Steuererklärungsformulare für die eidgenössische Wehrsteuer 1981/82 (21. Wehrsteuerperiode) zu. Am 4. Februar 1982 folgte eine begründete Verfügung vom 2. Februar 1982, wonach der Sparkasse die Steuerbefreiung ab der 21. Wehrsteuerperiode nicht mehr erteilt werde, weil die Voraussetzungen des Art. 16 Ziff. 2 WStB nicht erfüllt seien. Eine von der Sparkasse erhobene Einsprache gegen diese Verfügung wies die Kantonale Wehrsteuerverwaltung am 23. Juni 1982 ab.
Gegen den Einsprache-Entscheid erhob die Sparkasse S. beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Beschwerde. Das Verwaltungsgericht hiess diese mit Urteil vom 18. November 1982 gut, hob den angefochtenen Entscheid auf und stellte fest, dass die Beschwerdeführerin weiterhin von der Wehrsteuerpflicht

befreit sei. Zur Begründung führte das Verwaltungsgericht aus, Steuerbefreiungsverfügungen seien Dauerverfügungen. Die Rechtsprechung erlaube es, solche Verfügungen bei allen Formen von Rechtswidrigkeit erneut aufzugreifen, sofern nicht Rechtssicherheitsgründe entgegenstünden. Wenn die Rechtswidrigkeit einer Dauerverfügung Anlass gebe, ihre Aufhebung zu erwägen, müsse diese aber klar zutage liegen. Es genüge zur Annahme einer Rechtswidrigkeit nicht, dass nach neuer Ueberlegung eine andere Rechtsauffassung als begründbar und vertretbar erscheine, um am Rechtsbestand einer Dauerverfügung zu rütteln. So bestehe kein Grund, die Steuerbefreiung der Sparkasse S. als rechtswidrig zu erklären und aufzuheben.
Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung rechtzeitig Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Sparkasse S. (Beschwerdegegnerin) für ihr Vermögen wehrsteuerpflichtig zu erklären. Die Beschwerdeführerin bringt vor, der Betrieb einer Sparkasse sei eine privatwirtschaftliche Aufgabe, und nicht ein öffentlicher Zweck, welcher eine Steuerbefreiung (Art. 16 Ziff. 2 WStB) zu begründen vermöge. Darauf, dass der Reingewinn zum einen Teil für Gemeindeaufgaben verwendet werde und zum andern Teil - in den Reserven angelegt - indirekt zur Entlastung der Gemeinde von ihrer Haftung führe sowie im Liquidationsfall ebenfalls der Gemeinde zufalle, komme es nicht an. Insbesondere könne die Verwendung von Reingewinn für öffentliche Zwecke nicht der zur Steuerfreiheit führenden Verwendung des Vermögensertrags gleichgestellt werden, da der Reingewinn Ergebnis der geschäftlichen Tätigkeit und seinem Wesen nach nicht Vermögensertrag sei. Das Vermögen der Kasse "als solches" diene nicht öffentlichen Zwecken. Ein Entscheid betreffend die Steuerbefreiung erwachse nur für die laufende Wehrsteuerperiode in Rechtskraft und gelte nur fort, solange nicht ein neuer abweichender Entscheid ergangen sei. Ein neuer Entscheid mit Wirkung auf eine spätere Periode setze keine neuen Tatsachen oder Beweismittel voraus, sondern es müsse der Steuerbehörde möglich sein, die nämlichen Tatsachen anders zu würdigen. Anderseits stehe dem abgewiesenen Gesuchsteller auch das Recht zu, in der nächsten Periode ein Gesuch um Steuerbefreiung zu stellen, selbst wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert hätten.
Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung Schwyz schliesst sich in ihrer Vernehmlassung im wesentlichen dem Beschwerdeantrag an, während die Beschwerdegegnerin und das Verwaltungsgericht beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen. Auf die Begründungen wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen zurückgekommen.

Erwägungen:

1. Nach Art. 112 Abs. 1 WStB/BdBSt ist gegen den Entscheid einer kantonalen Rekurskommission in Wehrsteuersachen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegeben, und zwar auch dann, wenn Gegenstand des Rekursentscheids ein Vorentscheid der Veranlagungsbehörde bildet (BGE 86 I 298/9 E.3; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 5 zu Art. 112 WStB), so namentlich bei Vorentscheiden über die Feststellung

der Steuerpflicht oder Steuerfreiheit (Känzig, Wehrsteuer, 1. A., N 3 zu Art. 112 WStB; ASA 43, 394 E.2b, mit Hinweisen). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nach Art. 112 Abs. 2 WStB zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 103 lit. b OG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Ueberschreitung oder Missbrauch des Ermessens gerügt werden (Art. 104 lit. a OG). Dagegen ist das Bundesgericht an die Feststellung des Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht gebunden, soweit es diesen nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen feststellte (Art. 105 Abs. 2 OG).
Die Beschwerdeführerin rügt zwar, das Verwaltungsgericht habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig und unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt. Doch substantiiert sie die Rüge nicht, und es ist nicht ersichtlich, was sie damit gemeint haben könnte. Ob aufgrund der vom Verwaltungsgericht festgestellten Umstände eine Steuerpflicht der Sparkasse besteht oder zu Recht verneint werden durfte, ist nicht eine Sachverhalts-, sondern eine Rechtsfrage.

3. In der Wehrsteuer unterliegen die öffentlichrechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts (Art. 59 ZGB) keiner Einkommens- oder Ertragsbesteuerung, sondern nur einer Steuer vom Vermögen (Art. 51 Abs. 1 lit. b WStB). Sie sind jedoch nach Art. 16 Ziff. 2 WStB von der Wehrsteuer für das Vermögen (und Einkommen) befreit, das öffentlichen Zwecken dient.

   a) Art. 16 WStB, der auch die Steuerfreiheit anderer juristischer Personen des Bundesrechts und des kantonalen Rechts ordnet, enthält keine Vorschriften über das Verfahren, in dem die gesetzliche Steuerbefreiung erfolgt. Dieses Verfahren ist offensichtlich nicht in allen Fällen des Art. 16 WStB dasselbe. Die selbständigen öffentlichrechtlichen Anstalten der Gemeinden, die Gemeinden selber und die übrigen unter Art. 16 Ziff. 2 WStB fallenden Körperschaften und Anstalten des kantonalen öffentlichen Rechts können von den Veranlagungsbehörden in jeder Veranlagungsperiode in das provisorische Verzeichnis gemäss Art. 80 Abs. 1 WStB aufgenommen und über das von der Wehrsteuer befreite Vermögen kann an sich im periodischen Veranlagungsverfahren (Art. 77 ff WStB) entschieden werden. Es kann darüber, namentlich auf Begehren einer juristischen Person, auch vor Einreichung einer Steuererklärung ein Vorentscheid ergehen (ASA 43, 394 E.2b mit Hinweisen), der grundsätzlich aber ebenfalls nur für die jeweilige Steuerperiode gilt.

b) Mit der Verfügung vom 4. Januar 1946 wurde der Beschwerdegegnerin allerdings die Befreiung von der Wehrsteuerpflicht von ihrem Vermögen über die Steuerperiode hinaus zugesichert, für welche damals ihre Veranlagung hängig war, unter dem einzigen ausdrücklichen Vorbehalt einer Aenderung der bundesgerichtlichen Praxis. Die Bescherdegegnerin betrachtet diese Verfügung als eine rechtskräftige Dauerverfügung, die entgegen der Auffassung der Vorinstanz auch für die Zukunft nur widerrufen werden könnte, wenn eine ihrer Voraussetzungen nachträglich entfallen würde. Sie beruft sich dafür jedoch unzutreffend auf die Bundesgerichtspraxis (BGE 94 I 446 ff, betreffend eine Steuerbefreiung, die für bestimmte Zeit im Hinblick auf die Industrieansiedlung gewährt wurde; 81 I 8, 71 I 101 ff und 108 ff, betreffend die Befreiung vom Militärpflichtersatz, die nach eingehenden und vor allem auch medizinischen Abklärungen ausgesprochen wird und deren Abänderung heute nach Art. 29 Abs. 1 MPG gesetzlich erschwert ist, sowie ASA 38, 170 E.4, betreffend die Praxis über die Revision rechtskräftiger Wehrsteuerveranlagungen, die sich nicht mit blosser Aenderung der Rechtsauffassung begründen lässt).
Die Vorinstanz dagegen ging an sich zutreffend davon aus, dass eine einmal ausgesprochene Steuerbefreiung für zukünftige Steuerperioden widerrufen werden kann. Wird die Feststellung, dass die Voraussetzungen einer nach Art. 16 WStB gewährten Steuerfreiheit erfüllt sind, über eine bestimmte Veranlagungsperiode hinaus auf unbestimmte Zeit getroffen, so steht sie nicht bloss unter dem Vorbehalt eines unveränderten Sachverhalts. Und obwohl dieser Sachverhalt von der Veranlagungsbehörde im Hinblick auf die Steuerbefreiung zu untersuchen ist, handelt es sich dabei auch nicht um eine der Verfügungen, bei denen nach der Praxis des Bundesgerichts die Rechtssicherheit einen Widerruf für die Zukunft ausschliesst (BGE 108 Ib 384 E.3a; 107 Ib 36/7 E.4a, mit Hinweisen). Das öffentliche Interesse, das eine Aufhebung der nicht gesetzmässigen Steuerbefreiung für die Zukunft verlangt, überwiegt von vornherein gegenüber dem (vorwiegend privaten) Interesse an der Rechtssicherheit und fortdauernden Verbindlichkeit der einmal getroffenen Feststellung (BGE 56 I 195; ASA 40, 398 E.3; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. A., Band I, Nr. 41 IV a, S. 252; vgl. auch Grisel, Traité de droit administratif, Band I, S. 431/2).
Die auf unbestimmte Zeit ausgesprochene Steuerbefreiung kann auch nicht ohne weiteres anderen Dauerverfügungen gleichgestellt werden, deren Abänderung für die Zukunft nur unter der Voraussetzung qualifizierter Rechtswidrigkeit zulässig scheinen mag (Gygi, Zur Rechtsbeständigkeit von Verwaltungsverfügungen, ZBl 83 (1982) S. 163, unter Hinweis auf BGE 107 V 156 f; Hangartner, Widerruf von Verwaltungsakten bei Meinungswandel der Behörde und bei Aenderung der tatsächlichen Verhält-

nisse, ZBl 62 (1961) S. 174/5). Es muss dafür genügen, dass die Veranlagungsbehörde die bekannten Tatsachen rechtlich abweichend würdigt, beispielsweise weil sie ihre Auffassung über die Auslegung der gesetzlichen Vorschriften betreffend die Steuerbefreiung änderte (für das zürcherische Steuerrecht Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Band III, N 2 zu § 99 StG). Ob anders zu entscheiden wäre, wenn der Adressat der ursprünglichen Verfügung gestützt auf die zugesicherte Steuerbefreiung unwiderrufliche Dispositionen getroffen hätte und in seinem Vertrauen darauf zu schützen wäre (Art. 4 BV), kann offen bleiben. Die Beschwerdeführerin hat dies nicht geltend gemacht und offensichtlich im Vertrauen auf die 1946 zugesicherte Steuerfreiheit auch keine solchen Dispositionen getroffen.

c) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz war die Wehrsteuerverwaltung daher berechtigt, frei zu überprüfen, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 16 Ziff. 2 WStB bei der Beschwerdegegnerin erfüllt sind. Auch das Verwaltungsgericht hätte diese Frage frei zu prüfen gehabt und enthielt sich zu Unrecht einer Stellungnahme mit freier Kognition. Das Bundesgericht hat seinerseits frei zu prüfen (Art. 104 lit. a OG), ob die Wehrsteuerverwaltung Schwyz die Steuerfreiheit der Beschwerdeführerin zutreffend verneinte oder ob das Verwaltungsgericht diese im Ergebnis zutreffend bejahte (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG).

4. Art. 16 Ziff. 2 WStB umschreibt die Steuerfreiheit öffentlichrechtlicher Körperschaften und Anstalten wie folgt:

> "Von der Steuerpflicht sind befreit:
>
> 1. ...
> 2. Die Gemeinden sowie die andern öffentlichrechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten für das Vermögen und Einkommen, das öffentlichen Zwecken dient" (bzw. französisch: "... qui sont affectés à des services publics" und italienisch: "... servono a scopi pubblici").

Diese Bestimmung, die ihrem Wortlaut nach die Gemeinden und weitere öffentlichrechtliche Anstalten und Körperschaften von der Wehrsteuer für das "Vermögen und Einkommen" befreit, enthält im Hinblick auf Art. 51 Abs. 1 lit. b WStB scheinbar eine unnötige Wiederholung. Ein Vergleich mit den entsprechenden Steuerbefreiungsbestimmungen bei früheren direkten Bundessteuern zeigt allerdings, welchen Sinn der Hinweis auf das "Einkommen" möglicherweise haben soll. Derselbe Kreis von Gemeinden und öffentlichrechtlichen Anstalten und Körperschaften war schon von der eidgenössischen Kriegssteuer 1915 auf dem "Vermögen, dessen Ertrag öffentlichen Zwecken dient", befreit (Art. 3 lit. c des

BB betreffend die eidgenössische Kriegssteuer, vom 22. Dezember 1915, AS 1915, 445 ff), später von der neuen ausserordentlichen Kriegssteuer 1920 auf dem "Vermögen, das als solches oder mit seinem Ertrag öffentlichen Zwecken dient" (Art. 17 Ziff. 2 des BB betreffend die neue ausserordentliche Kriegssteuer, vom 28. September 1920, AS 1920, 667 ff), - eine präzise, aber etwas komplizierte Umschreibung, die nochmals im Wehropfer I von 1940 übernommen wurde (Art. 12 Ziff. 2 des BRB über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers (WOB), vom 19. Juli 1940, AS 1940, 1209 ff). Der BRB vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer übernahm die erstmals neu in der eidgenössischen Krisenabgabe 1934 (Art. 15 Ziff. 2 des BRB über die eidgenössische Krisenabgabe, vom 19. Januar 1934, AS 1934, 49 ff) verwendete Formulierung, die in der Folge auch für die reine Vermögensabgabe des Wehropfers II von 1942 anwendbar bezeichnet wurde (Art. 4 des BRB über die Erhebung eines neuen Wehropfers, vom 20. November 1942, AS 1942, 1093 ff). Man mag die Nennung des "Einkommens" in der Bestimmung, die die Steuerfreiheit von der Vermögenssteuer gewährt, als Ausdruck dafür übernommen haben, dass die Steuerfreiheit auch für dasjenige Vermögen gewährt werden soll, dessen Ertrag öffentlichen Zwecken dient.
Dass dies der Sinn der Steuerbefreiung in Art. 16 Ziff. 2 WStB sein soll und die Steuerfreiheit sich nicht bloss auf Vermögen beschränkt, welches unmittelbar (d.h. durch die Verwendung der Vermögensaktiven) öffentlichen Zwecken dient, war von jeher unbestritten (Perret/Grosheintz, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, 2. A., N 5 zu Art. 16 WStB; Anleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom September 1943 zur Auslegung des Art. 16 Ziff. 1 und 2 WStB, ASA 12, 228 ff, insbesondere lit. d, S. 232; Masshardt, a.a.O., N 5 zu Art. 16 WStB; Känzig, a.a.O., 2. A., N 10 zu Art. 16 WStB; a.M. jetzt Rivier, Droit fiscal suisse, S. 85).

5. Die Vorinstanz geht grundsätzlich davon aus, dass die Beschwerdegegnerin als Sparkasse keinen öffentlichen Zweck verfolge, sondern eine privatwirtschaftliche Tätigkeit ausübe, und ihr Vermögen deshalb nicht unmittelbar einem öffentlichen Zweck dienstbar mache. Die Beschwerdegegnerin bestreitet dies in ihrer Vernehmlassung.
In den Anfängen des Sparkassenwesens, als die Beschwerdeführerin zu Beginn des 19. Jahrhunderts gegründet wurde, mag ein Mangel an sicheren Einrichtungen für die Hinterlegung von Spargeldern sowie für die Kreditbeschaffung namentlich in ländlichen Gegenden bestanden haben, so dass die Gründung einer Sparkasse der Gemeinde im öffentlichen Interesse lag und als öffentlicher Zweck gelten konnte. Das Bundesgericht hat indessen schon 1935 im Zusammenhang mit der Befreiung von der Krisenabgabe (ASA 5, 15 E.2a) und in den Jahren 1942 und 1944 hinsichtlich der Befreiung von der Vermögensbesteuerung beim Wehropfer ausdrücklich erklärt, der Betrieb einer Sparkasse und dessen Sicherung (durch Reservebildung) sei eine privatwirtschaftliche Aufgabe und falle nicht in den Kreis der öffentlichen Zwecke, wie er sich bei Gemeinden nach dem kantonalen Verfassungsrecht, der Gemeindegesetzgebung und den jeweilig gelten-

den Auffassungen über die öffentlichen Aufgaben der Gemeinden bestimme (BGE 68 I 176 = ASA 11, 348; BGE 70 I 42 E.3 = ASA 13, 24). Gemeindesparkassen waren schon in den Jahren nach dem 2. Weltkrieg in grösseren Gemeinden selten und von verhältnismässig geringer Bedeutung (vgl. die Uebersicht im Bericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über das Volksbegehren für die Heranziehung der öffentlichen Unternehmungen zu einem Beitrag an die Kosten der Landesverteidigung, vom 21. April 1950, BBl 1950 I 914 ff über die kommunalen Banken in Kantonshauptorten und Gemeinden über 10 000 Einwohner, S. 927). Seither hat das Bedürfnis nach Spareinrichtungen und Kreditinstituten der Gemeinden jedenfalls nicht zugenommen, umsomehr als sich ein Filialnetz der Grossbanken selbst in kleineren Gemeinden entwickelte. Die Auffassung, dass es sich bei der Einrichtung von Gemeindesparkassen um eine öffentliche Aufgabe handle, hat sich seither ebenfalls nicht verbreitet. An einen öffentlichen Zweck, dem eine Gemeindesparkasse dient, könnte höchstens noch insoweit gedacht werden, als eine solche vorwiegend zur Anlage von Mündelgeldern, Kautionen und dergleichen dient und allenfalls in einer entlegenen Gegend die einzige Hinterlegungsmöglichkeit für die Bewohner darstellt. Es besteht daher kein Anlass, von der in BGE 70 I 42 und 68 I 176 vertretenen Auffassung heute abzurücken.

6. Es bleibt zu prüfen, ob das Vermögen einer Gemeindesparkasse, die einen Teil ihres Reingewinnes der Gemeinde abliefert und den anderen Teil ihren Reserven zuweist, die bei einer allfälligen Liquidation der Bank an die Gemeinde fallen, als mittelbar öffentlichen Zwecken dienend betrachtet werden kann.

   a) Im Zusammenhang mit der Wehrsteuer hatte sich das Bundesgericht mit dieser Frage bis heute nicht zu befassen. Für das Wehropfer I von 1940 (Art. 12 Ziff. 2 WOB) entschied es die Frage in den beiden bereits erwähnten publizierten Entscheiden. In BGE 68 I 176/7 E.3 hielt es fest, dass nach Reglement zur Deckung allfälliger Verluste geäufnete Reserven einer Gemeindesparkasse nicht öffentlichen Zwecken dienen, auch wenn durch die Reservebildung die Gemeinde vor einer Haftung für allfällige Verluste bewahrt wird. Eine Vorschrift über die Verwendung des nach Auflösung der Kasse verbleibenden Vermögensüberschusses zugunsten der Gemeinde vermöge als Nebenzweck die Steuerbefreiung nicht zu begründen, da es auf den Hauptzweck ankomme, dem das Vermögen diene. Durch Zuwendungen eines Teils (bis zu 50 %) des jährlichen Reingewinns an die Realschule der Gemeinde werde der Hauptzweck des Kassenvermögens ebenfalls nicht berührt, welches der Sicherung des Kassenbetriebs verfangen bleibe. Dem Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung folgend erklärte das Bundesgericht in jenem Entscheid die Gemeindesparkasse für ihr volles Reinvermögen wehropferpflichtig. In BGE 70 I 42/3 E.3 gab das Bundesgericht zunächst diesen

letzten Entscheid wieder, ohne von den damaligen Feststellungen grundsätzlich abzurücken. Sodann führte es aus, bei einer Gemeindesparkasse, die den ganzen jährlichen Reingewinn, soweit er (nach Zuweisung von 25 - 40 % an den ordentlichen Reservefonds) überhaupt verfügbar sei, nach den Statuten für öffentliche Gemeindezwecke abzuliefern habe und bei der nach Durchführung der Liquidation das vorhandene Vermögen statutarisch an öffentliche Gemeindezwecke falle, sei das Bankgeschäft vollständig in den Dienst der öffentlichen Gemeindeverwaltung gestellt, was den Ertrag anbelange. Dies rechtfertige es, die Voraussetzung für eine vollständige Befreiung des Kassenvermögens vom Wehropfer als erfüllt anzusehen.

b) Dieser letzte Entscheid wird von Känzig (a.a.O., 2. A., N 9 zu Art. 16 WStB) als nicht sehr folgerichtig kritisiert. Känzig vertritt in Anlehnung an das frühere Urteil in BGE 68 I 177 die Auffassung, das Betriebsvermögen einer Unternehmung des öffentlichen Gemeinwesens diene auch dann keinem öffentlichen Zweck, wenn der Betriebsgewinn teilweise oder ganz für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben verwendet werde (a.a.O., 2. A., N 10 zu Art. 16 WStB). Diese Kritik ist insofern berechtigt, als dieser in BGE 68 I 177 formulierte Grundsatz in Widerspruch zu den Erwägungen in BGE 70 I 42 E.3 steht. Dieser Grundsatz wurde denn auch nicht wiederholt und ginge offenbar zu weit, handelt es sich doch nur um die Befreiung von einer Steuer auf dem um die nachgewiesenen Schulden gekürzten beweglichen und unbeweglichen Vermögen (Art. 27 Abs. 1 i.V.m. Art. 51 Abs. 3 WStB). Eine Besteuerung des Betriebsgewinns von Unternehmungen der Gemeinden oder ihrer selbständigen öffentlichrechtlichen Anstalten fällt von vornherein ausser Betracht. Soll das Reinvermögen von der Wehrsteuer befreit sein, soweit es auch nur mittelbar mit seinem Ertrag öffentlichen Zwecken dient, so kann es nicht entscheidend darauf ankommen, wie es angelegt ist und ob der Ertrag in Form von natürlichen Früchten, Zinsen usw. oder als Reingewinn einer Unternehmung anfällt, in welcher es investiert ist. Auch soweit der Reingewinn ausschliesslich (statutarisch) für öffentliche Zwecke verwendet wird, kommt daher die Steuerbefreiung des Vermögens in Betracht. Kann ein Vermögen schon als blosse Reserve öffentlichen Zwecken dienen (Känzig, a.a.O., 2. A., N 10 zu Art. 16 WStB in fine), so dient es mit einer derartigen Reingewinnverwendung öffentlichen Aufgaben nicht weniger.

c) Dagegen fragt sich, ob bei einer Gemeindesparkasse regelmässig nur entweder eine volle Wehrsteuerbefreiung in Betracht kommt, wenn der Ertrag des Bankgeschäfts im Sinne von BGE 70 I 37 ff vollständig in den Dienst der öffentlichen Gemeindeverwaltung gestellt ist, oder sonst eine Erhebung der Wehrsteuer vom vollen Reinver-

mögen im Sinne vom BGE 68 I 176 ff E.3. Der Wortlaut von Art. 16 Ziff. 2 WStB spricht nicht dafür, sondern eher für eine Ausscheidung steuerpflichtigen und von der Steuer befreiten Vermögens im Verhältnis, in dem der erzielte Reingewinn einerseits als Vermögen der Sparkasse (Reserven) zurückbehalten, andererseits für öffentliche Zwecke der Gemeinde verwendet wird. Eine solche Ausscheidung wurde in der Praxis schon bei der Einführung der Wehrsteuer in Anlehnung an die früheren direkten Bundessteuern vorgenommen (Perret/Grosheintz, a.a.O., 2. A., N 5 zu Art. 16 WStB). Eine Ausscheidung "nach Massgabe der zu öffentlichen Zwecken verwendeten Ausgaben" wird für nicht unmittelbar öffentlichen Zwekken dienendes Vermögen wie Finanzvermögen von Masshardt (a.a.O., N 5 zu Art. 16 WStB) befürwortet, von Känzig jedenfalls dort, wo das Vermögen der juristischen Person teils öffentlichen, teils nicht öffentlichen Zwecken dient (a.a.O., 2. A., N 11 zu Art. 16 WStB).
Die Eidgenössische Steuerverwaltung erteilte den Kantonalen Wehrsteuerverwaltungen in der Anleitung vom September 1943 allerdings die Weisung, die Steuerpflicht oder Steuerbefreiung einheitlich für das gesamte im Betrieb einer öffentlichen Körperschaft oder Anstalt angelegte Vermögen nach dessen Hauptzweck auszusprechen, wobei sie sich auf den früheren Entscheid in BGE 68 I 172 ff stützte (ASA 12, 232 f lit. d). Sie erliess in der Folge keine abweichende Weisung, als sie am 8. März 1944 mit ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Spar- und Leihkasse K. unterlag (BGE 70 I 37 ff), sondern empfahl lediglich im Einzelfalle den kantonalen Wehrsteuerverwaltungen, nach den in BGE 70 I 42/3 festgelegten Kriterien die Steuerbefreiung ebenfalls zu gewähren, so der Wehrsteuerverwaltung Schwyz bezüglich der Beschwerdegegnerin. Im Formular für die Wehrsteuererklärung der öffentlichrechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie der Körperschaften des kantonalen Rechts (Art. 59 ZGB) sieht sie eine Ausscheidung des steuerfreien von dem nicht öffentlichen Zwecken dienenden Vermögen vor, ohne jedoch in der Wegleitung (zu Ziff. 17) Konsequenzen aus dem letzten Bundesgerichtsentscheid zu ziehen.

7. a) Seither vergingen 40 Jahre, bevor die Eidgenössische Steuerverwaltung die Frage der Steuerfreiheit von Gemeindesparkassen neuerdings dem Bundesgericht unterbreitet hat und sinngemäss beantragt, von BGE 70 I 37 ff abzurücken und zur Praxis in BGE 68 I 176 ff E.3 zurückzukehren. Das Bundesgericht hat daher eine Umfrage bei den Kantonalen Wehrsteuerverwaltungen durchgeführt, um die seitherige Praxis zu erfahren. Die Umfrage ergab, dass zwischen den Kantonen erhebliche Unterschiede in der Veranlagung von Gemeinden, öffentlichrechtlichen Anstalten und Korporationen zur Wehrsteuer bestehen; Unterschiede, welche nicht durchwegs

von einer verschiedenen Ausgestaltung der öffentlichen Anstalten und Körperschaften im kantonalen Recht oder von verschiedenen wirtschaftlichen Verhältnissen herrühren dürften. Zum Teil hängt die unterschiedliche Wehrsteuerveranlagungspraxis mit der in den Kantonen verschieden geordneten Besteuerung der Gemeinden, öffentlichrechtlichen Anstalten und Körperschaften durch Kanton und Gemeinden zusammen. In den meisten Kantonen werden zahlreiche oder doch wenigstens einzelne Bürgergemeinden und Korporationen zur Wehrsteuer vom Vermögen veranlagt, meist von dem Vermögen, dessen Ertrag sie den Berechtigten ausschütten oder ausschliesslich zur Kapitalbildung zurückbehalten, nur in vereinzelten Kantonen auch von dem Vermögen, dessen Ertrag sie an die Einwohnergemeinde abführen oder für Zwecke wie die Pflege der Wälder verwenden. Nur sehr wenige von den 21 Kantonen, welche auf die Umfrage antworteten, erwähnen überhaupt selbständige oder unselbständige Anstalten der Gemeinden, welche sie für die Wehrsteuer veranlagen. Und nur 6 von den 21 Kantonen erklären, die in BGE 70 I 42/3 eingeleitete Praxis für die Abgrenzung des wehrsteuerpflichtigen Vermögens nicht anzuwenden, während die übrigen Kantone sie anwenden und demnach das Vermögen von Gemeindeanstalten schon dann von der Wehrsteuer befreit betrachten, wenn nur der Reinertrag laufend und der Ueberschuss bei einer eventuellen Liquidation an die Gemeinde zur Erfüllung ihrer öffentlichen Zwecke abgeführt wird.

b) Es drängt sich nicht auf, von der Praxis nach BGE 70 I 37 ff wieder abzurücken, für welche es die oben (E.6b) erwähnten guten Gründe gibt, auch wenn sie unter gewissen Gesichtspunkten diskutabel erscheint. Sie hat sich über mehrere Jahrzehnte bei den meisten Veranlagungsbehörden durchgesetzt, während die Beschwerdeführerin darauf verzichtete, in neuen Weisungen oder auch nur in der Wegleitung zum Veranlagungsformular Kriterien oder Methoden vorzuschlagen für eine Ausscheidung des in Unternehmungen der Gemeinden, ihrer Anstalten und Körperschaften investierten Vermögens, das auch nicht mittelbar durch seinen Ertrag öffentlichen Zwecken dient. In allen Kantonen praktikable Kriterien und Methoden dafür zu finden, ist offenbar nicht einfach. Der Vorschlag der Beschwerdeführerin, zur Betrachtungsweise in BGE 68 I 177 zurückzukehren, wonach Betriebsüberschüsse nicht Vermögensertrag seien und deshalb keine Steuerbefreiung des investierten Vermögens begründen, wird nicht allen Fällen gerecht und ist der vom Bundesgericht in BGE 70 I 37 ff entwickelten Praxis nicht allgemein vorzuziehen.

c) Im übrigen hätte das Bundesgericht zur Zeit umso weniger Anlass, von der in Anlehnung an das vor über 40 Jahren ergangene Urteil von den meisten Kantonen gehandhabten Praxis abzuweichen, als die eidgenössischen Räte in naher Zukunft über die Frage der Steuer-

befreiung der Gemeinden und ihrer Anstalten zu befinden haben werden. Nach dem Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 62 lit. c E DBG, vgl. BBl 1983 III 338) wären nämlich die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone sowie ihre Anstalten generell von der Steuerpflicht befreit. Interessanterweise vertritt der Bundesrat in seiner Botschaft die Meinung, diese vorgeschlagene Regelung entspreche materiell dem geltenden Recht (Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 188). Diese Meinung wird von der beschwerdeführenden Eidgenössischen Steuerverwaltung offenbar nicht geteilt. Die im Entwurf vorgeschlagene Regelung würde die vorstehend umschriebenen Probleme des zur Zeit geltenden Rechts beseitigen. Sollte eine generelle Steuerbefreiung nicht in Frage kommen, so wäre auf jeden Fall eine deutlichere Regelung als im geltenden Recht wünschenswert.

8. Die Beschwerdegegnerin hat zwar durch eine Statutenrevision die Möglichkeit geschaffen, ihren Geschäftsbereich über den einer Ersparnis- und Hypothekarkasse hinaus beträchtlich auszudehnen, machte davon aber nach den vorliegenden Abschlüssen und Revisionsberichten bis 1981 noch wenig Gebrauch. Die Bestimmungen über die Verwendung ihres Reingewinns (Ziff. 27 der Statuten) und die allfällige Verwendung eines Liquidationsüberschusses (Ziff. 29 Abs. 2 der Statuten) in der geltenden Fassung vom 7. Mai 1976 entsprechen denjenigen, die das Bundesgericht in BGE 70 I 42/3 zum Schluss führten, dass das Bankgeschäft, was den Ertrag anbelangt, vollständig in den Dienst der öffentlichen Gemeindeverwaltung gestellt sei.
Im Ergebnis verletzt der angefochtene Entscheid, wonach die Beschwerdegegnerin auch für die 21. Wehrsteuerperiode (und bei unveränderten Verhältnissen allenfalls weitere Perioden) von der Wehrsteuer befreit bleibt, Art. 16 Ziff. 2 WStB nicht. Wie es sich verhalten würde, wenn die Beschwerdegegnerin künftig Partizipationsscheine ausgäbe, kann hier offen bleiben. Soweit aus dem Ertrag des Bankgeschäfts Zinsen oder Gewinnanteile auf Partizipationsscheinen an Private ausgerichtet würden, wäre die Steuerbefreiung des Vermögens mit Rücksicht auf die Verwendung seines Ertrages jedenfalls kaum mehr möglich.

9. Die Beschwerde ist somit abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG) und der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Parteientschädigung)

4. (Mitteilung)

Die Eidgenössische Steuerverwaltung begründete ihre Verwaltungsgerichtsbeschwerde u.a. wie folgt:

"1. Die politische Gemeinde X. betreibt unter dem Namen "Sparkasse S." ein Bankgeschäft mit Sitz in X. Die Kasse ist als öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit (Statuten vom 7. Mai 1976, Ziff. 2) aufgebaut und im Handelsregister eingetragen. Sie betreibt das Bodenkreditgeschäft (Ziff. 6) sowie alle andern in Ziff. 8 der Statuten festgehaltenen Bankgeschäfte. Für die Verbindlichkeiten haftet primär das Vermögen der Bank (Ziff. 5), im weitern das Garantiekapital der Gemeinde X. von zurzeit 6 Mio. Franken (Ziff. 4) und schliesslich die Gemeinde X. Bezüglich der Gewinnverwendung hält Ziff. 27 der Statuten fest, dass jährlich mindestens 30 % dem Reservefonds zuzuführen sind und dass über die restlichen 70 % der Gemeinderat auf Antrag des Verwaltungsrates entscheidet. Bei Liquidation der Sparkasse fällt das nach Deckung aller Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen der Gemeinde X. zu (Ziff. 29, Absatz 2).

2. Gemäss Art. 16 Ziff. 2 BdBSt ist das öffentlichen Zwecken dienende Vermögen und Einkommen der Gemeinden und andern öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten steuerfrei. Für das Einkommen ergibt sich die Steuerfreiheit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten nicht aus Art. 16 Ziff. 2 BdBSt, sondern aus Art. 51, Abs. 1, Buchstabe b BdBSt, der bestimmt, dass diese juristischen Personen lediglich eine Steuer vom Vermögen zu entrichten haben. Dagegen geniessen die öffentlich-rechtlichen Körperschaften für das Vermögen Steuerfreiheit nur insoweit, als dieses Vermögen "öffentlich-rechtlichen Zwecken dient". Oeffentlich-rechtlich sind alle Zwecke einer Gemeinde, die in deren ordentlichen Aufgabenkreis fallen (vgl. BGE in Archiv Bd. 11, S. 348, E.2, 1. Absatz). Gleichgültig ist, ob diese Aufgaben der Gemeinde durch Gesetz ausdrücklich übertragen wurden oder nach allgemeiner Volksauffassung als Gemeindeangelegenheiten betrachtet werden. So gehören zu den öffentlichen Aufgaben einer politischen Gemeinde die Versorgung der Einwohner mit Trinkwasser und Energie, der Betrieb einer Schule, die Sorge für Ruhe, Ordnung und Sicherheit, die Armenfürsorge, der Betrieb der öffentlichen Verkehrsmittel und ähnliches mehr. Nicht zu den öffentlichen Aufgaben einer Gemeinde gehört dagegen

der Betrieb eines Restaurants oder einer Bank. Der Betrieb einer Sparkasse und deren Sicherung ist eine privatwirtschaftliche Aufgabe, kein öffentlicher administrativer Zweck. Er ist es selbst dann, wenn er im Interesse einer bestimmten Gegend liegt, ein gewisses allgemeines Interesse dafür also besteht. Eine Befreiung nach Art. 16 Ziff. 2 WStB vermag er gleichwohl nicht zu begründen (BGE in Archiv Bd. 11, S. 348, E.3). Das Bundesgericht ist deshalb in diesem Urteil vom 30. Oktober 1942 betreffend die Gemeindesparkasse W. zum Schluss gekommen, dass solche Bankinstitute für ihr Vermögen nicht abgabefrei sein können (vgl. Archiv Bd. 22, S. 346 ff).

3. Auch im vorliegenden Fall ergibt sich eindeutig, dass der Betrieb der Sparkasse S. eine rein privatwirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die primär nicht öffentlichen Zwecken dient. Die Sparkasse S. ist konzipiert als reine Geschäftsbank (d.h. eine mittlere Regionalbank), die vollumfänglich den Wettbewerbsbedingungen und Risiken des freien Marktes ausgesetzt ist und deren unternehmerisches Ziel nicht zuletzt in einer kontinuierlichen Ausdehnung ihres Umsatzes liegt (vgl. Jahresbericht der Sparkasse S. 1980, S. 9). Im einzelnen ergibt sich weiter folgendes Bild: Das Vermögen der Sparkasse S. dient in erster Linie nach Ziff. 5 der Statuten zur Deckung entstandener Verluste, also der Sicherung des Bankgeschäftes und nicht einer öffentlichen Gemeindeaufgabe. In Ziff. 29 Abs. 2 der Statuten heisst es dann allerdings: "Das nach Deckung aller Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen fällt der Gemeinde X. zu". Darin liegt aber keine eigentliche Zweckwidmung des Vermögens, sondern eher eine Vorschrift über die Verwendung des nach Auflösung der Kasse verbleibenden Vermögensüberschusses. Diese statutarische Bestimmung kann nicht bedeuten, dass die Gemeinde auf das Vermögen (inkl. Reserven) greifen kann, solange die Bank betrieben wird und daher das Vermögen zur Sicherung des Bankbetriebes braucht. Das Bundesgericht hat denn auch mit Ausnahme seines Entscheides in Archiv Bd. 13, S. 24 in den früheren und eingehender begründeten Entscheiden (BGE in Archiv Bd. 11, S. 346; Bd. 8, S. 310; Bd. 5, S. 14) immer wieder betont, dass es auf den Hauptzweck ankommt und ein allfälliger Nebenzweck die Befreiung von der direkten Bundessteuer nicht zu rechtfertigen vermag.
Die privatwirtschaftliche Zweckwidmung des Vermögens der Kasse wird aber auch dadurch nicht berührt, dass der Gemeinderat (nach Antrag des Verwaltungsrates) berechtigt ist, einen Teil des jährlichen Reingewinnes der Bank zugunsten der Gemeinde zu verwenden. Damit werden Betriebsüberschüsse in einem gewissen Umfange der Bank und ihrem angestammten Zweck entfremdet. Die Betriebsüberschüsse sind nämlich nicht Kapitalertrag bzw. Vermögensertrag, sondern Unternehmergewinn, und zwar Gewinn einer privatwirtschaftlichen Unternehmung der Gemeinde, weshalb eine Steuerbefreiung bei der Vermögensabgabe nicht in Frage kommen kann.
Für die Frage der Steuerbefreiung einer Gemeindeanstalt

ist somit entscheidend, ob ihr Vermögen "als solches" oder mit seinem Ertrag öffentlichen Zwecken dient. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf das Bundesgerichtsurteil betreffend die Sparkasse W. (BGE in Archiv Bd. 11, S. 346 ff) hinzuweisen. Darin wird ausgesprochen, dass eine Befreiung von der Steuerpflicht - auch eine bloss teilweise - für die als Gemeindeinstitute errichteten Sparkassen nicht gegeben ist. Darauf, dass der Reingewinn einer solchen Kasse zum einen Teil für Gemeindeaufgaben verwendet wird, zu einem anderen Teil in den Reserven angelegt, indirekt zu einer Entlastung der Gemeindehaftung führt und das Kassenvermögen im Liquidationsfall der Gemeinde zufällt, kommt es bei der Beurteilung der Steuerfreiheit gar nicht an. Insbesondere kann die Verwendung von Reingewinn für öffentliche Zwecke nicht der zur Steuerbefreiung führenden Verwendung des Vermögensertrages gleichgestellt werden, da der Reingewinn Ergebnis der geschäftlichen Tätigkeit (persönliche Dienstleistungen und nutzbringende Anlage eigener oder fremder Mittel) und deshalb seinem Wesen nach nicht Vermögensertrag ist. Da die Sparkasse S. zwar Reingewinnanteile, nicht aber ihren Vermögensertrag öffentlichen Zwecken zuwendet, bleibt nur noch zu prüfen, ob etwa das Vermögen "als solches" öffentlichen Zwecken dient.
Die Tätigkeit der Sparkasse S. besteht nun weder in der Verwaltung des Armen-, des Unterrichts- oder des Polizeiwesens noch in der Verfolgung anderer öffentlicher Aufgaben der Gemeinde, sondern einzig und allein im Betrieb eines Bankgeschäftes. Dieser Betrieb ist nicht bloss ein Mittel zur Erreichung eines andern Zweckes, sondern stellt den in den Statuten niedergelegten Anstaltszweck dar, der andauernd verwirklicht werden muss. Das Kassenvermögen dient gemäss Art. 5 der Statuten zur Deckung der Verbindlichkeit und der Verluste der Bank. Das ist ein ausschliesslich wirtschaftlicher Zweck, und zwar ein rein privatwirtschaftlicher Zweck. Das Vermögen dient somit einer Anstalt der Gemeinde, einem seiner Natur nach gewerblichen Betriebe, der nach kaufmännischen Grundsätzen geführt wird und demjenigen anderer Bankinstitute gleichzustellen ist. Die Gemeindesparkasse steht denn auch mit zahlreichen ähnlichen Instituten in wirtschaftlichem Wettbewerb und geht ebenso auf die Erzielung von Gewinn aus wie ein rein privates Unternehmen. Unter diesen Umständen kann unmöglich gesagt werden, die Kasse verfolge einen öffentlichen Zweck. Wesentlich anders verhält es sich, wenn eine Gemeinde für ihre Einwohner die Wasserversorgung durchführt, Elektrizität, Gas usw. produziert oder Strassenbahnen unterhält; denn der Unterhalt solcher Versorgungsbetriebe ist nach heutiger Auffassung weitgehend eine Aufgabe des Gemeinwesens. Ein dabei erzielter Gewinn ist eine steuerlich nicht massgebliche Erscheinung bei der Durchführung öffentlicher Aufgaben. Aus diesem Grunde sind die Gemeinden und die rechtlich verselbständigten Gemeindeanstalten für das in solchen Betrieben investierte Vermögen von der Steuer befreit. Solche Betriebe verfolgen zudem in erster Linie nicht ein finanzielles Interesse des Gemeinwesens, sondern erfüllen eine Aufgabe, die die Fürsorge für das Wohl der

Gesamtbevölkerung zum Gegenstand hat.

4. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hat im vorliegenden Fall zur eigentlichen Frage der Steuerbefreiung materiell nicht direkt Stellung genommen. Es hat diese Frage bewusst offen gelassen. Dagegen hat es gleichsam vorfrageweise geprüft, ob der von ihm als Dauerverfügung qualifizierte Steuerbefreiungsentscheid rechtlich überhaupt aufgehoben werden kann. Nach der Rechtsprechung stehen sich bei derartigen Verfügungen in Ermangelung einer gesetzlichen Regelung des Aufhebungstatbestandes zwei gleichwertige Grundsätze diameteral gegenüber:
Das Gesetzmässigkeitsprinzip, welches aus öffentlichem Interesse verlangt, dass auch eine rechtskräftige Verfügung zurückgenommen und das objektive Recht verwirklicht wird und der Rechtssicherheitsgrundsatz (Vertrauensschutz), der einem Widerruf entgegensteht.
Bei der gegenseitigen Abwägung hat die Vorinstanz mangels tatbeständlicher und rechtlicher Aenderung seit Erlass der Steuerbefreiungsverfügung im Jahre 1946 und in Uebereinstimmung mit dem letzten in dieser Materie ergangenen Bundesgerichtsentscheid und mangels eindeutiger Rechtswidrigkeit sich für den Rechtssicherheitsgrundsatz entschieden, die Frage der Steuerbefreiung aber ausdrücklich dem Bundesgericht vorbehalten.
Diese Auffassung ist bezüglich Dauerverfügungen im engeren Sinne wie Berufsausübungsbewilligungen und Führerausweise usw. durchaus richtig. Es frägt sich allerdings, ob auch Steuerbefreiungsverfügungen unter diesen engeren Begriff der Dauerverfügung fallen. Gemäss Entscheid des Bundesgerichts (BGE 96 Ia 571) gelten wohl Steuerverfügungen (d.h. Veranlagungsverfügungen) unter dem Vorbehalt der Revision als unabänderlich. Gegenüber diesen Veranlagungsverfügungen sind indessen erleichtert abänderbar die Verfügungen über fortdauernde Steuerbefreiung (Imboden/Rhinow, Schweizer. Verwaltungsrechtsprechung, Bd. 1, Nr. 41, IV, Buchstabe a, S. 252). Denn dass eine solche fortdauernde Steuerbefreiung im Widerspruch zum Gesetz besteht, widerstreitet dem öffentlichen Interesse in viel höherem Masse als eine zu niedrige Steuerveranlagung für ein einzelnes Jahr (BGE in Archiv Bd. 40, S. 398). Das Bundesgericht hat denn auch im erwähnten Entscheid betreffend Steuerbefreiung bei der Warenumsatzsteuer entschieden, dass die Steuerbehörden berechtigt sind, auf ihre ursprüngliche Auffassung zurückzukommen und die Steuerbefreiung wenigstens für die Zukunft aufzuheben.
In Uebereinstimmung mit dieser Auffassung (und übrigens auch mit dem zürcherischen Recht betreffend direkte Steuern; vgl. Kommentar zum ZH-StG, Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. III, N 2 zu § 99, S. 486) erwächst ein Entscheid betreffend Steuerbefreiung für die laufende "Wehrsteuerperiode" in Rechtskraft und gilt solange fort, als nicht ein neuer abweichender Entscheid ergangen ist. Ein solcher mit Wirkung auf eine spätere Periode ergehender Entscheid setzt keine neuen Tatsachen oder Beweismittel voraus. Es muss nämlich einerseits der Steuerbehörde möglich sein,

die nämlichen Tatsachen, die schon in früheren Verfahren bekannt waren, anders zu würdigen, andererseits steht dem Gesuchsteller, dessen Gesuch abgewiesen wurde bzw. widerrufen wurde, das Recht zu, in der nächsten Periode erneut ein Gesuch um Steuerbefreiung zu stellen, auch wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert haben. Mit dieser notwendigen Flexibilität wird im Steuerrecht verhindert, dass sich insbesondere die durch die Theorie der "wohlerworbenen Rechte" bewirkte Verabsolutierung von Rechtsansprüchen nicht breit macht und so der Bildung von verpönten Privilegien begegnet werden kann (vgl. F. Kölz, SJZ 1978, S. 92 und P. Saladin, ZSR 116 (1975) S. 337 ff).

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. April 1985 i.S. J. (VGE 347/84)

Grundstückgewinnsteuer: Verluste von Gläubigern bei gerichtlichem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung; rechtsgenügende Vollmacht; Nachfrist (§ 52 lit. b StG, § 16 VRP, Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3, 316 b Abs. 1 Ziff. 3, Art. 316 d Abs. 3 SchKG)

Sachverhalt:

Mit Beschluss vom 25.4.1983 bestätigte das Kantonsgericht Schwyz einen Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung für J. Aus der Liquidationsmasse wurden im folgenden 3 Grundstücke veräussert. Mit Verfügung vom 22.12.1983 bzw. vom 13.4.1984 veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung die steuerbaren Grundstückgewinne auf Fr. 528 491.--, 167 344.-- und 2 170 651.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf insgesamt Fr. 661 546.10.
Gegen die genannten Veranlagungen liess der Nachlassschuldner innert Frist mit Eingaben vom 17.1.1984 bzw. 1.5.1984 Einsprachen erheben und beantragen, von einer Besteuerung abzusehen. Nach Eingang der ersten Einsprache setzte die Einsprachebehörde eine Nachfrist zur Beibringung einer rechtsgenüglichen Vollmacht samt Zustimmung des zuständigen Gläubigerorgans an. Mit Schreiben vom 24.1.1984 reichte die Steuervertreterin eine Vollmacht der X. Treuhandgesellschaft als Liquidatorin ein.
Mit Entscheid vom 16.7.1984 ist die Kantonale Steuerkommission Schwyz auf die genannten Einsprachen nicht eingetreten und hat diese in der Eventualbegründung auch materiell abgewiesen.
Gegen diesen Entscheid erhob die Vertreterin der Liquidatorin (im weiteren Vertreterin genannt) am 27.7.1984 fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit folgenden Begehren:

a) Der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 16.7.1984 einschliesslich der Zwischenbescheid vom 19.1.1984 sei aufzuheben, auf die Einsprache-Begehren sei materiell einzutreten und auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer sei in allen Fällen zu verzichten.

b) Eventuell: Der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 16.7.1984 einschliesslich der Zwischenbescheid vom 19.1.1984 sei aufzuheben und die Sache sei an die Vorinstanz zurückzuweisen, mit der Anweisung, auf die Einsprache-Begehren materiell einzutreten und über diese neu zu entscheiden.

c) Sub-eventuell: Der Einsprache-Entscheid vom 16.7.1984 sei aufzuheben und die dem Beschwerdeführer mit Zwischenbescheid vom 19.1.1984 angesetzte Frist sei wieder herzustellen.

Mit gleichen Datum stellte die Vertreterin zudem bei der Kantonalen Steuerkommission ein rein vorsorgliches Gesuch um Aufhebung des genannten Entscheides und um Wiederherstellung der mit Zwischenbescheid vom 19.1.1984 angesetzten Frist. Mit Vernehmlassung vom 5.9.1984 beantragt die Kantonale Steuerkommission die Abweisung der Beschwerde. Auf die Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit dies für die Beurteilung erforderlich ist, in den Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Gemäss § 16 Abs. 1 VRP, welcher auch im Steuerverfahren gilt (§ 7 VVStG, § 3 VRP e contrario), hat der von einer Partei bestellte Vertreter eine schriftliche Vollmacht des Auftraggebers einzureichen. Im Unterlassungsfall kann ihm die Behörde zur Einreichung der Vollmacht eine Frist ansetzen mit der Androhung, dass bei Nichtbeachtung der Aufforderung auf das Verfahren nicht eingetreten werde (§ 16 Abs. 2 VRP). Im Zwischenbescheid vom 19.1.1984 verfügte die Kantonale Steuerkommission die Beibringung einer schriftlichen Vollmacht mit dem Hinweis, dass bei unbenütztem Ablauf auf die Einsprache nicht eingetreten werde. In den am Schluss angefügten Bemerkungen wurde eine Vollmacht der Liquidatorin inklusive Beschluss des Gläubigerausschusses (bzw. Gläubigerversammlung) gestützt auf Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3 SchKG verlangt. Am 24.1.1984 reicht die Vertreterin nur die Vollmacht der Liquidatorin ein. Vorerst ist zu prüfen, ob die fehlende ausdrückliche Ermächtigung des Gläubigerausschusses für den Einsprecher von Nachteil ist. Eine schriftliche Ermächtigung der Gläubigerversammlung ist für den vorliegenden Fall aufgrund der Ziffern 7-11 des Nachlassvertrages nicht erforderlich.

2. Es ist umstritten, ob die Beibringung eines schriftlichen Ermächtigungsbeschlusses des Gläubigerausschusses einen notwendigen Bestandteil zum rechtsgültigen Nachweis der Vertretungsbefugnis im Einspracheverfahren bildet.
Die Kantonale Steuerkommission bejaht diese Frage und begründet dies mit Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3 SchKG, v.a. weil gemäss Praxis des Bundesgerichts zur Lückenfüllung für den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung (grundsätzlich) die Konkursbestimmungen zur Anwendung gelangen (BGE 81 III 28). Art. 316 b Abs. 1 Ziff. 3 SchKG verlangt, dass der Nachlassvertrag Bestimmungen enthält über die Abgrenzung der Befugnisse der Liquidatoren gegenüber denjenigen des Gläubigerausschusses. Im Gegensatz zum Konkursrecht (Art. 237 SchKG) werden die Obliegenheiten des Gläubigerausschusses im Gesetz nicht näher umschrieben, sondern der freien Gestaltung überlassen (H. Fritzsche, Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. II, S. 352). Der Nachlassvertrag sieht in dieser Frage folgende Bestimmungen vor:

> 11. Für die Abgrenzung der Befugnisse des Liquidators gegenüber denjenigen des Gläubigerausschusses gelten die Art.

316 a ff SchKG.
Der Zustimmung des Gläubigerausschusses bedarf insbesondere:

a) Verträge über Veräusserung und Aktiven im sFr. 100 000.-- übersteigenden Betrag;

b) der Verzicht auf Geltendmachung von Verantwortlichkeits- und/oder Anfechtungs-Ansprüchen;

c) der Abschluss von Vergleichen, insbesondere auch betreffend Verantwortlichkeits- und/oder Anfechtungsansprüchen.

Art. 316 1 SchKG bleibt vorbehalten.

Die Frage der Prozessanhebung wird nicht ausdrücklich geregelt. Gegen eine analoge Anwendung von Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3 SchKG in dieser Frage könnten folgende Umstände sprechen: Der hier massgebende Absatz von Ziff. 11 des Nachlassvertrages verweist nur auf Art. 316 a ff SchKG. - Die Artikel 316 a-t SchKG sehen keine Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3 SchKG entsprechende Bestimmung vor. - Nach Art. 316 d Abs. 3 SchKG vertritt die Liquidatorin die Masse vor Gericht. - Ein Teil der Kompetenzen von Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3 SchKG (Abschluss von Vergleichen) wird im Nachlassvertrag ausdrücklich geregelt. Dies deutet darauf hin, dass die Gläubiger nicht die ganze Bestimmung von Art. 237 Abs. 3 Ziff. 3 SchKG für anwendbar erklären wollten. Zudem verlangt Ziff. 11 des Nachlassvertrages (abgesehen von lit. a) lediglich bei Verzicht auf Geltendmachung von Verantwortlichkeits-/Anfechtungsansprüchen und beim Abschluss von Vergleichen ausdrücklich eine Zustimmung des Gläubigerausschusses. Mit dieser Bestimmung soll die Liquidatorin nicht von sich aus die allfällige Masse durch Verzicht oder Vergleich verringern können. In casu geht es aber weder um einen Vergleich noch um einen Verzicht, sondern um die Abwehr von umstrittenen Forderungen gegen die Masse durch Einsprache. Gemäss dem internen Verhältnis zwischen Liquidatorin und Gläubigerausschuss ist anzunehmen, dass die Liquidatorin nur für einen Verzicht auf Einreichung der genannten Einsprachen der Zustimmung des Gläubigerausschusses bedurft hätte, nicht aber für den gegenteiligen (vorliegenden) Fall.
Im übrigen hat das Bundesgericht wiederholt und ausdrücklich erklärt, dass es sich überall dort, wo es zahlreiche Bestimmungen des Konkursrechts für das Nachlassverfahren analog herangezogen habe, nicht etwa auf einen durchwegs gültigen Grundsatz gestützt habe. Vielmehr sei in jedem einzelnen Punkt zu prüfen, ob und inwieweit sich die entsprechende Anwendung rechtfertige (P. Ludwig, Der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung, Bern 1970, S. 16 mit Hinweisen auf BGE 85 III 181; BGE 82 III 87; u.a.).
Aufgrund der genannten Gründe durfte die Vertreterin am 24.1.1984 annehmen, dass sie mit der Nachreichung der Vollmacht der Liquidatorin und einer Kopie des Nachlassvertrages die Säumnisfolgen des Zwischenbescheides ausschloss.

3. Auch wenn die Meinung der Vorinstanz zutreffen würde, dass für eine rechtsgenügliche Vollmacht die Ermächtigung des Gläubigerausschusses nötig gewesen wäre, geht es nicht an, bei der zweiten gleichartigen Einsprache (vom 1.5.1984) von einer gewollt mangelhaften Eingabe zu sprechen.
Die Vertreterin durfte aus guten Gründen (vgl. vorstehende Erwägung) auf die am 24.1.1984 eingereichte Vollmacht (inklusive Nachlassvertrag), welche ihrer Ansicht nach die Rechtsanforderungen erfüllt, verweisen.
Wenn die Vorinstanz - wie vorliegend - erkennen muss, dass die Vertreterin sich bezüglich der rechtsgenüglichen Vollmacht allenfalls irrt, darf sie nicht ohne weiteres auf die Ansetzung einer Nachfrist (gemäss § 16 Abs. 2 VRP) verzichten. Dazu bedarf es gewichtigerer Gründe, als die Vorinstanz vorbringt. Vor allem aber lassen sich die Säumnisfolgen des Zwischenbescheides (aufgrund der Einsprache vom 17.1.1984) für die Einsprache vom 1.5.1984 überhaupt nicht rechtfertigen. Dies wäre höchstens zulässig (und auch dann noch mit Bedenken), wenn die Vertreterin auf den genannten Zwischenbescheid gar nicht reagiert hätte. Die Vertreterin hat aber die angesetzte Frist nicht ungenutzt verstreichen lassen, sondern prompt eine Vollmacht der Liquidatorin (und eine Kopie des Nachlassvertrages) nachgereicht.
Es war nun der Vorinstanz durchaus zuzumuten, im Falle einer mangelhaften Vollmacht für die zweite Einsprache eine Nachfrist zur Verbesserung anzusetzen. Dies käme entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht einem unnötigen Verwaltungsleerlauf gleich, sondern hätte im Gegenteil das vorliegende Verfahren nicht unnötig anwachsen lassen. Dies wird umsomehr ersichtlich, weil die Vertreterin kurz nach dem Zeitpunkt (Entscheid vom 16.7.1984), als ihr eröffnet wurde, auch die nachgereichte Vollmacht sei noch mangelhaft, das erforderte Schriftstück einreichte (27.7.84).

4. Aus all diesen Gründen ist der Nichteintretensentscheid vom 16.7.1984, soweit er die mangelnde Vertretungsvollmacht betrifft, aufzuheben.
Hebt die Rechtsmittelinstanz die angefochtene Verfügung oder den Entscheid auf, so entscheidet sie in der Regel selbst über die Sache. Sie kann die Sache mit den erforderlichen Weisungen an die Vorinstanz zum Erlass einer neuen Verfügung oder eines neuen Entscheids zurückweisen (§ 43 Abs. 1 und 2 VRP). Diese Rückweisung ist beispielsweise dann sinnvoll, wenn zu Unrecht auf die Sache nicht eingetreten wurde, der massgebliche Sachverhalt nur ungenügend festgestellt ist oder es besonderer Sachkunde bedarf (J. Hensler: Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Kanton Schwyz, S. 148).
Die Vorinstanz hat vorliegend zu Unrecht einen Nichteintretensentscheid erlassen. In einer Eventualbegründung ist sie aber auf die Sache materiell eingetreten und hat die Einsprachen abgewiesen. Es rechtfertigt sich deshalb aus prozessökonomischen Gründen, dass das Verwaltunggericht in der Sache selbst entscheidet (vgl. P. Saladin, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, S. 173).

5. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken (...) erzielt werden (§ 47 Abs. 1 StG). Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) und dem um Fr. 2 000.-- verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 i.V.m. § 50 Abs. 1 StG). Gewinne bei Handänderungen im Zwangsverwertungsverfahren sind von der Grundstückgewinnsteuer befreit, sofern die Gläubiger zu Verlust kommen (§ 52 lit. b StG). Im vorliegenden Fall liegen unbestrittenermassen Grundstückgewinne im Sinne des Gesetzes vor. Zu prüfen ist, ob die Gewinne der genannten Handänderungen gemäss § 52 lit. b StG von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind.

6. § 52 lit. b StG spricht von Zwangsverwertungsverfahren. Im ersten Entwurf für eine Grundstückgewinnsteuer wird das Zwangsvollstreckungsverfahren erwähnt (vgl. Vernehmlassung der Vorinstanz vom 5.9.1984, S. 7; act. 14). Vorerst ist somit die Bedeutung der Begriffe "Zwangsvollstrekkungsverfahren" und "Zwangsverwertungsverfahren" festzuhalten.
Aufgabe des Zwangsvollstreckungsverfahrens ist die Verwirklichung gerichtlich festgestellter oder unbestrittener Rechtspflichten durch staatlichen Zwang (Fritzsche/Walder, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, Bd. I, 1984, § 1 Rz. 2 S. 4; K. Amonn, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 3. A., § 1 N 11 S. 19). Das Zwangsverwertungsverfahren ist nun der Teil des Zwangsvollstreckungsverfahrens, in welchem Vermögenswerte zwangsweise (auch gegen den Willen des Schuldners) unter staatlicher Mitwirkung versilbert (zu Geld gemacht) werden (vgl. Amonn, a.a.O., § 26 N 15, S. 219; H. Fritzsche, Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. I, 2. A., S. 269).

7. Vorliegend hat der Beschwerdeführer mit seinen Gläubigern einen Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung bzw. einen Liquidationsvergleich im Sinne von Art. 316 a ff SchKG abgeschlossen. Dieser Vertrag ist vom Kantonsgericht Schwyz am 25. April 1983 bestätigt worden (ABl 1983, 353/354). Zunächst ist die Rechtsnatur des Liquidationsvergleiches aufzuzeigen.
Beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung erklärt sich der Schuldner bereit, sein gesamtes der Zwangsvollstreckung unterworfenes Vermögen (oder einen im Nachlassvertrag genau ausgeschiedenen Teil desselben) auf die Gläubiger zu übertragen, denen es überlassen bleibt, die Liquidation durch von der Gläubigerversammlung zu wählende und unter der Kontrolle eines Gläubigerausschusses stehende Liquidatoren in der Art selbst abzuwickeln, die ihnen das beste Ergebnis zu versprechen scheint (Fritzsche, a.a.O., Bd. II, S. 348). Kurz gesagt überlässt der Schuldner sein Vermögen den Gläubigern zur eigenen Liquidation (Amonn, a.a.O., § 55 N 8 S. 452). Dadurch entgeht der Schuldner dem Makel des Konkurses und den damit verbundenen Nebenfolgen (vgl. BG betreffend die öffentlich-rechtlichen Folgen der fruchtlosen Pfändung und des Konkurses, SR 284.1) sowie auch der Aus-

stellung von Verlustscheinen (Art. 316 b Abs. 1 Ziff. 1; P. Ludwig, Der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung, Diss. Bern 1970, S. 5).
Gemäss Bundesgericht stellt der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung eine Form der Zwangsvollstreckung und ein öffentlich-rechtliches Verfahren ähnlich dem Konkurs dar, auch wenn mit der Zustimmung der Gläubiger zum Vorschlag des Schuldners ein vertragliches Element hinzukommt. Es handelt sich um eine mildere Form des Konkurses, und die Liquidation des Schuldnervermögens erfolgt nach denselben Grundsätzen wie im Konkurs (BGE 107 III 106 E.3a mit Hinweisen = Pr 70 (1981) Nr. 253).
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich beim Liquidationsvergleich um ein konkursähnliches Institut, um eine gemilderte Form der Zwangsvollstreckung handelt, bei der sich die Liquidation in einer Art und Weise abspielt, die zwar von manchen formellen Vorschriften des Konkursrechts befreit (Fritzsche, a.a.O., Bd. II, S. 348), im übrigen diesem aber doch stark angeglichen ist (Ludwig, a.a.O., S. 15 f mit Hinweisen).

8. In der Folge ist zu untersuchen, aus welchen Gründen § 52 lit. b StG Gewinne bei Handänderungen im Zwangsverwertungsverfahren von der Grundstückgewinnsteuer befreit. Motive der Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer sind die bedrängte Lage des Grundeigentümers und die Verluste seiner Gläubiger. Das steuerberechtigte Gemeinwesen soll in diesen Fällen auf seine Forderung verzichten (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, Zürich 1966, Band IV, N 15 zu § 163 ZH-StG; F. Zuppinger, Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, Zürich 1956, S. 112 f; Peter Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1976, S. 113). § 52 lit. b StG (SZ) stimmt wortwörtlich überein mit § 163 lit. b ZH-StG, weshalb angenommen werden muss, dass der Schwyzer Gesetzgeber aus den gleichen Gründen wie in Zürich (zwangsweiser Verkauf eines schuldnerischen Grundstückes und dazu ein Verlust der Gläubiger) eine Steuerbefreiung vorsah. Es sind somit Billigkeitserwägungen, die den Verzicht auf eine Besteuerung nahelegten (H. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 151).
Unbestritten ist, dass Handänderungen im Konkursverfahren von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind (§ 52 lit. b StG). Als nächstes ist zu prüfen, ob auch Handänderungen beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind. Die herrschende Lehre und Praxis vertritt die Ansicht, dass der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung steuerrechtlich (bez. Grundstückgewinnsteuer) dem Konkurs gleichzustellen ist (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 18 zu § 163; F. Zuppinger, a.a.O., S. 113; H. Guhl, a.a.O., S. 153; P. Ochsner, a.a.O., S. 113; Irene Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, N Ia zu Art. 80, S. 365; ausdrücklich z.B. in Art. 75 lit. b GR-StG; Art. 147 Abs. 1 Ziff. 2 GL-StG). Wenn nun der Grund für

die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen im Zwangsverwertungsverfahren die bedrängte Lage des Schuldners und der Verlust seiner Gläubiger ist, dann lässt es sich nicht rechtfertigen, im Konkursverfahren auf die Grundstückgewinnsteuer zu verzichten, beim Liquidationsvergleich aber - obwohl die gleichen Gründe für die Steuerbefreiung gegeben sind - diese Steuerbefreiung zu verweigern. Eine derart abweichende Behandlung des Liquidationsvergleiches, welcher wesensgemäss ein konkursähnliches Institut und somit einen gleichgearteten Sachverhalt darstellt (vgl. E. 7), würde gegen das Gebot der Rechtsgleichheit und das Verbot willkürlicher Rechtsanwendung verstossen (vgl. H.R. Schwarzenbach, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, S. 90 ff; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 69 und Nr. 73 B. VI; B. Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, N 282 ff, N 347 ff).
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach der ratio legis von § 52 lit. b StG auch der Liquidationsvergleich - weil auch dort wie beim Konkurs zwangsweise (auch gegen den Willen des Schuldners) verwertet wird - von der Grundstückgewinnsteuer befreit ist (gleicher Ansicht: Othmar Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Diss. Freiburg 1961, S. 90 f).

9. Die Vorinstanz wendet ein, dass die rechtshistorische Auslegung von § 52 lit. b StG ein anderes Ergebnis zeitige. Unbestritten ist, dass im ersten Entwurf für eine Grundstückgewinnsteuer (Mitte 1957) in der relevanten Bestimmung "Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren" erwähnt und am 17.10.1957 die Steuerverwaltung mit der Ausarbeitung einer neuen Vorlage beauftragt wurde. Im neuen Entwurf wurde im entsprechenden § 9a Ziff. 3 die Formulierung "Zwangsverwertungsverfahren" anstelle des ursprünglichen Ausdruckes "Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren" verwendet.
Aus den Materialien kann nun nicht ernsthaft geschlossen werden, dass der Gesetzgeber ursprünglich, indem er den Nachlassvertrag ausdrücklich erwähnte, auch die Steuerbefreiung für den Liquidationsvergleich beabsichtigte, dann aber mit der Verwendung der Formulierung "Zwangsverwertungsverfahren" in der späteren Vorlage, diese Steuerbefreiung für den Liquidationsvergleich ausschliessen wollte. Dies deshalb, weil in den vorhandenen Materialien eine allfällige Diskussion über die Steuerbefreiung des Liquidationsvergleiches - im Gegensatz zum Konkurs - mit keinem Wort erwähnt wurde. Der Hinweis der Vorinstanz auf die Bemerkung von KR Dr. Fraefel ist unbehelflich. KR Dr. Fraefel bemerkte lediglich "er könne sich einen solchen Fall (Gewinn bei einem Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren, ohne dass die Gläubiger volle Deckung erhalten) nicht denken" (Protokoll Kantonsratskommission für die Revision des Steuergesetzes vom 30.9.1957; Beilage 8 des BF). Er äusserte sich somit nur zur Formulierung "ohne dass die Gläubiger volle Deckung erhalten", nicht aber zur Frage, ob der Liquidationsvergleich allenfalls von

der Steuerbefreiung auszunehmen ist. Seine Aussage lässt vielmehr den Schluss zu, dass die Steuerbefreiung im Nachlassverfahren unbestritten und somit der Inhalt dieser Bestimmung festgesetzt war, und dass nur noch eine andere Formulierung (redaktionelle Ueberarbeitung) diskutiert wurde.
Die Ansicht der Vorinstanz, dass der Gesetzgeber mit der späteren Formulierung die ursprünglich ausdrücklich erwähnte Steuerbefreiung im Nachlassverfahren ablehnte, käme höchstens dann in Betracht, wenn gegen die ursprüngliche Steuerbefreiung Opposition entstanden, oder zumindestens darüber diskutiert worden wäre, was aber vorliegend nicht zutrifft. Auch der von der Vorinstanz angeführte Umstand, dass grundstückgewinnsteuerlich nicht einmal gemeinnützige Organisationen steuerbefreit sind (§ 52 Ingress i.V.m. § 5 StG e contrario), vermag die Steuerbefreiung für den Liquidationsvergleich nicht aufzuheben.
Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Grundstückgewinne bei Handänderungen im gerichtlichen Nachlassverfahren deshalb nicht besteuern wollte, weil der Schuldner sich in einer bedrängten Lage befindet und seine Gläubiger zu Verlust kommen (vgl. E.8). Dass dagegen der Gesetzgeber gemeinnützige Organisationen nicht generell von der Grundstückgewinnsteuer befreite, spricht nicht gegen eine Steuerbefreiung im Zwangsverwertungsverfahren. Eine generelle Grundstückgewinnsteuerbefreiung für gemeinnützige Organisationen drängt sich deshalb nicht auf, weil die Veräusserung von Grundstücken nicht zu den primären Aufgaben einer gemeinnützigen Organisation gehört. Befindet sich nun eine gemeinnützige Organisation in einer bedrängten Lage und muss deshalb beispielsweise aufgrund eines gerichtlichen Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung eigene Grundstücke veräussern lassen, dann kann immer noch eine Steuerbefreiung nach § 52 lit. b StG eintreten.
Wenn nun im Gesetzgebungsverfahren im ersten Entwurf Gewinne bei Handänderungen im Nachlassverfahren ausdrücklich von der Grundstückgewinnsteuer befreit wurden, in den folgenden Beratungen keine Opposition gegen diese Steuerbefreiung protokolliert und in der endgültigen Fassung "Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren" durch "Zwangsverwertungsverfahren" ersetzt wurde, dann ist nach den gesamten Umständen anzunehmen, dass der Gesetzgeber auch Grundstückgewinne, die aus einem gerichtlichen Nachlassverfahren resultieren, von der genannten Steuer befreien wollte.

10. Dieses Ergebnis steht auch in Uebereinstimmung mit einer grammatikalischen Auslegung von § 52 lit. b StG. Das Zwangsverwertungsverfahren umfasst sowohl den Konkurs wie auch den gerichtlichen Nachlassvertrag (vgl. E.6 und 7), weil in beiden Verfahren Vermögensstücke des Schuldners zwangsweise (auch gegen den Willen des Schuldners) versilbert werden. Somit sind nach dem Wortlaut von § 52 lit. b StG auch Gewinne bei Handänderungen aufgrund eines gerichtlichen Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung von der Grundstückgewinnsteuer befreit. Dass im vorliegenden Fall die Gläubiger zu Verlust kommen, ist unbestritten.
Aus all diesen Ausführungen ergibt sich, dass die Beschwerde gutzuheissen ist.

11. Gemäss § 74 Abs. 1 VRP hat im Rechtsmittelverfahren die unterliegende der obsiegenden Partei eine Parteientschädigung auszurichten, welche die Behörde festlegt. Das Verwaltungsgericht setzt im vorliegenden Fall die Parteientschädigung für den Beschwerdeführer auf Fr. 1 000.-- fest.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und es wird festgestellt, dass der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Liegenschaften GB-Nr. ... von der Grundstückgewinnsteuer befreit ist.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Parteientschädigung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 1985 i.S. L. (BGE 281/84)

Verfahrensrecht: Rechtsgültige Eröffnung bei Postzustellung; Ermessenseinschätzung (Art. 95 BdBSt, Art. 146 ff PVV; Art. 101, 99 Abs. 4 BdBSt, Art. 90 Abs. 1 lit. b OG)

Aus den Erwägungen:

1. Streitig ist vorab, ob die Veranlagungsverfügung vom 10.12.82 dem Beschwerdeführer formrichtig zugestellt und damit rechtsgültig eröffnet worden war.

   a) Form und Inhalt der Veranlagungsverfügung wie auch deren Eröffnung bestimmen sich nach Art. 95 WStB (BdBSt). Danach ist die Veranlagung dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen. Ueber die Zustellung der Veranlagungsverfügung enthält der Wehrsteuerbeschluss keine Bestimmung. Wird - wie hier - eine Verfügung durch eingeschriebenen Brief zugestellt, so sind für die Postzustellung die Art. 146 ff der Verordnung (1) zum Postverkehrsgesetz vom 1.9.1967 (PVV) massgebend. Namentlich sind gemäss Art. 146 Abs. 1 PVV Postsendungen dem auf der Adresse bezeichneten Empfänger oder einer von ihm bevollmächtigten Person auszuhändigen. Art. 149 Abs. 1 PVV ordnet sodann an, dass für die Bevollmächtigung einer Drittperson zum Empfang von Postsachen in der Regel eine schriftliche, mit Unterschrift versehene Vollmacht auszustellen ist.

   b) Die für den Beschwerdeführer bestimmte Veranlagungsverfügung vom 10.12.1982 wurde von der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung formrichtig durch eingeschriebenen Brief versandt. Nach der Bescheinigung der Poststelle I. wurde die Sendung am 11.12.1982, um ca. 08.45 Uhr, zugestellt. Den Empfang quittierte gemäss Postempfangsbuch der Garagenchef B; nach den Angaben des Beschwerdeführers soll jedoch der Lehrling C. den Brief in Empfang genommen haben. Der Beschwerdeführer bestreitet die Rechtswirksamkeit der Zustellung mit der Begründung, eine schriftliche Vollmacht, die das Garagenpersonal zur Entgegennahme eingeschriebener Briefpostsendungen ermächtigte, sei nie erteilt worden. Dieser Einwand geht indessen fehl. Sieht Art. 149 Abs. 1 PVV eine schriftliche Vollmacht nur als Regelfall vor ("in der Regel"), so ist eine mündliche, konkludente oder gar stillschweigende Bevollmächtigung nicht ausgeschlossen, wenn das Garagenpersonal gegenüber der Post auf andere Weise ausgewiesen war (vgl. BGE 110 V 38). Das war hier der Fall. Laut Auskunft der Poststelle I. gab der Sohn des Beschwerdeführers, der den Garagenbetrieb führt, dem Postboten S. bereits vor Jahren den Auftrag, eingeschriebene Sendungen in seiner Abwesenheit dem Garagenchef oder dem anwesenden Personal auszu-

händigen; seither habe diese Art der Postzustellung klaglos funktioniert, und zwar sowohl in bezug auf eingeschriebene Briefpostsendungen, die an den Sohn des Beschwerdeführers adressiert waren, als auch bezüglich solcher, die an den Beschwerdeführer selbst gerichtet waren. Diese vom Beschwerdeführer, der dem Garagenbetrieb noch immer vorstand und hierfür auch die rechtliche Verantwortung trug, während Jahren geduldete Praxis der Postzustellung schloss eine zumindest stillschweigende Bevollmächtigung des Garagenpersonals zur Entgegennahme eingeschriebener Postsendungen nicht aus.

c) Ist somit davon auszugehen, dass das Garagenpersonal zur Entgegennahme von eingeschriebener Briefpost ermächtigt war, und konnte die mit eingeschriebenem Brief spedierte Veranlagungsverfügung am 11.12.1982 dem anwesenden Personal ausgehändigt werden, wurde die Veranlagung in diesem Zeitpunkt formrichtig eröffnet. Der Einwand des Beschwerdeführers, die Veranlagungsverfügung sei nicht rechtsgültig eröffnet worden, ist daher unbegründet.

2. Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, die Steuerbehörden hätten die innert der 30-tägigen Einsprachefrist am 10.1.1983 eingereichte Steuererklärung als Einsprache behandeln müssen. Er dringt mit diesem Einwand nicht durch.

a) Die Erfordernisse an Form und Inhalt der Einsprache sind in Art. 101 WStB umschrieben. Danach sind in der Einsprache die Begehren des Einsprechers und die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben (Abs. 1); auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung der gestellten Anträge wird nicht eingetreten (Abs. 2). Obwohl nach der Praxis und Lehre an Form und Inhalt der Einsprache keine zu strengen Anforderungen gestellt werden dürfen, muss aus der Einsprache klar hervorgehen, in welchem Umfang eine Abänderung der Veranlagung angestrebt wird und weshalb diese einer näheren Ueberprüfung nicht standhalten soll (vgl. das Urteil vom 19. Mai 1978, ASA 48, S. 195 E.2; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, 1. Aufl. 1962, Art. 101, N 1 mit Hinweisen zur kantonalen Praxis, Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, Bemerkungen zu Art. 101).

b) Diesen Anforderungen an eine Einsprache genügt die am 10.1.1983 eingereichte Steuererklärung offensichtlich nicht. Der Beschwerdeführer wurde im Sinne von Art. 92 WStB ermessensweise veranlagt, weil er, trotz Mahnung, innert Frist keine Steuererklärung einreichte. Laut Veranlagungsverfügung vom 10.12.1982 stellte die Steuerbehörde bei der amtlichen Einschätzung auf die Steuerakten der Vorperiode sowie auf Erfahrungszahlen ab. Diese Veranlagung stützt sich auf Art. 92 WStB, wonach die amtliche Veranlagung "nach pflicht-

gemässem Ermessen" vorzunehmen ist, und steht im Einklang mit der hierzu massgebenden Praxis, nach der bei der Ermessensveranlagung auch die Steuererklärungen früherer Jahre sowie Erfahrungszahlen von Betrieben ähnlicher Grösse und Struktur berücksichtigt werden können (vgl. Känzig, a.a.O., N 7 ff zu Art. 92; Masshardt, a.a.O., N 5 ff zu Art. 92). Hätte der Beschwerdeführer die Veranlagung anfechten wollen, so hätte er zumindest dartun müssen, weshalb die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation nicht erfüllt waren oder inwiefern die Steuerbehörden von dem ihnen zustehenden Ermessen nicht pflichtgemässen Gebrauch gemacht haben. Darüber findet sich in der Steuererklärung vom 10.1.1983 jedoch kein Wort. Von einer inhaltlich dem Art. 92 WStB genügenden Einsprache kann somit nicht die Rede sein. Zu Recht behandelten daher die Steuerbehörden die Steuererklärung des Beschwerdeführers nicht als Einsprache gegen die Wehrsteuerveranlagung.

3. Unbehelflich ist auch die Behauptung des Beschwerdeführers, die am 10.1.1983 beim Gemeindesteueramt X. eingereichte Steuererklärung hätte als Gesuch um Wiederherstellung der Frist (zur Einreichung einer verbesserten Einsprache) behandelt werden müssen. Art. 99 Abs. 4 WStB umschreibt die Voraussetzungen, unter denen auf eine verspätete Einsprache eingetreten werden kann. Danach ist die Fristversäumnis namentlich dann zu entschuldigen, wenn der Steuerpflichtige wegen Militärdienstes, Landesabwesenheit, Krankheit oder anderer erheblicher Gründe an der rechtzeitigen Einsprache verhindert war. Dass eine Steuererklärung, die - wie hier - mit keinem Wort auf die Einsprachefrist und allfällige Entschuldigungsgründe im Sinne von Art. 99 Abs. 4 WStB hinweist, von den Steuerbehörden nicht als Gesuch um Wiederherstellung der Frist zur Einreichung einer verbesserten Einsprache behandelt wird, verletzt Bundesrecht nicht.

4. Unbegründet ist schliesslich auch der Einwand des Beschwerdeführers, die Eingabe seiner Treuhänderin vom 4.3.1983 hätte als Einsprache behandelt werden müssen. Der Beschwerdeführer liess in der genannten Eingabe ausführen, dass mit Einreichen der Steuererklärung am 10.1.1983 rechtzeitig Einsprache erhoben worden sei und dass deshalb die Einsprache materiell hätte behandelt werden müssen. Nach dem bereits Gesagten durften jedoch die Steuerbehörden und die Vorinstanz davon ausgehen, dass die Veranlagung dem Beschwerdeführer am 11.12.1982 eröffnet und eine Einsprache gegen die Ermessensveranlagung nicht rechtzeitig erhoben worden war. Daher war auf die Eingabe vom 4.3.1983 nicht einzutreten. Namentlich wurde auch kein Grund für die Wiederherstellung der Einsprachefrist geltend gemacht.

II. Staatsrechtliche Beschwerde

(Nichteintreten bzw. Abweisung)

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und die staatsrechtliche Beschwerde werden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

...

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. April 1984 i.S. M. (VGE 387/83)

Verfahrensrecht: Formelle Anforderungen an die Einsprache (§ 74 StG, Art. 101, Art. 106 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer veranlagten M. mit Verfügung vom 30.11.1982 für die Zeit vom 9.4.1979 bis zum 31.12.1980 kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 130 000.-- (Zahlen fiktiv; red.) und bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 135 000.--. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Y. Treuhand AG für M. mit Eingabe vom 28.12.1982 Einsprache. Die Eingabe war wie folgt formuliert:

> "Gegen die Veranlagungsverfügung vom 30. November 1982 machen wir Einsprache.
> Wir können uns nicht erklären, wie sich der Posten von Fr. 45 000.-- (versteckte Gewinnausschüttung von der AG) zusammensetzen soll.
> Wir bitten Sie unseren Herrn Z. nach Schwyz vorzuladen."

Am 20.1.1983 wurde der Vertreter des Steuerpflichtigen antragsgemäss zu einer mündlichen Anhörung vorgeladen. Mit Eingabe vom 31.1.1983 ergänzte der Einsprecher seine Einsprache in zwei zusätzlichen Punkten (Aufrechnung Verwaltungsratshonorar von Fr. 45 000.-- sowie des Mietertrages von Fr. 6 000.--). Mit Entscheid vom 27.11.1983 traten die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf die Einsprache nicht ein mit der Begründung, die Einsprache vom 28.12.1982 enthalte weder einen Antrag noch eine Begründung. Eine Nachfristansetzung zur Verbesserung sei nach dem damaligen Recht nicht statthaft gewesen. Die Eingabe vom 31.1.1983, welche den formellen Anforderungen genügen würde, sei verspätet eingereicht worden. In einem obiter dictum wurde in den Erwägungen zudem ausgeführt, dass die Aufrechnung zufolge verdeckter Gewinnausschüttung zu Recht erfolgt sei, weshalb die Einsprache bei materieller Beurteilung abgewiesen werden müsste.
Mit Eingabe vom 22.12.1983 reichte M., nunmehr vertreten durch die X. Treuhand AG, Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit den Anträgen:

> "1. Es sei der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 30. November 82 sowie der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 30.11.1983 teilweise aufzuheben und das steuerbare Einkommen um Fr. 45 000.-- auf Fr. 86 000.-- kantonal und Fr. 90 000.-- Wehrsteuer herabzusetzen.

2. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz."

Aus der Begründung der Beschwerde ergibt sich, dass sich die Beschwerde ausschliesslich gegen die Aufrechnung von Fr. 45 000.-- Verwaltungsratshonorar richtet, welches zugunsten des Steuerpflichtigen der Erfolgsrechnung 1979 der M. AG belastet wurde.

Erwägungen:

1. Sind die Einspracheinstanzen mangels einer Sachentscheidvoraussetzung (§ 66 i.V.m. § 27 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6.6.1974/VRP nGS 225) auf die Einsprache nicht eingetreten, so hat das Verwaltungsgericht nur zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid gesetzmässig ist oder nicht. Gelangt das Verwaltungsgericht zur Auffassung, dass die Vorinstanzen zu Unrecht eine Sachentscheidvoraussetzung verneint haben, so hebt es den Nichteintretensentscheid auf und weist die Sache zur Neubeurteilung an diese zurück (VGE 306/81 vom 17.7.1981 E.1; 331/81 vom 16.10.1981 E.1, u.a.).

2. Der Steuerpflichtige kann seine Veranlagung innert 30 Tagen seit Zustellung mit dem Rechtsmittel der Einsprache anfechten (§ 73 Abs. 1 Steuergesetz vom 28.10.1958, nGS 105; Art. 99 Bundesbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, SR 642.11). Die Einspracheschrift hat sowohl die Begehren des Einsprechers als auch die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel anzugeben (§ 74 StG; Art. 101 BdBSt); fehlen diese ganz oder teilweise und wird die Eingabe nicht innert der gesetzlichen Rechtsmittelfrist verbessert, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (Art. 101 Abs. 2 BdBSt; § 21 aVVStG); durch die Neufassung von § 74 Abs. 2 StG ergibt sich erst ab der Veranlagungsperiode 1983/84 (vgl. § 107 StG) für das kantonale Verfahren insofern eine Aenderung, als eine Nachfristansetzung zur Verbesserung ungewollt mangelhafter Rechtsmitteleingaben notwendig wird.

3. Art. 101, der nach Art. 106 Abs. 3 BdBSt im Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission entsprechende Anwendung findet, lautet:

> "In der Einsprache sind die Begehren des Einsprechers sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben. Beweisurkunden, welche sich in Händen des Einsprechers befinden, sind der Einsprache im Original oder in beglaubigter Abschrift beizulegen. Auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung der gestellten Anträge wird nicht eingetreten."

Das Einsprachebegehren (Antrag) ist deutlich anzugeben. Es muss aus der Einsprache klar hervorgehen, was an der

Veranlagungsverfügung beanstandet wird. Ein Schreiben, in dem der Pflichtige lediglich erklärt, er sei mit der Einschätzung nicht einverstanden, oder an der Veranlagung allgemein Kritik übt, ist keine Einsprache (E. Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, 1. Aufl., N 2 zu Art. 101). Die Tatsachen, mit denen die Einsprache begründet wird, sind deutlich darzustellen. Es muss aus der Einsprache klar hervorgehen, warum der Steuerpflichtige die angefochtene Veranlagung ablehnt. Die Beweismittel sind in der Einsprache deutlich anzuführen (Känzig, a.a.O., N 3 zu Art. 101). Auf Einsprachen, die keinen Antrag oder keine Begründung enthalten oder so allgemein sind, dass nicht klar wird, was der Steuerpflichtige will, ist nicht einzutreten (VGE 337/79, 354/80). Dagegen ist die Tatsache, dass der Steuerpflichtige Beweismittel nicht angibt oder der Einsprache nicht beilegt, kein Grund, die Einsprache abzulehnen (Känzig, a.a.O., N 5 zu Art. 101).

4. Da die Einsprache in der Regel vom Steuerpflichtigen selber eingereicht wird, dürfen weder an ihre Form noch an ihren Inhalt strenge Anforderungen gestellt werden (EGV-SZ 1975 S. 40 ff). In BGE 102 Ib 372 stellte das Bundesgericht fest:

> "Wenn auch im Verwaltungsverfahren hinsichtlich Form und Inhalt einer Beschwerde keine hohen Anforderungen gestellt werden und die Einhaltung von Formvorschriften nicht nach strengen Massstäben beurteilt wird, muss vom Rechtsuchenden doch ein Mindestmass an Sorgfalt in der Beschwerdeführung verlangt werden."

Wird der Steuerpflichtige - wie im konkreten Fall - durch einen Dritten vertreten, von welchem zufolge seiner beruflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt oder Steuerberater ausreichende Kenntnisse im Steuerrecht erwartet werden dürfen, lassen sich strengere Anforderungen an die Erfüllung der Verfahrensvorschriften rechtfertigen (VGE 337/79; EGV-SZ 1975 S. 44).

5. Die Veranlagungsverfügung vom 30.11.1982 enthält eine Rechtsmittelbelehrung, worin ausdrücklich darauf verwiesen wird, dass in der Einsprache die Begehren des Einsprechers sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben und Beweisurkunden in der Regel der Einsprache beizulegen sind.
Die Einsprache vom 28.12.1982 wurde durch die Y. Treuhand AG als Vertreterin des Steuerpflichtigen abgefasst. Von ihr durfte zufolge ihrer beruflichen Tätigkeit als Steuerberaterin erwartet werden, dass sie die formellen Anforderungen an eine Einsprache nach § 74 StG erfüllt.

6. Im Veranlagungsprotokoll, welches der Steuerpflichtige erhielt, wurde unter Posten 2 auf der Einkommensseite die verdeckte Gewinnausschüttung gemäss Veranlagung der AG im Betrage von Fr. 45 000.-- aufgeführt. Mit Schreiben

vom 14. Juli 1982 unterbreitete die Steuerverwaltung einen Einschätzungsvorschlag für die Veranlagung der M. AG für die Jahre 1979/80. Zu verweisen ist insbesondere:

+ Aufwendungen, welche noch die Einzelfirma betreffen, die aber dem Aufwand der AG belastet worden sind:	
- AHV 4. Quartal 1978	Fr. 1 000.--
- Vergütungsauftrag KBS vom 9.1.1979	Fr. 40 000.--
+ Privatanteile an Unkosten	Fr. 4 000.--
Total	Fr. 45 000.--

Dieses Schreiben stützt sich auf die rektifizierte Veranlagung der AG für die Steuerperiode 1979/80 gemäss Vergleich vom 7.9.1982. Unter dem Reinertrag wird bei Ziff. 2 (Aufrechnungen) lit. c (Abschreibungen und Rückstellungen, die steuerrechtlich nicht zulässig sind) aufgeführt:

AHV 4. Quartal 1978	Fr. 1 000.--
Vergütungsauftrag KBS vom 9.1.1979	Fr. 40 000.--
PA Unkosten	Fr. 4 000.--

Aus dem Vergütungsauftrag ... zugunsten Kto. ... ist ersichtlich, dass die Vergütungsaufträge vorwiegend zu privaten Gunsten des Steuerpflichtigen lauten. Die Y. Treuhand AG als Vertreterin des Steuerpflichtigen konnte ebenfalls daraus entnehmen, dass es sich um private Bezahlungen im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung handelte. Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Steuerpflichtige und dessen Vertreterin in Steuerangelegenheiten über den Faktor verdeckte Gewinnausschüttung der AG genügend informiert wurden. In casu wäre es möglich gewesen, eine formgerechte Einsprache mit Antrag und Begründung zu stellen. Mit der äusserst summarischen Einsprache (vgl. Ingress lit. b) stellte der Steuerpflichtige (bzw. seine Vertreterin) weder einen bestimmten Antrag, aus welchem ersichtlich ist, ob er lediglich eine Information betreffs dem Posten von Fr. 45 000.-- (verdeckte Gewinnausschüttung der AG) oder ob er eine Reduktion der Veranlagung wollte, noch auf welchen Betrag das steuerbare Einkommen und Vermögen festzusetzen sei und inwiefern der erwähnte Faktor einer Korrektur zu unterziehen sei (vgl. VGE 337/79). Einen Antrag und eine Begründung, aus denen auch bei grossherziger Auslegung erkennbar gewesen wäre, in welchem Umfang die Abänderung der angefochtenen Ermessensveranlagung angestrebt wird, enthielt die "Einsprache" nicht (ASA 48 S. 196). Die Begründung beschränkte sich lediglich auf den Hinweis, dass sich der Steuerpflichtige "nicht erklären könne, wie sich der Posten von Fr. 45 000.-- zusammensetzen solle". Zu Recht sind deshalb die Vorinstanzen auf die Einsprache nicht eingetreten, da nicht erkennbar war, "worauf der Beschwerdeführer hinauswollte" (ASA 18 S. 137; ASA 48 S. 198). In casu rechtfertigte sich zudem ein strengerer Mass-

stab, da der Einsprecher durch einen Steuerberater vertreten wurde.

7. Da die Einsprachefrist eine gesetzliche ist, war die Steuerkommission auch nicht befugt, dem Einsprecher eine Nachfrist zu setzen, um die formell ungenügende Einsprache zu verbessern (Känzig, N 3 zu Art. 101 WStB; ASA 43 S. 390; ASA 48 S. 197). § 74 Abs. 2 in der Fassung vom 27.5.82 ist erst ab der Veranlagungsperiode 1983/84 anwendbar (verweist auf § 39 VRP und sieht eine Nachfristansetzung zur Verbesserung mangelhafter Eingaben vor). Die ergänzende Eingabe vom 31.1.1983, welche den gesetzlichen Anforderungen genügen würde, wurde ausserhalb der Rechtsmittelfrist eingereicht. Eine Behebung des Formmangels war nur innerhalb der Einsprachefrist mit Beginn des Fristenlaufs am 30.11.1982 möglich. Die Einreichung der verbesserten Einsprache war nicht fristgerecht, somit war auch auf die Eingabe vom 31.1.1983 nicht einzutreten.
Eine Aufhebung des Nichteintretensentscheides und eine Rückweisung zur materiellen Beurteilung der Einsprache kommt umso weniger in Frage, als in der innert Frist (28.12.1982) eingereichten Eingabe lediglich auf die verdeckte Gewinnausschüttung Bezug genommen wurde. Vom Verwaltungsratshonorar, welches im Beschwerdeverfahren allein noch angefochten wird, war indessen in der Eingabe vom 28.12.1982 überhaupt nicht die Rede.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Kosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Anmerkungen der Redaktion:

- Auch nach der Revision von § 74 Abs. 2 StG gelten die Ausführungen des Verwaltungsgerichts für das Verfahren der direkte Bundessteuer vollumfänglich.
- Zum neuen kantonalen Recht vgl. Ziegler, Verfahrensrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision vom 27.5.1982, StPS 2/83, 11 f.

Auszug aus den Entscheiden des Verwaltungsgerichts vom 29. Oktober 1984 i.S. S. und 27. April 1984 i.S. R. (VGE 329/84 und 355/83)

Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden, Kleinspesenpauschale, Arbeitszimmerabzug (§ 22bis StG, Art. 22bis BdBSt, 37 ff VVStG)

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer hat in der Steuererklärung für die Steuerperiode 1981/82 für das Jahr 1979 Fr. 12 000.-- und für das Jahr 1980 Fr. 12 540.-- Spesenvergütungen als Gewinnungskosten vom Roheinkommen abgezogen. Die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer als Veranlagungsbehörden haben hievon lediglich Fr. 6 000.-- pro Jahr anerkannt und den Differenzbetrag von durchschnittlich Fr. 6 270.-- (1979: Fr. 6 000.--; 1980: Fr. 6 540.--) als Lohnbestandteil aufgerechnet. Nach Ansicht des Beschwerdeführers haben die Veranlagungsbehörden ferner die geltend gemachten Berufsauslagen-Abzüge von Fr. 2 500.-- pro Jahr kantonal und Fr. 1 200.-- pro Jahr bei der Bundessteuer aufgerechnet. Gegen diese Aufrechnungen richtet sich die vorliegende Beschwerde.

2. Steuerbare Nebenbezüge sind die vom Arbeitgeber bezahlten Spesenvergütungen, soweit sie die tatsächlichen Kosten des Arbeitnehmers übersteigen (E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl. 1982, Art. 21 N 57). Nach § 22bis Steuergesetz (StG, Stand 1.1.1979) und den § 37 ff der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 10.10.1980, die auf den vorliegenden Fall Anwendung finden, hat der unselbständige Steuerpflichtige allerdings die Möglichkeit, Pauschalabzüge für seine aus der Arbeit entstandenen Unkosten vom Erwerbseinkommen vorzunehmen.
Gewinnungskosten sind alle Ausgaben des Steuerpflichtigen, die die Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit mit sich bringt. Sie sind entweder eigentliche Berufsauslagen oder mit der Berufstätigkeit nur mittelbar zusammenhängende Aufwendungen (Känzig, a.a.O., Art. 22bis N 1). Pauschalabzüge zu gewähren, drängt sich daher auf, weil der administrative Aufwand für die genaue Belegung der tatsächlichen Berufsauslagen in keinem vernünftigen Verhältnis zu den realisierbaren Abzügen steht.
Die Pauschalabzüge können alle Unselbständigerwerbenden vornehmen, wenn sie die Voraussetzungen nach Steuergesetz und Vollziehungsverordnung erfüllen. Vorliegend erfüllt der Beschwerdeführer diese Voraussetzungen, was die Vorinstanzen auch nicht bestreiten.
Das Verwaltungsgericht hat nun zu prüfen, ob die Vorinstanzen zu Recht lediglich einen Abzug von Fr. 6 000.-- pro Jahr bewilligen.

3. Im angefochtenen Entscheid schreiben die Vorinstanzen in E.2b:

"In Anbetracht dessen, dass die Veranlagungsbehörde für echte Berufsauslagen (Trinkgelder, Telefonate, Parkgebühren usw.) einen Spesenanteil von Fr. 6 000.-- zugestanden hat, kann man nicht umhin, festzustellen, dass der Einsprecher gegenüber Pflichtigen, die ihre Gewinnungskosten mit korrekter Belegsammlung ausweisen, sogar bevorzugt und deshalb grosszügig veranlagt wurde."

In E.2d des angefochtenen Entscheids erwägen die Vorinstanzen:

"Schliesslich erweisen sich auch die einsprecherischen Vorbringen bezüglich Fahrten zum Arbeitsort und Verpflegungsspesen nicht als stichhaltig, da die entsprechenden, anrechenbaren Aufwendungen höchstens Fr. 1 850.-- (Fr. 250.-- für Verpflegung und Fr. 1 600.-- für Fahrten) betragen und durch den anerkannten Vergütungsanteil mehr als ausgeglichen sind. Nicht ersichtlich ist, inwiefern der Einsprecher ein Arbeitszimmer benötigt; die steuerliche Notwendigkeit desselben ist nicht einmal substantiiert dargetan."

Zu den vorgehenden Erwägungen der Vorinstanzen bringt der Beschwerdeführer lediglich in einer Hinsicht einen Einwand gegen die Berechnungen der Vorinstanzen, indem er berechnet, dass bei vier Wegen pro Tag (Heimfahrt über Mittag) zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsort zu je vier Kilometern bei 240 Arbeitstagen jährlich 3 840 km Fahrstrekke resultieren. Nach dem Erhebungsblatt für Unselbständigerwerbende kann pro km Fr. -.45 steuerlich in Abzug gebracht werden, was abzugsfähige Fahrkosten von Fr. 1 728.-- pro Jahr ergibt. Dieser Berechnung stimmt das Verwaltungsgericht zu, wenn es sich auch bewusst ist, dass die Rechnung dann nicht aufgeht, wenn der Beschwerdeführer nach seinen Angaben 40 bis 50 Tage pro Jahr auf Baustellen tätig ist und sich deshalb "mittags oder/und abends häufig auswärts verpflegt". Diese Ungereimtheit in der beschwerdeführerischen Argumentation haben die Vorinstanzen in der Vernehmlassung aufgezeigt. Angesichts der nicht sehr grossen Bedeutung dieses Widerspruchs in Hinsicht auf die Höhe der zu bewilligenden Abzüge fällt er vorliegend nicht ins Gewicht, da sich ergibt, dass auch mit einem in diesem Punkt um Fr. 150.-- höheren Abzug von rund Fr. 2 000.-- (Fr. 1 750.-- Fahrkosten und Fr. 250.-- Verpflegung - die letztere Veranlagung wird in vorliegender Beschwerde nicht substantiiert gerügt) - auf keinen höheren Abzug Anspruch hat als die Veranlagungsbehörden verfügt haben, was im folgenden zu begründen ist.

4. Dass der Beschwerdeführer die Abzüge gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c und d von Fr. 700.-- und Fr. 1 800.-- pro Jahr kantonal (bzw. Fr. 1 200.-- pro Jahr bei den Bundessteuern, gestützt auf § 22bis Abs. 2 BdBSt) vornehmen darf, bestreiten auch die Vorinstanzen zu Recht nicht. Ausserdem ist dem Beschwerdeführer ein Abzug für Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort nach § 22bis Abs. 1 lit. a aStG und BdBSt und ein Abzug für auswärtige Verpflegung nach § 22bis Abs. 1 lit. b aStG und BdBSt und ein Abzug für auswärtige Verpflegung nach § 22bis Abs. 1 lit. b aStG und BdBSt in der Pauschalhöhe von Fr. 2 000.-- anzuerkennen.

5. Weitere Auslagen weist der Beschwerdeführer mit keinen weiteren Belegen aus. Demnach hat er abzugsberechtigte Spesen von folgender Höhe ausgewiesen oder stehen ihm von Gesetzes wegen zu:

Fahrspesen und Verpflegung	Fr. 2 000.--
Berufsauslagen (E.4)	Fr. 700.--
	Fr. 1 800.--
Total	Fr. 4 500.--

Für nicht belegte weitere Auslagen haben die Vorinstanzen demnach einen pauschalen Abzug von Fr. 1 500.-- bewilligt. Dass dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer einer Bauunternehmung "Unkosten" in der genannten Höhe angefallen sind, ist mit einer gewissen Glaubwürdigkeit anzuerkennen (im Sinne einer Kleinauslagenpauschale). Wenn auch der Abzug für den Beschwerdeführer möglicherweise bescheiden ausgefallen ist, hat sich dies der Beschwerdeführer selber anzulasten, hätte er doch ein Mehr an berufsbedingten Auslagen anhand von Belegen klarerweise ausweisen müssen. Dies entspricht dem allgemeinen Grundsatz, dass dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche seine Steuerschuld aufheben oder mindern (E. Blumenstein, System des Steuerrechts, 2. Aufl., 1951, S. 586; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, ZH-StG, Ergänzungsband 1983, § 26 N 39a und v.a. N 43b, wonach blosse Glaubhaftmachung nicht genügt). Hat der Beschwerdeführer vorliegend ein Mehr an berufsbedingten Auslagen nicht nachweisen können, kann ihm auch kein höherer Abzug bewilligt werden.

6. Dass der Beschwerdeführer in seinem Wohnhaus ein Arbeitszimmer für geschäftlichen Bedarf eingerichtet hat, vermag einen Abzug nicht zu rechtfertigen. Ein solcher könnte nur zur Diskussion stehen, wenn ausgewiesen würde, dass ohne diesen Raum gewisse Arbeiten nicht anderswo mit demselben Aufwand ausgeführt werden könnten. In casu ist in keiner Weise belegt, dass das Arbeitszimmer allein oder in welchem Anteil für geschäftliche Bedürfnisse notwendigerweise herhalten muss. Ohne begründeten Nachweis muss angenommen werden, dass die Einrichtung eines Arbeitszimmers, in dem auch für das Geschäft der Arbeitgeberin ge-

arbeitet wird, freiwilligerweise und mit aus der Sicht des Beschwerdeführers durchaus einleuchtenden Motiven geschehen ist, was aber einen steuerlichen Abzug nicht zu begründen vermag.
Ein Abzug für ein privates Arbeitszimmer steht dem unselbständigen Steuerpflichtigen nur dann zu, wenn dessen "Benützung einer geschäftlichen Notwendigkeit" entspringt (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., § 26 N 36a). Dazu schreiben Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich an gleicher Stelle:

> "Das ist dann der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen einerseits vom Arbeitgeber kein geeignetes Arbeitszimmer zur Benutzung während der für die Berufsausübung nötigen Zeit zur Verfügung gestellt wird, anderseits der Steuerpflichtige zu Hause einen besonderen Arbeitsplatz auch tatsächlich ausgeschieden hat, dessen Belegung zu beruflichen Zwecken die Benutzung des betreffenden Raumes für nichtberufliche Zwecke erheblich behindert" (mit Verweisung auf den Rechenschaftsbericht des ZH-Verwaltungsgerichts 1980 Nr. 40 und 1981 Nr. 54).

Etwas Sogeartetes wird vom Beschwerdeführer in casu nicht behauptet, womit auch hier die Voraussetzungen für einen weiteren Abzug nicht gegeben sind.
Aus all diesen Gründen ergibt sich, dass die Aufrechnung von durchschnittlich Fr. 6 270.-- pro Jahr durch die Vorinstanzen zu Recht erfolgt ist. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Zum gleichen Problem äussert sich der nachfolgende Entscheid (VGE 355/83)

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer hat gemäss den Lohnausweisen in den Bemessungsjahren 1979/80 vom Arbeitgeber folgende Vergütungen erhalten:

1979:	Nettolohn	Fr. 46 171.--	
	Autospesen	Fr. 10 418.--	
	Reisespesen	Fr. 4 337.--	
	andere Spesen	Fr. 966.--	Fr. 15 721.-- Total
1980:	Nettolohn	Fr. 54 026.--	
	Autospesen	Fr. 10 075.--	
	Reisespesen	Fr. 3 665.--	
	andere Spesen	Fr. 940.--	Fr. 14 680.-- Total

Die Veranlagungsbehörden haben diese Spesenvergütungen als solche anerkannt und zudem die Pauschalabzüge von Fr. 2 500.-- gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c und d aStG und von Fr. 1 200.-- gemäss Art. 22bis Abs. 2 BdBSt gewährt (Einspracheentscheid vom 28.8.1983, S. 3, 5). Letzteres erfolgte, wie das Verwaltungsgericht in neueren Entscheiden grundsätzlich festhielt (VGE 356/83 vom 16.12.1983, Erw. 3) und im Gegensatz zur vorinstanzlichen Ansicht zu Recht. Der Steuerpflichtige legte seinerseits den Steuererklärungen folgende "Erfolgsrechnungen" bei:

Erfolgsrechnung vom 1.1.1979 - 31.12.1979

Lohn und Provisionen			46 171.--
Spesenanteil			5 303.--
Provisionen	1 422.--		
Reklame	1 472.90		
Telefon U.	541.60		
Telefon S. - 30 % Pr.	790.--		
Repräsentationsspesen	4 579.70		
Schaufenster Sch.	840.--		
Büromiete	2 160.--		
Unterhalt und Einricht.	180.--		
Kleider, Schuhe	2 500.--		
187 Reisetage à 20.--	3 780.--	18 266.20	
Reingewinn		33 207.80	
		51 474.--	51 474.--

Erfolgsrechnung vom 1.1.1980 - 31.12.1980

Lohn und Provisionen			54 026.--
Spesenanteil			4 605.--
Provisionen	480.--		
Reklame	794.30		
Telefon U.	455.60		
Telefon S. - 30 % Pr.	899.--		
Repräsentationsspesen	4 687.90		
Schaufenster Sch.	890.--		
Büromiete	2 280.--		
Unterhalt und Einricht.	694.70		
Kleider, Schuhe	2 500.--		
194 Reisetage à 20.--	3 880.--	17 561.50	
Reingewinn		41 069.50	
		58 631.--	58 631.--

Bei diesen "Erfolgsrechnungen" fallen zwei Dinge auf. Zum einen fehlen sowohl auf der Ertrags- wie auf der Aufwandseite die Autospesen. Damit bekundet der Steuerpflichtige wohl, dass er keine weiteren Autospesen über den bereits durch den Arbeitgeber vergüteten Umfang hinaus geltend machen will. Zum anderen stehen den effektiv vergüteten Reise- und anderen Spesen von Fr. 5 303.-- (1979) und Fr. 4 605.-- (1980) auf der Aufwandseite Spesen (ohne Autospesen) im Betrage von Fr. 18 266.20 (1979) und Fr. 17 561.50 (1980) gegenüber. Nachdem die Vorinstanzen im Einspracheentscheid die effektiv vergüteten Spesen bewilligten sowie ausdrücklich erwähnten, dass die "Aufwendungen für Provisionen, Reklame, Telefon U., Schaufenster und ein Teil der 'Repräsentationsspesen' (Kundengeschenke)" nicht rechtsgenüglich als vom Steuerpflichtigen zu tragende Spesen nachgewiesen taxiert werden könnten und zudem auch festhielten, "dass die rund 190 Reisetage mit den durchschnittlich bezogenen Spesen von Fr. 15 200.50 bei weitem gedeckt" seien, tragen sie in ihrer Vernehmlassung nun folgende Begründung vor:

> "Es wurden folgende Aufwendungen als unmittelbare Berufsauslagen anerkannt:
>
> Durchschnitt 1979/80:
>
Provisionen	Fr. 951.--
Reklame/Inserate	Fr. 1 222.--
Telefon U.	Fr. 499.--
Telefon S. (nach Abzug Privatanteil 50 %)	Fr. 567.50
Schaufenster Sch.	Fr. 865.--
Bewilligte Spesen aufgrund eingereichter Belege	Fr. 4 104.50
>
> Gemäss den von der Arbeitgeberin ausbezahlten Spesen (durchschnittlich Fr. 4 945.--, ohne Autokosten) ergibt sich

sogar zugunsten des Beschwerdeführers
eine Differenz von Fr. 849.50."

Bezüglich Reisespesen wird hingegen wie folgt argumentiert:

> "Die unmittelbaren Berufsauslagen, die dem Beschwerdeführer während Ausstellungen und anlässlich der vorgebrachten Reisetage - ob es 190 oder 255 waren, in der Einsprache wurden 187/194 behauptet - anfielen, wurden in keiner Art und Weise belegt. Beteuerungen vermögen Belege nicht zu ersetzen.
> Ausserdem muss bemerkt werden, dass der Arbeitgeber gemäss Art. 327 und 327b OR verpflichtet ist, die unmittelbaren Berufsauslagen, soweit effektiv entstanden, zu ersetzen. Deshalb ist es unglaubwürdig, dass vom Beschwerdeführer zusätzliche unmittelbare Aufwendungen, die mit seinem Beruf zusammenhängen, selbst getragen wurden."

Die Vorinstanzen übersehen, dass es sich bei den Reisespesen nicht um zusätzliche, vom Arbeitnehmer zu tragende Berufsauslagen handelt. Vielmehr hat der Arbeitgeber die Reisespesen gemäss Lohnausweis effektiv vergütet, was vorinstanzlich auch akzeptiert wurde. Es geht nun nicht ohne weiteres an, in einem Beschwerdeverfahren neue Positionen als zusätzliche Spesen anzuerkennen, diesen sich abzuzeichnenden teilweisen Beschwerdeerfolg aber durch eine nachträgliche Nichtanerkennung der Reisespesen zu konsumieren.
Im vorliegenden Fall leuchtet nicht ein, weshalb die Reisespesen bei einem im Aussendienst tätigen Kundenberater nicht abzugsfähig sein sollten. Dabei ist indessen nicht von den Lohnausweisen auszugehen, sondern von den bei den Einspracheakten liegenden Spesenabrechnungen. Diese Abrechnungen geben die Unterscheidung zwischen Reisespesen und anderen Spesen zweifelsohne zuverlässiger wieder als die Lohnausweise:

	Spesenabrechnungen		Lohnausweise	
	Essen	andere Spesen feste Spesen	Reisespesen	andere Spesen
1979	1 941.65	3 373.05	4 337.--	966.--
1980	1 730.--	2 875.--	3 665.--	940.--

Weitere Reisespesen wie auswärtige Telefonate, Parkgebühren, Kaffeepausen usw. sind nicht ausgewiesen. Auswärtige Telefonate sind offenbar in der Pauschale für Repräsentationsspesen enthalten.
Es fragt sich nun, ob weitere Reisespesen trotz fehlender Belege anzuerkennen sind. Der bislang etwas apodiktisch formulierte Grundsatz, dass für die Steuerbehörde bei vorhandenen Schätzungsgrundlagen keine Schätzungspflicht bestehe, auch wenn der Steuerpflichtige bei der Beweisführung an Grenzen stosse, ist zu präzisieren (vgl. StPS 1984,

41 ff; Grundsatz aber nicht erwähnt in VGE 356/83 vom 16.12.1983). Es gibt Situationen, bei denen einem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten ist, dass er Belege beibringt bzw. bei denen mögliche Belege keinen oder nur einen geringen Beweiswert haben. Zu denken ist hier etwa an Park- und Telefongebühren, offerierte Getränke und andere kleine Gefälligkeiten (Kleinauslagen bis ca. Fr. 20.--). Ergibt sich aus den Umständen des konkreten Falles, insbesondere aus der beruflichen Stellung, dass der Steuerpflichtige für solche Gewinnungskosten selbst aufzukommen hat, sind diese Auslagen aber nicht oder nur lückenhaft belegt, so liegt es noch im Rahmen des erforderlichen Nachweises, wenn ein minimaler geschätzter Abzug anerkannt wird. In diesem Sinne ist es nicht allein dem Belieben der Steuerbehörden anheimgestellt, ob sie schätzungsweise einen Abzug gewähren wollen oder nicht. Damit die Nachweispflicht indessen nicht unterlaufen wird, ist nur und in zurückhaltender Weise eine Schätzung vorzunehmen, wenn das Beibringen von Belegen nicht zumutbar oder beweismässig wenig aussagekräftig ist, die konkreten Umstände aber auf bestimmte Gewinnungskosten (Kleinauslagen) schliessen lassen.
Aufgrund vorstehender Ueberlegungen ist es in casu angebracht, als weitere Reisespesen, insbesondere für Parkgebühren und Tranksamen (Eigenbedarf) Fr. 400.-- pro Jahr anzuerkennen. Somit ergeben sich aufgerundet für 1979 Reisespesen im Betrage von Fr. 2 350.-- und für 1980 im Betrage von Fr. 2 150.--, durchschnittlich Fr. 2 250.--.
Was die gemäss Vernehmlassung der Vorinstanz anerkannten Positionen "Provisionen", "Reklame/Inserate", "Telefon U." und "Schaufenster" anbelangt, so haben Rückfragen bei der Arbeitgeberin ergeben, dass diese vorinstanzlichen Zugaben zulässig waren.
Die Zusammenstellung der abzugsberechtigen Spesen (ohne Autospesen) sieht demnach wie folgt aus:

effektiv vergütete Spesen		Fr. 4 954.--
Provisionen	Fr. 951.--	
Reklame/Inserate	Fr. 1 222.--	
Telefon U.	Fr. 499.--	
Telefon S. (50 % Privatanteil)	Fr. 567.50	
Schaufenster Sch.	Fr. 865.--	
Reisespesen	Fr. 2 250.--	
zusätzliche, abzugsberechtigte Spesen		Fr. 1 400.50
	Fr. 6 354.50	Fr. 6 354.50

Die steuerbaren Einkommen sind somit unter diesem Gesichtspunkt kantonal und eidgenössisch um Fr. 1 400.-- (abgerundet) zu reduzieren. Sollten die Vorinstanzen allenfalls die Meinung vertreten wollen, dass die Reisespesen durch die Gewährung der gesetzlichen Pauschalen gemäss § 22bis lit. c und d aStG bzw. Art. 22bis Abs. 2 BdBSt gedeckt wären, so trifft dies nicht zu, da die erwähnten Pauschalen nebst den effektiv vergüteten Spesen zugestanden werden (VGE 356/83 vom 16.12.1983, Erw. 3).

2. Im weiteren bleibt zu überprüfen, ob die Vorinstanzen zu Recht die übrigen Spesenpositionen nicht anerkannten. Vorab ist hiebei zu bemerken, dass der Umstand der effektiven Spesenvergütung durch den Arbeitgeber vermuten lässt, den Arbeitnehmern würden sämtliche unmittelbaren Berufsauslagen gedeckt. Dem ist hier offenbar nicht vollumfänglich so, wie die verschiedenen anerkannten Positionen zeigen.

a) Der Beschwerdeführer macht unter dem Titel Repräsentationsspesen Fr. 4 579.70 (1979) und Fr. 4 687.90 (1980) geltend. Gemäss den ins Recht gelegten Belegen handelt es sich hier vor allem um Restaurantsbesuche und Wareneinkäufe. Dabei fällt auf, dass die meisten Besuche in einem bestimmten Restaurant am Wohnort des Beschwerdeführers stattfanden und dass die Wareneinkäufe (Kundengeschenke) fast durchwegs bei der Arbeitgeberin getätigt wurden. Diesen Belegen könnte nur dann ein zweifelsfreier Beweiswert zukommen, wenn auch vermerkt würde, mit welchem Kunden die betreffenden Konsumationskosten entstanden bzw. für wen die Geschenke bestimmt sind. Indessen erscheint es immerhin glaubwürdig, dass einem im Aussendienst tätigen Kundenberater, der vor allem auf Provisionsbasis arbeitet, gewisse Repräsentationskosten entstehen. Das Gericht erachtet deshalb im Sinne der erwähnten Schätzungspflicht Fr. 100.-- p. Mt. für angemessen. Sollte dieser Wert unter den effektiven Auslagen liegen, dann wird der Beschwerdeführer nicht umhinkommen, inskünftig vor allem über die grösseren Auslagen genau Buch zu führen, und zwar so, dass die Angaben überprüfbar sind.

b) Im Zusammenhang mit dem Ausstellungsraum in U. macht der Beschwerdeführer geltend, die Liegenschaft sei baulich in einem äusserst schlechten Zustand. Damit will er offensichtlich diverse Aufwendungen (Einrichtungen, Unterhalt, Reparaturen) sowie die Notwendigkeit eines zusätzlichen Büroraumes in seiner Mietwohnung belegen. Es leuchtet jedoch nicht ein, dass die Arbeitgeberin zwar einen Geschäftsraum mietet, dieser aber infolge des baulichen Zustandes praktisch unbrauchbar sein soll. Der Beschwerdeführer kann jedenfalls mit den ins Recht gelegten Belegen (z.B. 1 Schlagbohrmaschine zu Fr. 430.-- sowie weitere diverse Werkzeuge) den erforderlichen Nachweis für den Gewinnungskostencharakter nicht erbringen.

c) Unbegründet ist auch der pauschale Aufwand für Kleider und Schuhe im Betrage von Fr. 2 500.--. Hier handelt es sich primär um Lebenshaltungskosten. "Ein Abzug rechtfertigt sich erst, wenn eine bestimmte Berufsart einen aussergewöhnlichen Kleiderverschleiss bedingt" (Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 15 zu Art. 22bis Abs. 1 BdBSt). Diese Voraussetzungen sind bei einem Kundenberater in der fraglichen Branche zweifelsohne nicht gegeben. Bei gegenteiligem Sachverhalt müssten jedenfalls strenge Anforderungen an den Nachweis gestellt

werden, zumal die gesetzlichen Pauschalen gemäss Art. 22bis Abs. 2 BdBSt und § 22bis Abs. 1 lit. c und d aStG insbesondere die personenbezogenen Berufsauslagen abdecken.

3. Der Beschwerdeführer bemängelt ferner, dass ein Abzug für die Mitarbeit der Ehefrau abgelehnt werde. Diese Aberkennung erfolgte zu Recht. Bei Unselbständigerwerbenden kann nur jene Mitarbeit der Ehefrau abgezogen werden, soweit auf dem Lohnausweis deren Einkünfte bestätigt sind. Dies ist hier nicht der Fall.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die steuerbaren Einkommen um zusätzliche Spesen von Fr. 2 600.-- reduzieren. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten zu 2/3 dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde werden die steuerbaren Einkommen um je Fr. 2 600.-- auf Fr. 34 617.-- (Staatssteuer) bzw. Fr. 39 533.-- (Bundessteuer/Wehrsteuer) reduziert.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Anmerkung der Redaktion:

1. Grundsätzlich ist gegen eine differenzierende Handhabung betreffend Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden nichts einzuwenden. Insbesondere lassen sich dadurch gewisse Benachteiligungen des echten Unselbständigerwerbenden gegenüber dem Selbständigerwerbenden bzw. Arbeitnehmeraktionär bei den Berufsaufwendungen etwas mildern. Eine Kleinspesenpauschale in begründeten Fällen Steuerpflichtigen zu gewähren, welche die effektiven Berufsauslagen geltend machen und daher auf die Gewinnungskostenpauschale verzichten, mag durchaus sachgerecht sein; dagegen leuchtet nicht recht ein, weshalb eine Kleinspesenpauschale zusätzlich zur normierten Gewinnungskostenpauschale zuzusprechen ist, da dem Gesetz eine solche Lösung schwerlich zu entnehmen ist. Die Gewinnungskostenpauschale ist gerade dazu bestimmt, u.a. schwierig abzurechnende Kleinspesen abzugelten (vgl. Anmerkung der Redaktion in StPS 2/84, 46). Zur dort aufgeworfenen Problematik nimmt das Verwaltungsgericht nicht Stellung.

2. Nicht zu folgen ist dem Verwaltungsgericht, wenn es ausführt, die Vorinstanz dürfe nicht ohne weiteres eine andere Begründung für ihren Entscheid in der Vernehmlassung vorbringen (in casu einzelne Positionen neu als Spesen anzuerkennen, dagegen Pauschalspesen nicht als notwendige Gewinnungskosten gelten zu lassen). In Rechtskraft erwächst nur das Dispositiv, nicht aber die Begründung dazu. Das Prinzip der Zulässigkeit der Substitution von Entscheidungsgründen ist in Rechtsprechung und Lehre allgemein anerkannt (Blaise Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Basel, Frankfurt 1983, N 395; F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 212; Josef Hensler, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Kanton Schwyz, Zürich 1980, S. 73; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Basel 1976, S. 537; BGE 96 I 547, 106 Ib 69, 107 Ib 91, 108 Ia 30, 49).

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 12. Oktober 1984 i.S. G. (StKE 980/83)

Verdeckte Gewinnausschüttung, buchmässige Behaftung (§ 19 Abs. 1 lit. c StG, Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Erwägungen:

1. Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen wie freiwillige Leistungen an Dritte, übersetzte Saläre und Spesenvergütungen oder andere freiwillige geldwerte Leistungen an einen Gesellschafter stellen regelmässig eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Werden derartige Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung der juristischen Person belastet, sind diese Leistungen dem steuerbaren Reinertrag der Gesellschaft hinzuzurechnen (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt; Känzig, Wehrsteuer, N 49 ff zu Art. 49; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 18 ff zu Art. 49).
Verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorwegnahmen schlagen sich beim Leistungsempfänger als Einkommen aus beweglichem Vermögen nieder, namentlich als Gewinnanteil aus Beteiligungen aller Art sowie als besondere Entgelte oder geldwerte Vorteile, die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden (§ 19 Abs. 1 lit. c StG; Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt). In casu wird vom Einsprecher zu Recht nicht bestritten, dass Gewinnvorwegnahmen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen. Eine Besteuerung dieser Ausschüttungen soll nun jedoch dadurch vermieden werden, indem nachträglich, d.h. zusammen mit der Einspracheschrift vom 17.10.1983, eine neue Bilanz nachgereicht wird, in welcher die bis anhin unter "Warenaufwand" gebuchten verdeckten Gewinnausschüttungen als Darlehen an den Einsprecher verbucht sind. Es ist somit letztlich nur strittig, ob derartige Bilanzkorrekturen gültig vorgenommen werden dürfen.

   a) Der Vertreter des Einsprechers führt an, dass eine Handelsbilanz geändert bzw. durch eine neue Bilanz ersetzt werden dürfe, solange das Einschätzungsverfahren nicht abgeschlossen, d.h. die Veranlagungsverfügung nicht in Rechtskraft erwachsen sei, und insofern die vorgenommenen Aenderungen handelsrechtlich zulässig seien und verbucht wurden.
   Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind nachträgliche Aenderungen der Bilanzen grundsätzlich nur dann gestattet, wenn nachgewiesen wird, dass die ursprünglichen Verbuchungen unrichtig sind, d.h. den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechen. Die nachträgliche Aenderung zulässiger Bewertungen dagegen sei grundsätzlich abzulehnen (ASA 14, 502). Dabei steht die Vornahme von Bilanzänderungen nach Einreichen der Bilanz bei den Steuerbehörden unter

dem Grundsatz von Treu und Glauben (Känzig, a.a.O., N 33 zu Art. 49; StPS 2/84, 54). "Mit der Abgabe der Steuererklärung ist eine vorbehaltlose Wissens- und Willenserklärung verbunden, die den Antrag enthält, die Steuerfaktoren entsprechend der Selbstdeklaration festzusetzen... Die Bilanz, als Bestandteil der Steuererklärung, kann nach der Abgabe an die Steuerbehörde durch den Steuerpflichtigen nur korrigiert werden, sofern die Voraussetzungen für einen Widerruf der Willenserklärung erfüllt sind" (zit. Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen, in: ASA 37, 143).
Demnach würden Bilanzänderungen dann zuzulassen sein, wenn ein Behaften des Steuerpflichtigen am gewählten Bilanzansatz sich mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar erweist. Bilanzänderungen, die lediglich aus Steuereinsparungsgründen vorgenommen werden, insbesondere wenn dadurch von den Veranlagungsbehörden angekündigte Aufrechnungen neutralisiert werden sollen, verstossen regelmässig gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und werden dementsprechend nicht berücksichtigt (Cagianut, a.a.O., S. 145; Känzig, a.a.O., N 33 zu Art. 59).

b) Gemäss einer Zürcher Auffassung kann eine eingereichte Handelsbilanz geändert bzw. durch eine neue Bilanz ersetzt werden, solange das Einschätzungsverfahren nicht abgeschlossen ist und insofern die Aenderungen handelsrechtlich zulässig sind und verbucht wurden (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 437 zu § 19). Der Vertreter des Einsprechers scheint sich in Anbetracht des gleichen Wortlautes seiner Vorbringen auf diese Literatur zu stützen (vgl. Einspracheschrift). Dabei übersieht er jedoch, dass bei besagter Aussage auf weitere Literatur verwiesen wird, welche klarstellt, dass eine eingereichte Handelsbilanz dann bis zum Abschluss des Einschätzungsverfahrens abgeändert werden könne, wenn diese gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstosse (vgl. Storck, Der Verstoss gegen handelsrechtliche Bilanzvorschriften, in: StR 15, 284 ff).
Da die besagten Buchungen in der ersten Bilanz nicht gegen zwingende Handelsvorschriften verstossen und zudem den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen entsprachen, ist die vorgenommene Aenderung der Bilanz nach Einreichung der Steuererklärung bei den Steuerbehörden unstatthaft und verstösst gegen Treu und Glauben.

3. a) Des weitern führt der Einsprecher sinngemäss an, die eingereichte Gewinn und Verlustrechnung sei noch nicht durch die Generalversammlung der Aktiengesellschaft genehmigt worden. Dadurch sei sie nicht verbindlich, könne deshalb bis zur Genehmigung der definitiven Bilanz geändert werden und dürfe nicht Grundlage der Besteuerung der Gesellschaft bzw. in casu des Einspre-

chers bilden. Geflissentlich wird dabei übersehen, dass die zweite geänderte Bilanz ebensowenig schon bei Einreichung bei der Steuerbehörde durch die GV genehmigt wurde.
Trotzdem ist dem Einsprecher grundsätzlich beizupflichten, dass sich bei der Bilanzierung einer Aktiengesellschaft verschiedene Verfahrensstufen unterscheiden lassen, da gemäss den Art. 662, 663 und 698 OR die Bilanz durch die Generalversammlung abgenommen werden muss, nachdem sie von der Verwaltung errichtet und von der Kontrollstelle geprüft worden ist (vgl. ZBl 55, 103), wobei das Schwergewicht beim Abnahmebeschluss der Generalversammlung liegt, da diese letzlich über die endgültige Aufstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung entscheidet (Guhl, Das neue Aktien- und Genossenschaftsrecht der Schweiz, S. 52, zit. in ZBl 55, 103).

b) Demnach bildet eine noch nicht genehmigte Bilanz grundsätzlich nur einen Antrag, d.h. es liegt ein Entwurf einer Bilanz der Verwaltung an die Generalversammlung vor (Storck, a.a.O., S. 293).
In casu handelt es sich um eine Bilanz einer "Zwei-Mann-Aktiengesellschaft". Der Einsprecher hat 70 % des Aktienkapitals in seinem Besitz und kontrolliert demnach die Gesellschaft. Diese Verteilung des Aktienkapitals erstaunt nicht, war doch dieselbe Unternehmung kurz zuvor noch in die Form einer Einzelfirma auf den Namen des Einsprechers gekleidet.
Der Einsprecher reichte in der Eigenschaft als Verwaltungsratspräsidenten die besagte Bilanz zusammen mit den übrigen Unterlagen der Steuererklärung der Gesellschaft ein. Dabei gab er den Anschein, dass diese Bilanz von der Generalversammlung genehmigt worden sei. Richtigerweise kann dieser Schein eine allfällige Nichtgenehmigung dieser Bilanz durch die Generalversammlung nicht verhindern (ZBl 55, 103), doch ist zumindest derjenige, welcher die Einreichung der besagten Bilanz veranlasst und unterschriftlich als richtig bestätigt hat, aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben und des daraus fliessenden Verbots widerspruchvollen Verhaltens (Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 9 zu Art. 2) verpflichtet, besagter Bilanz seine Genehmigung in einer später folgenden Generalversammlung nicht zu verweigern.

c) Anders würde es sich verhalten, wenn der Einsprecher auf die mangelnde Genehmigung der Generalversammlung hingewiesen hätte. Dies hat er jedoch nicht getan, sondern erst in der Einspracheschrift vorgebracht.
"Es geht nicht an, eine vorbehaltlose Steuererklärung abzugeben, deren Unrichtigkeit oder Unverbindlichkeit der Steuerpflichtige kennt oder hätte kennen können, die Veranlagungsbehörde so weit tätig werden zu lassen, bis erkennbar oder bekannt ist, ob sie die Veranlagung nach Massgabe der Steuererklärung vornimmt oder ob

sie davon abweicht, und erst dann mit einer Widerrufserklärung herauszurücken, wenn der Steuerpflichtige weiss, dass sich aus einer buchhalterischen Unterlassung oder aus einer Buchung unerwünschte steuerliche Folgen ergeben, die er wenn möglich vermeiden will. Ein derartiges Verhalten ist weder mit der den Steuerpflichtigen treffenden Offenbarungs- noch mit der ihm obliegenden Diligenzpflicht zu vereinbaren und müsste als handgreiflicher Verstoss gegen Treu und Glauben (Bosshardt, a.a.O., ASA Band 13, S. 57/78), ja sogar als Rechtsmissbrauch qualifiziert werden" (zit. AGVE 1967, 276).
Demgemäss ist die Folge, dass der Einsprecher bei seiner ursprünglichen Steuererklärung behaftet wird und die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen tragen muss. In casu wirkt sich demnach die vom Einsprecher für die Gesellschaft gegebene Erklärung auf seine Veranlagung als natürliche Person aus.

4. Der Einsprecher erhielt somit Leistungen, die bei der Aktiengesellschaft nicht geschäftsmässig begründet und deshalb dem Ertrag aufgerechnet wurden, wobei sich bei der Gesellschaft infolge einer zusätzlichen Kreditorenliste trotzdem kein höherer Reinertrag ergab, sondern wenigstens deklarationsmässig ein Verlust resultierte. Diese Leistungen stellen Gewinnvorwegnahmen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen dar, was, wie gesagt, vom Einsprecher nicht bestritten wird. Eine Umbuchung der Leistungen bleibt jedoch nach dem Gesagten der juristischen Person verwehrt, womit diese als verdeckte Gewinnausschüttungen bestehen bleiben. Beim Empfänger schlägt sich die verdeckte Gewinnausschüttung bzw. die Gewinnvorwegnahme als Ertrag aus Wertschriften nieder (§ 19 Abs. 1 lit. c StG; Art. 19 Abs. 1 lit. c BdBSt). In der Veranlagungsverfügung vom 16.9.1983 wurden die besagten Aufrechnungen dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugeschlagen, was insofern nicht richtig ist. Da sich jedoch am gesamten steuerbaren Einkommen nichts ändern würde, wenn die Leistungen als Einkommen aus Wertschriften bezeichnet würden, zumal der Wertschriftenachtel (höchstens jedoch Fr. 500.--, § 24 lit. f StG) bei Nichtaufführung im Wertschriftenverzeichnis nicht abgezogen werden kann (Ziff. 191 DA), kann die Veranlagungsverfügung als solche bestätigt werden.

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. Januar 1985 i.S. N. (VGE 339/84)

Steuerhinterziehung, vollendeter Versuch bei Ermessenseinschätzung (§ 87 f StG; Art. 131 Abs. 2 BdBSt; Ziff. 4.13 DSW)

Sachverhalt (gekürzt):

N. deklarierte in der Steuererklärung 1981/82 ein steuerbares Einkommen von Fr. 40 000.-- (kantonal) bzw. Fr. 41 900.-- (Bundessteuer). Im Veranlagungsverfahren stellte sich heraus, dass der Pflichtige vom 1.1. bis 30.6.1979 keine ordnungsgemässe Buchhaltung führte. Die am 1.7.1979 eröffnete Buchhaltung erwies sich grundsätzlich als rechtsgenüglich, gab aber bezüglich Eröffnungsbilanz (Einbuchung) zu erheblichen Bedenken Anlass, da diese einen unwahrscheinlichen Zuwachs des Debitorenbestandes innert 6 Monaten offenlegte. Der Einschätzungsbeamte errechnete deshalb mittels Vermögensvergleich über den Zeitraum vom 1.1.1979 bis zum 1.7.1980 ein reines Jahreseinkommen von Fr. 65 642.--. Zu diesem wurde der deklarierte Wertschriftenertrag von durchschnittlich Fr. 1 201.-- hinzugerechnet, so dass sich das durchschnittliche reine Einkommen (gemäss Ziff. 22 der Steuererklärung) auf Fr. 66 843.-- belief. Deklariert waren nur Fr. 43 975.--; die Aufrechnung betrug somit 52 %. Aufgrund der ermittelten Werte nahm die Steuerverwaltung am 16. September 1983 folgende Ermessenstaxation vor:

steuerbares Einkommen:	Fr. 62 800.--	(kantonal)
	Fr. 64 800.--	(Bundessteuer)

Die Ermessenstaxation erwuchs in Rechtskraft.
Mit Zwischenbescheid vom 30. November 1983 leitete die Steuerverwaltung gegen N. ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung ein. In der Stellungnahme vom 7. Dezember 1983 führte dessen Steuervertreter u.a. aus:

> "Zusammen mit dem Einschätzungsbeamten habe ich festgestellt, dass per 1.1.1979 die Debitoren unvollständig und die Kreditoren überhaupt nicht deklariert wurden. Zwischen dem deklarierten Vermögen per 1.1.1979 und der Eröffnungsbilanz per 1.7.1979 entstand eine Differenz von ca. Fr. 20 000.--. Dies führte an sich in den früheren Jahren zu einer tiefen Einschätzung. Ich habe mich bereit erklärt, diese Differenz als Einkommen aufzurechnen."

Am 20. Mai 1984 verfügte die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer:

> "1. Der Angeschuldigte wird der versuchten Steuerhinterziehung (Veranlagungsperiode 1981/82) schuldig befunden.
> 2. In Anwendung von § 88 StG und Art. 131 Abs. 2

BdBSt wird der Angeschuldigte kantonal mit einer Busse von Fr. 5 731.-- und bei der direkten Bundessteuer mit einer solchen von Fr. 3 799.-- bestraft."

Dagegen führte N. Beschwerde an das Kantonale Verwaltungsgericht; red.

Erwägungen:

1. Wer vorsätzlich versucht, eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I 105) zu begehen, wird mit einer Busse bis zu Fr. 20 000.-- bestraft (§ 88 StG). Steuerhinterziehung in vollendeter Form liegt u.a. vor, wenn ein Steuerpflichtiger schuldhaft bewirkt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird (§ 87 Abs. 1 StG). Im Gegensatz zum vollendeten Delikt bedarf es beim Versuch des Vorsatzes.
Im direkten Bundessteuerrecht ist die versuchte Steuerhinterziehung in Art. 131 Abs. 2 BdBSt geregelt:

> "Ergibt sich während des Veranlagungs-, Inventarisations-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens, dass ein Pflichtiger zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung oder einer ungenügenden Inventarisation unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Wehrsteuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Wehrsteuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat, so ist eine Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- zu verhängen."

Gesetzestechnisch wird im Bundessteuerrecht der Hinterziehungsversuch nicht als Versuch einer Steuerhinterziehung, sondern als selbständiges Steuergefährdungsdelikt behandelt (Känzig, Wehrsteuer, N 12 zu Art. 121).

2. Der objektive Tatbestand des Hinterziehungsversuches ist dann erfüllt, "wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang seiner Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie unrichtige Angaben macht, eine Steuerverkürzung aber dennoch nicht eintritt, weil die Widerhandlung noch rechtzeitig entdeckt und vereitelt wird" (Känzig, a.a.O., Art. 131 N 13). Im vorliegenden Fall ist die Ermessenstaxation, welche sich erheblich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirkte, rechtskräftig geworden. Es ist somit objektivermassen ausgewiesen, dass die Deklaration zu einer unzulässigen Steuerverkürzung geführt hätte, bzw. dass die Angaben falsch waren. Der Beschwerdeführer bestreitet denn auch nicht expressis ver-

bis den objektiven Tatbestand des Hinterziehungsversuches.

3. Fraglich ist indessen, ob der Beschwerdeführer vorsätzlich handelte.

   a) Der Nachweis des Vorsatzes bietet in vielen Fällen Schwierigkeiten. Er kann als erbracht angesehen werden, wenn mit hinlänglicher Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst gewesen ist (Känzig, a.a.O., N 14 zu Art. 131). Ist dieses Bewusstsein zu bejahen, muss angenommen werden, dass auch willentlich gehandelt wurde (Archiv, Bd. 39, S. 431). Die Verhältnisse des Einzelfalles müssen jedoch so liegen, "dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann" (Känzig, a.a.O., Art. 131 N 14 mit weiteren Zitaten). Die Tatsache, dass sich deklariertes und ermessensweise veranlagtes Einkommen nicht decken, lässt nicht a priori auf einen Hinterziehungsversuch schliessen. Wenn jedoch die Differenz zwischen dem deklarierten und dem nach Ermessen veranlagten Einkommen derart gross ist, nimmt man für den betreffenden Steuerpflichtigen grundsätzlich an, dass er um die unvollständigen Angaben gewusst haben musste und deshalb auch gewillt war, eine zu niedrige Veranlagung herbeizuführen (Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Art. 92, N 23).

   b) Beim Vergleich zwischen dem deklarierten und dem nach Ermessen veranlagten Einkommen ist vom Reineinkommen im klassischen Sinne auszugehen (Subtraktion der organischen, nicht aber der übrigen Abzüge). Damit wird jenes Einkommen verglichen, über das der Steuerpflichtige am besten Kenntnis hat.
   Das Verwaltungsgericht befand in einem neueren Entscheid, dass eine Aufrechnung des Reineinkommens um 57 % auf Vorsatz schliessen lasse (VGE 361/83 vom 7.2.1984, Erw. 3b). Die Kantonale Steuerverwaltung hat zudem am 24. August 1984 eine Weisung über die Behandlung von Deklarationsfehlern, die Nachsteuererhebung und die Instruktion im Steuerstrafverfahren (DSW) erlassen. Danach ist gemäss Ziffer 4.13 folgender Rückschluss zulässig:

> "....
> Liegt eine ermessensweise Aufrechnung vor, muss diese in der Regel beim Reineinkommen mindestens 50 % der Selbstangaben oder Fr. 50 000.--, wenigstens aber Fr. 12 000.-- betragen, damit ohne weiteres auf vorsätzliches Handeln geschlossen werden kann."

   Diese Weisung liegt zweifelsohne auf der Linie der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung. Im Anwendungs-

fall ist allenfalls dann von einem solchen Rückschluss abzusehen, wenn aufgrund der konkreten Umstände kein vorsätzliches oder eventualvorsätzliches Verhalten anzunehmen ist. Dabei kann die Ermessenstaxation selbst grundsätzlich nicht mehr überprüft werden, es sei denn, sie erscheine offensichtlich als übersetzt (VGE 361/83 vom 7.2.1984, Erw. 3c/aa).

c) Im vorliegenden Falle wurde das Reineinkommen um Fr. 22 868.-- oder 52 % aufgerechnet. Bei dieser Sachlage ist eine derart grosse Diskrepanz zwischen deklariertem und veranlagtem Reineinkommen gegeben, dass auf einen Steuerhinterziehungsversuch im Sinne der Rechtsprechung zu schliessen ist.

d) Daran vermögen die verschiedenen Einwände des Beschwerdeführers nichts zu ändern.

aa) Die Kritik des Beschwerdeführers richtet sich sinngemäss vor allem gegen die rechtskräftige Ermessenstaxation. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Debitoren seien korrekt über das Kapitalkonto verbucht worden. Die vollständigen Debitorenlisten per 30.6.1979 und 30.6.1980 hätten der Steuerverwaltung vorgelegen. Die Debitoren würden sich zudem durchaus im üblichen Rahmen bewegen (ca. 10 %). Diese Einwände sind im vorliegenden Steuerstrafverfahren nicht zu hören, da sie in keiner Weise geeignet sind, die vorgenommene und unangefochten in Rechtskraft erwachsene Ermessenstaxation als offensichtlich übersetzt und damit als falsch zu taxieren. Dies gilt umsomehr, als den vor Verwaltungsgericht ins Recht gelegten Debitorenlisten, worunter jene per 30.6.1979 gemäss Beschwerdeschrift S. 2 erst gegen Ende 1979 vollständig vorlag, zum vorneherein ein nur geringer Beweiswert zukäme, da sie nicht oder mindestens nicht vollständig belegt sind. Im übrigen mag es zwar zutreffen, dass ein Umsatzanteil der Debitoren von 10 % nicht aussergewöhnlich ist, obgleich hier anzufügen wäre, dass dem allenfalls die beschwerdeführerische Behauptung widersprechen könnte, wonach der Steuerpflichtige über "eine ausserordentlich gute und zahlungsfreundliche Kundschaft" verfüge. Massgebend ist hier aber vielmehr, dass einerseits der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung 1979/80 unter Ziff. 1 lit. b die Bemerkung einfügte, "ab 1.1.1979 wird eine Buchhaltung geführt", anderseits derselbe Pflichtige für den Zeitraum vom 1.1. bis 30.6.1979 angeblich die Belege nicht vollständig aufbewahrte sowie kein Kassabuch führte und damit eine sechsmonatige Bemessungslücke verursachte, in der ausgerechnet die Debitoren von Fr. 12 500.-- auf Fr. 33 000.-- anstiegen, während in den folgenden 12 Monaten nur ein Anstieg von Fr. 6 384.05 zu verzeichnen war. Dieser Umstand spricht klar für die vorgenommene Ermessenstaxation aufgrund der Vermögensvorschlagsrechnung und untermauert zudem die Annahme vorsätzlichen Handelns.

bb) Im weiteren bemängelt der Beschwerdeführer die Behauptung der Vorinstanzen, man hätte per 31.12.1979 weitere Fr. 33 000.-- zusätzlich zu den Fr. 12 500.-- (Debitoren per 1.1.1979) eingebucht. Die Vorinstanzen gestehen vernehmlassend ein, dass die bemängelte Formulierung etwas unpräzis erscheinen möge, da es nie um eine zusätzliche Einbuchung von Fr. 33 000.-- gegangen sei, nachdem der Bestand von Fr. 12 500.-- per 1.1.1979 zufolge fehlender Buchhaltung überhaupt nicht gebucht werden konnte. In den Erwägungen sei diese Unklarheit richtiggestellt worden. Es ist offenkundig, dass es sich hier um ein redaktionelles Versehen handelt, welches sich auf die materielle Rechtslage in keiner Weise negativ auswirkte. Die Richtigkeit der Ermessenstaxation und der Vorsatzannahme kann damit nicht in Frage gestellt werden.

cc) Im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren trägt der Steuerpflichtige den vorinstanzlich mindestens sinngemäss geäusserten Einwand, er sei in früheren Jahren zu tief veranlagt worden, nicht mehr vor, nachdem die Vorinstanzen in der angefochtenen Verfügung zu Recht ausführten, diese Behauptung erscheine weder glaubhaft, noch dürfe sie zugunsten des Pflichtigen angenommen werden, ansonsten vollendete Hinterziehung vorläge (angefochtene Verfügung S. 4).

dd) Unbehelflich ist auch der Einwand, in einem anderen Steuerbeschwerdeverfahren habe die Steuerkommission festgestellt, "dass bei Ermessenstaxationen im Hinblick auf die Ausfällung allfälliger Bussen grössere Zurückhaltung geboten" sei. Das Zurückhaltegebot ist deshalb bedingt, weil die Schwierigkeiten beim Vorsatznachweis eine besondere Sorgfalt bei der Auswahl jener Fälle verlangen, in denen Bussen wegen versuchter Hinterziehung ausgesprochen werden. Dies gilt insbesondere bei einer ermessensweisen Höherschätzung. Diesem Umstand trägt indessen die bisherige verwaltungsgerichtliche Praxis und die damit im Einklang befindliche Weisung der Steuerverwaltung vollumfänglich Rechnung, indem prägnante Einkommensdifferenzen verlangt werden. Die verwaltungsinterne Weisung fordert bei ordentlichen Veranlagungen eine Einkommensdifferenz von mindestens Fr. 10 000.--, bei Ermessenstaxationen, dem besonderen Zurückhaltegebot entsprechend, sogar 50 % Aufrechnung des Reineinkommens oder Fr. 50 000.--, wenigstens aber Fr. 12 000.--. Vorstehend ist festgehalten, dass in casu diese Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Erw. 3 lit. c).

4. Mit Recht stellt der Beschwerdeführer die Bussenhöhe nicht in Frage. Zur Gewährleistung einer einheitlichen Strafpraxis wurden von den Steuerbehörden Weisungen und Richtlinien ausgearbeitet. Danach beträgt der Normalansatz der Versuchsbusse kantonal 2/3 und bundessteuerrechtlich 1/2 derjenigen Busse, die bei vollendeter Hinterziehung als Normalbusse

auszusprechen wäre (VGE 341/84 vom 24.1.1985, Erw. 4a). Eine summarische Ueberprüfung zeitigt keine Anhaltspunkte einer fehlerhaften Bussenberechnung.
Strafmilderungsgründe sind in casu nicht ersichtlich. Soweit der Hinweis auf das Zurückhaltegebot (siehe vorn Erw. 3d/dd) auch im Sinne eines Strafmilderungsgrundes zu verstehen ist, wäre dieser Einwand unbehelflich. Ist der Vorsatz zu bejahen, besteht kein Anlass zur Zurückhaltung mehr.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(rechtskräftig)

Strafbefehle des Bezirksamtes Z. gegen Y. und X. vom 20.5.1985

Gegen Y. und X. reichte die Kantonale Steuerverwaltung am 18. Oktober 1983 Strafanzeige "wegen vollendeten Steuerbetrugs im Sinne von § 94 Abs. 1 StG und Art. 130bis Abs. 1 BdBSt bzw. Gehilfenschaft hiezu, Beitragspflichtentziehung im Sinne von Art. 87 Abs. 2 AHVG bzw. Gehilfenschaft hiezu und ordnungswidriger Führung der Geschäftsbücher im Sinne von Art. 325 Abs. 1 StGB" ein.

Begründung:

"I. Formelles"

1. a) Zur Eröffnung und Durchführung der Strafuntersuchung wegen Steuerbetruges und AHV-Delikten sind im Kanton Schwyz die Bezirksämter sachlich zuständig (§ 96 Abs. 1 StG i.V.m. § 23 und 40 GO; Art. 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt).

   b) Nachdem die massgebliche Steuererklärung 1979/80 am 28.3.1979 beim Steueramt Z. eingereicht wurde, womit die Tathandlung erst abgeschlossen war (vgl. ASA 48, 7), ist örtlich der Gerichtsstand Z. gegeben (Art. 346 Abs. 1 StGB, § 6 StPO).

2. a) Die Anzeigebefugnis und -pflicht der Kantonalen Steuerverwaltung basiert auf § 24 Abs. 1 VVStG sowie § 58 Abs. 2 StPO. Zur Verfolgung des Bundessteuerbetrugs ist die Anzeigeerstattung Prozessvoraussetzung (ASA 48, 12), welche mit der vorliegenden Eingabe erfüllt ist.

   b) Gemäss § 24 Abs. 2 VVStG vertritt die Kantonale Steuerverwaltung im Strafprozess die beteiligten Gemeinwesen als Geschädigte.Die Kantonale Steuerverwaltung erklärt ausdrücklich, dass sie die Parteirechte gemäss § 17 lit. b StPO auszuüben gedenkt. Sie erklärt sich bereit, die Strafuntersuchungsbehörde bei der Abklärung des Sachverhalts in aller From zu unterstützen.

   c) Nachdem auch ein AHV-Delikt in Frage steht, beantragt die Kantonale Steuerverwaltung, der betroffenen Ausgleichskasse vom vorliegenden Verfahren Kenntnis zu geben und sie einzuladen, sich daran zu beteiligen.

II. Materielles

3. Der der vorliegenden Anzeige zugrunde liegende relevante Sachverhalt ergibt sich im wesentlichen aus der Fiskalstrafverfügung vom 9.8.1983, welche unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist. Danach hat der Steuerpflichtige Y. durch die Einreichung von Falsifikaten, welche er von X. ausstellen liess, eine um Fr. 21 600.-- zu tiefe Veranlagung erwirkt und damit Steuern von Fr. 11 121.35 (kantonal,

für 2 Jahre) und Fr. 5 412.-- (direkte Bundessteuer, für 2 Jahre) hinterzogen. In Anbetracht dessen erscheinen die angezeigten Steuerstraftatbestände als gegeben, wobei bundessteuerrechtlich eine Zusatzstrafe auszufällen sein wird (Art. 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt). Die Verzeigung des gleichzeitig in Idealkonkurrenz in Frage stehenden AHV-Delikts erfolgt aufgrund von § 58 Abs. 2 StPO von Amtes wegen. Die rektifizierte AHV-Meldung, welche von der Steuerverwaltung am 12.10.1983 erstattet wurde, weist ein selbständiges Erwerbseinkommen von Fr. 94 219.-- aus, woraus nach unseren Berechnungen ein hinterzogener Beitrag von Fr. 3 684.-- für zwei Jahre resultiert.

4. Der verzeigte Steuerpflichtige führt unbestrittenermassen keine Buchhaltung, obwohl er bei einem Geschäftsumsatz von über Fr. 500 000.-- in den Jahren 1977 und 1978 klarerweise buchführungspflichtig wäre; in der Einvernahme vom 30.3.1983 erklärte der Steuerpflichtige, erst ab Ostern 1983 eine Buchhaltung zu führen. Hinsichtlich der Tatbestandserfüllung ist mindestens Fortsetzungszusammenhang gegeben.

5. Nachdem X. lediglich bei der Erstellung der falschen Urkunden mitgewirkt hat, dürfte ihm die Tatherrschaft fehlen, weshalb sein Beitrag lediglich als Gehilfenschaft im Sinne von Art. 25 StGB in bezug auf die Steuertatbestände und das AHV-Delikt zu qualifizieren ist.

6. Da die fraglichen Falsifikate mutmasslich "nur" zu Steuerzwecken hergestellt und verwendet wurden, fällt eine Verfolgung wegen Urkundenfälschung nach Art. 251 StGB ausser Betracht (vgl. die neuste Praxis des Bundesgerichts: Pra 71 Nr. 161).

7. Zum Strafmass wird sich die Anzeigerin allenfalls nach Abschluss der Strafuntersuchung und nach Einsichtnahme in die einschlägigen Akten äussern, wobei jetzt schon darauf hingewiesen sei, dass beim Verzeigten Ziff. 2 die bereits in der Fiskalstrafverfügung erwähnten Strafmilderungs- und allenfalls -minderungsgründe gebührend in Rechnung zu ziehen sind."

Steuerbetrug, Gehilfenschaft zum Steuerbetrug; Strafbefehl (§ 94 Abs. 1 StG; Art. 130bis Abs. 1 BdBSt)

1. Gestützt auf die Akten und nachdem Sie den Sachverhalt eingestanden und sich schuldig erklärt haben, werden Sie in Anwendung von § 102 StPO schuldig befunden:

   des vollendeten Steuerbetruges im Sinne des § 94 Abs. 1 StG und Art. 130bis Abs. 1 BdBSt

begangen dadurch, dass Sie am 22.7.1981 gegen die ermessensweise erfolgte Steuerveranlagung der Steuerperiode 1979/80 Einsprache erheben liessen, da verschiedene steuerfreie Kapitalgewinne u.a. betreffend Verkauf von Teppichen und Stichen nicht berücksichtigt worden seien. Auf Verlangen reichten Sie in der Folge zwei Bestätigungen von X., datiert vom 14.6.1978 und 5.6.1977, über Teppichverkäufe im Betrage von total Fr. 64 800.-- ein. Nachdem am 21.3.1982 rektifizierte Veranlagungsverfügungen erlassen worden waren, zeigten die Ueberprüfungen durch die Steuerverwaltung, dass die zwei Bestätigungen von X. ausgestellt worden waren, ohne dass derartige Geschäfte zu jener Zeit abgewikkelt worden waren. Bei einem steuerfreien Kapitalgewinn von rund 38 % des Verkaufserlöses resultierte für die ganze Steuerperiode 1979/80 ein Mindereinkommen von Fr. 21 600.--. Es war Ihnen bekannt, dass ohne die entsprechenden Belege nach den Beweislastgrundsätzen eine höhere Einschätzung unvermeidbar gewesen wäre. Indem Sie - angeblich anstelle eines tatsächlich stattgefundenen, wegen Todes des Geschäftspartners nicht mehr beweisbaren Geschäftes - X. zur Ausstellung von Bestätigungen über nicht stattgefundene Teppichverkäufe veranlassten und diese Bestätigungen einreichten, täuschten Sie die Steuerbehörden über erhebliche Tatsachen durch den Gebrauch von falschen Urkunden, in der Absicht auf Steuerhinterziehung.
Wegen vollendeter Steuerhinterziehung wurden Sie bereits mit Verfügung der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 9.8.1983 zu einer Geldbusse von Fr. 8 897.40 (für die Hinterziehung der kantonalen Steuer) sowie Fr. 6 927.-- (für die Hinterziehung der direkten Bundessteuer) bestraft.

2. Sie werden daher in Anwendung von Art. 36, 41 Ziff. 1 und 63 StGB sowie § 94 Abs. 1 StG für den Steuerbetrug bei der kantonalen Steuer wie folgt bestraft:

   3 Wochen Gefängnis, bedingt erlassen bei einer Probezeit von 2 Jahren

   in Anwendung von Art. 130bis Abs. 1 und 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt für den Steuerbetrug bei der direkten Bundessteuer zusätzlich wie folgt bestraft:

   3 Wochen Gefängnis, bedingt erlassen bei einer Probezeit von 2 Jahren.

3. (Kosten)

4. (Zufertigung) Meldung an Strafregister

(nicht rechtskräftig)

Strafbefehl gegen X. (Gehilfe)

1. Gestützt auf die Akten und nachdem Sie den Sachverhalt eingestanden und sich schuldig erklärt haben, werden Sie in Anwendung von § 102 StPO schuldig befunden:

   der Gehilfenschaft zu vollendetem Steuerbetrug im Sinne des § 94 Abs. 1 StG und Art. 130bis Abs. 1 BdBSt i.V.m. Art. 25 StGB

   begangen dadurch, dass Sie anfangs 1982 auf Wunsch von Y. diesem zwei Bestätigungen über Teppichverkäufe im Betrage von total Fr. 64 800.-- ausstellten, datiert vom 14.6.1978 und 5.6.1977, obwohl keine solchen Geschäfte stattgefunden hatten. Y. reichte diese falschen Bestätigungen der Steuerverwaltung ein und erreichte damit, dass er für die Steuerperiode 1979/80 um ein Mindereinkommen von Fr. 21 600.-- veranlagt wurde. Am 4.11.1982 reichten Sie der Steuerverwaltung Zürich nochmals eine Bestätigung über Tauschgeschäfte Teppiche/Münzen im entsprechenden Umfange ein, obwohl zu jenem Zeitpunkt auch noch keine solchen Tauschgeschäfte stattgefunden hatten.
   Indem Sie inhaltlich falsche Urkunden ausstellten, verhalfen Sie Y., die Steuerbehörden in der Absicht der Steuerhinterziehung über erhebliche Tatsachen zu täuschen. In dieser Sache wurden Sie wegen Hilfeleistung zur Steuerhinterziehung bereits mit Verfügung der Kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 9.8.1983 zu einer Geldbusse von Fr. 800.-- (für die hinterzogenen kantonalen Steuern), sowie Fr. 2 597.-- (für die hinterzogenen direkten Bundessteuern) bestraft.

2. Sie werden daher in Anwendung von Art. 25, 48 und 49 StGB sowie § 94 Abs. 1 StG für die Gehilfenschaft zum Steuerbetrug bei der kantonalen Steuer wie folgt bestraft:

   Busse, bedingte Löschbarkeit bei einer Probezeit von 1 Jahr, Fr. 1 000.--

   in Anwendung von Art. 130bis Abs. 1 und 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt für die Gehilfenschaft zum Steuerbetrug bei der direkten Bundessteuer zusätzlich wie folgt bestraft:

   Busse, bedingte Löschbarkeit bei einer Probezeit von 1 Jahr, Fr. 1 000.--

3. (Kosten)

4. (Zufertigung) Meldung an Strafregister

(nicht rechtskräftig)

Anmerkung der Redaktion:

1. Das Verfahren betreffend Art. 325 Abs. 1 StGB ist infolge Eintritt der absoluten Verjährung eingestellt worden. Bei Art. 87 Abs. 2 AHVG lässt sich nach Auffassung des Untersuchungsrichteramtes der Vorsatz nicht nachweisen, weshalb ebenfalls eine Verfahrenseinstellung resultierte.

2. a) Art. 87 Abs. 2 und 6 AHVG lauten:
"Wer sich durch unwahre oder unvollständige Angaben oder in anderer Weise der Beitragspflicht ganz oder teilweise entzieht" (Abs. 2)
... "wird, sofern nicht ein mit einer höheren Strafe bedrohtes Verbrechen oder Vergehen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vorliegt, mit Gefängnis bis zu sechs Monaten oder mit Busse bis zu 20 000.-- Franken bestraft. Beide Strafen können verbunden werden" (Abs. 6).

b) Nach neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichts fällt zwar Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 StGB ausser Betracht, wenn die Falsifikate nur zu Steuerzwekken hergestellt und verwendet werden.
Dabei wäre jedoch neu zu prüfen, ob Art. 251 StGB durch die Verweisung in Art. 87 Abs. 6 AHVG nicht doch neben dem Steuerbetrug anwendbar wäre (vgl. Wortlaut von Art. 87 Abs. 6 AHVG).

c) Diese Frage ist AHV-beitragsrechtlich, steuerrechtlich und strafrechtlich nicht ohne Bedeutung. Nach Art. 16 Abs. 1 AHVG verjähren AHV-Beiträge, wenn sie nicht innert 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, für welches sie geschuldet sind, durch Verfügung geltend gemacht werden. Wird eine Nachforderung aus einer strafbaren Handlung hergeleitet, für welche das Strafrecht eine längere Verjährungsfrist festsetzt, so ist diese Frist massgebend. Die AHV-rechtliche Beitragsverjährung kann daher wesentlich länger sein als jene für Nach- und Strafsteuern; soweit mir bekannt ist, haben die AHV-Behörden diesbezüglich namentlich in sogenannten Fakta-Fällen, wo dies hätte eine Rolle spielen können, kaum Interesse gezeigt.
Das Zürcher Obergericht hat in einem Urteil ausgeführt, der Steuerbetrug verjähre absolut nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB nach 15 Jahren (Verweisung auf das StGB in § 193 Abs. 1 ZH-StG, § 97 Abs. 1 SZ-StG). Ob dies eine entsprechende Verlängerung der Verjährungsfristen für Nach- und Strafsteuern (im Ergebnis entsprechend § 16 Abs. 1 AHVG) zur Folge hat, bedarf noch der Klärung.

d) Betreffend Vorsatz zu Art. 87 AHVG ist darauf hinzuweisen, dass auf der Beitragsverfügung für Selbständigerwerbende deutlich geschrieben steht, dass der persönliche Beitrag der Selbständigerwerbenden in der Regel aufgrund des durchschnittlichen Erwerbseinkommens gemäss rechtskräftiger Steuerveranlagung berechnet wird.

Im Unterschied zum Kanton Zürich fehlt auf den Steuerformularen des Kantons Schwyz allerdings der Hinweis (unmittelbar oberhalb der Unterschrift) "wichtig für die Festsetzung des AHV-pflichtigen Einkommens Selbständigerwerbender".

StPS 2/85 Seite 47

Buchführungsrecht: Unterlassung von Rückstellungen in der Besteuerungslücke; Gewinnausschüttung oder Liquidationsgewinn; Verfahrensrecht (Art. 21 Abs. 1 lit. c, d und f, Art. 43 BdBSt; vgl. Par. 19 Abs. 1 lit. c, d und e, Par. 26 Abs. 3 StG)

1. Die Unterlassung von Rückstellungen, die steuerlich vorzunehmen nach dem Periodizitätsprinzip geboten wäre, kommt der Verbuchung eines Aufwertungsgewinns gleich, was bei einem Wechsel des Bemessungssystems (Umwandlung) die Jahressteuer nach Art. 43 Abs. 1 BdBSt auslöst. Vorbehalten bleiben Fälle, in denen die Kontokorrent-Gutschrift bei der neugegründeten Gesellschaft den Wert des Apports übersteigt (geldwerte Leistung).

2. Wird ein wirtschaftlicher Vorgang mit der Veranlagung A und dafür nicht mit der Veranlagung B steuerlich erfasst, können in einem Rechtsmittelverfahren beide korrigiert werden, auch wenn eine davon bereits in formelle Rechtskraft erwachsen ist (vgl. ASA 41, 188 ff; red.).

BGE 442-81 (II. öffentlichrechtliche Abt.) vom 28. September 1984 i.S. J. (Teilgutheissung; mit Anmerkungen)

StPS 2/85 Seite 54

Doppelbesteuerung, internationale: Revisionsvoraussetzungen, Steuerdomizil im internationalen Verhältnis, Umqualifikation durch einen ausländischen Staat (Par. 61 VRP; Art. 136 f OG)

Die rückwirkende Umqualifikation des Steuerdomizils durch einen ausländischen Staat ist im Verständigungsverfahren zu regeln, dessen Ergebnis einen (ungeschriebenen; red.) Revisionsgrund abgeben kann (in casu offengelassen).

VGE 361-84 vom 27. Dezember 1984 i.S. S. (Abweisung)

StPS 2/85 Seite 58

Steuerstrafrecht: Verwirkung der Strafverfolgung (Einleitung); einfache und qualifizierte Steuerhinterziehung; reformatio in peius (Art. 129 Abs. 1 BdBSt, Art. 129 Abs. 2 WStB, Art. 131 Abs. 2 BdBSt; vgl. Par. 87 f., Par. 93 und Par. 94 StG)

1. Die 5-jährige Frist von Art. 134 BdBSt beginnt mit dem Ende der jeweiligen Veranlagungsperiode; Fristwahrung nur durch Einleitung des Verfahrens gegen den Pflichtigen persönlich (gegen Teilnehmer genügt nicht) durch die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (nicht durch die Besko); Fristenstillstand während des Siegelungsverfahrens?

2. Abgrenzung der einfachen von der qualifizierten Hinterziehung (Steuerbetrug).

BGE 331-82 (II. öffentlichrechtliche Abt.) vom 9. November 1984 i.S. E. (Teilgutheissung; mit Anmerkungen)

Steuerbezug: Rechtsöffnungsverfahren, Titel, Zuständigkeit (Art. 117 Abs. 2 BdBSt; vgl. Art. 2 RechtshilfeK)

1. Auf Bundessteuerforderungen findet das (interkantonale) Rechtshilfekonkordat keine Anwednung. Rechtsöffnung ist unmittelbar gestützt auf Art. 117 Abs. 2 BdBSt zu gewähren.

2. Wohnsitzbegriff und Veranlagungsort (Willkürprüfung).

BGE 850-84 (II. Zivilabt.) vom 24. Januar 1985 i.S. B. c KGer SZ
(Abweisung/Nichteintreten; mit Anmerkungen)

April 1985 3. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

		Seite
Mitteilung der Kantonalen	Steuerverwaltung	45
Publikationshinweise		46
Justizentscheide		47–74

(4 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung

Am 5.2.1985 hat der Regierungsrat des Kantons Schwyz als Nachfolger von lic.iur. Martin Ziegler lic.iur. Pius Huber als neuen Chef des Rechtsdienstes der Kantonalen Steuerverwaltung gewählt. Herr Huber besitzt das Anwaltspatent des Kantons Zürich und hat seine praktischen steuerrechtlichen Kenntnisse auf der Steuerverwaltung des Kantons Zürich erworben. Er wird seine Tätigkeit auf der Kantonalen Steuerverwaltung im April 1985 aufnehmen.
Mit M. Ziegler verlässt ein hoch qualifizierter Jurist die Steuerverwaltung, der massgeblich an der Redaktion und Herausgabe der Steuerpraxis des Kantons Schwyz beteiligt war. Es sei ihm an dieser Stelle für seine Verdienste der beste Dank ausgesprochen.

Schwyz, im April 1985

Beschlüsse und Weisungen für die Veranlagungsperiode 1985/86 (Publikationshinweise)

ABl 1984 Nr. 49 / 7.12.1984:

- Ansätze für die Besteuerung der Domizil- und Holdinggesellschaften sowie der Stiftungen (Beschluss des Finanzdepartements)
- Aufbewahrungs-, Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht von Steuerpflichtigen mit selbständiger Erwerbstätigkeit (Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung)
- Quellensteuertarif
- Neuaufteilung der Tagesansätze für die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft bei der Veranlagung der Unselbständigen (Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung)
- Zinssätze 1985 für Verzugs- und Vergütungszinsen (Regierungsratsbeschluss)

ABl 1985 Nr. 4 / 25.1.1985:

- Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung (Regierungsratsbeschluss)
- Einreichungsstelle für die Steuererklärungen (Beschluss des Finanzdepartements)
- Veranlagung der Eigenmiet- und Steuerwerte/Uebergangsregelung (Regierungsratsbeschluss)
- Landwirtschaftliche Einkommens- und Vermögenssteuerwerte (Regierungsratsbeschluss)
- Bewertung der Aktien gemäss § 31 Abs. 6 StG (Regierungsratsbeschluss)
- Quellenbesteuerung für Verwaltungsratshonorare von im Ausland wohnhaften Verwaltungsräten (Regierungsratsbeschluss)
- Provisorische Rückerstattung der Verrechnungssteuer im ersten Jahr der Veranlagungsperiode (Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung)

ABl 1985 Nr. 8 / 22.2.1985:

- Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer 1984 (Mitteilung der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 28. September 1984 i.S. J. (BGE 442/81)

Buchführungsrecht: Unterlassung von Rückstellungen in der Besteuerungslücke; Gewinnausschüttung oder Liquidationsgewinn? (Art. 21 Abs. 1 lit. c, d und f, Art. 43 BdBSt; vgl. § 19 Abs. 1 lit. c, d und e, § 26 Abs. 3 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

J. betrieb als Einzelfirma ein Kies- und Betonwerk in X. Mit Sacheinlagevertrag und öffentlicher Urkunde vom 18. Mai 1971 brachte er diese Unternehmung rückwirkend auf den 1. Januar 71 mit allen Aktiven und Passiven in die neugegründete AG ein, die am 21. Mai 1971 ins Handelsregister eingetragen wurde. Einschliesslich Liegenschaften betrugen die Aktiven der Einzelfirma Fr. 2.8 Mio. (fiktive Zahlen; red.) und die Passiven Fr. 1 Mio., welche zu den Buchwerten in die Aktiengesellschaft eingebracht wurden. Das Aktienkapital von Fr. 1 Mio. wurde unterteilt in 1'000 Aktien zum Nominalwert von Fr. 1'000.--, wovon J., der heutige Beschwerdeführer, 750 und seine beiden Söhne je 125 Aktien übernahmen. Der Uebernahmepreis der Einzelfirma, welchen die neugegründete Aktiengesellschaft dem Beschwerdeführer zu entrichten hatte, betrug Fr. 2.2 Mio., was dem eingebrachten Aktivenüberschuss der Einzelfirma entsprach. Entrichtet wurde dieser Uebernahmepreis einerseits in Form von 750 Aktien zu Fr. 1'000.-- sowie über ein Konto-Korrent-Darlehen zugunsten des Beschwerdeführers von Fr. 1.45 Mio..
In ihrer Steuererklärung für die Veranlagungsperiode 1971/72 deklarierte die J. AG einen steuerbaren Reinertrag von Fr. ... Dabei hatte sie in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Titel "Wiederinstandstellung Kiesgrube" für 1971 eine Rückstellung von Fr. 400'000.-- und für 1972 eine solche von Fr. 200'000.-- vorgenommen. Die Steuerbehörden erachteten diese Rückstellung als übersetzt und nahmen entsprechende Aufrechnungen vor. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens erachtete das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz in dem für die Zwischenveranlagung massgeblichen Jahre 1971 unter diesem Titel Aufrechnungen im Betrage von Fr. ... für gerechtfertigt. Dieser Entscheid (vom 17. Februar 1976) blieb unangefochten und ist für die Staats- wie auch für die Wehrsteuer rechtskräftig.
Das Verwaltungsgericht ging davon aus, dass für die Kosten der Rekultivierung ausgebeuteter Kiesgruben während der Jahre 1969 bis 1972 Rückstellungen nach Massgabe des Kiesabbaus hätten gebildet werden müssen. Unter der Einzelfirma des Beschwerdeführers waren jedoch keine entsprechenden Rückstellungen vorgenommen worden.
Der Entscheid des Gerichts veranlasste die Veranlagungsbehörde, gegenüber dem Beschwerdeführer bei der Zwischenveranlagung zufolge Berufwechsels per 21. Mai 1971 eine entsprechende Aufrechnung vorzunehmen, wobei sich die Zwischentaxation auf die Periode vom 21. Mai 1971 bis Ende 1972 erstreckte (16. Wehr-

steuerperiode). Die Veranlagungsbehörde begründete die Aufrechnung im Betrage von Fr. ... sinngemäss damit, dass in diesem Umfang von der Einzelfirma Rückstellungen nicht getätigt worden seien, die richtigerweise in den Jahren 1969 und 1970 hätten vorgenommen werden müssen, und dass die Passiven der Einzelfirma bei der Ueberführung in die Aktiengesellschaft um diesen Betrag höher als angegeben gewesen seien. Die dem Beschwerdeführer bei der Gründung der Aktiengesellschaft für seine Sacheinlage gewährte Gutschrift sei daher um diesen Betrag zu hoch gewesen, was im Ergebnis eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB darstelle. Zuvor hatte die Veranlagungsbehörde der Aktiengesellschaft bzw. dem Beschwerdeführer Gelegenheit geboten, die Verbuchung der zu hohen Gutschrift rückgängig zu machen, was jedoch unterblieb.
Gegen den entsprechenden Einspracheentscheid gelangte der Beschwerdeführer an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, welches zu einem für den Beschwerdeführer etwas günstigeren Ergebnis gelangte, indem es die strittige geldwerte Leistung der Aktiengesellschaft an ihren Hauptaktionär auf die ganze Bemessungsperiode (21.5.1971-31.12.1982, d.h. 590 Tage; recte 580 Tage, red.) bezog und anschliessend auf ein Jahr umrechnete.

Mit rechtzeitig erhobener Verwaltungsgerichtsbeschwerde verlangt der Beschwerdeführer wiederum, von der Aufrechnung einer geldwerten Leistung im Zusammenhang mit den genannten Rückstellungen abzusehen. Zur Begründung lässt er im wesentlichen ausführen, dass er aus der angeblich zu hohen Gutschrift keine Bereicherung erfahren habe, dass es den Organen der Gesellschaft am Bewusstsein einer Vorteilszuwendung gefehlt habe und dass die Aktiengesellschaft beispielsweise gegenüber einem Dritten keine Möglichkeit hätte, den auf dem Konto-Korrent-Konto gutgeschriebenen Betrag um die angeblich zu Unrecht unterlassenen Rückstellungen zu kürzen. Weiter hätten sich die Steuerbehörden - unter Vorbehalt einer Steuerumgehung, deren Vorliegen zu beweisen sei - an die zivilrechtlichen Verhältnisse zu halten und öffentliche Urkunden als richtig anzuerkennen, solange ihre Unrichtigkeit nicht nachgewiesen sei.
Aus diesem Grunde gehe es nicht an, zu unterstellen, bei der Gründung der Aktiengesellschaft bzw. beim Sacheinlagevertrag seien notwendige Rückstellungen nicht ausgewiesen und dem Beschwerdeführer ein zu hoher Betrag gutgeschrieben worden. Bestritten wird in diesem Zusammenhang auch, dass nach handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen die fraglichen Rückstellungen hätten vorgenommen werden müssen. Schliesslich vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, dass im vorliegenden Fall allenfalls höchstens von einem buchmässigen Aufwertungsgewinn gesprochen werden könnte, welcher nach Art. 43 WStB zu besteuern sei, falls man überhaupt annehmen wolle, dass in der Eröffnungsbilanz der neugegründeten Gesellschaft zu Unrecht Rückstellungen für die Rekultivierung von Kiesgruben nicht ausgewiesen worden seien.
Das Verwaltungsgericht und die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Schwyz sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Das Bundesgericht heisst teilweise gut und weist die Sache zur Liquidationsgewinnveranlagung und entsprechender Korrektur der Steuer vom übrigen Einkommen an die Erstinstanz zurück.

Aus den Erwägungen:

1. ... (Eintreten bejaht)

2. Im vorliegenden Verfahren geht es einzig um die Frage, ob bzw. inwiefern es wehrsteuerrechtlich erheblich ist, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1969 und 1970 keine Rückstellungen für die Wiederinstandstellung ausgebeuteter Kiesgruben vornahm.
Die kantonalen Instanzen gingen davon aus, dass die Einzelfirma Rückstellungen im Betrage von Fr. ... hätte tätigen sollen, und dass die Passiven der Firma bei der Umwandlung in die Aktiengesellschaft um diesen Betrag höher als angegeben waren. Die dem Beschwerdeführer bei der Gründung der AG für seine Sacheinlage gewährte Gutschrift sei daher um den fraglichen Betrag zu hoch gewesen, was im Ergebnis eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB, nämlich eine verdeckte Gewinnausschüttung, dargestellt habe.
Eine verdeckte Gewinnausschüttung würde u.a. voraussetzen, dass der Beschwerdeführer eine Leistung der Aktiengesellschaft ohne Gegenleistung erhielt. Das aber ist nicht der Fall. Nach den gemäss Art. 105 Abs. 2 OG für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz steckten in der Einzelunternehmung bei ihrer Umwandlung in eine AG erhebliche stille Reserven. Diese überstiegen den Betrag von Fr. ... (Betrag der ursprünglichen Aufrechnung; red.) bei weitem. Der Wert des vom Beschwerdeführer eingebrachten Apports war daher auf jeden Fall höher als die ihm in Form des Darlehens und der Aktien erbrachten Gegenleistungen. Damit aber ist einer Anwendung des Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB der Boden entzogen. Zu prüfen bleibt hingegen, ob der Beschwerdeführer, indem er in den Jahren 1969 und 1970 keine Rückstellungen für die Rekultivierung des Kieslandes vornahm, nach Art. 43 WStB steuerpflichtig wurde.

3. Nach Art. 43 Abs. 1 WStB ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f zu dem Steuersatze geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt. Gemäss Abs. 2 sind die der Jahressteuer unterworfenen Kapitalgewinne und Wertvermehrungen in die Berechnung der Steuer vom übrigen Einkommen nicht einzubeziehen.

   a) Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 1969 und 1970 stille Reserven aufgelöst, indem er für den mit der Kiesausbeutung verbundenen Wiederherstellungsbedarf keine Rückstellungen gemacht hat. Solche Rückstellungen wären ohne Vorhandensein stiller Reserven nach dem Prinzip der Bilanzwahrheit notwendig gewesen (vgl. unten). Der Gewinn, den die Einzelfirma 1969 und 1970 infolge Unterlassung der Rückstellungen auswies, war

nur möglich durch Auflösung stiller Reserven im Betrage von Fr. ... (= Aufrechnung; red.). In diesem Umfang ist der Geschäftsgewinn 1969/70 als ausserordentlicher, nicht aus dem normalen Geschäftsgang der fraglichen beiden Geschäftsjahre herrührender Gewinn zu betrachten. Normalerweise werden solche ausserordentlichen Gewinne mit der Besteuerung des Geschäftsergebnisses erfasst, wobei eine Abgrenzung zwischen Gewinnen des Geschäftsjahres selbst und solchen, die aus früheren Jahren herrühren, nicht notwendig ist. Wird jedoch infolge Umwandlung einer Einzelfirma in eine AG beim Steuerpflichtigen eine Zwischenveranlagung notwendig, erfolgt eine Besteuerung der Geschäftsgewinne durch die Vergangenheitsbesteuerung nicht mehr oder nur mehr zum Teil pro rata temporis. Das ist unbedenklich, soweit es sich um ordentlichen, aus der Geschäftstätigkeit der entsprechenden Periode herrührenden Gewinn handelt. Soweit aber der Gewinn auf der Auflösung stiller Reserven beruht, die in früheren Perioden angesammelt, aber nicht versteuert wurden, ist nun die Besteuerung - mittels der Jahressteuer des Art. 43 WStB - nachzuholen.

b) Bei wörtlicher Interpretation erfasst Art. 43 WStB allerdings die Auflösung stiller Reserven (in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode) nicht schlechthin, sondern vielmehr nur insoweit, als eine Verbuchung als Wertvermehrung Platz greift (Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB) oder die stillen Reserven als Kapitalgewinn realisiert werden (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB). Beides trifft hier nicht zu, so dass Art. 43 WStB, wollte man ihn wörtlich eng auslegen, nicht zur Anwendung käme. Die Bestimmung ist jedoch nach ihrer ratio legis weit auszulegen. Sie bezweckt die Sicherstellung der uneingeschränkten Besteuerung aller vor dem Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes bzw. der Beendigung der Steuerpflicht realisierten Mehrwerte. Es soll über die in den letzten Betriebsjahren aufgelösten, bisher nicht als Gewinne versteuerten Reserven abgerechnet werden (BGE 98 Ib 321 = ASA 42, S. 35; weitere Nachweise unten lit. c; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 2 zu Art. 43). Stellt man auf diesen Zweckgedanken ab, so versteht sich ohne weiteres, dass die Auflösung stiller Reserven in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode uneingeschränkt unter Art. 43 WStB fallen muss.

c) Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung des Art. 43 WStB von jeher am umschriebenen Zweck der Bestimmung orientiert (z.B. BGE 82 I 182 ff = ASA 25, S. 175 ff; 82 I 115 f = ASA 25, S. 175 ff; 93 I 187 f E.2, 3 = ASA 37, S. 28 ff; BGE 96 I 159 f = ASA 40, S. 162 ff). Das gilt auch für BGE 98 Ib 314 ff (ASA 42, S. 31 ff), der allerdings widersprüchlich ist. Einerseits stellt nämlich das Bundesgericht in jenem letzten Entscheid darauf ab, ob ein Kapitalgewinn bzw.

eine verbuchte Wertvermehrung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d bzw. f WStB vorliege, anderseits hält es ausdrücklich fest, die Jahressteuer bezwecke die Sicherstellung der Besteuerung aller vor dem Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes realisierten Mehrwerte, und scheint dementsprechend auch ohne Einschränkung zu prüfen, ob in der Berechnungs- bzw. Veranlagungsperiode stille Reserven aufgelöst wurden. Dies verneint es dann allerdings wiederum unter Berufung auf Art. 43 WStB i.V.m. Art. 21 Abs. 1 lit. d und f WStB. Unter diesen Umständen kann BGE 98 Ib 314 ff für die Auslegung des Art. 43 WStB keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Es ist an der früheren Rechtsprechung festzuhalten, wonach Art. 43 gemäss seiner ratio legis im umschriebenen weiten Sinne zu verstehen ist.

d) Dann aber ist der Beschwerdeführer ohne weiteres nach dieser Bestimmung zu besteuern: Aus der Ueberlegung heraus, dass er in den Jahren 1969 und 1970 Rückstellungen für die Rekultivierung des Kieslandes hätte vornehmen müssen, wenn sein Betrieb nicht stille Reserven aufgewiesen hätte, und er mithin durch das Unterlassen von Rückstellungen stille Reserven aufgelöst hat (E. 3a). Das folgt aus der für das Bundesgericht verbindlich festgestellten Tatsache, dass sich der Beschwerdeführer bereits im Jahre 1969 zur Wiederinstandstellung des in Frage stehenden Kieslandes verpflichtet hatte. Ohne das Vorhandensein stiller Reserven wäre er daher nach den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und -klarheit verpflichtet gewesen, entsprechend dem Umfang der Kiesausbeutung Rückstellungen vorzunehmen. Bei solchem Vorgehen hätte für die Jahre 1969 und 1970 nach der zustreffenden Berechnung der Vorinstanz ein Rückstellungsbetrag von Fr. ... resultiert.
Der Beschwerdeführer bestreitet, in den Jahren 1969 und 1970 zu Rückstellungen für die Rekultivierung des Kieslandes handelsrechtlich verpflichtet gewesen zu sein. Ob eine solche Pflicht bestand, kann indes dahingestellt bleiben. Entscheidend ist (steuerrechtlich; red.) einzig, ob bei Fehlen stiller Reserven, die er auflösen konnte, eine derartige Pflicht bestanden hätte. Eine solch hypothetische Rückstellungspflicht aber steht ausser Zweifel. Der Beschwerdeführer schuldet daher nach Art. 43 WStB eine Jahressteuer auf dem genannten Betrag.

4. a) Mit der Jahressteuer fährt der Beschwerdeführer besser als bei der von den Vorinstanzen vorgenommenen Konstruktion einer verdeckten Gewinnausschüttung, da sich der Steuersatz nur nach dem der Jahressteuer unterliegenden Betrag bemisst (ungenau: der Grund liegt in casu darin, dass die Steuer vom übrigen Einkommen, welche sich über 580 Tage erstreckt, mit der Korrektur stark abfällt; red.). Zur genauen Festsetzung des Steuerbetrages der Jahressteuer einerseits und der - entspre-

chend reduzierten - Steuer für die Zeit nach der Gründung der AG anderseits ist die Sache an die Wehrsteuerverwaltung zurückzuweisen.

b) Da die Jahressteuer neben der Steuer vom übrigen Einkommen erhoben wird (Art. 43 Abs. 1 WStB) und die ihr unterworfenen Kapitalgewinne und Wertvermehrungen in die Berechnung der Steuer vom übrigen Einkommen nicht einzubeziehen sind (Art. 43 Abs. 2 WStB), steht die rechtskräftige Veranlagung für die Zeit vor der Gründung der AG der Veranlagung der Jahressteuer nicht entgegen. Nun ist allerdings - mit rechtskräftigem Verwaltungsgerichtsentscheid vom 31. Dezember 1975 - beim Beschwerdeführer auch schon eine Jahressteuer rechtskräftig veranlagt worden. Dieser Entscheid betraf aber andere Kapitalgewinne, da die Steuerbehörden meinten, der Gewinn aus der Unterlassung der Rückstellungen sei als verdeckte Gewinnausschüttung mit der Gegenwartsbesteuerung bei der Zwischenveranlagung für die Zeit nach der Gründung der AG zu erfassen. Zutreffenderweise müssen alle Veranlagungen im Zusammenhang mit der Gründung der AG - die auch gemeinsam zugestellt wurden - als Einheit betrachtet werden, dergestalt, dass auf einzelne derselben - auch wenn sie rechtskräftig wurden - zurückgekommen werden kann, wenn sich ergibt, dass ein Faktor zu Unrecht bei einer anderen - durch Rechtsmittel angefochtenen - Veranlagung berücksichtigt wurde. Anderseits ist aber die mit der Erhebung einer Jahressteuer notwendige Berichtigung der Steuer vom übrigen Einkommen (Art. 43 Abs. 2 WStB) zugunsten des Steuerpflichtigen bei der - im vorliegenden Verfahren streitigen - Zwischenveranlagung für die Zeit nach der Gründung der AG (21. Mai 71 bis 31. Dezember 72) vorzunehmen.

(rechtskräftig)

Anmerkungen der Redaktion:

Wer Rückstellungen im Widerspruch zum Periodizitäts- und Imparitätsprinzip (oder Abschreibungen entgegen bisheriger Gepflogenheit) bei Aenderung des Bemessungssystems in der Besteuerungslücke unterlässt, nimmt im Ergebnis eine (verdeckte) Aufwertung durch stille Kompensation von 2 Buchungsvorgängen (Bewertungskorrektur und Reservenauflösung) vor (soweit keine handelsrechtswidrige und steuerlich zu korrigierende Ueberbewertung resultiert); dies die implizite Quintessenz der bundesgerichtlichen Motive.
Die weite und auch von der Doktrin teilweise postulierte Auslegung von Art. 43 Abs. 1 BdBSt (vgl. Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 13 zu Art. 43) verdient Zustimmung; somit sind unterlassene Rückstellungen (und ebenso "gedrosselte" Abschreibungen)

wie vor BGE 98 Ib 314 der Liquidationsgewinnbesteuerung zuzuführen, wodurch einige steuerrechtliche "Knacknüsse" im Zusammenhang mit Gewinnverschiebungen bei Umwandlungen gelöst sind. Auf den vorliegenden Fall bezogen muss man sich allerdings fragen, ob das Urteil dem im Handelsrecht geltenden Grundsatz der Einzelbewertung (Kommentar Bossard, N 82 zu Art. 960 OR; Kommentar Käfer, N 102 f zu Art. 960 OR) genügend Rechnung trägt und ob Rückstellungsverpflichtungen der gegebenen Art ohne weiteres, auch wenn nur bei Beurteilung einer geldwerten (Gegen)leistung, gegen anderweitig vorhandene stille Reserven "aufgerechnet" werden dürfen. Feststehen dürfte insofern jedoch allemal, dass die Besteuerung einer Gewinnausschüttung jedenfalls bei einer gesamthaft überbewerteten Geschäftseinlage Platz greift.
Angefügt sei noch, dass das Bundesgericht mit Urteil gleichen Datums (BGE 1555/81) auf eine konnexe staatsrechtliche Beschwerde gegen die Festsetzung der kantonalen Steuern mit folgender Begründung im wesentlichen nicht eingetreten ist:

"...
b) Weiter rügt der Beschwerdeführer eine willkürliche Auslegung von § 8 Abs. 4 des Schwyzer Steuergesetzes... Der Beschwerdeführer hält diese Vorschrift für verletzt, weil die Aufrechnung unterlassener Rückstellungen aus der Zeit der Einzelfirma mit der seinerzeitigen selbständigen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehe, deren Ertrag nach Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes (Uebergang zur unselbständigen Erwerbstätigkeit) nicht mehr berücksichtigt werden dürfe. Der Beschwerdeführer verkennt jedoch, dass die Steuerbehörden nicht einen Einkommensbestandteil aus der Zeit der Einzelfirma besteuert haben, sondern eine geldwerte Leistung der Aktiengesellschaft an einen massgebenden Aktionär, eine "verdeckte Gewinnausschüttung". Die damit verbundene Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen des Beschwerdeführers erfolgte nicht vor, sondern mit dem Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes. Damit ist der Rüge einer willkürlichen Verletzung des § 8 Abs. 4 des Schwyzer Steuergesetzes der Boden entzogen. Eine andere Frage ist, ob tatsächlich eine "verdeckte Gewinnausschüttung" an den Beschwerdeführer vorlag. Das Bundesgericht hat dies mit Bezug auf das Wehrsteuerrecht im Verfahren A 442/1981 verneint. Ob Entsprechendes auch mit Bezug auf das kantonale Recht gilt, kann mangels einer dem Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügenden Beschwerdebegründung offenbleiben."

Weitere Rügen hat das Gericht als offensichtlich unbegründet abgewiesen.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. Dezember 1984 i.S. S. (VGE 361/84)

Doppelbesteuerung, internationale: Revisionsvoraussetzungen, Steuerdomizil im internationalen Verhältnis, Umqualifikation durch einen ausländischen Staat (§ 61 VRP; Art. 136 f OG)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit "notification de redressements" vom 16.12.1982 unterstellten die französichen Steuerbehörden S. rückwirkend auf das Jahr 1978 der unbeschränkten Steuerpflicht. Daraufhin stellte der Steuerpflichtige mit Gesuch vom 10.3.1983 bei der Kantonalen Steuerverwaltung den Antrag, die Veranlagungen für die Jahre 1978 bis 1980 in Revision zu ziehen und diese auf den Liegenschaftsbesitz in X. zu beschränken; gleichzeitig beantragte er, ihm die zuviel bezahlten Steuerbeträge zurückzuerstatten. Die angefochtenen Taxationen datieren vom 12.6.1978 bzw. 20.1.1981 und sind in Rechtskraft erwachsen. Mit "ergänzendem Revisionsbegehren" vom 31.8.1983 liess S. zudem beantragen, auch die Veranlagung 1981/82 in Revision zu ziehen.

Mit Entscheid vom 10. Oktober 1983 wiesen die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer das Revisionsgesuch ab, soweit darauf einzutreten war. Zum gleichen Ergebnis gelangen die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer im Einspracheverfahren. Die dagegen eingelegte Verwaltungsgerichtsbeschwerde bleibt erfolglos.

Aus den Erwägungen:

1. ... Unbestritten ist, dass sich das zu beurteilende Gesuch auf den Revisionsgrund der "neuen erheblichen Tatsache" stützt.

2. Der Beschwerdeführer bemängelt am angefochtenen Entscheid im wesentlichen, dass die Ablehnung der Revison zu einem stossenden, dem Gerechtigkeitsgefühl zuwiderlaufenden Ergebnis führe, weil der unumstrittene Rechtsgrundsatz des Doppelbesteuerungsverbotes verletzt würde. Die Doppelbesteuerung sei in der Schweiz derart verpönt, dass die Legislative dem Verbot der Doppelbesteuerung Verfassungsrang widmete. Im internationalen Steuerrecht käme die Schweiz der Doppelbesteuerung mit Staatsverträgen bei. Der Beschwerdeführer habe im Zeitpunkt der Veranlagung nach Treu und Glauben davon ausgehen dürfen, dass er der Steuerpflicht des veranlagenden Staates unterstehe. Er hätte nicht annehmen müssen, dass Frankreich seinen dortigen Aufenthalt als Wohnsitz qualifiziere, nachdem dies bis 1977 auch nicht geschehen sei. Die Tatsache, dass der französische Fiskus Ende 1982 zur "unumstösslichen" Einsicht

komme, der Beschwerdeführer unterstehe ab 1.1.1978 seiner Steuerhoheit, sei ein Revisionsgrund vor dem Schwyzer Fiskus, der den Beschwerdeführer nach dem Doppelbesteuerungsabkommen folglich zu Unrecht besteuere. Es sei Notorietät der Steuerbehörden, dass Verständigungsverfahren mit Frankreich völlig nutzlos wären, sie würden sich über Jahre hinaus ziehen und seien in jeder Beziehung erfolglos. Ebenfalls zwecklos bei der bekannten "Aggressivität des französichen Fiskus" sei es gewesen, die "notification de redressement" anzufechten. Angedroht sei die Besteuerung weiterer Jahre vor 1978 sowie die Erhebung von Strafsteuern gewesen...

3. Die Vorinstanzen weisen vernehmlassend darauf hin, dass interstaatlich die Doppelbesteuerung nur ausgeschlossen sei, wenn und soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen bestehe. Würde aufgrund von Art. 4 BV mit einer quasi einseitigen Massnahme jegliche Doppelbesteuerung ausgeschlossen, entbehrten die abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bzw. das Verständigungsinstitut nicht nur weitgehend ihres Sinnes, sondern weitere Vertragsabschlüsse wären kaum zu realisieren. Nicht nur nicht notorisch, sondern geradezu unrichtig sei schliesslich die beschwerdeführerische Unterstellung, Verständigungsverfahren mit Frankreich seien "völlig nutzlos"; nach Aeusserungen der Eidg. Steuerverwaltung würden im Gegenteil in den überwiegenden Fällen, wenn auch meist erst nach längerem Verfahren, Verständigungslösungen erzielt. Im übrigen habe der Beschwerdeführer den Wohnsitznachweis nicht erbracht, weshalb er auch aus diesem Blickwinkel auf das Verständigungsverfahren zu verweisen sei.

4. Es leuchtet in der Tat nicht ein, weshalb hier die schweizerischen Steuerhoheiten ohne vorgängige Beanspruchung des Verständigungsverfahrens rechtskräftige Steuerveranlagungen zugunsten eines in fiskalischen Angelegenheiten angeblich "aggressiven" Nachbarstaates revidieren sollen. Dies umsomehr, als der Beschwerdeführer im Wissen um die Gefahr einer Doppelbesteuerung von sich aus auf die Anfechtung der "notification de redressements" vom 16.12.1982 verzichtete. Es kann somit nicht die Rede sein, dass ein Revisionsgrund im Sinne einer neuen erheblichen Tatsache vorliegt. Diese Beurteilung liegt ganz auf der Linie des Wehrsteuerkommentars von H. Masshardt, N 15 zu Art. 111 BdBSt:

> "Die rückwirkende Umqualifikation eines bestimmten Tatbestandes durch die Steuer- und gegebenenfalls die Steuerjustizbehörden eines anderen Landes verpflichtet die schweizerischen Behörden nicht ohne weiteres zu einer Revision der rechtskräftigen Veranlagung, dies jedenfalls dann nicht, wenn die Veranlagung gestüzt auf die Angaben des Steuerpflichtigen getroffen wurde. Hiefür steht dem Steuerpflichtigen regelmässig das Verständigungsverfahren

nach den Doppelbesteuerungsabkommen zur Verfügung. Erst aufgrund eines Entscheids der Verständigungsbehörde kann die Veranlagung u.U. revidiert werden. Es ist indessen zu beachten, dass es dann, wenn der Steuerpflichtige auf den Steuerstreit im Ausland aufmerksam gemacht und die getroffene Veranlagung deswegen nur unter Vorbehalt angenommen hat, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen würde, wenn die in der Zwischenzeit in Rechtskraft erwachsene Veranlagung nicht wieder einer neuen Ueberprüfung unterzogen würde. Ergibt sich nach dieser Ueberprüfung, dass die Betrachtungsweise im ausländischen Entscheid auf die schweizerische Veranlagung nicht angewendet und somit keine Revision durchgeführt werden kann, so stehen dem Steuerpflichtigen die Erhebung der Beschwerde im ordentlichen Verfahren und die Einleitung des Verständigungsverfahrens im internationalen Verfahren offen."

Der Beschwerdeführer hat in seinen Steuererklärungen unmissverständlich festgehalten, dass er seit 13.3.1970 in der Gemeinde X. wohnhaft sei. Dass er einen Vorbehalt im Sinne des wiedergegebenen Kommentars angebracht hätte, macht er nicht geltend. Die rückwirkende Umqualifikation des Steuerdomizils ist somit im Verständigungsverfahren zu beanstanden bzw. zu regeln. Allenfalls wird das Ergebnis dieses Verständigungsverfahrens als (ungeschriebener; red.) Revisionsgrund zu taxieren sein.
Die Einwände des Beschwerdeführers vermögen keine Ausnahme vom dargelegten üblichen Vorgehen zu begründen. Sinn und Zweck eines bilateralen Vertrages ist, wenn immer möglich, Konflikte zwischen zwei Staaten zum vornherein zu verhindern oder bei Auftreten solcher Konflikte, wie dies im vorliegenden Fall zutrifft, im gegenseitigen Einvernehmen zu erledigen. Was hier indessen als neue Tatsache vorgebracht wird, ist ein höchst einseitiges, vom Beschwerdeführer trotz gegenteiligen früheren Angaben akzeptiertes Verhalten des französichen Fiskus. Ziel der Revision ist somit letztlich, in Umgehung des Verständigungsverfahrens die schweizerischen Steuerbehörden ebenfalls zu diesem Akzept, unbesehen der Rechtslage, zu zwingen...
Sollte der Beschwerdeführer das Verständigungsverfahren aber, aus was für Gründen auch immer, scheuen, so sind daraus entstandene und noch entstehende Konsequenzen hinsichtlich einer Doppelbesteuerung von ihm allein zu verantworten, zumal die schwyzerischen Steuerbehörden aufgrund klarer Selbstangaben als erster Staat rechtskräftig veranlagt haben.

5. Zu keinem anderen Ergebnis gelangt man, wenn der Fall im Lichte von Art. 4 BV beurteilt wird. Das Bundesgericht hat in BGE 89 Ia 573 festgehalten, dass keine Revision gegeben sei, "um einen Rechtsirrtum zu beheben oder eine andere Rechtsauffassung durchzusetzen, auch nicht, um eine neue Würdigung der beim Entscheid bekannten Tatsachen

herbeizuführen". Davon könne allenfalls abgewichen werden, wenn die Abweisung zu einem stossenden und dem Gerechtigkeitsgefühl zuwiderlaufenden Ergebnis führen würde. In einem Entscheid vom 30. April 1975 erwähnte das Bundesgericht zudem, dass eine Ablehnung einer Steuerrevision Art. 4 BV widerspreche, wenn diese offensichtlich eine Vorschrift oder einen klaren und unumstrittenen Rechtsgrundsatz verletze. Im damals beurteilten Falle behauptete der Beschwerdeführer, er hätte für nie erzieltes Einkommen und einen nie erzielten Vermögenszuwachs Steuern bezahlen müssen, worauf das Bundesgericht festhielt, soweit er den angeblichen Nachteil durch Anfechtung des Entscheids hätte vermeiden können, sei seine RÜge unbeachtlich (Archiv 45, 62). Art. 4 BV wird zweifellos nur in diesem Sinne auf das Doppelbesteuerungsabkommen durchschlagen können.
Wie ein neues Revisionsgesuch im Lichte des Ergebnisses eines Verständigungsverfahrens zu beurteilen wäre, muss hier indessen offenbleiben.

6. ...

7. ...

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1984 i.S. E. (BGE 331/82)

Steuerstrafrecht: Verwirkung der Strafverfolgung (Einleitung); einfache und qualifizierte Steuerhinterziehung; reformatio in peius (Art. 129 Abs. 1 BdBSt, Art. 129 Abs. 2 WStB, Art. 131 Abs. 2 BdBSt; vgl. § 87 f, § 93 und § 94 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

Der selbständigerwerbende Zahnarzt E. deklarierte am 16.5.1973 für die 17. Wehrsteuerperiode (1973/74) ein wehrsteuerpflichtiges Einkommen von Fr. 58 000.-- (Zahlen fiktiv; red.). Mit Veranlagungsverfügung vom 23.4.1975 wurde er mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 60 000.-- eingeschätzt. Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Am 6.5.1975 reichte E. die Steuererklärung für die 18. Wehrsteuerperiode (1975/76) ein, in der er ein wehrsteuerpflichtiges Einkommen von Fr. 93 000.-- angab. Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung veranlagte ihn daraufhin mit Verfügung vom 5.4.1977 mit einem steuerpflichtigen Einkommen von Fr. 95 000.--. Auch diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. In der Steuererklärung vom 23.3.1977 für die 19. Wehrsteuerperiode (1977/78) deklarierte E. ein wehrsteuerpflichtiges Einkommen von Fr. 82 000.-- und in der Steuererklärung vom 24.9.1979 für die 20. Wehrsteuerperiode (1979/80) ein solches von Fr. 112 000.--. Die definitiven Veranlagungen für diese beiden Perioden erfolgten erst am 26.2.1982. Den Steuererklärungen für die 17., 18. und 20. Periode legte E. unter anderem die Jahresrechnungen für die jeweiligen Bemessungsjahre bei. Für die 19. Wehrsteuerperiode füllte er nur den Fragebogen für Aerzte, Zahnärzte und Tierärzte aus.

Am 7.8.1979 beauftragte der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartements die besonderen Steuerkontrollorgane der Eidg. Steuerverwaltung (Besko) gemäss Art. 139 WStB mit der Durchführung einer Untersuchung gegen diverse Gesellschaften der sog. F.-Organisation, unter anderem gegen eine Zahnärztekasse Y. in Z. In einer Strafanzeige war diesen Gesellschaften vorgeworfen worden, sie böten ihren Kunden ein Factoring-Verfahren an, das die Schaffung von Schwarzgeldern ermögliche, indem die Kunden nach ihrer Wahl zwei Arten von Rechnungen bzw. Inkasso-Aufträgen erstellen könnten. Während die normalen Zahlungseingänge in der Buchhaltung ausgewiesen würden, erschienen die besonderen, mit "HF" oder "D-Fälle" bezeichneten Honorarnoten nicht in den Buchhaltungen, welche den Steuerbehörden vorgelegt würden, sondern würden separaten Konten gutgeschrieben. Am 7.9.1979 erliess der Direktor der Eidg. Steuerverwaltung einen Durchsuchungsbefehl, worauf die Besko am 13.9.1979 in den Räumlichkeiten der betroffenen Gesellschaften eine Hausdurchsuchung vornahmen und verschiedene Beweismittel beschlagnahmten. Da die Organe der betroffenen Gesellschaften gegen die Durchsuchung der Papiere Einsprache gemäss Art. 50 Abs. 3 VStrR erho-

ben, wurden die beschlagnahmten Papiere zunächst versiegelt. Auf Begehren der Eidg. Steuerverwaltung vom 1.10.1979 bewilligte die Anklagekammer des Bundesgerichts am 13.3.1980 die Entsiegelung (BGE 106 IV 413 ff = ASA 50 S. 555 ff), worauf in der Zeit vom 30.5.1980 bis zum 23.1.1981 die beschlagnahmten Akten entsiegelt und gesichtet wurden. Die Ergebnisse der Untersuchung, namentlich die Kunden mit zwei verschiedenen Konten, teilte die Eidg. Steuerverwaltung den Kantonalen Steuerverwaltungen entsprechend dem Gang der Untersuchung in verschiedenen Schreiben mit. Am 30.9.1980 meldete sie unter anderem der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz, dass E. bei einer Gesellschaft der F.-Organisation, nämlich bei der Zahnärztekasse Y. in Z., zwei Konten unterhalten habe.

Am 1.10.1980 forderte die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz E. auf, ihr die Buchhaltungen der Jahre 1971 - 1978 mit sämtlichen Hilfsbüchern sowie die Kontoauszüge der Zahnärzteinkasso Y. über die Konti Nr. ... und ... einzureichen. Aufgrund einer steueramtlichen Meldung sei festgestellt worden, dass er sein Einkommen in den Jahren 1973 - 1976 wahrscheinlich nicht richtig versteuert und in den Jahren 1977 - 1980 nicht richtig deklariert habe. Die weiteren Untersuchungen ergaben, dass E. die folgenden - z.T. wegen lückenhafter Unterlagen der Zahnärztekasse Y. geschätzten - Einkünfte aus seiner Zahnarztpraxis auf sein Schwarzkonto geleitet und nicht deklariert hatte:

1971/72	insgesamt	Fr. 43 000.--
1973/74	insgesamt	Fr. 72 000.--
1975/76	insgesamt	Fr. 97 000.--
1977/78	insgesamt	Fr. 86 000.--
Total		Fr. 298 000.--

Die Kantonale Steuerkommission Schwyz (recte: Kantonale Wehrsteuerverwaltung; red.) verurteilte deshalb E. am 1.3.1982 unter anderem wegen vollendeter Wehrsteuerhinterziehung in der 17. und 18. Periode sowie wegen versuchter Wehrsteuerhinterziehung in der 19. und 20. Periode zur Bezahlung der folgenden Nach- und Strafsteuern... (insgesamt Fr. 45 000.--). Bei der Bemessung der Busse berücksichtigte sie das kooperative Verhalten des Steuerpflichtigen in der Untersuchung sowie den Umstand, dass ihn die Nach- und Strafsteuern am Ende seiner beruflichen Karriere schwer träfen. Sie milderte daher die Busse, die sie normalerweise entsprechend dem Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 28.3.1958 bemessen hätte, um 35 %.

Mit Urteil vom 21.9.1982 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz eine Beschwerde E. gegen die Strafverfügung vom 1.3.1982 teilweise gut und stellte fest, dass für die 17. Wehrsteuerperiode (1973/74) zufolge Fristverwirkung keine Nach- und Strafsteuern erhoben werden könnten. Das Gericht setzte deshalb die Nach- und Strafsteuern für die Wehrsteuer auf Fr. 35 000.-- herab. Zur Begründung führte das Gericht im wesentlichen aus, gemäss Art. 134 WStB sei das Recht der Steuer-

behörden zur Einleitung eines Verfahrens wegen Steuerhinterziehung für die 17. Wehrsteuerperiode am 31.12.1979 erloschen. Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung habe den Pflichtigen aber erst am 1.10.1980 darüber informiert, dass gegen ihn eine Steueruntersuchung laufe. Das Verwaltungsgericht verneinte, dass mit der Einleitung des Untersuchungsverfahrens gegen die F.-Organisation und deren Organe im Jahre 1979 zugleich das Verfahren gegen die Kunden dieser Organisation eingeleitet worden sei. Das Gericht nahm insbesondere an, Art. 134 WStB sei nicht eine unterbrechbare Verjährungs-, sondern vielmehr eine Verwirkungsfrist; diese Frist könne nur dadurch gewahrt werden, dass vor deren Ablauf ein gegen den Täter gerichtetes amtliches Schreiben über die Eröffnung einer Strafuntersuchung der Schweizerischen Post übergeben werde. In bezug auf die Höhe der Strafsteuern für die 18., 19. und 20. Wehrsteuerperiode bestätigte das Verwaltungsgericht den Entscheid der Kantonalen Steuerkommission. Es gelangte zum Schluss, dass die Steuerverwaltung die Strafsteuern durchaus in grosszügiger Weise herabgesetzt habe, denn es sei zu berücksichtigen, dass das Verschulden des Beschwerdeführers recht schwer wiege, da er über viele Jahre hinweg und "professionell" in namhaftem Umfang Steuern hinterzogen habe bzw. zu hinterziehen versucht habe und weil er seine ungenügende Deklaration noch mit einer inhaltlich unwahren Buchhaltung gestützt habe, was strafverschärfend zu berücksichtigen wäre.

Am 29.12.1982 erhob die Kantonale Wehrsteuerverwaltung Schwyz fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid des Kantonalen Verwaltungsgerichts vom 21.9.1982 sei aufzuheben, soweit er die Wehrsteuer betreffe, und die für die 17. bis 20. Wehrsteuerperiode ausgefällten Strafen seien gegenüber der erstinstanzlichen Nach- und Strafsteuerverfügung zu verschärfen; die Bussen seien wegen wiederholten vollendeten Steuerbetrugs im Sinne von Art. 129 Abs. 2 WStB und Versuchs hiezu im Sinne von Art. 131 Abs. 2 WStB ... zu erhöhen und der für die 17. bis 20. Steuerperiode geschuldete Nach- und Strafsteuerbetrag auf Fr. 70 000.-- festzusetzen. Eventualiter beantragt die Kantonale Wehrsteuerverwaltung, es sei der für die 18. bis 20. Wehrsteuerperiode geschuldete Nach- und Strafsteuerbetrag durch Erhöhung der Bussen für die 18. bis 20. Periode im Sinne des Hauptantrags auf gesamthaft Fr. 56 000.-- festzusetzen und das Verfahren für die 17. Periode einzustellen. Zur Begründung bringt die Kantonale Steuerverwaltung im wesentlichen vor, die durch die F.-Organisation "angebotenen" Fiskalstraftaten seien unbestritten unter Verwendung unwahrer Urkunden begangen worden. E. habe sich einer inhaltlich unrichtigen Buchhaltung bedient, um die Steuerbehörden zu täuschen. Er sei deshalb wegen Steuerbetrugs zu verurteilen und zwar - da die Taten für die Steuerjahre 1973 bis 1976 vor dem 1.1.1978 begangen wurden - nach Art. 129 Abs. 2 WStB in der alten Fassung. Bezüglich der Jahre 1977 bis 1980 liege ein Steuerbetrugsversuch vor, der nach Art. 131 Abs. 2 WStB zu ahnden sei. Dass die umstrittenen Bussen sowohl in der ursprünglichen Verfügung der Steuerverwaltung als auch im angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts nach dem

milderen Tarif für einfache Hinterziehung im Sinne von Art. 129 Abs. 1 WStB festgesetzt worden seien, beruhe auf einem Versehen, das als Bundesrechtsverletzung gemäss Art. 104 lit. a und Art. 114 Abs. 1 OG zu würdigen sei. Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung wendet sich sodann gegen die Auffassung des Verwaltungsgerichts Schwyz, dass die Verfolgung der Fiskalstrafhandlungen der 17. Wehrsteuerperiode verwirkt sei. Da Art. 134 WStB weder ausdrücklich noch implizit verlange, dass ein Verfahren gegenüber einzelnen Tatverdächtigen eröffnet sein müsse, sei das Verfahren mit dem Beschluss vom 13.9.1979 gegen alle an den Fiskaldelikten Beteiligten rechtsgültig eingeleitet worden. Dies entspreche auch den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen. Nach Art. 72 Ziff. 2 Abs. 1 StGB werde die Verjährung durch jede Untersuchungshandlung unterbrochen, wobei derartige Untersuchungshandlungen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht direkt gegen den Täter gerichtet sein müssten. Es wäre ausserdem nach der Ansicht der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung stossend, wenn bei einem grossen Täterkreis durch Verfahrensverzögerungen (z.B. Siegelung) noch unbekannten Tätern zu einer Strafverwirkung verholfen werden könnte.

Der Beschwerdegegner schliesst in seiner Vernehmlassung auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragt in seiner Stellungnahme, die Beschwerde sei abzuweisen, eventuell sei sie in bezug auf die 18. Wehrsteuerperiode gutzuheissen. Die Eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei bezüglich des Hauptantrages teilweise gutzuheissen und die Nach- und Strafsteuern seien insgesamt auf Fr. 63 000.-- festzusetzen. Auf die Begründung dieser Anträge wird, soweit erforderlich, im Rahmen der Erwägungen eingegangen...

Erwägungen:

I. Prozessuales

1. a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sind seit der Revision des OG vom 20.12.1968 die Kantonalen Wehrsteuerverwaltungen aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Entscheide der Kantonalen Rekurskommissionen oder Verwaltungsgerichte in Wehrsteuersachen legitimiert (BGE 108 Ib 228 E. 1a; 105 Ib 359 E. 5a; 98 Ib 278/279 E.1). Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung Schwyz ist demnach berechtigt, gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 21.9.1982 Beschwerde zu führen, soweit er die Wehrsteuernachzahlung und -busse betrifft.

b) Nach Art. 104 OG kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde einerseits die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Ueberschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) und andererseits die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (lic. b) unter Vorbehalt von Art. 105

Abs. 2 OG gerügt werden; unter gewissen Voraussetzungen kann ferner die Unangemessenheit geltend gemacht werden (lit. c). Das Bundesgericht ist im vorliegenden Verfahren an die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz gebunden, sofern der Sachverhalt weder offensichtlich unrichtig oder unvollständig noch unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts Schwyz kann vom Bundesgericht überdies nicht auf seine Angemessenheit hin überpüft werden.

c) Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind neue Begehren in einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich unzulässig (BGE 104 Ib 315/316; 103 Ib 368 E. 1a, je mit weiteren Nachweisen). Dies gilt auch für Abgabestreitigkeiten (BGE 103 Ib 369/370), denn aus Art. 114 Abs. 1 OG kann kein prozessualer Anspruch eines Beschwerdeführers auf Prüfung neuer Rechtsbegehren abgeleitet werden. Mit Art. 114 Abs. 1 OG ist aber dem Bundesgericht die Möglichkeit gegeben, in Abgabestreitigkeiten einen Entscheid der Vorinstanz im Rahmen seiner von Amtes wegen getroffenen Abklärungen gegebenenfalls dem objektiven Recht anzupassen, ohne an die Anträge der Parteien gebunden zu sein (BGE 103 Ib 369 unten). Eine solche Berichtigung wird aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 108 Ib 228 E. 1b; 107 Ib 168/169 E. 1a; 105 Ib 379 E. 18a; 103 Ib 369). Die Korrektur bezieht sich ferner nur auf Verletzung von Bundesrecht und Tatsachenirrtum, nicht aber auf Ermessensfragen (BGE 107 Ib 169 E. 1a; 105 Ib 379 E. 18a; 103 Ib 369 E. 1b; vgl. auch Gygi, Bundeserwaltungsrechtspflege, 2. A., S. 252 f).

II. 17. Wehrsteuerperiode

2. Nach Art. 134 WStB erlischt das Recht, das Verfahren nach Art. 132 und 133 einzuleiten, fünf Jahre nach Ablauf der in Frage kommenden Veranlagungsperiode. Für die 17. Wehrsteuerperiode (1973/74) lief die Frist nach dieser Bestimmung somit am 31.12.1979 ab. Das Verfahren gegen E. wurde von der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung jedoch erst am 1.10.1980 eingeleitet.

a) Die Beschwerdeführerin und die Eidg. Steuerverwaltung vertreten die Ansicht, die Frist gemäss Art. 134 WStB könne durch eine gegenüber dem Gehilfen oder Anstifter vorgenommene Untersuchungshandlung gewahrt bzw. unterbrochen werden, sofern diese Untersuchungshandlung auch für die Verfolgung des Haupttäters von Bedeutung sei. Damit hätten die Untersuchungshandlungen der Besko im Jahre 1979 gegenüber den Gesellschaften der F.-Organisation in Z. und L. die Verwirkungsfrist auch gegen-

über deren Kunden gewahrt. Eventuell wäre nach Ansicht der Eidg. Steuerverwaltung zu prüfen, ob die Frist von Art. 134 WStB nicht während des Entsiegelungsverfahrens geruht habe.

b) Die Verjährung der Strafverfolgung im gemeinen eidg. Strafrecht wird in den Artikeln 70-72 StGB geregelt. Danach beginnt die Verfolgungsverjährung mit dem Tag, an dem der Täter die strafbare Handlung ausführt, bzw. mit dem Tag, an dem er die letzte strafbare Tätigkeit ausführt (Art. 71 StGB). Die Verjährung ruht, solange der Täter im Ausland eine Freiheitsstrafe verbüsst (Art. 71 Ziff. 1 StGB); sie wird durch jede Untersuchungshandlung einer Strafverfolgungsbehörde unterbrochen und beginnt in diesem Falle unter Vorbehalt der absoluten Verjährung wieder neu zu laufen (Art. 72 Ziff. 2 StGB). Wäre die Verjährung der Strafverfolgung für die Steuerdelikte der 17. Wehrsteuerperiode im vorliegenden Fall nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB zu beurteilen, so wäre die Verjährung angesichts der später fortgesetzten Tätigkeit des Beschwerdegegners im Zeitpunkt der Eröffnung des Verfahrens am 1.10.1980 noch nicht eingetreten gewesen.

c) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin und der Eidg. Steuerverwaltung können nun aber die allgemeinen Grundsätze über die Verjährung der Strafverfolgung für die Auslegung von Art. 134 WStB nicht herangezogen werden.
Die Frist von Art. 134 WStB beginnt im Gegensatz zur allgemeinen Strafverfolgungsverjährung nicht im Zeitpunkt der (letzten) strafbaren Handlung, sondern - unabhängig vom Zeitpunkt der Ausführung der strafbaren Tätigkeit - mit dem Ende der Veranlagungsperiode, auf welche sich die Steuerwiderhandlung bezieht. Auch wenn Art. 134 WStB das Recht zur Einleitung eines Verfahrens befristet, ist diese Bestimmung damit nicht als Vorschrift über die Verjährung der Strafverfolgung zu verstehen. Art. 134 WStB bezieht sich vielmehr eigentlich auf die entsprechenden Nach- und Strafsteuerforderungen, deren Geltendmachung von der fristgebundenen Einleitung bestimmter Verfahren abhängig gemacht wird. Bei der Frist von Art. 134 WStB handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die nicht unterbrochen werden kann (nicht publiziertes Urteil vom 20.5.1983 i.S. Eidg. Steuerverwaltung/V. und Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich, E. 3, S. 11; ebenso Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband 2. A., S. 270; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 4 zu Art. 134 WStB; I. Blumenstein, Die allgemeine eidg. Wehrsteuer, S. 292; Gauthier, Fraude fiscal et droit pénal. Remarques sur une loi récente, ZStR 96 (1979) S. 286). Gewahrt wird sie nur durch die Einleitung eines Verfahrens nach den Art. 132 oder 133 WStB gegen den Steuerpflichtigen persönlich. Das Verfahren ist gemäss Art. 132 Abs. 1

WStB durch die Kantonale Wehrsteuerverwaltung einzuleiten. Massnahmen der Eidg. Steuerverwaltung allein genügen nicht, da diese nur befugt ist, die Verfahrenseinleitung zu verlangen (Art. 132 Abs. 1 WStB). Diese Regelung, die seit dem Erlass des Wehrsteuerbeschlusses unverändert besteht, widerspricht den heutigen Anschauungen über das Verwaltungsstrafrecht, wie sie etwa im Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) zum Ausdruck kommen und im wesentlichen auch bei den Bestimmungen über den Steuerbetrug in Art. 130bis und Art. 133bis WStB verwirklicht sind. Diese Situation ist umso unbefriedigender, als die Fristbestimmung im Rahmen der Massnahmen zur wirksameren Bekämpfung der Steuerhinterziehung, in deren Folge die neue Regelung über den Steuerbetrug am 1.1.1978 in Kraft trat, nicht angepasst und auch der Schaffung der Besko nicht Rechnung getragen wurde. Art. 134 WStB ist jedoch, wie das Bundesgericht schon im nicht veröffentlichten Urteil vom 20.3.1983 i.S. Eidg. Steuerverwaltung/V. und Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich, E. 3, S. 11, festgestellt hat, bis zu einer allfälligen Abänderung durch den Gesetzgeber als geltendes Recht hinzunehmen.

d) Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung Schwyz hat im vorliegenden Fall dem Beschwerdegegner E. am 1.10.1980 die Eröffnung des Hinterziehungsverfahrens mitgeteilt, nachdem sie am 30.9.1980 vom Schwarzkonto E. Kenntnis erhalten hatte. Zu diesem Zeitpunkt war die Frist nach Art. 134 WStB für die 17. Wehrsteuerperiode bereits abgelaufen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hat daher im angefochtenen Entscheid zu Recht festgehalten, dass das Recht der Wehrsteuerbehörden zur Erhebung von Nach- und Strafsteuern für die 17. Wehrsteuerperiode verwirkt sei. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

e) Offen bleiben kann im vorliegenden Fall, ob die Frist von Art. 134 WStb während des Entsiegelungsverfahrens allenfalls geruht hat. Denn nach der Versiegelung der bei der F.-Organisation beschlagnahmten Akten lief die Frist für die Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens bezüglich der 17. Wehrsteuerperiode noch 109 Tage. Das Verfahren gegen E. wurde von der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung Schwyz aber erst am 124. Tag nach der Entsiegelung vom 30.5.1980 - und nicht nach 93 Tagen, wie die Eidg. Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Unrecht behauptet - eingeleitet. Selbst wenn die Verwirkungsfrist von Art. 134 WStB während der Dauer des Entsiegelungsverfahrens geruht hätte, wäre sie im vorliegenden Fall nach der Entsiegelung nicht eingehalten worden.

III. 18. Wehrsteuerperiode

3. Gemäss Art. 129 Abs. 2 WStB in der bis zum 31.12.1977 geltenden Fassung ist eine Busse im zwei- bis sechsfachen des entzogenen Wehrsteuerbetrages zu verhängen, wenn der Pflichtige die mit der Festsetzung der Wehrsteuer betrauten Behörden über die für den Bestand oder Umfang seiner Wehrsteuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden getäuscht hat. Seit dem 1.1.1978 ist der Steuerbetrug nunmehr in Art. 130bis WStB geregelt.

a) Der Beschwerdegegner E. reichte zusammen mit seiner Steuererklärung für die 18. Wehrsteuerperiode die Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1973 und 1974 ein. Er hat damit - wie das Verwaltungsgericht im angefochtenen Urteil (S. 24) zutreffend festhält - seine ungenügende Deklaration mit einer inhaltlich unwahren Buchhaltung belegt. Damit steht ausser Frage, dass der Tatbestand des Steuerbetruges erfüllt ist (vgl. dazu ASA 38, 433 ff; 20, 91 ff; Känzig, Wehrsteuer, 1. A., N 6 zu Art. 129 WStB, mit zahlreichen Hinweisen). Der Beschwerdegegner bestreitet dies denn auch nicht ernsthaft.

b) Sowohl die Kantonale Steuerkommission Schwyz (recte: Wehrsteuerverwaltung; red.) in ihrer Nach- und Strafsteuerverfügung vom 1.3.1982 als auch das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz im angefochtenen Urteil haben den Beschwerdegegner bloss wegen einfacher Steuerhinterziehung gemäss Art. 129 Abs. 1 WStB bestraft. Beide Vorinstanzen haben denn auch das in Art. 129 Abs. 2 WStB in der bis zum 31.12.1977 geltenden Fassung vorgesehene Bussenminimum deutlich unterschritten. Damit haben sie eine Bundesrechtsverletzung begangen, die grundsätzlich im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gerügt werden kann (Art. 104 lit. a OG). Der Beschwerdegegner bestreitet indessen, dass der Antrag der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung, er sei wegen Steuerbetrugs zu verurteilen, zulässig ist. Die neuen Vorbringen und die darauf gestützten Anträge würden neue Begehren und somit eine unzulässige Klageänderung darstellen.

aa) Die Voraussetzungen für die Vornahme einer reformatio in peius im Sinne von Art. 114 Abs. 1 OG (vgl. dazu vorne E. 1c) zu Lasten des Beschwerdegegners E. sind im vorliegenden Fall entgegen dessen Auffassung erfüllt. Sowohl die Kantonale Steuerkommission (Wehrsteuerverwaltung; red.) in ihrer Strafverfügung vom 1.3.1982 als auch das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz im angefochtenen Urteil vom 21.9.1982 haben offensichtlich zu Unrecht den Beschwerdegegner nur wegen einfacher Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 129 Abs. 1 WStB verurteilt. Diese offenkundige Rechtsverletzung ist vom Bundesgericht von Amtes wegen zu korrigieren. Die Korrektur ist von erheblicher Bedeutung, liegt

doch der Strafrahmen von Art. 129 Abs. 2 WStB in der bis zum 31.12.1977 geltenden Fassung wesentlich über demjenigen von Art. 129 Abs. 1 WStB. Demgemäss muss das angefochtene Urteil aufgehoben werden, soweit es die 18. Wehrsteuerperiode betrifft.

bb) Was E. dagegen vorbringt, dringt nicht durch. E. hat die ihm zur Last gelegten Steuerbetrugshandlungen hinsichtlich der 18. Wehrsteuerperiode vor dem 1.1.1978 ausgeführt. Daher findet grundsätzlich Art. 129 Abs. 2 WStB in der bis zum 31.12.1977 geltenden Fassung Anwendung. Die seit dem 1.1.1978 geltende, den Steuerbetrug betreffende Regelung (Art. 130bis, Art. 133bis WStB) ist gegenüber dem bis zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Art. 129 Abs. 2 WStB nicht das mildere Recht, denn Art. 130bis WStB sieht nunmehr für den Steuerbetrug kumulativ sowohl eine Bestrafung mit Gefängnis oder Busse bis zu Fr. 30 000.-- als auch eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vor. Der Steuerbetrug stellt heute ein kriminelles Vergehen dar, das von den Strafverfolgungsbehörden geahndet wird und bei Verurteilung zu einer Gefängnisstrafe eine Eintragung im Zentralstrafregister und im kantonalen Strafregister nach sich zieht (Art. 9 Ziff. 1 der Verordnung über das Strafregister (SR 331); vgl. auch Art. 12 Ziff. 4). Die gegenüber dem früheren Recht wesentlich verschärften Sanktionen sowie die neuen, die Zuständigkeit der Strafverfolgungsbehörden begründenden Verfahrensvorschriften lassen keinen Raum für eine Anwendung von Art. 2 Abs. 2 StGB (vgl. M. Gauthier, a.a.O., S. 281). Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass Art. 130bis gegenüber Art. 129 Abs. 2 WStB keine Mindeststrafdrohung vorsieht. An der im nicht veröffentlichten Urteil vom 26.5.1981 i.S. Administration cantonale de l'impôt fédéral pour la défense nationale du canton de Neuchâtel/D. vertretenen Ansicht kann daher nicht festgehalten werden.
Im übrigen wäre nicht zum vornherein auszuschliessen, dass der Beschwerdegegner angesichts seines "professionellen" Vorgehens und des namhaften Umfanges der hinterzogenen Steuern in Anwendung des neuen Rechts zu einer Freiheitsstrafe verurteilt werden könnte. Auch unter diesem Aspekt erweist sich das neue Recht nicht als das mildere.

cc) Ist somit auf den vorliegenden Fall für die 18. Wehrsteuerperiode Art. 129 Abs. 2 WStB in der alten, bis zum 31.12.1977 geltenden Fassung anwendbar, so verstösst die dem Beschwerdegegner auferlegte Busse gegen Bundesrecht, da sie nicht im Rahmen dieser Bestimmung liegt.

IV. 19. Wehrsteuerperiode

4. Gemäss Art. 131 Abs. 2 WStB ist eine Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- zu verhängen, wenn sich während eines Veranlagungs-, Inventarisations-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens ergibt, dass ein Pflichtiger zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung oder einer ungenügenden Inventarisation unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Wehrsteuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Wehrsteuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat. Diese Bestimmung, die bei der Revision des Steuerbetrugstatbestandes vom 9.6.1977 unverändert blieb, regelt sowohl die versuchte Steuerhinterziehung als auch den versuchten Steuerbetrug.

a) Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz verurteilte den Beschwerdegegner für die 19. Wehrsteuerperiode wegen versuchter Steuerhinterziehung. Die Beschwerdeführerin beantragt eine Erhöhung der Busse für diese Periode, weil unberücksichtigt geblieben sei, dass der qualifizierte Tatbestand des versuchten Steuerbetruges erfüllt sei.

b) Dies trifft jedoch offensichtlich nicht zu. Für die Wehrsteuer der 19. Periode hat der Beschwerdegegner weder eine Gewinn- und Verlustrechnung noch eine Bilanz eingereicht. Er hat sich vielmehr darauf beschränkt, den Fragebogen für Aerzte, Zahnärzte und Tierärzte auszufüllen. Dabei hat er das Total der Berufseinnahmen angegeben und in der Rubrik "Art der Bezahlung" global erklärt "durch Zahnärztekasse Z.". Damit hat er, wie die Eidg. Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht bemerkt, zur Täuschung der Steuerbehörden keine Urkunden verwendet, da einer blossen schriftlichen Erklärung des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Richtigkeit ihres Inhaltes der Charakter einer Beweisurkunde fehlt (BGE 103 IV 32 E. 10a; vgl. auch Zuppinger, Der Steuerbetrug unter Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, ZStR 91 (1975) S. 144; vgl. auch BGE 105 IV 193 E. 2b). Der Beschwerdegegner hat zwar durch seine Unterschrift auf dem Fragebogen die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben bezeugt. Den Erklärungen im Fragebogen als solchen kommt indessen gegenüber den Angaben in der Steuererklärung selbst keine erhöhte Beweiskraft zu. Die Beweiseignung dieser Erklärung ist deshalb zu verneinen. Würde sie bejaht, so wäre jede inhaltlich unrichtige oder unvollständige Angabe in der Steuererklärung als Falschbeurkundung zu qualifizieren und der Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung könnte, wie die Eidg. Steuerverwaltung zu Recht bemerkt, praktisch nicht mehr erfüllt sein, ohne dass damit auch gleich ein (versuchter) Steuerbetrug vorliegen würde. Dass die Kantonale Wehrsteuerverwaltung durch die inhaltlich unvollständige

Aufstellung der eingegangenen Beträge durch den Beschwerdegegner getäuscht wurde, vermag entgegen ihrer Auffassung den fehlenden Urkundencharakter der vom Beschwerdegegner gemachten Angaben nicht zu ersetzen. Die Vorinstanz hat den Beschwerdegegner für die 19. Wehrsteuerperiode zu Recht nur wegen versuchter Hinterziehung gebüsst. Dass sie dabei angesichts des raffinierten Vorgehens des Beschwerdegegners, das er über Jahre hinweg bis zu seiner Entdeckung anwandte, wohl eher zu Unrecht strafmildernde Umstände annahm, stellt bei dieser Sachlage keinen Ermessensfehler dar, der die ausgesprochene Busse als offensichtlich zu niedrig erscheinen liesse und eine Aenderung des angefochtenen Urteils in Anwendung von Art. 114 Abs. 1 OG rechtfertigen würde. Die Beschwerde ist in diesem Punkte abzuweisen.

V. 20. Wehrsteuerperiode

5. Der Steuererklärung für die 20. Wehrsteuerperiode legte der Beschwerdegegner wiederum - inhaltlich unrichtige - Jahresabschlüsse bei. Rechtskräftig veranlagt wurde er erst nach der Einleitung des Steuerstrafverfahrens. Damit liess sich E. für diese Periode einen versuchten Steuerbetrug, und nicht eine versuchte einfache Steuerhinterziehung, wie das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz zu Unrecht annahm, zuschulden kommen.

a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Verurteilung des Beschwerdegegners lediglich wegen einfacher Hinterziehung beruhe auf einem offensichtlichen Versehen und sei als Verletzung von Bundesrecht und Ermessensunterschreitung im Sinne von Art. 104 lit. a OG zu würdigen. Unter dem Verschuldensaspekt müsse der strengere Tarif auch für den Betrugsversuch per analogiam zum Zuge kommen, wobei selbstredend der Strafrahmen von Art. 131 Abs. 2 WStB nicht überschritten werden dürfe und gesamthaft in die Strafzumessung einzubeziehen sei. Der Beschwerdegegner macht demgegenüber geltend, bei der Festlegung der Höhe der Busse im Einzelfall handle es sich um eine Ermessensfrage, die das Bundesgericht im Rahmen seiner Kognition nicht prüfen könne.

b) Als Bundesrechtsverletzung, die die Vornahme einer reformatio in peius im Sinne von Art. 114 Abs. 1 OG rechtfertigen kann (vgl. vorne E. 1c), gilt auch der Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG). Ein Ermessensmissbrauch liegt unter anderem dann vor, wenn die entscheidende Behörde sich von unsachlichen Erwägungen leiten lässt (BGE 104 Ib 113, mit Nachweisen), die massgebenden Umstände in unhaltbarer Weise würdigt (BGE 100 Ia 307 E. 3b; 99 Ia 563 E. 2; Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, 5. A., Band I, S. 417) oder die für die Ermessensausübung wesentlichen

Gesichtspunkte verkennt (BGE 100 Ib 364; 89 I 9 f; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1. A., S. 230). Ein Ermessensmissbrauch ist auch dann gegeben, wenn ein Ermessensentscheid an einem inneren Widerspruch krankt.

c) Der versuchte Steuerbetrug ist auch nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung vom 9.6.1977 ausschliesslich nach Art. 131 Abs. 2 WStB zu beurteilen. Die Eidg. Steuerverwaltung hat ihre ursprünglich gegenteilige Ansicht (vgl. das Kreisschreiben vom 12.12.1977 in ASA 46, 300 ff) zu Recht geändert (vgl. das Kreisschreiben vom 27.10.1980 in ASA 49, 240 f). Im vorliegenden Fall wird denn auch die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 131 Abs. 2 WStB nicht bestritten. Strittig ist dagegen, ob die vom Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz gestützt auf diese Bestimmung vorgenommene Bussenbemessung abzuändern ist.
Die Kantonale Steuerkommission Schwyz (Wehrsteuerverwaltung; red.) und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz haben der Bussenbemessung das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 28.3.1958 betr. Bussen bei vollendeter Hinterziehung (ASA 26, 422 ff) und - ohne dies allerdings ausdrücklich zu erwähnen - das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 2.5.1955 betr. Bussen bei Hinterziehungsversuch (ASA 23, 418 ff) zugrunde gelegt. Das Bundesgericht hat diese Kreisschreiben mehrfach als geeignete Grundlagen für die Bussenbemessung anerkannt (BGE 85 I 260 E. 3b; ASA 44, 60 E. 5; weitere Nachweise bei Masshardt, a.a.O., N 20 zu Art. 129 WStB und N 14 zu Art. 131 WStB).
Beide Instanzen haben aber - wie sich dem angefochtenen Urteil (S. 21) entnehmen lässt und wie eine Ueberprüfung der Bussenberechnung ergeben hat - die "Normalbusse", die sie unter Berücksichtigung des Verschuldens des Beschwerdegegners um 35 % reduzierten, in Anwendung dieser beiden Kreisschreiben unter der Annahme ermittelt, der Beschwerdegegner habe sich bloss eine versuchte einfache Steuerhinterziehung zuschulden kommen lassen, obwohl diese Kreisschreiben - auf die sich beide Instanzen dem Grundsatze nach stützen wollten - für den versuchten Steuerbetrug wesentlich höhere Bussenansätze kennen. Damit leidet der Ermessensentscheid der Vorinstanz an einem offenkundigen inneren Widerspruch, der sich nicht auflösen lässt. Das Verwaltungsgericht hat sich bei der Bussenbemessung - offensichtlich irrtümlich und ungewollt - von unzutreffenden Erwägungen leiten lassen. Die Bussenfestsetzung stellt somit einen erheblichen Ermessensfehler dar, der vom Bundesgericht im Rahmen seiner Kompetenz gemäss Art. 114 Abs. 1 OG zu korrigieren ist.

d) Die Steuerbusse für die 20. Wehrsteuerperiode ist durch die Vorinstanz im Lichte dieser Erwägungen neu festzu-

setzen. Dabei wird zu beachten sein, dass die Weisungen der Eidg. Steuerverwaltung hinsichtlich der Bussenbemessung für die Steuer- und Steuerjustizbehörden nicht verbindlich sind (BGE 108 Ib 25 E. 4a; 104 Ib 337 E. 1c). Die im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 2.5.1955 festgelegten allgemeinen Regeln dürfen daher nicht starr angewandt werden; sie können nur einen ersten Anhaltspunkt für die Bedeutung der Verfehlung bieten. Die Busse für den Steuerbetrugsversuch ist in jedem Fall nach pflichtgemässem Ermessen so zu bestimmen, dass allen besonderen Umständen, insbesondere der Schwere des Verschuldens und den persönlichen Verhältnissen des Fehlbaren Rechnung getragen wird (BGE 85 I 261; ASA 39, 264 E. 4, 433/4 E. 4; 20, 146/7 E. 6; sinngemäss auch 44, 60 E. 5). Dabei ist nach Möglichkeit darauf Bedacht zu nehmen, dass die Busse innerhalb des im Wehrsteuerbeschluss durch ein Minimum und ein Maximum bestimmten Rahmens in angemessener Weise festgesetzt wird (BGE 85 I 261). Dies ist Sache der kantonalen Instanzen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, und die Sache wird zur Neubemessung der Bussen für die 18. und für die 20. Wehrsteuerperiode an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten)

3. (Parteientschädigung)

4. (Mitteilung)

(rechtskräftig)

Anmerkung der Redaktion:

1. Bilanzen und Erfolgsrechnungen waren nicht unterzeichnet. Mit diesem Urteil bestätigte das Bundesgericht indirekt eine Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung, wonach für die Urkundenqualität von Bilanzen und Erfolgsrechnungen die Unterschrift des Pflichtigen nicht erforderlich ist (Ordnungscharakter).

2. Gemäss Art. 132 Abs. 2 BdBSt kommt als Eröffnungsbehörde allein die Kantonale Verwaltung in Frage. Zu dieser Norm bildet Art. 139 Abs. 2 BdBSt i.V.m. Art. 38 VStR die

lex posterior et specialis, wodurch der Besko neben der Kantonalen Steuerverwaltung die Kompetenz zur Verfahrenseröffnung zustehen würde. Mit der Uebernahme dieser Auffassung, auf die das Bundesgericht nicht weiter eingegangen ist, könnte das unbefriedigende Verwirkungsergebnis (vgl. Erwägung II/2c) schon de lege lata vermieden werden.

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 24.1.1985 i.S. B. c. Kantonsgericht Schwyz (BGE 850/84)

Steuerbezug: Rechtsöffnungsverfahren, Titel, Zuständigkeit
(Art. 117 Abs. 2 BdBSt; vgl. Art. 2 Rechtshilfekonkordat)

Sachverhalt (gekürzt):

Der Bezirksgerichtspräsident Schwyz erteilte mit Verfügung vom 20. Juni 1984 der Schweizerischen Eidgenossenschaft gestützt auf einen Einspracheentscheid des Ufficio di tassazione Lugano-Campagna vom 14. Oktober 1982 für eine Wehrsteuerforderung von Fr. ... nebst Zins und Kosten gegen B. die definitive Rechtsöffnung. Ein Rekurs gegen diese Verfügung wurde vom Kantonsgericht des Kantons Schwyz mit Entscheid vom 17. September 1984 abgewiesen. Gegen diesen Entscheid hat B. staatsrechtliche Beschwerde erhoben. Das Bundesgericht (II. Zivilabteilung) weist diese im Verfahren nach Art. 92 Abs. 1 OG ab, soweit es eintritt.

Aus den Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des Konkordats über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstrekkung öffentlich-rechtlicher Ansprüche (SR 281.22). Nach Art. 1 dieses Konkordats leisten sich die Konkordatskantone gegenseitig Rechtshilfe zur Vollstreckung der auf öffentlichem Recht beruhenden Ansprüche auf Geld- oder Sicherheitsleistung zugunsten des Kantons oder der Gemeinden sowie der von ihnen errichteten Körperschaften, Anstalten und Zweckverbänden; nach Art. 2 sind vollstreckbare rechtskräftige Entscheide oder Verfügungen (eingeschlossen Steuerveranlagungen) von Verwaltungs- und Gerichtsbehörden, die nach der Gesetzgebung des Kantons, in welchem sie erlassen wurden, im Sinne von Art. 80 Abs. 2 SchKG einem gerichtlichen Urteil gleichgestellt sind. Bei der in Betreibung gesetzten Wehrsteuerforderung handelt es sich jedoch nicht um eine Forderung des Kantons Tessin, sondern der Eidgenossenschaft; der Kanton Tessin ist nur Bezugskanton (Art. 113 BdBSt). Zudem beruht die Vollstreckbarkeit des als Rechtsöffnungstitel vorgelegten Einspracheentscheids nicht auf tessinischem Recht, sondern unmittelbar auf Art. 117 Abs. 2 BdBSt, wo ausdrücklich festgehalten wird, dass die rechtskräftigen Veranlagungen, Verfügungen und Entscheide der (Wehr-)Steuerbehörden im ganzen Gebiet der Schweiz vollstreckbar sind und vollstreckbaren Gerichtsurteilen im Sinne von Art. 80 Abs. 2 SchKG gleichstehen. Das Konkordat ist daher auf die Vollstreckung der streitigen Wehrsteuerforderung nicht anwendbar. Dass im Rechtsöffnungsgesuch darauf verwiesen wurde, ändert daran nichts. Auf die Beschwerde kann deshalb nicht eingetreten werden, soweit sie sich auf eine Konkordatsverletzung bezieht.

2. Der Beschwerdeführer rügt sodann eine Verletzung von Art. 81 Abs. 2 SchKG, indem er geltend macht, die Tessiner Steuerbehörden seien für die Veranlagung der Wehrsteuer nicht zuständig gewesen. Diese Rüge kann das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür prüfen.
Wie der Beschwerdeführer selbst zutreffend darlegt, ist für die Veranlagung der Wehrsteuer der Periode 1981/82, um die es hier geht, die Wehrsteuerbehörde desjenigen Kantons zuständig, in dem der Steuerpflichtige am 1. Januar 1981 seinen Wohnsitz hatte (Art. 77 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 8 BdBSt). Der Wohnsitzbegriff richtet sich im Wehrsteuerrecht nach den Art. 23-26 ZGB (Art. 4 Abs. 1 BdBSt). Entscheidend ist somit, ob der Beschwerdeführer am 1.1.981 im Sinne dieser Bestimmungen noch im Tessin Wohnsitz hatte.
Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe sich am 18. Dezember 1980 bei seiner früheren Wohngemeinde abgemeldet und diese gebeten, seinen Heimatschein an seine Heimatgemeinde zu senden. An diesem Tag sei er aus dem Kanton Tessin weggezogen. Von Ende 1980 bis etwa Mitte 1981 habe er sich mit seiner Frau vorwiegend im Ausland aufgehalten. Er habe aber nie die Absicht gehabt, dauernd im Ausland zu verbleiben. Hatte der Beschwerdeführer aber diese Absicht nicht, so erwarb er im Ausland keinen neuen Wohnsitz, und der bisherige Tessiner Wohnsitz blieb nach der Regel des Art. 24 Abs. 1 ZGB trotz des Wegzugs weiterhin bestehen.
Vor Bundesgericht behauptet der Beschwerdeführer erstmals, er habe zwischen Weihnachten 1980 und Neujahr bei seiner Heimatgemeinde S. vorgesprochen, um sich anzumelden. Er habe dem zuständigen Beamten mitgeteilt, dass sich die Gemeinde geweigert habe, den Heimatschein herauszugeben. Zum Beweis für diese Behauptung beruft sich der Beschwerdeführer auf eine Bestätigung der Gemeindekanzlei S. vom 19. September 1984 sowie auf das Zeugnis des Gemeindeschreibers. Bei Willkürbeschwerden dürfen indessen neue Tatsachen oder Beweismittel nicht vorgebracht werden (BGE 107 Ia 190 E. 2a). Dass die neuen Vorbringen erst durch die Begründung des angefochtenen Entscheids veranlasst worden seien, trifft entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht zu. Bereits der Bezirskgerichtspräsident war davon ausgegangen, dass für die Zuständigkeit der Tessiner Steuerbehörden der Wohnsitz am 1. Januar 1981 massgebend ist. Der schon im Rekursverfahren durch einen Anwalt vertretene Beschwerdeführer hätte daher allen Anlass gehabt, vor dem Kantonsgericht auf den angeblichen Anmeldungsversuch bei der Gemeinde S. hinzuweisen. Im übrigen ergibt sich aus den neuen Vorbringen nicht zwingend, dass der Beschwerdeführer schon vor dem 1. Januar 1981 im Kanton S. Wohnsitz genommen und dass deshalb der Tessiner Wohnsitz nicht weitergedauert hat. Selbst wenn sich der Beschwerdeführer Ende 1980 bei der Gemeinde S. angemeldet hätte, wäre damit der Beweis, dass er diesen Ort zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen gemacht habe, noch nicht erbracht (vgl. BGE 102 IV 164, 97 II 6, mit Hinweisen). Dass er tatsächlich in S. gewohnt

habe, behauptet der Beschwerdeführer selbst nicht. Er weist im Gegenteil darauf hin, er habe sich von Ende 1980 bis etwa Mitte 1981 vorwiegend im Ausland aufgehalten. Erst am 1. Juli 1981 begründete er einen neuen Wohnsitz, und zwar nicht in der Gemeinde S., sondern in B.. Bezeichnenderweise wurde er denn auch erst von diesem Zeitpunkt an im Kanton S. besteuert, wie sich aus einer bei den Akten liegenden Bescheinigung der kantonalen Steuerverwaltung ergibt. Unter diesen Umständen ist es nicht willkürlich, wenn das Kantonsgericht annahm, der Beschwerdeführer habe am 1. Januar 1981 seinen Wohnsitz immer noch im Kanton Tessin gehabt, und wenn es deshalb die Zuständigkeit der Tessiner Behörden für die Veranlagung der Wehrsteuer der Periode 1981/82 bejahte.

(rechtskräftig)

Anmerkung der Redaktion:

Der bundesgerichtlichen Auffassung, dass vorliegend das Rechtshilfekonkordat keine Anwendung findet, ist beizupflichten; allerdings nicht, weil es sich um eine Forderung der Eidgenossenschaft handeln würde, sondern ausschliesslich deshalb, weil dieselbe auf öffentlichem Recht des Bundes beruht (direkte Anwendbarkeit von Art. 117 Abs. 2 BdBSt). Entgegen der gerichtlichen Parteibezeichnung ist u.E. nicht etwa der Bund Gläubiger von (direkten) Bundessteuerforderungen, sondern der jeweilige Veranlagungs- und Bezugskanton (Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 264; Lott, Die Besonderheiten in der Zwangsvollstreckung von eidgenössischen Steuerforderungen nach schweizerischem Betreibungsrecht, S. 21); das Abrechnungsverfahren (Repartition) zwischen Bund und Kantonen äussert allein interne Wirkungen (Art. 136 ff BdBSt).
Was die "Zuständigkeitsrüge" anbelangt, hätte sie im Rechtsöffnungsverfahren nicht geprüft werden dürfen (anders bei Kantonssteuerforderungen). Einmal ist der Veranlagungsort nach Art. 77 BdBSt nicht Ausfluss kantonaler Steuerhoheit, sondern lediglich Merkmal bundesrechtlicher Vollzugsorganisation, weshalb der fehlende Wohnsitz niemals die Nichtigkeit einer Taxation hervorzurufen vermöchte (vgl. insb. Art. 79 Abs. 3 BdBSt, wonach auch rechtskräftige Veranlagungen nachträglich ins Register des "zuständigen" Kantons eingetragen werden können). Der ausschliessliche Rechtsweg zur Regelung des Veranlagungsorts wäre sodann auch für den Steuerpflichtigen derjenige der amtlichen Feststellung nach Art. 79 Abs. 2 BdBSt, welcher als lex specialis für eine Anwendung von Art. 81 Abs. 2 SchKG keinen Raum lässt (Känzig, Wehrsteuer, N 4 zu Art. 117).

Das Zitat

Man täte gut daran, einen Bleistift in der Tasche zu haben und die Gedanken des Augenblicks aufzuschreiben. Diejenigen, die ungesucht kommen, sind gewöhnlich die wertvollsten und sollten festgehalten werden, denn sie kehren nur selten zurück.

Francis Bacon, Philosoph

StPS 1/85 Seite 13

Steuerbezug: Haftung der Ehefrau, Steueraufteilung (Art. 13 Abs. 2 BdBSt; vgl. Par. 16 Abs. 2 StG)

1. Soll der Steuerbezug bei der solidarisch haftenden Ehefrau (anteilsmässig) angeordnet werden, ist ihr grundsätzlich eine Haftungsverfügung zuzustellen. Eine erfolglose Zwangsvollstreckung gegen den Ehemann bildet dabei nicht Voraussetzung.

2. Bei der Anfechtung einer solchen Verfügung sind die Steuerfaktoren als solche verbindlich. Es kann materiell nur noch die unrichtige Aufteilung gerügt werden; der Ehefrauenanteil berechnet sich nach dem jeweiligen Verhältnis der Reineinkünfte (vor nichtorganischen Abzügen wie Doppelverdiener- und Versicherungsabzug).

StKE 905-7-84 vom 2. November 1984 i.S. B. (Abweisung)

StPS 1/85 Seite 16

Buchführungsrecht: Einkommensrealisation, "angefangene Arbeiten" bei freien Berufen? (Par. 8 Abs. 1 und Par. 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 41 Abs. 2 und 3 BdBSt)

1. Bei Steuerpflichtigen freier Berufe besteht grundsätzlich keine Aktivierungspflicht für angefangene Arbeiten. Dieser Umstand dispensiert indes nicht von einer genauen Rechnungsabgrenzung (je nach Soll- oder Ist-Methode).

2. Eine ermessensweise Debitorenaufrechnung müsste sich grundsätzlich nach dem verbuchten Berufsaufwand richten.

StKE 499-83 vom 14. September 1984 i.S. R. (Gutheissung im Sinne der Erwägungen, mit Anm. der Redaktion zur verwandten Frage des Liquidationsgewinnes)

StPS 1/85 Seite 19

Landwirtschaftliches Einkommen; Bemessung nach GVE-Ansatz und Vermögensvorschlag (Par. 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

1. Der Einsprachebehörde selbst obliegt keine Pflicht zur Ansetzung einer Verhandlung. Hingegen hat der Einsprecher einen Anspruch, auf Verlangen vom Veranlagungsbeamten mündlich angehört zu werden (was auch telefonsich erfolgen kann).

2. Landwirte werden grundsätzlich nach der Nettorohertragsmethode eingeschätzt. Dies schliesst allerdings nicht aus, dass zur Kontrolle der Basiswerte (GVE) und zur Festsetzung innerhalb des Bemessungsrahmens eine Vermögensvorschlagsrechnung angestellt wird.

StKE 836-84 vom 16. November 1984 i.S. F. (Abweisung)

StPS 1/85 Seite 22

Gewinnungskosten: (ins Ausland geleistete) Schuldzinsen, Mitwirkungs- und Nachweispflicht (Par. 22 Abs. 1 lit. d StG; Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt)

1. Bei ins Ausland geleisteten Schuldzinszahlungen sind an die Nachweispflicht besondere Anforderungen zu stellen, weil die Missbrauchsgefahr gross ist.

2. Die im Steuerverfahrensrecht besonders ausgeprägte Mitwirkungspflicht ist darin begründet, dass der Pflichtige am besten und leichtesten Zugang zu seinen finanziellen Verhältnissen hat.

VGE 310-84 vom 7. September 1984 i.S. I. (Abweisung)

StPS 1/85 Seite 26

Vermögenssteuer: Aktienbewertung, Abzüge für vermögensrechtliche Beschränkungen (Par. 31 Abs. 3 StG)

Nichtkotierte Wertpapiere werden praxisgemäss nach der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer bewertet. Vermögensrechtliche Beschränkungen finden dabei in der Gewährung eines Pauschalabzugs ihren Niederschlag, sofern keine angemessene Rendite besteht.

StKE 326-83 vom 21. August 1984 i.S. B. (Gutheissung)

StPS 1/85 Seite 28

Grundstückgewinnsteuer: Gewinnungskosten, Vermittlungsprovisionen und Gewinnbeteiligung (Par. 51 Abs. 1 und 2 StG)

1. Vermittlungsprovisionen sind im Rahmen von Par. 51 Abs. 1 und 2 StG, deren Enumerierung nicht abschliessend ist, vom Grundstückgewinn abzuziehen.

2. Der Grenzansatz für die steuerliche Anerkennung liegt je nach Höhe des Erlöses bei 2 %, ausnahmsweise 3 % für überbaute Liegenschaften (unüberbaute Grundstücke: 3-5 %).

VGE 383-83 vom 7. September 1984 i.S. R. (Gutheissung)

StPS 1/85 Seite 37

Verfahrensrecht: Zurückkommen auf eine rechtskräftige Veranlagung bei interkantonaler Doppelbesteuerung, Kapitalausscheidung (Par. 70 Abs. 1 lit. b StG, Art. 86 Abs. 2 OG; Präzisierung der Praxis)

1. Liegt ein Verstoss gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot vor, muss das kantonale Verfahrensrecht von Bundesrechts wegen ein Zurückkommen auf rechtskräftige Veranlagungen bis zum 30. Tag nach Eröffnung der letzten konkurrierenden Taxation eines beteiligten Kantons ermöglichen; es muss dabei mindestens ein ausserordentliches Rechtsmittel zur Verfügung stellen. Im Kanton Schwyz ist primär das Zwischenveranlagungsgesuch und subsidiär die Revision das zutreffende (ausserordentliche) Rechtsmittel.

2. Bei Aenderung der interkantonalen Ausscheidungsgrundlagen zufolge Errichtung eines Nebensteuerdomizils muss die Kapitalquote auf den Errichtungszeitpunkt (bei erforderlichem HR-Eintrag der Eintragungstag) hin neu festgesetzt werden; im Kanton Schwyz ist dabei die Gegenwartsbemessung zulässig.

StVE 9-84 vom 20. Dezember 1984 i.S. E. AG (Gutheissung im Sinne der Erwägungen)

StPS 1/85 Seite 41

Verfahrensrecht: Steuergeheimnis und Auskünfte über Erlassverfahren (Par. 59 und Par. 100 StG; vgl. Art. 71 und Art. 124 BdBSt)

1. Das Steuergeheimnis (als qualifiziertes Amtsgeheimnis) gilt auch für Erlassverfahren. Der Regierungsrat ist (Entbindungsfälle vorbehalten, red.) deshalb nicht befugt, einer politischen Partei Auskünfte über ein bestimmtes Erlassgesuch zugeben.

2. Voraussetzungen eines Steuererlasses.

RRB Nr. 1949 vom 27. November 1984 (Abweisung)

Januar 1985 3. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung der Redaktion	1
Regierungsratsbeschluss Nr. 2034 vom 11.12.1984 über die Veranlagung der Eigenmiet- und Steuerwerte	2
Weisung über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten (AUW) vom 23.10.1984	3
Was bringt die neue Gesetzesvorlage des Bundes über die Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven mit Bezug auf die steuerliche Begünstigung der unternehmerischen Reservenbildung?	4–12
Justizentscheide	13–42

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Redaktion

Wir entbieten unsern Lesern zum Jahreswechsel die besten Glückwünsche.
Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass Sie auch den neuen Jahrgang (1985) der "Steuerpraxis" abonnieren wollen; es wird darum gebeten, den (gleichbleibenden) Betrag von Fr. 32.-- bis Ende Februar 1985 an die Staatskasse zu überweisen.

Schwyz, im Januar 1985

Regierungsratsbeschluss Nr. 2034 vom 11.12.1984 über die Veranlagung der Eigenmiet- und Steuerwerte (Übergangsregelung; § 107 StG, § 31 GSchVo)

Der Regierungsrat beschliesst:

1. Für die Festlegung der Eigenmiet- und Steuerwerte gelten folgende Uebergangsregelungen:

   1.1 Die nach neuem Vollzugsrecht (Schätzungsverordnung und Schätzungsreglement vom 17. April 1984) erlassenen rechtskräftigen Schätzungsverfügungen sind ab der Veranlagungsperiode 1985/86 gültig und anwendbar. Hängige Schätzungsverfahren, für welche der Augenschein vor Inkrafttreten der neuen GSchVo durchgeführt wurde, sind nach dem alten Vollzugsrecht zu beenden.

   1.2 Die nach dem 1. Januar 1983 bis zum Inkrafttreten der neuen GSchVo nach altem Vollzugsrecht erlassenen Schätzungsverfügungen bleiben bis zu einer generellen oder individuellen Anpassung nach § 5 f GSchVo in Kraft.

   1.3 In Fällen, wo noch keine speziellen Schätzungsverfügungen erlassen wurden (Zeitraum vor dem 1. Januar 1983), sind die Werte der letzten rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zu übernehmen. Vorbehalten bleiben individuelle Anpassungs-, Neu- oder Nachschätzungen für einzelne Grundstücke nach §§ 9 und 10 GSchVo.

2. Für die direkte Bundessteuer wird davon Vormerk genommen, dass die kantonalen Werte, unter Vorbehalt der Abänderung durch die Veranlagungsbehörde, analog gelten.

3. Die Regierungsratsbeschlüsse Nr. 1581 vom 27. September 1982, Nr. 1953 vom 18. November 1980, Nr. 2242 vom 14. Oktober 1974 und Nr. 1621 vom 13. August 1973 werden aufgehoben.

4. Publikation des Beschlusses im Dispositiv im Amtsblatt.

5. Zufertigung.

Anmerkung der Redaktion:

vgl. StPS 3/84, 78

Weisung über die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten (AUW) vom 23.10.1984

Die neugefasste Weisung des Vorstehers ist bei der Kantonalen Steuerverwaltung, Verwaltungsabteilung, in Schwyz bezugsbereit.

Was bringt die neue Gesetzesvorlage des Bundes über die Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven mit Bezug auf die steuerliche Begünstigung der unternehmerischen Reservenbildung?

(von lic.oec./lic.iur. A. Camenzind, Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung)

Uebersicht

1. Einleitung

2. Was sind Arbeitsbeschaffungsreserven?

3. Die steuerliche Begünstigung von Arbeitsbeschaffungsreserven nach geltendem Recht

   3.1. Das Bundesgesetz über die Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven vom 3.10.1951

   3.2. Das kantonale Gesetz über die Krisenbekämpfung und Arbeitsbeschaffung vom 12.3.1952

   3.3. Die Mängel des bisherigen Systems

4. Die Neuerungen im Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven

   4.1. Die wesentlichsten Unterschiede zur alten Ordnung

   4.2. Einzelprobleme

      4.2.1. Wer ist berechtigt bzw. verpflichtet, ABR zu bilden?

      4.2.2. Wie werden die periodischen Einlagen in die ABR und deren höchstzulässiger Bestand berechnet?

      4.2.3. Anlagevorschriften

      4.2.4. Wann werden ABR freigegeben?

      4.2.5. Steuerrechtliche Folgen und Probleme

   4.3. Die Mitwirkung der Kantone

5. Würdigung der Neuerungen

   5.1. Die neuen ABR als wirkungsvolles Instrument zur Bildung von unternehmerischen Reserven

   5.2. Schwächen der vorgeschlagenen Lösung

1. Einleitung

In Industrie- und Gewerbekreisen wird neuerdings vermehrt der Ruf nach steuerbegünstigter Reservenbildung für Unternehmungen aller Art laut. Diese Tatsache hat mich bewogen, auf ein Instrumentarium hinzuweisen, das zwar schon seit längerer Zeit besteht, neuerdings aber mit einer Gesetzesnovelle eine wesentlich attraktivere Form erhalten hat, mit welcher meines Erachtens die Forderungen aus Unternehmung und Wirtschaft zum grössten Teil erfüllt werden.

2. Was sind Arbeitsbeschaffungsreserven?

Bei den Arbeitsbeschaffungs- oder Investitionsreserven, wie sie auch genannt werden, handelt es sich um ein fiskalpolitisches Instrument zur antizyklischen Beeinflussung von Kapitalanlagen und betrieblichen Aufwendungen. Diesem Instrumentarium liegt die Idee zugrunde, mit steuerlichen Anreizen die Unternehmen in guten Zeiten zur vermehrten Reservebildung zu veranlassen. Bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten sollen diese Reserven dann betriebsindividuell zur Finanzierung von sogenannten Arbeitsbeschaffungsmassnahmen verwendet werden dürfen (vgl. dazu Bericht und Kommentar des eidg. Volkswirtschaftsdepartementes zum Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven vom 13. Juli 1981, S. 1). Wie man Art. 10 des Entwurfes zum neuen Bundesgesetz entnehmen kann, zielt die steuerliche Begünstigung im Zusammenhang mit Arbeitsbeschaffungsmassnahmen nicht nur auf die Förderung von Investitionsaufgaben, sondern es können damit auch Betriebsaufwendungen im weitern Sinne abgedeckt werden. Gemäss Art. 10 des Entwurfes gelten als Arbeitsbeschaffungsmassnahmen alle Massnahmen,

> "welche eine ausgeglichene Beschäftigung fördern oder die längerfristige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens stärken, insbesondere:
>
> a) bauliche Massnahmen;
>
> b) Anschaffung, Eigenbau und Unterhalt von Ausrüstungen;
>
> c) Forschung sowie Entwicklung und Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen;
>
> d) Exportförderung;
>
> e) Umschulung und Weiterbildung von Arbeitnehmern."

Arbeitsbeschaffungsmassnahmen und damit verbundene steuerliche Begünstigung der Reservebildung umfassen damit ein breites Spektrum der unternehmerischen Tätigkeit.

3. Die steuerliche Begünstigung von Arbeitsbeschaffungsreserven nach geltendem Recht

3.1. Das Bundesgesetz über die Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven vom 3.10.1951

Am 25. Januar 1952 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 1951 über die Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven der privaten Wirtschaft (ABG) in Kraft getreten. Am 11. März 1952 hat der Bundesrat die in Art. 11 dieses Gesetzes vorgesehenen Ausführungsvorschriften (ABV) erlassen. Die Grundzüge dieses Gesetzes lassen sich wie folgt zusammenfassen (vgl. dazu auch Botschaft zu einem Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven BBl Nr. 15 vom 17.4.1984, S. 1139 sowie Bericht der Kantonalen Steuerverwaltung an das Finanzdepartement vom 23.11.1981 über die teilweise Auflösung von Fonds für Arbeitsbeschaffungsreserven):

- Den Unternehmungen der Privatwirtschaft, die aus ihrem Reingewinn Arbeitsbeschaffungsreserven bilden, zahlt der Bund, sofern sie in Zeiten der Arbeitslosigkeit daraus Arbeitsbeschaffungsmassnahmen im obgenannten Sinne finanzieren, die auf den Einlagen in die Arbeitsbeschaffungsreserve entrichtete direkte Bundessteuer zurück. Wesentlich ist dabei, dass die Steuervergünstigung erst im Zeitpunkt der Auflösung der Arbeitsbeschaffungsreserve (ABR) ausgerichtet wird. Die Rückerstattung kommt einer Steuerbefreiung gleich.

- Die jährliche Einlage einer Firma in die Arbeitsbeschaffungsreserve muss mindestens Fr. 1 000.-- betragen. Die Summe aller Einlagen darf je nach Wahl der Unternehmung 50 % der ausbezahlten Lohnsumme oder des Versicherungswertes für Anlagen und Mobilien oder des Wertes des Warenlagers nicht überschreiten.

- Ein vom Bundesrat festgesetzter Teil der Arbeitsbeschaffungsreserven, mindestens aber 60 %, sind in verzinslichen Schuldscheinen des Bundes anzulegen. Diese werden auf eine bestimmte Anzahl Jahre ausgegeben. Sie können von den Unternehmungen je auf Ende des Kalenderjahres vorzeitig gekündigt werden. Die Schuldscheine werden unabhängig von ihrer Laufzeit bei Beginn der Arbeitsbeschaffungsaktion zur Rückzahlung fällig.

- Bei drohender oder bereits eingetretener Arbeitslosigkeit bestimmt der Bundesrat, nach Anhörung der Kantone und der Spitzenverbände der Wirtschaft, den Zeitpunkt für den Beginn der Arbeitsbeschaffungsaktion.

- Die Unternehmungen sind nach Beginn der Arbeitsbeschaffungsaktion befugt, von sich aus, ohne besondere Ermächtigung, folgende Arbeitsbeschaffungsmassnahmen durchzuführen:
  - Erstellung, Erweiterung, Umbau und Renovation von inländischen Betriebs-, Verwaltungs- und Wohlfahrtsgebäuden, Kantinen, Kläranlagen und Kanalisationen, sowie Wohnungen für das Personal;
  - Anschaffung von schweizerischen Maschinen, Apparaten, Moto-

ren, technischen Einrichtungen und Transportmitteln der Unternehmung.

Der Bundesrat kann eine besondere Ermächtigung für weitere Arbeitsbeschaffungsmassnahmen erteilen.
Der Zweck dieses Bundesgesetzes besteht also darin, in Zeiten der Hochkonjunktur die Privatwirtschaft zu veranlassen, aufschiebbare Investitionen und andere Aufwendungen zurückzuhalten, um die nötigen Mittel für Arbeitsbeschaffungsaktionen in einer kommenden Krisenzeit bereitzustellen. Diesen doppelten Zweck - Eindämmung von überspitzten Investitionen während der Hochkonjunktur und Schaffung vermehrter Arbeitsgelegenheiten bei eintretendem Konjunkturrückgang - will der Bund dadurch erreichen, dass er die Privatwirtschaft zur Anlage von solchen Reserven veranlasst, indem er die Rückerstattung der auf solchen Reserven entrichteten direkten Bundessteuer im Falle der Ausführung der erwähnten Massnahmen gewährleistet.

3.2. Das kantonale Gesetz über Krisenbekämpfungen und Arbeitsbeschaffung vom 12.3.1952(nGS III 377)

Bundesrat und Privatwirtschaft haben zu Recht darauf hingewiesen, dass solche Arbeitsbeschaffungsmassnahmen nur dann eine breite Wirkung erzielen können, wenn auch die Kantone und Gemeinden daran teilnehmen würden. Der Kanton Schwyz hat deshalb im Rahmen des Gesetzes über die Krisenbekämpfungen und Arbeitsbeschaffung vom 12.3.1952 eine entsprechende Anschlussgesetzgebung erlassen (vgl. nGS III 377). Diese Gesetzgebung sieht vor, dass die Kantone, Bezirke, Gemeinden und Kirchgemeinden den Unternehmungen der privaten Wirtschaft, die aus ihrem Reineinkommen Arbeitsbeschaffungsreserven bilden, gesamthaft eine gleich hohe Rückvergütung ausrichten wie der Bund (vgl. § 5 des kantonalen Gesetzes). Die Rückvergütungen werden zwischen Kanton, Bezirk und Gemeinden im Verhältnis ihrer Steuereinheiten aufgeteilt (vgl. § 6 des Gesetzes). Um die Bereitstellung der nötigen Mittel bei Auslösung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen sicherzustellen, bestimmt das kantonale Gesetz, dass der Kanton, die Bezirke und Gemeinden, die an die Unternehmungen zu leistenden Vergütungen nach Festlegung der Bundesvergütung in einem Spezialfond zinstragend anzulegen und bereitzustellen haben (vgl. § 8 des Gesetzes). Diese Mittelbereitstellung erfolgt jeweils aufgrund der Meldungen der Kantonalen Steuerverwaltung, die ihrerseits wiederum auf die Angaben der Eidg. Verwaltung abstellt. Der Arbeitsbeschaffungsreservefond beim Kanton beträgt zur Zeit, d.h. per Ende 1984, Fr. 573 261.85. Analoge Reserven werden in den Bezirken Schwyz und in der Gemeinde Schwyz gebildet, nachdem derzeit nur noch eine Unternehmung von solchen Arbeitsbeschaffungsreserven im Kanton Gebrauch macht.

3.3. Die Mängel des bisherigen Systems

Die Erfahrungen mit dem bisherigen System haben gezeigt, dass die Idee zur Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven ursprüng-

lich von der Wirtschaft recht gut aufgenommen wurde. Nachdem in der Schweiz im Jahre 1965 total ein Höchstbestand von Fr. 524 Mio. verzeichnet werden konnte, ist der Bestand von ABR in der Folge sukzessive bis auf Fr. 180 Mio. im Jahre 1982 abgesunken. Im gleichen Umfange verminderte sich auch die Anzahl der beteiligten Unternehmungen, die von rund 1 200 bis auf ca. 200 absank (vgl. dazu Botschaft des Bundesrates, a.a.O., S. 1140). Auch wenn das Instrumentarium der Arbeitsbeschaffungsreserven von der Industrie als durchwegs gute Idee bezeichnet wurde, so ergaben sich doch einige wesentliche Mängel, die dazu führten, dass davon nicht vermehrt Gebrauch gemacht wurde. Sie lassen sich wie folgt zusammenfassen (vgl. dazu insbesondere Bericht und Kommentar des Eidg. Volkswirtschaftsdepartementes vom 13.7.1981, S. 3 f):

- Angesichts der im bisherigen Gesetz eher restriktiv vorgeschriebenen Freigabevoraussetzungen (Arbeitsbeschaffungsreserven können nur in Zeiten von Arbeitslosigkeit freigegeben werden) ist bei zahlreichen Firmen Zweifel darüber aufgekommen, ob die Reservenmittel überhaupt jemals eingesetzt werden könnten.

- Im weitern stellte sich heraus, dass der Kreis der Unternehmungen, die auf freiwilliger Basis solche Reserven bilden konnten, mit der geltenden Gesetzgebung zu eng umschrieben war und dass diejenigen Unternehmungen keine oder ungenügende liquide Reserven besassen, die solche in Rezessionszeiten am dringendsten benötigt hätten.

- Ein weiteres Moment dürfte auch das beschleunigte Tempo der Geldentwertung gebildet haben, nachdem die Reserven während relativ langer Zeit und zu nicht gerade attraktiven Bedingungen angelegt werden mussten.

- Einer der Hauptgründe, dass die geltende Regel zunehmend an Attraktivität verlor, dürfte wohl darin zu suchen sein, dass nach geltendem Recht eine steuerliche Begünstigung erst in Zeiten der Freigabe stattfand.

4. Die Neuerungen im Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven

4.1. Die wesentlichsten Unterschiede zur alten Ordnung

Der wesentlichste Unterschied der bisherigen gesetzlichen Lösung zum Entwurf im neuen Gesetz liegt darin, dass mit der neuen Lösung praktisch eine Umkehrung des geltenden Rechts vorgenommen wird. Das geltende Recht geht wie gesagt davon aus, dass die Steuern auf den gebildeten Arbeitsbeschaffungsreserven im Zeitpunkt der Reservebildung bezahlt werden müssen. Erst wenn sie zweckgerichtet eingesetzt werden, wird eine Steuervergünstigung gewährt, wobei das Gemeinwesen im Ausmasse des Mitteleinsatzes die Steuern zurückzuvergüten hat. Demgegenüber sieht die Vorlage eine sofortige steuerliche Begünstigung in dem Sinne vor, als Arbeitsbeschaffungsreserven wie

abziehbare Unkosten anerkannt und den offenen, aus versteuerten Mitteln gebildeten, Reserven gleichgestellt werden. Der Bundesrat erhofft sich damit eine wesentliche Erhöhung der steuerlichen Anreize, kann doch das Unternehmen sofort und nicht erst in einem späteren, unbestimmten Zeitpunkt von der Entlastung profitieren.
Hinzu kommt, dass auch im Zeitpunkt der Freigabe die gebildeten Reserven im Rahmen der Arbeitsmassnahmen entweder als geschäftsmässig begündete Unkosten oder im Rahmen der ordentlichen Abschreibungen als abschreibbare Investitionen anerkannt werden. Damit wird eine doppelte Steuerentlastung erreicht, die zwar aus steuerrechtlicher Sicht als eher problematisch zu bezeichnen ist, jedoch den Intentionen der Wirtschaftsförderung in einem sehr grossen Masse entgegenkommt.

4.2. Die wesentlichsten Bestimmungen des Gesetzesentwurfes

4.2.1. Wer ist berechtigt bzw. verpflichtet, ABR zu bilden?

Die geplante Steuervergünstigung umfasst grundsätzlich alle privatrechtlich organisierten Unternehmungen sämtlicher Wirtschaftszweige, wobei jedoch eine Beschränkung auf Betriebe mit mindestens 20 Arbeitnehmern vorgesehen ist (vgl. dazu Art. 2 Abs. 1 des Gesetzesentwurfes). Ein Mehrheitsantrag der vorberatenden nationalrätlichen Kommission sieht eine Reduktion dieser Mindestzahl von Arbeitnehmern auf 10 vor.

4.2.2. Wie werden die periodischen Einlagen in die ABR und deren höchstzulässiger Bestand berechnet?

Die jährlichen Einlagen dürfen gemäss Vorlage 15 % der Berechnungsgrundlage nicht übersteigen (vgl. Art. 4 des Gesetzesentwurfes). Als Berechnungsgrundlage wird auf den jährlichen handelsrechtlichen Reingewinn nach Abzug eines allfälligen Verlustvortrages abgestellt (vgl. Art. 3 des Gesetzesentwurfes). Auf die Besonderheiten der Gewinnermittlung und insbesondere auf die Probleme im Zusammenhang mit Wertzuwachsgewinnen, wiedereingebrachten Abschreibungen und anderes mehr ist hier nicht im Detail einzutreten (vgl. dazu Botschaft des Bundesrates, a.a.O., Bemerkungen zu Art. 3 Abs. 2 des Entwurfes S. 1164). Was nun die jährlichen Einlagen und den Höchstbestand der Reserven betrifft, so bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 der Vorlage, dass die Mindesteinlagen Fr. 10 000.-- betragen müssen und dass der Höchstbestand der Reserven auf 10 % der massgebenden jährlichen Lohnsumme im Sinne der AHV-Gesetzgebung limitiert wird.

4.2.3. Anlagevorschriften

Der Gesetzesentwurf sieht eine Anlage der Arbeitsbeschaffungsreserven beim Bund oder auf dem Sperrkonto einer Bank vor. Dabei ist vorgesehen, dass die Guthaben zu einem Satz verzinst werden sollen, der dem Mittel der Durchschnittsrendite für Bundesobligationen unter Berücksichtigung der Kündbarkeit und der durchschnittlichen Kassaobligationensätzen der Grossbanken

entspricht (vgl. dazu Botschaft, a.a.O., S. 1150). In der Botschaft wird dabei zu Recht darauf hingewiesen, dass die Anlage in leicht realisierbaren Aktiven einen zentralen Punkt im Konzept darstellt, da die Erfahrungen in der geltenden Ordnung gezeigt haben, dass die Unternehmer in der Regel nur gerade den vorgeschriebenen Mindestbetrag in Schuldscheinen anlegen, die übrigen Mittel dagegen zur Finanzierung des Geschäftsvermögens einsetzen. Bei der Durchführung von Arbeitsbeschaffungsaktionen hat sich in der Vergangenheit denn auch gezeigt, dass nicht wenige Unternehmungen Mühe hatten, über die vorgeschriebenen Anlagen hinausgehende Mittel aufzubringen; es erscheint deshalb folgerichtig, wenn inskünftig die gesamten Arbeitsbeschaffungsreserven in leicht realisierbare Aktiven angelegt werden. Dies allein gewährleistet einen raschen und gesicherten Einsatz.

4.2.4. Wann werden ABR freigegeben?

Die Vorlage unterscheidet zwischen einer allgemeinen Freigabe und der Freigabe von solchen Reserven für einzelne Unternehmungen (vgl. dazu Art. 8 und 9 des Entwurfes). Was die allgemeine Freigabe betrifft, so erfolgt sie durch das Eidg. Volkswirtschaftsdepartement bei drohenden Beschäftigungsschwierigkeiten für die gesamte Schweiz, für mehrere Kantone oder allenfalls für einzelne oder mehrere Wirtschaftszweige. Die individuelle Freigabe kann durch das Bundesamt für Konjunkturfragen für einzelne Betriebe auf begründetes Gesuch hin ausgesprochen werden. Den Kantonen steht ein Mitspracherecht zu.

4.2.5. Steuerrechtliche Folgen und Probleme

Nachdem der im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens unterbreitete Entwurf in steuerrechtlicher und steuertechnischer Hinsicht zu berechtigten Bedenken Anlass gegeben hat, wurde eine Spezialkommission unter Leitung von Prof. Zuppinger eingesetzt, um die diversen Schwierigkeiten auf dem Gebiet des Steuerrechts zu prüfen. Die verschiedenen Probleme (verbundene Unternehmungen, Fusionen, Liquidation und Verlegung von Unternehmungen, interkantonale Steuerausscheidung usw.) wurden insbesondere in den Art. 12-17 einer vernünftigen Lösung zugeführt.

4.3. Die Mitwirkung der Kantone

Mit Art. 15 des Gesetzesentwurfes wird festgelegt, dass der Bund Steuervergünstigungen nach Art. 14 nur dann gewährt, wenn die Kantone und Gemeinden eine steuerfreie Reservebildung ebenfalls zulassen und die Arbeitsbeschaffungsreserven steuerrechtlich den offenen Reserven gleichstellen. Beteiligt sich unser Kanton ebenfalls, was aufgrund der bisherigen Gesetzgebung anzunehmen ist, so wäre eine entsprechende Anschlussgesetzgebung notwendig.

5. Würdigung der Neuerungen

5.1. Die neuen ABR als wirkungsvolles Instrument zur Bildung von unternehmerischen Reserven

Mit dem neuen Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven wird meines Erachtens ein wirkungsvolles, fiskalpolitisches Instrument zur antizyklischen Beeinflussung der Investition geschaffen. Durch die damit verbundenen, steuerlichen Anreize werden die Unternehmungen in guten Zeiten zu vermehrter Reservebildung veranlasst, welche dann bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten betriebsindividuell zur Finanzierung von Arbeitsbeschaffungsmassnahmen verwendet werden. Der Regierungsrat des Kantons Schwyz hat denn auch in seiner Vernehmlassung an das Eidg. Volkswirtschaftsdepartement vom 30.10.1981 die Idee der Arbeitsbeschaffungsreserven und die damit verbundene steuerliche Begünstigung begrüsst, weil damit versucht wird, eine Verstärkung der Eigenkapitalbasis in den Unternehmungen herbeizuführen. Eine vernünftige Eigenfinanzierung bildet ja bekanntlicherweise die wesentlichste Grundlage jedes gesunden Unternehmens. Im Gegensatz etwa zur Erhöhung der Abschreibungssätze haben die vorgesehenen Massnahmen den Vorteil, dass sie nicht erst im nachhinein ihre Wirkung entfalten. Gegenüber einem Investitionsbonus sind die Arbeitsbeschaffungsreserven deshalb zu bevorzugen, weil sie nicht auf eine Verbilligung der Investitionsgüterpreise gerichtet sind, sondern via Verstärkung der Eigenfinanzierung dem Unternehmen helfen, die eigentliche Grundlage für eine wirkungsvolle Investitionspolitik zu schaffen bzw. zu verbessern.

5.2. Problempunkte des Gesetzesentwurfes

- Betrachtet man die vorgeschlagene Gesetzesnovelle als wirkungsvolles Instrument zur Wirtschaftsförderung im weitesten Sinne und vor allem im Bereiche der Eigenkapitalbildung, so fällt auf, dass mit der Einschränkung des Geltungsbereichs auf Unternehmungen mit 20 Mitarbeitern namentlich Kleinbetriebe nicht in den Genuss der vorgeschlagenen Privilegien kommen. Auch wenn der Kreis der Begünstigten gegenüber der ursprünglichen Vorlage von Betrieben mit 50 auf Betriebe mit 20 Arbeitern herabgesetzt und vom Nationalrat allenfalls noch auf 10 reduziert wird, so fällt meines Erachtens ins Gewicht, dass vor allem Kleinbetriebe und damit der Grossteil des Gewerbes von den Neuerungen nicht profitieren kann. Solche Betriebe haben eine Reservenbildung für schlechte Zeiten ebenso notwendig wie Industrie- und Grossunternehmungen. Mit der Beschränkung auf mindestens 20 Arbeitnehmer wird zwar der Verwaltungsaufwand massiv reduziert. Wer jedoch echte Wirtschaftsförderung im Rahmen der Eigenkapitalbildung auf breiter Basis bezweckt, muss hiefür auch einen gewissen Aufwand und die Schaffung von entsprechenden Staatsstellen in Kauf nehmen. Im übrigen werden mit der Koppelung an die Anzahl Arbeitsplätze namentlich arbeitsintensive Betriebe bevorzugt.

- Was das Freigabesystem betrifft, wie es in den Art. 8 und 9 der Vorlage geregelt ist, so wird meines Erachtens die Freigabe durch das Bundesamt für Konjunkturfragen zu Recht zur Diskussion gestellt. Ein Minderheitsantrag in der nationalrätlichen Kommission, welche den Gesetzesentwurf als Erstrat behandelt, schlägt denn auch im Rahmen von Art. 9 vor, dass die Freigabe von Reservevermögen gemäss Art. 10c für Forschung und Entwicklungsaufwendungen sowie für Aufwendungen zur Verbesserung von Produkten, Verfahren und Dienstleistungen ohne Genehmigung durch das Bundesamt durch den Unternehmer im Einzelfalle ausgelöst werden soll. Zu prüfen wäre die Frage, ob nicht die ganze Freigabe an die Kantone zu delegieren wäre, nachdem diese mit den regionalen Besonderheiten der Wirtschaft besser vertraut sind als der Bund, auch wenn damit die Ausgaben für die personellen Aufwendungen ebenfalls auf kantonaler Ebene anfallen würden.

- Aus Wirtschaftskreisen wurde im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens vor allem auch die Anlage der Reserven kritisiert. Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang, ob die Verzinsung zu marktüblichen Zinssätzen (durchschnittliche Obligationenrendite) genügend attraktiv ist.

- Abschliessend bleibt darauf hinzuweisen, dass bei einer Realisierung der Gesetzesvorlage und Uebernahme des Systems auch für unsern Kanton natürlich erhebliche finanzielle Mindereinnahmen zu erwarten wären. Auch wenn mit diesen Neuerungen ein sehr sinnvoller Schritt im Rahmen der Begünstigung der Eigenfinanzierung von Unternehmungen getan wird, so liegt es auf der Hand, dass damit weitere Forderungen, die im Rahmen der Totalrevision des kantonalen Steuergesetzes entstehen dürften, vermutlich hinfällig würden, da ein gesunder Finanzhaushalt die Erfüllung weiterer Wünsche kaum zulassen dürfte. Sollte das neue Gesetz über ABR des Bundes und eine allfällige kantonale Anschlussgesetzgebung im beschriebenen Sinne ausgestaltet werden, würde damit ein sehr attraktives Instrument zur Wirtschaftsförderung im allgemeinen geschaffen, das den Forderungen nach steuerlicher Begründung der Eigenfinanzierung durchaus Rechnung trüge. Es dürfte deshalb angebracht sein, dass die kantonalen Interessenverbände sich mit diesem neuen Instrumentarium ernsthaft auseinandersetzen.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 2. Nov. 1984 i.S. B. (StKE 905-7/84)

Steuerbezug: Haftung der Ehefrau, Steueraufteilung (Art. 13 Abs. 2 BdBSt; vgl. § 16 Abs. 2 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

B. lebt seit dem 1.1.1979 von ihrem ehemaligen Ehegatten getrennt; am 14.5.1980 wurde die Ehe geschieden. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (damals Wehrsteuerverwaltung) schätzte das steuerbare Einkommen des Ehemannes für die Veranlagungsperioden 1973/74 bis 1977/78 mit Verfügungen vom 22.10.1975 und 22.4.1981 ein. Er bezahlte die geschuldeten Steuern nur zu einem unwesentlichen Teil (1973 und teilw. 1974). Mit Gesuch vom 2.6.1981 beantragte er, die offenstehenden Beträge seien ihm zu erlassen. Mit Entscheid vom 20.4.1982 hat der Regierungsrat das Gesuch für die kantonalen Steuern rechtskräftig abgewiesen, wogegen dasjenige für die Bundessteuern zur Zeit noch bei der Eidg. Erlasskommission pendent ist. Mit Verfügungen vom 9.6. und 15.10.1981 ordnete die Inkassostelle den Bezug der gesamten Steuerausstände, insgesamt Fr. 22 154.--, bei B. an. Dagegen liess diese mit Eingaben vom 24.6. und 5.11.1981 fristgerecht Einsprache erheben und beantragen, die "Veranlagungen" nichtig zu erklären, eventuell aufzuheben. In der Folge wurde die Sistierung des Verfahrens verfügt, welche mit Mitteilung vom 30.10.1984 an die Steuervertreterin wieder aufgehoben wurde.

Aus den Erwägungen:

1. Gemäss Art. 13 Abs. 1 BdBSt werden die Steuerfaktoren der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau bei der Veranlagung ohne Rücksicht auf den Güterstand denjenigen des Ehemannes zugerechnet. Die Ehefrau wird im Steuerverfahren durch den Ehemann von Gesetzes wegen substituiert (Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 5 zu Art. 13); der Steuerpflichtige hat demnach alle Verfahrensrechte und -pflichten seiner Ehefrau wahrzunehmen. Wenn die Veranlagungsverfügung dem Ehemann zugestellt ist, gilt diese auch gegenüber der vertretenen Verfahrenspartei als eröffnet; ihr kommt kein eigenes Einsprache- und Beschwerderecht zu, sondern sie hat dieses durch den Steuersubstituten wahrnehmen zu lassen (Känzig, Wehrsteuer, N 2 zu Art. 99). Somit stellt sich vorliegend die Frage, ob die Einsprecherin überhaupt einspracheberechtigt ist.

   a) Soll die Ehefrau in Befolgung von Art. 13 Abs. 2 BdBSt für den auf sie entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer haftbar erklärt werden, ist ihr eine Verfügung zuzustellen, in welcher ihr Anteil berechnet wird (Känzig, a.a.O., N 10 zu Art. 13; Reimann/Zuppinger/Schärrer, ZH-StG, N 20 f zu § 116). Gegen eine solche Haftungsverfügung sind die ordentlichen Rechtsmittel gegeben

(Känzig, a.a.O., N 10 zu Art. 13). Damit kann keine Rede davon sein, dass die Steuerfaktoren selbst nochmals einer Ueberprüfung zugänglich wären: Gegenstand der Haftungsverfügung bildet lediglich die Abrechnung bzw. Aufteilung der rechtskräftig festgesetzten Steuerfaktoren gegenüber der Ehefrau. Aus diesem Grunde ist auf die Einsprachen nicht einzutreten, insoweit derartige materielle Rügen vorbehalten werden; ausserdem ermangeln die Einspracheschriften ohnehin der diesbezüglich notwendigen Substantiierung (Art. 101 Abs. 2 BdBSt).

b) Das einsprecherische Postulat nach nochmaliger Durchführung eines Einschätzungsverfahrens fällt umso mehr ausser Betracht, als ein solches Prozedere den Grundsätzen der Steuersubstitution widersprechen würde. Abgesehen davon war die Einsprecherin nicht nur über ihre Vermögens- und Einkommensverhältnisse besser im Bild als ihr ehemaliger Ehegatte, sondern zudem auch über die Einzelheiten des Verfahrens im Bild, wie aus den Akten hervorgeht (vgl. Korrespondenz vom 28.6.1979, 22.12.1980 und 2.2.1981).

c) Wenn sie im übrigen vorträgt, sie hätte in den massgeblichen Verfahren ihre materiellen Interessen nicht wahrnehmen können, gelangt sie vorliegend an die falsche Adresse, da sie dies als Internum gegenüber ihrem vormaligen Substituten geltend machen müsste (vgl. ASA 46, 472).

2. Die Einsprecherin wendet sodann sinngemäss ein, ihre Beanspruchung setze die erfolglose Zwangsvollstreckung gegen den Ehemann voraus; der angerufene Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer (a.a.O., N 21 zu § 116) bietet indes hiefür keine Stütze, da dieser lediglich fordert, die Ehefrau solle "in der Regel" erst dann behaftet werden, "wenn der Steuerbezug beim Ehemann erfolglos durchgeführt worden ist" (was nicht mit erfolgloser Betreibung gleichzusetzen ist). In der Lehre ist sodann unbestritten, dass die solidarische Haftbarkeit der Ehefrau keine subsidiäre ist (Känzig, a.a.O., N 10 zu Art. 13; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 5 zu Art. 13). Demgemäss hätte nicht einmal ein Grund bestanden, die pendenten Einsprachen seinerzeit zu sistieren, umso weniger, als eine Bezahlung seitens des Ehemannes nicht zu erwarten ist (vgl. RRB Nr. 692 vom 20.4.1982, wo die Bezugsbehörden ausdrücklich eingeladen werden, "für die beiden Ehegatten getrennte Steuerberechnungen zu verfügen"). Der erhobene Einwand erweist sich als unbegründet.

3. Ob die Steueraufteilung von der Inkassostelle gesetzmässig vorgenommen wurde, ist von Amtes wegen zu prüfen, obwohl keine diesbezügliche Rüge erhoben wird. In den angefochtenen Verfügungen wird die Einsprecherin für die gesamten ausstehenden Steuerschulden haftbar erklärt. Damit ist indes noch nicht erstellt, ob ein Verstoss gegen das Aufteilungsgebot vorliegt. Der Anteil der Ehefrau an der Ge-

samtsteuer ist in der Weise zu berechnen, dass die geschuldeten Steuerbeträge nach dem jeweiligen Verhältnis des Reineinkommens der Ehefrau zum gesamten Reineinkommen zu zerlegen sind (Känzig, a.a.O., N 9 zu Art. 13; Masshardt, a.a.O., N 5 zu Art. 13; Zuppinger/Schärrer/Fässler/Reich, Ergänzungsband, 2. A., N 20 zu § 16), wobei beachtet werden muss, dass nicht-organische Abzüge (wie Doppelverdiener-, Versicherungs- und Sparabzug) auszuscheiden sind (vgl. Känzig, a.a.O., N 193 zu Art. 22).
Aus den einschlägigen Steuerakten geht hervor, dass im wesentlichen die gesamten Einkünfte der in Frage stehenden Bemessungsjahre der Tätigkeit und dem Gute der Ehefrau entstammten; eine Ausnahme ist für das Jahr 1974 ersichtlich, wo ein Reineinkommensanteil von Fr. 4 500.-- auf den Ehemann entfiel. Nachdem indes für jenen Zeitraum bereits eine Anzahlung von Fr. 913.-- oder 30 % geleistet wurde und der Anteil der Einsprecherin 90 % (91.3 bzw. 94.6 %) überschreitet, besteht kein Grund für eine Abänderung der angefochtenen Verfügung. Dies führt zur Abweisung der Einsprache, soweit darauf einzutreten ist.

4. Trotzdem ist eine Berichtigung von Amtes wegen anzuordnen. Einmal ergibt sich aus den Verfügungen, dass für die Jahre 1977/78 irrtümlicherweise der Tarif für Ledige der Berechnung zugrunde gelegt wurde...
Sodann ist eine Zinserhebung zu Unrecht nicht ausdrücklich angeordnet worden. Die Verzinsung richtet sich nach den allgemeinen Fälligkeitsterminen bzw. der ersten Rechnungstellung gegenüber dem Ehemann, was ebenfalls ex officio festzustellen ist.

5. Der vorliegende Entscheid ist den betroffenen Gemeindebehörden zur Kenntnisnahme zuzustellen, damit sie hinsichtlich der kantonalen Steuern im gleichen Sinne verfahren.

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 14. Sept. 1984 i.S. R. (StKE 499/83)

Buchführungsrecht: Einkommensrealisation, "angefangene Arbeiten" bei freien Berufen? (§ 8 Abs. 1 und § 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a und Art. 41 Abs. 2 und 3 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Gemäss § 19 Abs. 1 lit. a StG und Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt unterliegt jedes Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Tätigkeit der Einkommensbesteuerung. Eine solche Besteuerung beruht auf der Reinvermögenszugangstheorie und hat den Zweck, die natürlichen Personen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Steuer heranzuziehen und damit das Gebot der Steuergerechtigkeit zu erfüllen (Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 6 zu Art. 21; Allgemeines).
Auch bei der Beantwortung der Frage nach der Realisierung des Einkommens, d.h. nach der zeitlichen Fixierung des Einkommens, ist jenes Gebot zu beachten. Sowohl bundesteuerrechtlich als auch kantonal fehlen Bestimmungen, wie der Zeitpunkt der Einkommensrealisierung zu ermitteln ist. Grundsätzlich steht jedoch fest, dass von der Sache her die steuerliche Zurechnung erst im Zeitpunkt erfolgen kann, in dem der Steuerpflichtige einen festen Anspruch auf die geldwerte Leistung erworben hat (ASA 45, 61; ASA 49, 61). Bezüglich Vermögenszugängen, welche in Geldsummen bestehen, kann präzisiert werden, dass diese erst dann erfasst werden können, wenn zudem über diesen Anspruch frei verfügt werden kann (BGE 105 Ib 242; Känzig, a.a.O., N 6 f zu Art. 21).

   a) In casu betreibt der Einsprecher eine Arztpraxis und übt somit eine selbständige Erwerbstätigkeit in einem liberalen Beruf aus. Da jährlich Roheinnahmen von mehr als Fr. 100 000.-- anfallen, ist der Einsprecher gehalten, die Einnahmen und Ausgaben, das Vermögen und die Schulden vollständig aufzuzeichnen sowie jegliche Belege, welche mit der Berufsausübung in Zusammenhang stehen, während 10 Jahren aufzubewahren (Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nach Art. 89 Abs. 3 BdBSt; Merkblatt der EStV vom Januar 1980 betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit unterstehen). Der Einsprecher ist dieser Pflicht nachgekommen und hat sein Einkommen aufgrund einer Buchhaltung deklariert. Er ist dabei nach der Soll-Methode vorgegangen; danach sind alle Forderungen für die während des Geschäftsjahres Rechnungen ausgestellt wurden, zum Einkommen zu rechnen (anders die Ist-Methode, d.h. Ermittlung des Einkommens aufgrund der Zahlungseingänge, vgl. Merkblatt vom Januar 1980). Entsprechend der gewählten Buchungsweise sind auch die Ende des Geschäftsjahres noch ausstehenden Debitorenguthaben

in die Einkommensermittlung miteinzubeziehen.

b) Gemäss Bilanz per 31.12.1980 verbuchte der Einsprecher den effektiven ausstehenden Fakturabestand (vermindert um eine Delkredere-Reserve) von Fr. ... unter Debitoren. Der Steuerrevisor hat zu diesem deklarierten Debitorenguthaben 25 % des Jahresumsatzes, mithin einen Betrag von Fr. ..., aufgerechnet. Er begründet dies durch die 3-monatige Gültigkeit der Krankenscheine. Der Einsprecher könne zwar erst nach Ablauf dieser Frist Rechnung stellen und diese in der Buchhaltung als Forderung verbuchen, doch habe er schon vor der Rechnungsstellung Anspruch auf diese Forderungen. Ausgehend von diesen drei Monaten und einem Monat für die Zahlung seitens der Krankenkasse sei die Aufrechnung eines Viertels des Geschäftsumsatzes angemessen. Der Einsprecher hat in seiner Einspracheschrift richtig erkannt, dass eine solche Aufrechnung (zumindest im Ergebnis) auf eine steuerliche Erfassung "angefangener" Arbeiten abzielt.

c) Ueber angefangene Arbeiten ist am Ende eines Rechnungsjahres grundsätzlich Inventar aufzunehmen. Davon ausgenommen sind jedoch ausdrücklich die Dienstleistungen, wie sie von Aerzten, Anwälten, Ingenieuren und Angehörigen ähnlicher Berufe erbracht werden (vgl. Merkblatt vom Januar 1980, S. 3). Dieser Nichteinbezug ist in der zivilrechtlichen Betrachtungsweise begründet, welche hier für die Beantwortung der Frage nach der einkommenssteuermässigen Realisation des Honorars entscheidend ist (BE-VGer in: StE B 23.43.1 Nr. 2, wo im übrigen dem Impartitätsprinzip zu wenig Rechnung getragen wird). Zwischen Arzt und Patient besteht ein Auftragsverhältnis (Art. 394 ff OR); der Anspruch auf das Honorar entsteht zivilrechtlich erst mit der ordnungsgemässen Erfüllung des Auftrages, wobei bei Krankenkassenleistungen die dreimonatige Frist für die Rechnungsstellung Bestandteil des Auftrages bildet. Die Forderung des Beauftragten entsteht somit nicht vor der Fakturierung (anders bei Werk- oder bei Kaufverträgen, wo ein festes Aktivum als Gegenwert besteht bzw. die Forderung mit der (Ab)-lieferung entstanden ist; vgl. ZH-VGer in: StE B 23.43.1 Nr. 1).

d) Die Aufrechnung eines Debitorenbestandes wäre zulässig, wenn die Buchhaltung des Pflichtigen als unvollständig erschiene, insbesondere nicht alle ausstehenden Rechnungen beinhalten und dadurch eine ermessensweise Einschätzung nötig machen würde (vgl. StKE vom 2.10.1978 i.S. H. und vom 18.9.1979 i.S. S.).
Auch bei vollständiger Buchhaltung könnte eine Korrektur des Debitorenbestandes vorgenommen werden, wenn sich erhebliche Abweichungen zwischen den in der Abrechnungsperiode verbuchten Berufsauslagen und den ausgestellten Fakturen bzw. den Zahlungseingängen ergäben, m.a.W. wenn der Pflichtige - vor allem bei Ueber-

schneidung der Bemessungsperiode (nach erfolgter Gegenwartsbesteuerung) - Gewinne zu verschieben versuchte. Eine solche Aufrechnung müsste jedoch im Sinne einer vernünftigen Rechnungsabgrenzung nach Massgabe des verbuchten Berufsaufwandes und nicht nach dem Ertrag vorgenommen werden (zit. Merkblatt, S. 3). Derartige Prämissen sind in casu jedoch nicht gegeben und eine Aufrechnung, auch nach Massgabe des Berufsaufwandes, demzufolge nicht statthaft.

2.-3. ...

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen...

2.-4. ...

(rechtskräftig)

Anmerkungen der Redaktion:

Ein (bisher unveröffentlichtes) Urteil des Bundesgerichtes vom 17.2.1984 (i.S. H. gegen Bundessteuerrekurskommission ZH) befasst sich mit Buchungsmethode und Rechnungsabgrenzung bei Aerzten im Zusammenhang mit der Tätigkeitsaufgabe (für Ingenieure vgl. ASA 36, 34 f). In den Erwägungen stellt das Bundesgericht die Zulässigkeit sowohl der Soll- wie auch der Ist-Methode fest, wobei nur dann die Soll-Methode anzunehmen ist, wenn jeweils eine strikte Debitorenabgrenzung (nicht zu verwechseln mit "angefangenen Arbeiten"!) auf das Ende des Rechnungsjahres vorgenommen wird und mithin präzise Debitorenlisten geführt werden; Pauschalschätzungen des Debitorenbestandes, welche an sich zulässig sind (soweit keine eigentlichen Gewinnverschiebungen bewirkt werden), fallen unter die Ist-Methode ("vereinnahmt" im Gegensatz zu "vereinbart").
Was den Zeitpunkt der Erwerbsaufgabe anbelangt, ist nach dem Bundesgericht bei der Ist-Methode derjenige des letzten Zahlungseinganges entscheidend. Damit ist auch das Problem der Liquidationsgewinnbesteuerung (vgl. ASA 52, 589) insofern gelöst, als bei der direkten Bundessteuer eine solche ausser Betracht fällt (Känzig, Wehrsteuer, 2. A., N 226 zu Art. 21), ausgenommen da, wo zufolge des Geschäftsvolumens eine Buchführungspflicht besteht (Känzig, a.a.O., N 163 S. 382; der ZV-Zeitpunkt wird aber davon nicht beeinflusst). Kantonal ist eine Jahresbesteuerung grundsätzlich dann vorzunehmen, wenn Abschreibungen wiedereingebracht werden (§ 19 Abs. 1 lit. e StG).

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 16. Nov. 1984 i.S. F. (StKE 836/84)

Landwirtschaftliches Einkommen; Bemessung nach GVE-Ansatz und Vermögensvorschlag (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Der Einsprecher beantragt in seiner Eingabe die Durchführung einer Einspracheverhandlung an seinem Wohnsitz. Insoweit sich das entsprechende Begehren implizite an die Steuerkommission richtet, verkennt er damit, dass dem Steuergesetz ein derartiges Institut fremd ist. Gemäss § 75 Abs. 2 StG ist dem Einsprecher lediglich Gelegenheit einzuräumen, sein Begehren im Vorverfahren noch mündlich gegenüber dem Veranlagungsbeamten zu begründen (VGE 355/82 vom 10.6.1983). Vorliegend hat der Landwirtschaftsexperte der Kantonalen Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu den Vorbringen der Einspracheschrift mit Brief an den Steuerpflichtigen vom 28.9.1984 einlässlich Stellung bezogen; in der Folge ist der Einsprecher am 4.10.1984 nochmals telefonisch angehört worden. Dieser konnte dadurch seine Anliegen unmittelbar dem zuständigen Beamten vorbringen, womit dem Recht auf ergänzende mündliche Begründung Genüge getan ist. Nicht zuletzt aus verfahrensökonomischen Erwägungen existiert demgegenüber keinerlei gesetzliche Verpflichtung, den Einsprecher an seinem Wohnort anzuhören, noch gar dort eine Einspracheverhandlung anzusetzen.

2. Zur Festsetzung des Einkommens landwirtschaftlicher Betriebe ohne kaufmännische Buchführung wird auf Richtzahlen abgestellt, die aus Musterbuchhaltungen und statistischen Erhebungen gewonnen wurden und den sogenannten Nettoertrag pro Grossvieheinheit (GVE) verkörpern (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, DA Ziff. 77; Känzig, Wehrsteuer, N 42 zu Art. 21 Abs. 1 BdBSt). Demzufolge errechnet sich das landwirtschaftliche Roheinkommen durch Multiplikation der vom Regierungsrat zu Beginn der Veranlagungsperiode festgesetzten Nettoertragssätze mit der Zahl der in den Bemessungsjahren durchschnittlich gehaltenen Grossvieheinheiten.

   a) Mit RRB Nr. 1658 vom 19.10.1982 sind die GVE-Ansätze für die Steuerperiode 1983/84 bzw. die Bemessungsjahre 1981/82 neu festgesetzt worden; sie enthalten in den unteren 5 Zonen (Talzone-Bergzone III) eine Rahmendifferenz von Fr. 250.--, in der Bergzone IV eine solche von Fr. 200.--. Ausgangspunkt für die Zuteilung innerhalb des Bemessungsrahmens bildet in der Regel die Liegenschaftsbewertung der Güterschätzungskommission (Schätzungsamt), welche die wesentlichsten Faktoren eines Landwirtschaftbetriebes mittels einer Punktwertung erfasst.

b) Vorliegend hat die Güterschätzungskommission die Liegenschaft des Einsprechers mit 38 Punkten bewertet, was angesichts deren Zuteilung in die Bergzone III dem veranlagten Ansatz von Fr. 1 050.-- je Grossvieheinheit entspricht (Weisung des Vorstehers der Kantonalen Steuerverwaltung vom 21.2.1983). Obwohl dieses Zuteilungsschema relativ breit abgestützt ist, dient es den Veranlagungsbehörden lediglich als grobes Hilfsmittel, das die Einschätzung von Durchschnittsbetrieben erleichtert. Abweichungen nach oben oder unten sind indes immer dann geboten, wenn bei der Festsetzung der Ansätze weitere Kriterien zum Vorschein kommen, die im Bewertungsschema der Güterschätzung unberücksichtigt geblieben sind. Erhöhungen innerhalb des Bemessungsrahmens beispielsweise sind mit überdurchschnittlichen Rauhfutterzukäufen begründbar (verminderter Sachaufwand für die auf fremder Futterbasis gehaltenen Tiere), währenddem aussergewöhnlich schlechte Boden- bzw. Expositionsverhältnisse, nachdem derartige Umstände zufolge lediglich einfacher Gewichtung der Bodenqualität bei der Punktierung nur teilweise durchschlagen, allenfalls eine Reduktion des Normalansatzes bewirken können.

c) Zur Begründung seines Antrags auf Herabsetzung des GVE-Ansatzes auf Fr. 950.-- verweist der Einsprecher auf die ungünstige Exposition, die starke Parzellierung sowie die Ueberflutung eines Teils der Liegenschaft nach starken Regenfällen. Sollten die dargelegten mit den tatsächlichen Bodenverhältnissen auf der Liegenschaft des Einsprechers übereinstimmen, wäre eine Berichtigung des GVE-Ansatzes nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen. Die Frage kann indes offen gelassen werden, steht einer derartigen Korrektur doch der in den Bemessungsjahren 1981/82 erzielte Vermögensvorschlag von zumindest Fr. 28 000.-- entgegen. Nach den Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der gerechten Besteuerung sind die Steuerbehörden nämlich verpflichtet, alle Erkenntnisquellen zu verwerten, um eine möglichst zutreffende Erfassung des wirklichen Einkommens zu erreichen. Führt die Nettorohertragsmethode im Einzelfall nicht zu einem glaubwürdigen Ergebnis, wäre sogar eine Ermessensveranlagung nach Lebensaufwand sowie unter Berücksichtigung der Vermögensveränderungen mit dem Gesetz vereinbar (Referat P. Agner, "Landwirtschaftsbesteuerung: Allgemeines und Verbindlichkeit der Nettorohertragsmethode", Wehrsteuerkonferenz 1980, S. 76 ff, mit kritischen Anmerkungen zu VGE 355/79 vom 21.9.1979). Dass der Veranlagungsbeamte in casu auf eine eigentliche Ermessenstaxation verzichtete und sich darauf beschränkte, den tatsächlichen Ertragsverhältnissen bei der Festsetzung des GVE-Ansatzes (innerhalb des regierungsrätlich vorgegebenen Bemessungsrahmens) Rechnung zu tragen, zeugt von massvoller Zurückhaltung. Selbst das nunmehr veranlagte Einkommen lässt sich mit dem erstellten Vermögensvorschlag nur dann einigermassen in Uebereinstimmung bringen, wenn man zugunsten des Steuerpflichtigen von bescheidensten Ansprüchen an

die Lebenshaltung ausgeht. Die Einsprache ist demzufolge als unbegründet abzuweisen.

3. ...

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. September 1984 i.S. I. (VGE 310/84)

Gewinnungskosten: (ins Ausland geleistete) Schuldzinsen, Mitwirkungs- und Nachweispflicht (§ 22 Abs. 1 lit. d StG; Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

In seiner Steuererklärung 1981/82 hatte I. eine per 1. Januar 1981 gegenüber seinem Vater (wohnh. in Norwegen) bestehende Privatschuld von Fr. 68 110.-- deklariert. Für dieses Darlehen nahm er in den Jahren 1979 und 1980 Schuldzinsenabzüge von Fr. 3 637.-- bzw. Fr. 3 855.-- vor. Mit Veranlagungsverfügung vom 15. April 1983 wurde das steuerbare Einkommen gegenüber den Selbstangaben erhöht. In der Begründung wurde u.a. ausgeführt:

> "Abzug für Schuldzinsen nicht bewilligt, da nicht ausgewiesen (Bestätigung des Wohnstaates über Besteuerung des Darlehens und der Zinserträge)".

Gegen diese Veranlagungsverfügung reichte der Steuerpflichtige Einsprache ein, welche sich unter anderem gegen die Nichtanerkennung der Schuldzinsen für das erhaltene Darlehen richtete. Mit Einspracheentscheid vom 20. Dezember 1983 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen, jedoch keine Schuldzinsen anerkannt. Eine dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde bleibt erfolglos.

Aus den Erwägungen:

1. Vom rohen Einkommen können nach kantonalem wie auch nach eidgenössischem Steuerrecht die in der Berechnungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen abgezogen werden (§ 22 Abs. 1 lit. d StG und Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt). Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe am 25. Februar 1976 bzw. 13. Januar 1984 mit seinem in Norwegen lebenden Vater einen Darlehensvertrag abgeschlossen mit folgenden Vereinbarungen:

   > "1. K.I. gewährt H.I. ein Darlehen von sFr. 55 000.--.
   >
   > 2. Der jährliche Zins richtet sich nach dem schweizerischen Kassakreditzins und ist jeweils am 31. Dezember fällig.
   >
   > 3. Die Kündigungsfrist für die Rückzahlung beträgt 6 Monate.
   >
   > 4. Bis anhin wurden die Zinsen jeweils zum Kapital geschlagen, weshalb das Darlehen per 1. Januar 1981, sFr. 68 110.-- betrug." (KB act. 1 und 2).

Nach einer allgemeinen Beweisregel im Steuerrecht sind Tatsachen, die für den Steuerpflichtigen die Steuerlast begründen oder vermehren, von der Steuerbehörde und Tatsachen, die die Steuerlast vermindern oder aufheben, vom Steuerpflichtigen zu beweisen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum ZH-StG, N 34 zu § 75 mit Hinweisen; Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 26). Diese Beweislastregel besagt nicht, dass die Untersuchungsmaxime, wonach die Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen feststellt, im Steuerveranlagungsverfahren nicht gilt. Indessen sind im Steuerveranlagungsverfahren die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen besonders ausgeprägt. Dies ist schon deshalb erforderlich, weil letztlich der Steuerpflichtige am besten und leichtesten Zugang zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen besitzt. Die erwähnte Regel findet namentlich Anwendung, wenn es um die objektive Beweislast geht. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige, welcher eine steuermindernde Tatsache behauptet, diese aber auf Verlangen der Steuerbehörde nicht nachzuweisen vermag, die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Die Geltendmachung einer Darlehensschuld und die Vereinbarung und effektive Leistung von Darlehenszinsen sind steuermindernde Tatsachen, welche sich auf die Höhe des steuerbaren Einkommens und Vermögens auswirken bzw. auswirken können, weshalb der Nachweis dem Steuerpflichtigen obliegt.

2. Aufgrund der eingereichten Bankauszüge ist erwiesen, dass am 6. Juli 1976 (Datum der Gutschrift) von der Bergen Bank in Bergen ein Betrag von sFr. 55 000.-- auf das Lohnkonto des Beschwerdeführers bei der Kantonalbank Schwyz überwiesen worden ist. Ebenso steht fest, dass zuvor ein Begehren der Mutter des Beschwerdeführers um Ausfuhr dieses Geldbetrages aus Norwegen von der norwegischen Nationalbank (Norges Bank) bewilligt worden ist (Beilage 3, 4). Aufgrund des handgeschriebenen Briefes K.I. an seinen Sohn vom 25. Februar 1976 ergibt sich ferner, dass dieser Geldbetrag vom Vater des Beschwerdeführers stammt. Der Beschwerdeführer macht glaubhaft geltend, dass er diesen Geldbetrag benötigte, um ein Vorkaufsrecht sicherzustellen. Ob es sich dabei um ein Darlehen, eine Schenkung oder einen Erbvorbezug handelt, geht aus den Akten - soweit sie mangels Uebersetzung in die deutsche Sprache überhaupt überprüfbar sind - nicht hervor. Diese Qualifizierung ist grundsätzlich lediglich für die vermögensmässige Behandlung von Belang. An der abschliessenden diesbezüglichen Feststellung besteht indessen kein aktuelles Interesse, weil die Passiven die Aktiven ohnehin beträchtlich übersteigen und demzufolge so oder anders der Beschwerdeführer keine Vermögenssteuern zu entrichten hat.

3. Auch für die Frage der Einkommensbesteuerung erübrigen sich weitere Abklärungen über den Charakter dieser Geldüberweisung, weil auch bei Annahme der für den Beschwerdeführer günstigsten Variante (Vorliegen eines Darlehens) die Voraussetzungen für den Abzug von Zinsen für die Berechnungsjahre 1979/80 (=Veranlagungsperiode 1981/82) - wie nunmehr noch darzulegen ist - nicht erfüllt sind.

An den Nachweis, dass ein Darlehen verzinslich ist, müssen namentlich dann strenge Anforderungen gestellt werden, wenn der Darlehensgeber im Ausland domiziliert und steuerpflichtig ist; denn im Gegensatz zu einem inländischen Gläubiger, wo mittels der Informationstätigkeit der Steuerbehörden (vgl. Schärrer, a.a.O., 44/45) ohne weiteres erreicht werden kann, dass der Darlehenszins beim Gläubiger als Vermögensertrag besteuert werden kann, ist die Steuerumgehungs- und Missbrauchsgefahr bei einem ausländischen Gläubiger unverkennbar gross, weil ohne steuerliche Konsequenzen für den Gläubiger vom Schuldner ein Darlehenszins steuerlich zum Abzug verlangt werden kann. An den Nachweis der effektiven Verzinslichkeit müssen besonders auch dann hohe Anforderungen gestellt werden, wenn das Darlehen zwischen Familienangehörigen, namentlich von Eltern an ihre Kinder, gewährt worden ist, weil diese Darlehen häufig ohnehin von Schenkungen oder Erbvorbezügen schwer zu unterscheiden sind und weil bei solchen Darlehensverhältnissen unverzinsliche Darlehen, im Gegensatz zu Bank- und andern Darlehen im Geschäftsverkehr, durchaus häufig anzutreffen sind.
Vorliegend kommt noch hinzu, dass ein schriftlicher Darlehensvertrag erst am 13. Januar 1984 (zitiert in Erw. 1) abgeschlossen wurde und bis zu diesem Zeitpunkt überhaupt keine Zinsen ausbezahlt worden sind. Das Schreiben vom 25. Februar 1976 kann schon deshalb nicht als Darlehensvertrag gelten, weil dieses in gewöhnlicher Briefform abgefasste Schreiben vom Beschwerdeführer nicht gegengezeichnet wurde. Wenn auch die nachträgliche Vereinbarung, dass aufgelaufene Zinsen zum Kapital geschlagen und der Verzinsung unterstellt werden, nach schweizerischem Recht zulässig ist (Oser/Schönenberger, N 9 zu Art. 314 OR und Christ: Der Darlehensvertrag, in Schweizerisches Privatrecht VII/2 S. 251), so verstärkt doch mindestens das ausserhalb des kaufmännischen Kontokorrentverkehrs zufolge der schwierigen Kalkulierbarkeit nicht empfehlenswerte und unübliche Vorgehen den Verdacht, dass die Darlehenszinsen lediglich aus Steuergründen fingiert sind.
Im Hinblick auf die offensichtliche Missbrauchsgefahr forderte deshalb die Gerichtsleitung den Beschwerdeführer mit eingeschriebenem Brief vom 17. Mai 1984 auf, eine schriftliche und unterzeichnete Bestätigung der norwegischen Steuerbehörden einzureichen, aus welcher hervorgeht, dass K.I. für das Steuerberechnungsjahr 1979 sFr. 3 367.-- und für 1980 sFr. 3 855.-- bzw. die entsprechenden Umrechnungsbeträge in norwegischen Kronen als Kapitalertrag in Norwegen versteuert hat. Auf Begehren des Beschwerdeführers wurde am 15. Juni 1984 die Frist für die Beschaffung dieses Beweismittels bis zum 15. August 1984 erstreckt. Der Beschwerdeführer erbrachte diesen Beweis indessen nicht. Beweisuntauglich ist namentlich die mit der Beschwerde eingereichte Fotokopie aus einem norwegischen Steuererklärungsformular; einerseits wird dort lediglich das Darlehen, nicht aber ein Darlehensertrag aufgeführt, anderseits ist keineswegs nachgewiesen, dass diese Fotokopie mit einer tatsächlich eingereichten Steuererklärung identisch ist. Aus diesem Auszug ist ferner auch nicht ersichtlich, auf welchen Zeit-

raum sich diese Steuererklärung bezieht. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer lediglich eine Fotokopie aus einer Vermögensdeklaration, nicht aber eine solche aus einer Einkommensdeklaration einreichte, bestätigt geradezu die gegenteilige Annahme, dass vom Gläubiger keine Schuldzinsen als Einkommen deklariert worden sind.
Steht somit nicht mit der erforderlichen Sicherheit fest, dass die Geldüberweisung ein tatsächlich verzinsbares Darlehen ist und dass die Verzinsungsvereinbarung nicht bloss aus steuerlichen Gründen fingiert wurde, so können die anbegehrten Zinsen nicht zum Abzug zugelassen werden.

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 21. August 1984 i.S. B. (StKE 326/83)

Vermögenssteuer: Aktienbewertung, Abzüge für vermögensrechtliche Beschränkungen (§ 31 Abs. 3 StG)

Aus den Erwägungen:

1. Nichtkotierte Aktien sind praxisgemäss nach der "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (herausgegeben von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und der Eidg. Steuerverwaltung, Sektion Wertschriftenbewertung) zu bewerten. In Uebereinstimmung mit der Einsprecherin kommt dabei die Ausgabe 1977 und nicht diejenige von 1982 zur Anwendung, was - entgegen der Praxis einzelner Kantone - schon aus Rechtsgleichheitsgründen geboten ist und auch von der Eidg. Steuerverwaltung empfohlen wird (mündliche Auskunft vom 23.7.1984).

2. Der Unterschied der Wegleitung 1982 zu derjenigen von 1977 liegt darin, dass ab dem Stichtag 1.1.1983 für Minderheitsbeteiligung und Vinkulierung aus verfahrensökonomischen Gründen ein Pauschalabzug von einheitlich 35 % zur Anwendung gelangt (vgl. Jost, in: ASA 51, 290; wobei die Vinkulierung keine Rolle mehr spielt, red.).

3. a) Nach RZ 54 der Wegleitung 1977 wird der Minderheitsabzug für alle Beteiligungen von weniger als 20 % gewährt (ausgenommen hier nicht relevante Fälle); allemal Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige keine angemessene Dividende erhält (RZ 56). Eine Dividende ist dann nicht angemessen, wenn die im Verhältnis zum Steuerwert der Aktie errechnete Rendite einen Prozentsatz ergibt, der geringer ist als die Hälfte des für die Ermittlung des Ertragswertes der Unternehmung herangezogenen Kapitalisierungszinsfusses (Wegleitung a.a.O.). Rechnet man mit einem für den 1.1.1981 massgeblichen Kapitalisierungszinsfuss von 7.5 % (vgl. Rundschreiben der EStV vom 8.1.1981), liegt die Rendite in casu mit 0.6 % eindeutig unter dem relevanten Grenzwert. Der Minderheitsabzug ist deshalb zu bewilligen.

   b) Auch die Erfordernisse des Vinkulierungsabzugs (RZ 60 f der Wegleitung) sind vorliegend offensichtlich gegeben, nachdem die Steuerpflichtige zu weniger als 50 % am Grundkapital der Gesellschaft beteiligt ist und die Aktien vinkuliert sind. Der Antrag auf Gewährung eines kombinierten Abzugs von 35 % (RZ 63 der Wegleitung) erweist sich demnach als begründet.

4. In der Regel werden die einschlägigen Abzüge vom quotalen Unternehmungswert mit der Einreichung des Wertschriftenverzeichnisses geltend gemacht (RZ 53 der Wegleitung). In casu wurde ein zu niedriger Steuerwert der Aktien angegeben und in der Folge korrigiert. Im Verlaufe des Einsprache-

verfahrens hat die Einsprecherin den höheren Steuerwert anerkannt, aber gleichzeitig den einschlägigen Abzug geltend gemacht. Dieses Vorgehen ist entgegen der Meinung der Veranlagungsbehörde nicht zu beanstanden, zumal im Steuerjustizverfahren nicht nur Begründungspunkte substituiert, sondern, unter gewissen Voraussetzungen, sogar neue Anträge gestellt werden können (vgl. VGE 315/82 vom 21.9.1982 E.1).

5. a) Nach dem Gesagten ist die Einsprache somit gutzuheissen, soweit das Verfahren nicht zufolge Rückzugs gegenstandslos geworden ist...

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. September 1984 i.S. R. (VGE 383/83)

Grundstückgewinnsteuer: Gewinnungskosten, Vermittlungsprovisionen und Gewinnbeteiligung (§ 51 Abs. 1 und 2 StG)

Aus den Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes; StG, nGS 105). Steuerpflichtig ist der Veräusserer (§ 48 StG).
Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem um Fr. 2 000.-- verminderten Veräusserungserlös (§ 49 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, vermindert um die Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen (§ 51 Abs. 1 StG). Zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen (§ 51 Abs. 2 StG).

2. Der Abzug einer Vermittler- oder Mäklerprovision vom steuerbaren Gewinn setzt nach Lehre und Rechtsprechung voraus:

   a) dass tatsächlich ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist, wobei ein solcher Vertrag auch durch konkludentes Handeln zustande kommen kann (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar ZH-StG, N 32 zu § 166; Martin Steiner in ASA 52, S. 327).

   b) dass in Ausführung dieses Vertrages der Mäkler eine zum Verkauf führende Nachweis- oder Vermittlertätigkeit entfaltet hat. Bei der Nachweismäkelei (auch Zuführungsmäkelei genannt) beschränkt sich die Aufgabe des Mäklers darin, dem Auftraggeber mögliche Kaufinteressenten zu vermitteln und ihm diese allenfalls zuzuführen, während bei der Vermittlungsmäkelei der Mäkler auch bei den Vertragsverhandlungen und der Festsetzung des Preises mitwirkt, namentlich zwischen dem Auftraggeber und dem Kaufinteressenten vermittelt (VGE 345/76 vom 13.12.1976, E.4 mit Hinweisen; BGE 90 II 96; BJM 1974 S. 26; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O.).

   c) dass die Provision, beschränkt auf den üblichen Umfang, tatsächlich geleistet oder anerkannt worden ist (BGE vom 14.4.1978 in ASA 48, 443 E. 2a; ZBl 1960 S. 23).

   d) dass die Provisionsleistung an einen Dritten erfolgte. In Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind Provisionen nicht anrechenbar, welche aufgrund eines zwischen dem Alleinaktionär als einzigem Verwaltungsrat und seiner von ihm beherrschten Aktiengesell-

schaft abgeschlossenen Mäklervertrag bezahlt worden sind. Ebenfalls grundsteuerlich nicht anerkannt wird eine Vergütung, welche von einer juristischen Person an ein eigenes Organ für dessen Kaufs- oder Verkaufsbemühungen gezahlt wird, da es sich hiebei nicht um eine Mäklerprovision im engeren Sinne, sondern um eine Vergütung mit Lohncharakter handelt (M. Steiner, a.a.O. mit Hinweisen auf die Judikatur; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Ergänzungsband zum ZH-StG, N 32 ff insbesondere 36 a zu § 166).

3. a) Zum Nachweis einer Mäklerprovision gehört in der Regel neben dem Zahlungsnachweis auch der Nachweis der Auftragserteilung (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 43 zu § 166). Im Einzelfall ist es nicht immer einfach, einen Mäklerauftrag nachzuweisen. Vorliegend steht aufgrund der Auskünfte der Käuferin der Liegenschaft und ihres Ehemannes fest, dass der Ehemann der Käuferin, welcher ein Geschäft für Tankrevisionen betreibt, bei einer Tankrevision erfahren hatte, dass "ein R." in X. einen Block verkaufe. R. hat hierauf der nachmaligen Käuferin das Haus gezeigt, die Verkaufsverhandlungen geführt, die Anmeldung auf dem Notariat getätigt und er ist auch bei der notariellen Verschreibung dabei gewesen. Die Käuferin stellte erst zu einem späteren Zeitpunkt fest, dass R. nicht der Eigentümer des Verkaufsobjektes war, sondern im Auftrage seines Bruders handelte.

b) Für das Vorliegen eines Mäklervertrages spricht auch der Umstand, dass R. in den Jahren 1979 bis 1982, soweit aus den Steuererklärungen ersichtlich, sein gesamtes Einkommen als selbständiger Liegenschaftsmakler erzielte, wobei er zumindest in den Jahren 1979 und 1980 ausschliesslich für die G. AG, eine vom Beschwerdeführer beherrschte, in Y. domizilierte Aktiengesellschaft, tätig war. Die G. AG beschäftigt sich nach Auskunft der Vorinstanz (Schreiben vom 6.6.1984) hauptsächlich mit Liegenschaftenhandel. Der Verwaltungsrat der Firma besteht aus zwei Mitgliedern und der Beschwerdeführer fungiert in der Firma als Direktor. Insgesamt tätigte R. in den Jahren 1979 bis 1983 24 Liegenschaftsgeschäfte als Vermittler.

c) Nicht stringent erwiesen ist, dass der Nachweis für die Liegenschaftskaufsmöglichkeit durch R. erfolgte. Zumindest wurde die Käuferin nicht direkt durch ihn auf die Kaufsmöglichkeit aufmerksam gemacht. R. macht geltend, er habe auf den Verkauf der Liegenschaft sowohl durch Inserate, mehrheitlich aber durch Mundzumundpropaganda hingewiesen. Trotz Aufforderung erbrachte er allerdings keinerlei Belege für aufgegebene Inserate, weshalb diese Behauptung nicht erwiesen ist. Der Umstand, dass die Käuferin tatsächlich mündlich von der Kaufsmöglichkeit erfuhr und an R. verwiesen wurde, beweist in Berücksichtigung aller konkreten Umstände trotzdem, dass der Bruder des Beschwerdeführers eine

Nachweismäklertätigkeit entfaltet hatte. Dass R. anschliessend die Verkaufsverhandlungen führte, wird von der Vorinstanz nicht in Zweifel gezogen; sie macht aber geltend, dies allein bedeute noch keine Mäklertätigkeit. Der Mäkler ist nicht Geschäftsführer, sondern Geschäftsvermittler. Die Ausführung seines Auftrages besteht nicht darin, den Abschluss von Rechtsgeschäften in fremdem Interesse zu tätigen, sondern Vertragsabschlüsse zu vermitteln, welche dann vom Auftraggeber selbst oder von einem vom Mäkler verschiedenen Stellvertreter vorgenommen werden (G. Gautschi, Berner-Kommentar, N 2b Vorbemerkungen, S. 92). Vorliegend ist erwiesen, dass R. nicht nur die Verkaufsverhandlungen geführt, sondern auch beim Vertragsabschluss als bevollmächtigter Vertreter des Beschwerdeführers gehandelt hat. Er war mithin nicht bloss Mäkler, sondern jedenfalls auch bevollmächtigter Vertreter des Veräusserers im Sinne von Art. 396 OR. Nachdem der Beschwerdeführer seinem Bruder als Gesamtentgelt für seine Bemühungen eine Provision von 3 % des Verkaufspreises ausrichtete, ist davon auszugehen, dass diese Provision sowohl eine Abgeltung für die Mäklertätigkeit wie auch für die Tätigkeit als bevollmächtigter Vertreter darstellt. Weiter stellt sich die Frage, ob nur jener Teil der Provision, welcher auf die Mäklertätigkeit entfällt, vom Bruttoliegenschaftsgewinn in Abzug gebracht werden kann. Nach § 51 Abs. 1 sind alle Kosten, die mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängen, abziehbar. In § 51 Abs. 2 heisst es "zu den mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten gehören die vom Veräusserer bezahlten Handänderungsabgaben sowie die Vermittlungsprovisionen...". Die Formulierung "gehören" wie auch die Umschreibung in § 51 Abs. 1 ("alle Kosten"...) führen zum Schluss, dass die Aufzählung der mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten in § 51 Abs. 2 StG nicht abschliessend, sondern lediglich exemplikativ ist. Dass die mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten nicht abschliessend aufgeführt sind, wird z.T. auch in der Literatur geteilt (vgl. Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Ziff. 187 ff, insbesondere Ziff. 193). Anders verhält es sich beispielsweise im Kanton Zürich, wo die anrechenbaren Abzüge in § 166 StG abschliessend aufgezählt sind (Zuppinger, Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, S. 58; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 4 zu § 166). O. Camenzind (Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Diss. 1961, 49-51) anerkennt zwar ausdrücklich, dass nebst den Handänderungsabgaben, worunter er nicht bloss die Handänderungssteuern, sondern auch die Notariats- und Grundbuchgebühren subsumiert, noch andere mit dem Erwerb bzw. der Veräusserung unmittelbar zusammenhängende Kosten nachgewiesen werden können wie etwa Verwaltungskosten, Vermessungs- und Vermarkungskosten, Autospesen eines Vertreters und Insertionskosten. Er führt dann aus, die schwyzerische Steuerpraxis habe jedoch davon auszugehen, dass die Aufzählung des Steuergesetzes (damals

§ 50 Abs. 3 in bezug auf die Anlagekosten) abschliessend sei und demzufolge solche ausserordentliche Kosten nicht zu beachten seien. Diese Auffassung stützte dieser Autor ausschliesslich auf O. Wirth (Fünf Jahre st. gallische Grundstückgewinnsteuer, StR 1959, S. 215), wobei er übersah, dass der st. gallische Gesetzgeber in Art. 164 f StG bzw. in Art. 53 des heute geltenden Steuergesetzes eine abschliessende Aufzählung der anrechenbaren Aufwendungen vorsieht und eine nicht vollständige Aufzählung, wie sie der regierungsrätliche Entwurf vorgesehen hatte, ablehnte.
Mit der bloss beispielhaften Aufzählung der abziehbaren, mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Kosten steht das kantonale Steuergesetz nicht allein da. Ebenfalls eine nicht abschliesende Aufzählung kennt z.B. das Steuergesetz des Kantons Bern (I. Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 370 ff; H. Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, S. 196 ff).
Abgesehen von der grammatikalischen Auslegung führt auch der allgemeine Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung zur Anerkennung einer nicht abschliessenden Aufzählung der Abzüge. Die Grundstückgewinnsteuer ist eine partielle Einkommenssteuer (Ochsner, a.a.O., N 33 S. 22 und N 166 ff; BGE 100 Ib 235). Der Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung verlangt aber, dass die zur Gewinnung der Einkünfte aufgewendeten Kosten abgezogen werden können. Diesem Grundsatz steht aber eine abschliessende (?; red.) Enumeration entgegen, dies namentlich dann, wenn die Enumeration eng ist und offensichtliche, mit dem Verkauf unmittelbar zusammenhängende organische Gewinnungskosten nicht zulässt. Steht aber die grammatikalische Auslegung mit der teleologischen in Uebereinstimmung, besteht kein Grund, Vergütungen an einen vom Veräusserer bestellten Vertreter nicht anzuerkennen, sofern diese Vergütungen zu der erbrachten Leistung in einem angemessenen Verhältnis stehen (Abgrenzung zu Lohn- und Auftragsvergütungen, die im Rahmen der ordentlichen Betriebsabrechnung abzugsfähig sind?; red.).

d) Nachdem die Käuferin bis und mit Vertragsabschluss offensichtlich alle Kontakte und Verhandlungen mit dem Bruder des Beschwerdeführers führte, ja offenbar während längerer Zeit glaubte, dieser sei der Eigentümer des Kaufsobjektes, ist ein effektiver Kausalzusammenhang zwischen der Mäkler/Vertretertätigkeit und dem Vertragsabschluss erwiesen (vgl. RB Verwaltungsgericht Zürich 1978 Nr. 75; Gautschi, a.a.O., Vorbem. zum Mäklervertrag N 3d S. 97).

4. Die Vorinstanz macht geltend, bei einer längeren wirtschftlichen Bindung von Steuersubjekten könnten gegenseitige Provisionszahlungen nicht anerkannt werden. Einerseits seien Eigenprovisionen nicht abzugsfähig, und Zahlungen in Fällen von wirtschaftlich engen Beziehungen seien als Gewinnbe-

teiligungen anzusehen. Zudem liege eine Steuerumgehung vor, weil der Beschwerdeführer als Insider im Liegenschaftsgeschäft der Vermittlung seines Bruders nicht bedurft hätte und mit der zum Abzug verlangten Provisionszahlung eine erhebliche Steuerersparnis offenkundig sei.

a) Die Vorinstanz stützt ihre Auffassung auf einen Entscheid des Bundesgerichts vom 14.4.1978 (ASA 48, 444 E.3), in welchem auf den BGE 103 Ia 20 ff verwiesen wird. Die Würdigung der bundesgerichtlichen Erwägungen im letzterwähnten Entscheid setzt eine Berücksichtigung des jenem Entscheid zugrunde liegenden Sachverhalts voraus, weshalb dieser hier kurz zusammengefasst wiedergegeben wird:

> "X. teilte 1970 sein bisheriges Einzelunternehmen in vier Aktiengesellschaften auf, unter anderem in die X. Immobilien- und Verwaltungs AG sowie die X. Generalunternehmung AG. Sämtliche Aktien der vier Gesellschaften brachte X. in die X. Holding AG ein. Allen fünf Gesellschaften stand er als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident vor.
> Die X. Immobilien- und Verwaltungs AG veräusserte zwei in Stockwerksanteile aufgeteilte Liegenschaften an acht bzw. sechs verschiedene Käufer. Gegen die jeweiligen Grundstücksteuerveranlagungen rekurrierte die X. Immboilien- und Verwaltungs AG mit dem Antrag, es seien Provisionen von Fr. 101 395.-- und Fr. 96 600.--, welche sie ihrer Schwestergesellschaft, der X. Generalunternehmung AG für die Ausarbeitung der Verträge und den Verkauf der Stockwerksanteile gezahlt habe, vom steuerpflichtigen Grundstückgewinn abzuziehen. Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verknüpfung der beiden Gesellschaften und unter Mitberücksichtigung der sich teilweise überschneidenden, teilweise ergänzenden statutarischen Zwecksbestimmung der beteiligten Gesellschaften, gelangte das Verwaltungsgericht Zürich zum Schluss, die X. Generalunternehmung AG könne im Verhältnis zur X. Immobilien- und Verwaltungs AG mit Bezug auf ihre Dienstleistungen beim Verkauf der beiden Liegenschaften nicht als Drittperson gelten, weshalb die ihr bezahlte Mäklerprovision steuerlich nicht zu berücksichtigen sei (vgl. BGE 103 Ia 20-22)".

Das Bundesgericht hiess die gegen diesen Entscheid gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde aus hier nicht interessierenden Gründen (Methodendualismus) teilweise gut. Zur Frage der Eigenprovision führte es aus:

> "Es ist unbestritten, dass für eigene Verkaufsbemühungen des Grundeigentümers keine sogenannte Eigenprovision analog zur Mäklerprovi-

sion vom steuerpflichtigen Grundstückgewinn in Abzug gebracht werden darf... (BGE 103 Ia 24 E.4c).
Es ist nicht zu verkennen, dass sich für eine derartige Praxisänderung (= angefochtener Entscheid) triftige Gründe anführen lassen. Das Verwaltungsgericht führt die Parallelität der Interessen des Auftraggebers mit dem Beauftragten an, die es ausschliesse, diesen steuerlich wie einen Dritten als Mäkler anzuerkennen. Auch liesse sich mit Grund die Auffassung vertreten, die steuerliche Anerkennung von Provisionszahlungen zwischen wirtschaftlich aufs Engste miteinander verbundenen oder hinsichtlich ihres Trägers sogar identischen Firmen schaffe eine Rechtsungleichheit gegenüber jenen Unternehmungen, welche den Verkauf von Liegenschaften ihren Organen oder Angestellten übertragen und hiefür keine Entschädigung in Anrechnung bringen dürfen..."

Aehnlich verhält sich der in ASA 48, 441 ff publizierte Fall. Dort entrichtete der einzige und für die Firma einzeln zeichnungsberechtigte Verwaltungsrat, dem wie seiner Frau je eine Minderheitsbeteiligung am Aktienkapital gehörte, seiner Firma eine Mäklerprovision von 2.2 %, welche nicht anerkannt wurde.
Die Sachverhalte, welche diesen beiden Entscheiden zugrunde lagen, lassen sich mit dem vorliegenden in keiner Weise vergleichen. Wirtschaftliche Identität oder Verflechtung liegt nicht schon dann vor, wenn ein Veräusserer seinen Bruder als Mäkler oder Beauftragten beizieht. Es ist ja im Wirtschftsleben durchaus eine gängige Erscheinung, dass ein Bruder als Angestellter, Beauftragter usw. seines Bruders tätig ist, ohne dass darin aus steuerlicher Sicht irgendein absonderliches Vorgehen erblickt wird. Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner Kenntnisse im Liegenschaftsgeschäft selber in der Lage gewesen wäre, den Liegenschaftsverkauf vorzunehmen, schliesst die Beauftragung seines Bruders nicht aus. Es ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer erst am 21. Dezember 1982 (Datum des GB-Eintrages), mit Besitzesantritt am 31.12.1982, die fragliche Liegenschaft zu einem Preis von Fr. ... gekauft hatte. Nur 40 Tage später, am 1. Februar 1983, erfolgte die Wiederveräusserung zu einem um Fr. ... höheren Preis. Es leuchtet durchaus ein, dass eine derart kurzfristige Weiterveräusserung zu einem massiv höheren Preis erheblich leichter durch den in der Nähe des Kaufsobjektes wohnhaften R. bewerkstelligt werden konnte, als durch den im Kanton Z. domizilierten Beschwerdeführer. Auch diesbezüglich ist die Erwägung in ASA 48, 444 E.3 nicht einschlägig. Einerseits ist zu beachten, dass das Bundesgericht jene Begründung, wonach der Beschwerdeführer die Dienste des Liegenschaftsvermittlers nicht benötigt habe, lediglich unter dem beschränkten Kognitionsbereich

der Willkürprüfung zu beurteilen hatte, und anderseits fällt insbesondere ins Gewicht, dass in jenem Fall die wesentlichsten Arbeiten im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft durch den Veräusserer auch tatsächlich selber besorgt wurden. Vorliegend erfolgten indessen sämtliche mit dem Verkauf zusammenhängenden Arbeiten durch R., der Beschwerdeführer trat beim Verkauf gar nicht persönlich in Erscheinung (vgl. Schreiben der Käuferin bzw. ihres Ehemannes vom 31.3.1983 und 11.5.1984).

b) Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise trotz anzuwendenden zivilrechtlichen Begriffen geboten, wenn es gilt, eine Steuerumgehung zu erfassen. Eine solche liegt vor, wenn eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse gewählt worden ist, welche ausschliesslich dazu dient, Steuern zu sparen, die bei sachgemässer Ordnung der Dinge geschuldet wären (BGE 103 Ia 22 E.4a; 102 Ib 156; 99 Ia 463; 98 Ib 323; 96 I 118; M. Steiner, a.a.O., S. 310; F. Zuppinger, Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, StR 24/1969 S. 460 ff; E. Känzig, Wehrsteuer/direkte Bundessteuer, 1982, N 36 ff zu Art. 2). Zutreffend ist, dass vorliegend durch die Ausschüttung einer Provision per Saldo Steuern gespart werden. Einerseits hat der Beschwerdeführer aufgrund der kurzen Eigentumsdauer und des relativ hohen Bruttogewinnes eine bedeutende Grundstückgewinnsteuer zu entrichten (vgl. § 53 Abs. 1 bis 3 StG), welche für den Provisionsanteil 42 % ausmachen würde (30 % nach § 53 Abs. 1 und 40 % von 30 % = 12 % nach § 53 Abs. 3 StG), anderseits versteuerte R. bis anhin lediglich ein bescheidenes Einkommen, so dass die der ordentlichen Einkommensbesteuerung unterliegende Provision voraussichtlich nicht in eine hohe Progressionsskala fällt. Zudem besteht nach den Erwägungen des vorinstanzlichen Entscheids die Absicht, die Zahlung des Beschwerdeführers an seinen Bruder als Gewinnbeteiligung zu qualifizieren und zu besteuern, so dass diese Provision sowohl beim Beschwerdeführer als Grundstückgewinn wie auch bei seinem Bruder als Einkommen besteuert werden soll. Allein der Umstand, dass der Veräusserer bei Bezahlung einer Provision an seinen Bruder weniger Steuern bezahlen muss, führt indessen zu keiner Steuerumgehung, ist doch das gewählte Vorgehen - wie bereits dargetan - weder ungewöhnlich, noch sachwidrig oder absonderlich.

5. Die Vorinstanz hält es nicht für erwiesen, dass die Provisionszahlung tatsächlich geleistet worden ist. Der Beschwerdeführer hat hiefür eine handschriftliche Quittung eingereicht. Im angefochtenen Entscheid wird diese Quittung nicht als "hinreichend beweistauglich" bezeichnet, wobei indessen im Einspracheentscheid nicht dargetan wird, weshalb an dieser Zahlung gezweifelt wird und welche weiteren Belege der Beschwerdeführer als Beweismittel hätte beschaffen müssen. Auch mit der Beweisverfügung vom 23. März 1983

(act. Vorinstanz 1 f) wurde der Beschwerdeführer in keiner Weise aufgefordert, die nähern Umstände dieser Zahlung darzutun oder weitere Belege zu beschaffen. Vielmehr wurde darin bestätigt: "Aus der Provisionsquittung ersehen wir, dass Sie eine Provsion in Höhe von Fr. ... an Ihren Bruder ... bezahlt haben". Die Vorinstanz legt nicht dar, weshalb sie von der Feststellung des Veranlagungsbeamten in act. 1 f im Entscheid abwich, und der angefochtene Entscheid ist widersprüchlich, wenn einerseits in Erwägung 3a die effektive Zahlung der Provision in Zweifel gezogen, anderseits aber in Erwägung 4 angekündigt wird, dass die Zahlung als Gewinnbeteiligung bei R. zu besteuern sei (es handelte sich um eine Eventualerwägung; red.).

6. Sind somit gemäss den vorstehenden Erwägungen die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Vermittlerprovision erfüllt, stellt sich lediglich noch die Frage, ob die geltend gemachte Provision von 3 % oder Fr. ... den üblichen Rahmen bzw. das übliche Mass nicht übersteigt (§ 50 Abs. 4 und 51 Abs. 2 StG). Die als zulässig anzuerkennende Provision schwankt, je nachdem es sich um blosse Nachweismäkelei oder aber um Vermittlungsmäkelei handelt. Bei letzterer ist eine höhere Provision üblich und gerechtfertigt als bei blosser Nachweismäkelei. Ferner ist auch der Umfang des Verkaufserlöses für die prozentuale Bemessung von Bedeutung. Je höher der Kaufpreis liegt, umso tiefer ist der übliche prozentuale Provisionsansatz anzusetzen. Nach Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., N 44 zu § 166, beträgt die übliche Mäklerprovision für überbaute Grundstücke in der Regel 1-2 %, ausnahmsweise 3 %, für unüberbaute Grundstücke 3-5 % des Kaufpreises. Bei schwer verkäuflichen Eigentumswohnungen sind unter Umständen Mäklerprovisionen von 3 % üblich. In VGE 345/76 vom 13. Dezember 1976 (Prot. 562 ff) hatte sich das Verwaltungsgericht mit der Provision an einen im Ausland tätigen Vermittler für den Verkauf einer Eigentumswohnung zu befassen, wobei der Verkauf sich in einer rezessiven Wirtschaftsperiode abspielte. Es kam zum Schluss, dass die Veranlagungsbehörde bei der Anerkennung einer Vermittlungsprovision von 5 % den Rahmen des Ueblichen grosszügig bemessen habe. Vorliegend erscheint eine Provision von 3 % angesichts des hohen Verkaufspreises und des dementsprechend grossen absoluten Betrages als sehr hoch, zumal trotz Aufforderung keinerlei besondere Aufwendungen für Inserate und dergleichen ausgewiesen werden konnten. Auch konnten die sonstigen Verkaufsbemühungen des Vermittlers nicht sehr zeitintensiv gewesen sein, nachdem innert sehr kurzer Frist der Weiterverkauf zustande gekommen war. Angesichts des aleatorischen Charakters des Mäklervertrages, bei dem der Lohn in Abweichung von den auftragsrechtlichen Grundsätzen nicht nach Umfang und Dauer, sondern nach dem Erfolg der Bemühungen bemessen wird (Gautschi, a.a.O., N 3b Vorbemerkungen zu Art. 412 und N 2a zu Art. 413 OR) darf dem letzteren Umstand allerdings nicht eine allzugrosse Bedeutung beigemessen werden.
Ein gewisser Rechtfertigungsgrund für diese hohe Provision liegt auch darin, dass die Tätigkeit des Bruders des Be-

schwerdeführers sich nicht auf die blosse Mäkelei beschränkte, sondern dass dieser zusätzlich auch noch in Vertretung seines Bruders die gesamten Verkaufsverhandlungen, inkl. Vertragsabschluss besorgte. Deshalb und angesichts des Umstandes, dass die Vorinstanz nicht geltend macht, die vereinbarte Provision sprenge den Rahmen des Ueblichen, sieht das Verwaltungsgericht von einer Reduktion des Provisionsansatzes ab...

7. Durch die Gutheissung der Beschwerde reduziert sich der steuerbare Grundstückgewinn...

(rechtskräftig)

Anmerkung der Redaktion:

Den entscheidenden Passus aus ASA 48, 444 hat das Gericht allerdings nicht zitiert. Er sei der Vollständigkeit halber hier angefügt: "Will ein Kanton verhindern, dass wirtschaftlich mit einer Maklerfirma eng verbundene Grundstückverkäufer sich durch den mehr oder weniger gekünstelten Beizug jener Firma einen Vorteil gegenüber andern verschaffen, die ihr Grundstück persönlich veräussern, so kann dies nicht gegen die Rechtsgleichheit verstossen." Ausserdem wäre beizufügen, dass die Offizialmaxime auch zugunsten des Staates Anwendung fände (insb. Erwägungen betreffend Zahlungsnachweis und Provsionshöhe).

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 20. Dezember 1984 i.S. E. AG (StVE 9/84)

Verfahrensrecht: Zurückkommen auf eine rechtskräftige Veranlagung bei interkantonaler Doppelbesteuerung, Kapitalausscheidung (§ 70 Abs. 1 lit. b StG, Art. 86 Abs. 2 OG; Präzisierung der Praxis)

Sachverhalt (gekürzt):

Gegen die in Rechtskraft erwachsene kantonale Veranlagungsverfügung vom 16.8.1982 liess die E. AG am 14.7.1983 "Einsprache" erheben. Diese richtet sich gegen die Festlegung des steuerbaren Kapitals für das Jahr 1982; sie beantragt, entsprechend der neuen Kapitalrepartitionsliste der Steuerverwaltung X., den Anteil des Kantons Schwyz am Gesamtkapital der Gesellschaft ab dem 1.1.1982 auf 0,66 % zu reduzieren (Verträge vom 11.6.80). Der Grund für die veränderte Ausscheidung liegt in einer Fusion mit der Mutterfirma und die damit verbundene Errichtung von Betriebsstätten in den Kantonen St. Gallen, Freiburg, Graubünden, Zürich, Aargau, Thurgau und Schaffhausen. Die Kantonale Steuerverwaltung nimmt die Eingabe als Zwischenveranlagungsbegehren entgegen und heisst dieses im Sinne nachfolgender Erwägungen gut.

Aus den Erwägungen:

1. a) Die Rüge der unerlaubten interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV) kann spätestens innert 30 Tagen nach Eröffnung der Veranlagung des letzten konkurrierenden Kantons beim Bundesgericht mittels Doppelbesteuerungsbeschwerde erhoben werden (Art. 89 Abs. 1 OG; Höhn, Interkantonales Steuerrecht, S. 512); der kantonale Instanzenzug braucht dabei nicht ausgeschöpft zu werden (Art. 86 Abs. 2 OG). Daraus leitet sich der Grundsatz ab, dass der Steuerpflichtige vorgängig von den kantonalen Rechtsmitteln vollumfänglich Gebrauch machen darf und die Kantone wirksame Rechtsbehelfe gegen die verpönte Doppelbesteuerung zur Verfügung zu stellen haben. Nachdem gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dem Betroffenen im kantonalen Verfahren bis zur Rechtskraft der letzten Taxation nicht einfach der Nichteintretensgrund der res iudicata entgegengehalten werden darf und ihm mithin ein Weg aufgezeigt werden muss, auf dem er vor Einreichung einer staatsrechtlichen Beschwerde einen kantonalen Entscheid erwirken kann (BGE 48 I 360; Studer, Der Doppelbesteuerungsprozess, in: ZBl 47, 472), muss das kantonale Prozessrecht mindestens ein ausserordentliches Rechtsmittel vorsehen.

   b) Im schwyzerischen Einsprache- und Beschwerdeverfahren gemäss §§ 73 ff StG können sämtliche Sachverhalts- und Rechtsfehler und damit sämtliche Verletzungen von Bundesrecht vorgetragen werden; diese ordentlichen

Rechtsmittel stehen indes nur während 30 Tagen nach Ergehen des anzufechtenden Entscheides zur Disposition. In Fällen, wo eine abweichende ausserkantonale Ausscheidungsverfügung zu einem spätern Zeitpunkt erlassen wird, sieht die schwyzerische Gesetzgebung explizit kein Rechtsmittel gegen die mittlerweile rechtskräftige Steuerveranlagung (Ausscheidung) vor.

c) Der richtige Verfahrensweg zur Vorbringung nachträglicher Doppelbesteuerungsrügen ist somit durch Auslegung zu ermitteln. § 70 Abs. 1 lit. b StG bezeichnet u.a. die Aenderung der für die interkantonale Steuerausscheidung massgeblichen Verhältnisse als Zwischenveranlagungsgrund, der grundsätzlich nicht befristet ist (§ 70 Abs. 3 und 4 StG; eine zeitliche Gesuchstellungsbegrenzung wäre wohl aus dem Bundesrecht und dem allgemeinen Rechtssicherheitsgebot herzuleiten, wonach eine Präklusion, abgesehen von der interkantonalen Verwirkung des Besteuerungsrechts, 30 Tage nach Ausstellung der letzten Steuerveranlagung eintreten müsste).
Das Zwischenveranlagungsverfahren nach § 70 Abs. 1 lit. b StG lässt da eine Lücke offen, wo eine Taxation nicht nur mit Bezug auf einen Teil der zeitlichen Geltung, sondern für die gesamte Veranlagungsperiode nachträglich geändert werden soll (vgl. ZBl 62, 124). In Anbetracht dessen, dass die Zwischentaxation dem Institut der Revision nahekommt und dass im Hinblick auf die vorgegebene Rechtskraft nach schwyzerischem Recht nur ein ausserordentliches Rechtsmittel in Frage kommt, liegt es auf der Hand, die Revisionsbestimmungen zur Lückenfüllung heranzuziehen (§ 61 VRP) und dabei die bundesrechtlichen Minimalanforderungen als ungeschriebenen Revisionsgrund aufzufassen und anzuwenden (in Abweichung zu § 62 VRP ist dabei die kürzere Rechtsmittelfrist von 30 Tagen massgebend).
Einzuräumen ist, dass die Zulassung eines ordentlichen Rechtsmittels in solchen Fällen nicht undenkbar wäre; die Bindungswirkung müsste dabei in Ausscheidungsfällen über den Begriff der hinkenden Rechtskraft gelöst werden; mit Rücksicht auf die fehlende Grundlage de lege lata und die Nachteile in bezug auf die Rechtssicherheit (Rechtskraftbescheinigung, Steuerauskünfte gemäss § 59 Abs. 2 StG) ist eine solche ausdehnende Interpretation indes abzulehnen.

2. Die Steuerpflichtige macht eine während der Veranlagungsperiode eingetretene Aenderung der Ausscheidungsgrundlagen, nämlich der Kapitalquoten für 1982, geltend. Während sich beispielsweise Aenderungen der Einkommens- oder Ertragsquoten regelmässig in der Bemessungsperiode zutragen und durch die jährliche Festsetzung der Ausscheidungsfaktoren und die Zugrundelegung des Durchschnitts im zweijährigen Bemessungssystem ausgeglichen werden können (Höhn, a.a.O., S. 237 und 367), liegt bei der Kapitalfestsetzung nach der Stichtagsmethode in diesen Fällen ein Zwischenveranlagungsgrund vor. Die Eingabe der E. AG ist deshalb als Zwischentaxationsbegehren entgegenzunehmen und gestützt

auf § 10 Abs. 3 VRP durch die Kantonale Steuerverwaltung als der Behörde, die die angefochtene Verfügung getroffen hat, zu behandeln. Die Gesuchsfrist ist jedenfalls eingehalten, nachdem die Veranlagung des Kantons X. vom 6.7.1983 datiert; auch eine interkantonale Verwirkung fällt ausser Betracht (Höhn, a.a.O., S. 514 f). Damit sind die Eintretensvoraussetzungen gegeben.

3. Die Gesuchstellerin beruft sich auf Art. 46 Abs. 2 BV und macht eine Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes geltend. Eine Doppelbesteuerung liege deshalb vor, weil der (Haupt)Sitzkanton der interkantonalen Unternehmung zufolge seiner einjährigen Veranlagungsperiode eine geänderte Kapitalrepartition per 1.1.1982 erstellt habe und sich die Anteile der andern beteiligten Kantone entsprechend reduzierten. Das Festhalten des Kantons Schwyz an seiner alten Kapitalquote stelle eine Doppelbesteuerung dar und sei somit verfassungswidrig. Demgemäss müsse sich der Kanton Schwyz nach dem Kanton mit einjähriger Veranlagungsperiode richten und seine Veranlagung entsprechend berichtigen.

   a) Grundsätzlich ist festzuhalten, dass bei Vorliegen eines Verstosses gegen das Doppelbesteuerungsverbot im Kanton Schwyz sowohl Gesetzeswidrigkeit (§ 13 Abs. 3 StG) als auch eine Verfassungsverletzung vorliegen würde.

   b) Sowohl der Kanton Schwyz als auch der Kanton X. setzen das für die Steuerperiode massgebliche Kapital gemäss dessen Bestand zu Beginn der Steuerperiode (bzw. zum Bilanzstichtag) fest (sog. Stichtagbemessung; vgl. Höhn, Steuerrecht, 3. A., N 9 zu § 25).
   Der Kanton Schwyz kennt die zweijährige Periode (§ 7 Abs. 1 StG), wogegen der Kanton X. von einer einjährigen ausgeht. Da es sich zudem in casu um eine fortdauernde, d.h. periodische Besteuerung handelt, lässt sich die Frage, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt, nur aufgrund eines Vergleiches der für die Steuerjahre festgestellten Werte beantworten...

   c) Für die Steuerperiode 1981/82 (Stichtag: 1.1.1981; red.) veranlagte der Kanton Schwyz die Gesuchstellerin aufgrund der von der Steuerverwaltung X. festgelegten Quote am Gesamtkapital (5,12 %). Gemäss schwyzerischem Steuerrecht wird grundsätzlich auch die Kapitalsteuer für das Jahr 1982 nach diesem Wert bestimmt.
   Der Kanton X. hingegen nahm gemäss Stichtag vom 1.1.1982 eine neue Veranlagung vor, wobei sich durch die zwischenzeitlich durchgeführte Fusion eine Aenderung der kantonalen Steuerausscheidungen ergab. Danach erfuhr das Gesamtkapital der Gesuchstellerin eine merkliche Erhöhung, wogegen die Quote des Kantons Schwyz beträchtlich reduziert wurde.
   Durch das Auseinanderfallen der Veranlagungsräume, in welchen das auf einen bestimmten Stichtag ermittelte Kapital für die Besteuerung massgebend ist, ergibt

sich nach dem Gesagten, dass die Gesuchstellerin im Jahre 1982 im Kanton X., bedingt durch die jährliche Veranlagung, eine höhere Kapitalsteuer zu entrichten hat, hingegen im Kanton Schwyz, bedingt durch die zweijährige Veranlagung, keine entsprechende Reduktion der Belastung erfährt. Da zudem in der folgenden Steuerperiode sowohl im Kanton Schwyz als auch im Kanton X. ein neuer Stichtag, d.h. der 1.1.1983 massgebend sein wird, erfährt die Gesuchstellerin auch in der Folgeperiode in keinem der beteiligten Kantone eine Entlastung, welche die im Jahre 1982 bestehende Mehrbelastung ausgleichen würde. Aus diesem Grund schreiben die bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsregeln unter anderem bei der Errichtung von Nebensteuerdomizilen, was bei der vorliegenden Fusion der Fall ist, eine Neu- oder Zwischenveranlagung (von Bundesrechts wegen) vor (Höhn, a.a.O., S. 322 und 420), was sich im erwähnten § 70 Abs. 1 lit. b StG niedergeschlagen hat.

4. Nach dem Gesagten rügt die Gesuchstellerin im Grundsatz zu Recht das Vorliegen einer Doppelbesteuerung. In Anwendung von § 70 Abs. 1 lit. b StG ist deshalb der Kapitalfaktor neu festzusetzen. Vorausgesetzt, dass der Ausscheidungsfaktor des Hauptsteuerdomizils auch von den übrigen beteiligten Kantonen übernommen wird, kann der vom Hauptsitzkanton zugewiesenen Quote von 0,66 % zugestimmt werden (andernfalls bliebe ein Zurückkommen seitens des Kantons Schwyz auf diesen Entscheid vorbehalten); da wie erörtert gleichzeitig ein kantonaler Zwischenveranlagungsgrund gegeben ist, kann ihr das neue Gesamtkapital zugrunde gelegt werden (Höhn, a.a.O., S. 323), so dass nicht über den gesuchstellerischen Antrag hinauszugehen ist (§ 49 VRP). Fragen könnte man sich noch, ob die rückwirkende Fusionsvereinbarung per 1.1.1982 steuerlich verbindlich ist, widerspricht sie doch der bundesgerichtlichen Praxis, welche auf das Datum des Handelsregistereintrags (in casu: 25.6.80) abzustellen pflegt (ASA 43, 131 f; unveröff. BGE A 29/80 vom 12.10.1982 E.1)...

5. ...

(Im Zeitpunkt der Redaktion noch nicht rechtskräftig)

Auszug aus dem Beschluss des Regierungsrates vom 27. November 1984 i. S. Partei X. (RRB Nr. 1949/84)

Verfahrensrecht: Steuergeheimnis und Auskünfte über Erlassverfahren (§ 59 und § 100 StG; vgl. Art. 71 und Art. 124 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Schreiben vom 10. Oktober 1984 ersuchte die Partei X. der Gemeinde Y. unter Hinweis auf einen Gemeinderatsbeschluss den Regierungsrat, zu einem Steuererlassverfahren Stellung zu nehmen, mit welchem angeblich einem Steuerpflichtigen bei einer Steuerschuld von Fr. 86 000.-- ein Steuernachlass in der Höhe von ca. Fr. 36 000.-- gewährt worden sei.
In seiner Stellungnahme vom 6. November 1984 lehnt der Vertreter des mutmasslich betroffenen Steuerpflichtigen eine detaillierte Stellungnahme ab und hält fest, dass "nicht zuletzt unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Persönlichkeitsrechten gegen eine Offenlegung des damaligen Entscheides opponiert werde, zumal die Abschlagszahlungen regelmässig und pünktlich geleistet würden".
Der Regierungsrat hat das Auskunftsbegehren im Sinne nachfolgender Motive abgewiesen.

Erwägungen:

1. Wie bereits der Gemeinderat Y. in seinem Protokollauszug vom 1. Oktober 1984, unter Hinweis auf die einschlägigen Bestimmungen im Steuergesetz, zu Recht feststellt, besteht für das Steuererlassverfahren eine umfassende Schweigepflicht, an die sich auch der Regierungsrat des Kantons Schwyz zu halten hat. Das Steuergeheimnis dient vor allem dem Schutze der privaten Geheimsphäre. Die sich aus dem Steuergesetz ergebende Verpflichtung des Bürgers, der Steuerbehörde lückenlos die finanziellen Verhältnisse zu offenbaren, bedeutet einen Einbruch in diese gesetzlich geschützte private Geheimsphäre. Würden diese Verhältnisse allgemein bekannt, so hätte dies nicht nur eine ungerechtfertigte Verletzung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, sondern unter Umständen eine vermögensrechtliche Schädigung zur Folge; auch könnten Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnisse bekannt werden, die gemäss Art. 273 StGB geschützt sind. Das Gegenstück dieses Einbruchs in die Geheimsphäre ist deshalb die Verpflichtung all jener, die in Ausübung ihres Amtes Kenntnis über die Verhältnisse des Steuerpflichtigen erlangen, hierüber striktes Stillschweigen zu bewahren (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Zürcher Kommentar, Band III, N 2 zu § 82; ebenso Schärrer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, 102 ff). Ausnahmen von dieser Geheimhaltungspflicht bestehen im konkreten Falle nicht.

2. Auch wenn der Regierungsrat des Kantons Schwyz ohne Verletzung des Steuergeheimnisses nicht in der Lage ist, über

den vorliegenden Fall detailliert Auskunft zu geben, rechtfertigt sich eine summarische Darlegung der Beweggründe, welche zur Gewährung eines Teilerlasses im vorgenannten Falle geführt haben. Mit § 100 StG ist davon auszugehen, dass Steuerpflichtigen, die in Not geraten oder aus andern Gründen in eine Lage versetzt worden sind, in der die Bezahlung der Steuer für sie zu einer grossen Härte würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise gestundet oder erlassen werden müssen. Der Regierungsrat hat dabei die Meinungsäusserung des Gemeinderates einzuholen und hernach über das Gesuch zu befinden.
Fest steht im vorliegenden Falle, dass die Voraussetzungen für einen Teilerlass vorhanden waren, da aufgrund der konkreten Umstände angenommen werden musste, dass ohne Teilerlass ein vollumfänglicher Verlust des gesamten Steuerbetrages in Kauf genommen werden musste.
Der Regierungsrat des Kantons Schwyz hat sich demnach zusammen mit dem Gemeinderat Y. vom Gedanken leiten lassen, dass es besser sei, zumindest einen Teilbetrag der geschuldeten Steuern erhältlich zu machen, als eine Abschreibung der Gesamtforderung in Kauf nehmen zu müssen, nachdem mit einer erfolgreichen Durchführung des Betreibungsverfahrens nicht gerechnet werden konnte. Der Erlass wurde im übrigen davon abhängig gemacht, dass der Steuerpflichtige für den nicht erlassenen Teil seiner Schuld entsprechende Abschlagszahlungen regelmässig zu leisten hatte, was er bis anhin auch getan hat. Die Restschuld wurde zudem mittels Bankgarantie sichergestellt.

3. Festzustellen bleibt abschliessend, dass der Regierungsrat mit dem vorgenommenen Teilerlass insbesondere auch die Normen des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes (Art. 286, 287 und 288 SchKG) sowie sämtliche einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechtes rechtskonform angewandt und berücksichtigt hat.

(rechtskräftig)

Das Zitat:

"Was uns vor Jahren masslos ärgerte,
ist uns heute oft nur noch ein
Lächeln wert. Diese Einsicht hilft uns
nicht, unseren heutigen Aerger
abzustellen wie das elektrische Licht,
aber sie macht uns vielleicht
nachsichtiger gegenüber uns und unseren
Partnern, über die wir uns ärgern."

Peter Lesser

Aus dem Alltag:

"Da lob ich mir die Höflichkeit,
das zierliche Betrügen -
ich weiss Bescheid,
Du weisst Bescheid,
wir wissen beide,
dass wir lügen."

Willhelm Busch

StPS 4/84 Seite 114

Steuernachfolge: Erbenhaftung für nicht inventarisierte Steuern (Par. 15 Abs. 1 StG; vgl. Art. 10 BdBSt)

Steuerforderungen müssen auf erbrechtlichen Rechnungsruf hin nur angemeldet werden, wenn das kantonale öffentliche Recht dies po- sitiv vorschreibt, was für den Kanton Schwyz nicht der Fall ist; eine Präklusionsfolge müsste zudem ausdrücklich normiert werden.

StKE 306-84 vom 22. August 1984 i.S. Erben St. (Abweisung)

StPS 4/84 Seite 116

Eigenmietwert von Wohnungen (Par. 19 Abs. 1 lit. g, Par. 68 Abs. 3 StG; vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Die Schätzungswerte für Grundbesitz werden nach neuem kantonalem Recht für die (kantonale) Steuerveranlagung in einem separaten Verfahren verbindlich festgesetzt.

Der Beizug von Vergleichswerten ist nach wie vor die primäre Schätzungsmethode (vgl. Par. 15 der neuen Verordnung, GSchVo); dabei verdienen Werte aus demselben Haus oder der Nachbarschaft den Vorzug.

VGE 376-83 vom 30. Mai 1984 i.S. S. (Abweisung)

StPS 4/84 Seite 121

Bilanzrecht: Verwaltungsratshonorare als Darlehensschulden, antizipative Passiven oder Rückstellungen (Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Als Passiva aufgelaufene Verwaltungsratshonorare (nicht aber Tantiemen), die erst in einem kommenden Geschäftsjahr ausbezahlt werden, stellen in der Regel und im Umfang der geschäftsmässigen Begründbarkeit Darlehensschulden, entstanden aus Geschäftsaufwand, dar. Als Rückstellungen wären sie zu qualifizieren, wenn deren Höhe noch unbestimmt wäre (z.B. bei pendentem Rechtsstreit, red.), als antizipative Passiven dagegen nur, wenn eine Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden müsste.

VGE 352-79 vom 27. November 1979 i.S. D. AG (Gutheissung)

StPS 4/84 Seite 126

Verfahrensrecht: Eröffnung von Verfügungen an den Vertreter, Einsprachequalität (Par. 69 Abs. 1, Par. 74 Abs. 1 und 2 StG; Art. 95 und Art. 101 Abs. 2 BdBSt)

Die Zustellung einer Steuerverfügung hat rechtsgültig an den Vertreter zu erfolgen, wenn das Vertretungsverhältnis gegenüber der Behörde eindeutig kundgetan wurde; eine ins Recht gelegte Vollmacht gilt, sofern nicht ausdrücklich als Dauervollmacht gekennzeichnet, bis zu ihrem Widerruf für den Zeitraum eines Verfahrens (bzw. einer Veranlagungsperiode).

Aus dem Grundsatz, dass wegen mangelhafter Eröffnung der Partei kein Rechtsnachteil erwachsen darf, folgt, dass eine zu Unrecht dem Vertretenen zugestellte Veranlagung mit ihrer Kenntnisgabe an den Vertreter als eröffnet gilt; eine nochmalige behördliche Zustellung ist dabei nicht notwendig.

Die Einreichung einer Steuererklärung allein ist als Wissenserklärung aufzufassen und gilt nicht als Einsprache; Rechtsmittel gegen Ermessenstaxationen bedürfen darüber hinaus einer qualifizierten Begründung (die alleinige Vortragung von Wiederherstellungsgründen wegen mangelhafter Eröffnung genügt nicht).

VGE 306-84 vom 31. Juli 1984 i.S. H. AG (Abweisung)

StPS 4/84 Seite 131

Verfahrensrecht: Zulässigkeit von Vergleichen im Abgaberecht (Par. 76 Abs. 2 und Par. 77 StG; Art. 104 und Art. 105 Abs. 1 BdBSt; Par. 28 lit. d VRP)

Vergleiche sind nach schwyzerischem Steuer- und Verfahrensrecht bei Ungewissheiten in Sachverhalts- und Ermessensfragen zulässig; sie unterliegen der Genehmigung durch die entscheidende Behörde.

VGE 312-84 vom 17. Juli 1984 i.S. O. (Abschreibung)

StPS 4/84 Seite 133

Verfahrensrecht: Geltendmachung und Behandlung von Ausstandsgründen (Par. 52 ff. GO i.V.m. Par. 4 VRP)

Zur Beurteilung von Ausstands- bzw. Ablehnungsbegehren gegen einen Veranlagungsbeamten ist der Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer zuständig. Ablehnungsgründe müssen objektiv begründbar sein; Gefühle, die auf Befangenheit schliessen lassen, müssen bei der Person des Funktionärs, nicht aber des Gesuchstellers gegeben sein. Zwischenbescheide über Ausstandsgesuche sind selbständig anfechtbar; der Rechtsweg folgt demjenigen der Hauptsache.

Zwischenbescheid vom 26. Juni 1984 i.S. T. (Abweisung)

StPS 4/84 Seite 137

Ordnungsbusse wegen Verletzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht (Par. 86 Abs. 1 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt)

Im Steuerrecht existiert eine selbständige Buchführungspflicht, welche mit fiskalrechtlichen Sanktionen durchgesetzt werden kann. Die Verletzung derselben wie der bundessteuerrechtlichen, subsidiären Aufzeichnungspflicht ist mit Ordnungsbussen zu ahnden, sofern der Pflichtige in einer früheren Periode rechtzeitig auf seine Verfahrensobliegenheit hingewiesen wurde.

Verfügung 4-84 vom 24. August 1984 i.S. R.

September 1984 2. Jahrgang Heft 4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung	113
Justizentscheide	114–139

(7 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat und
1 Ersatzkarte für StPS 3/84 als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung

Der Regierungsrat des Kantons Schwyz hat am 10. Juli 1984 als Nachfolger von Josef Fässler, lic.oec., Josef Gisler, lic.iur., Altdorf, zum Leiter der Veranlagungsabteilung II gewählt. Josef Gisler wird seine Stelle am 1. Oktober 1984 antreten und ab 1. Januar 1985 die Funktion des Abteilungsleiters übernehmen.

Schwyz, im September 1984 Der Vorsteher

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 22. August 1984 i.S. St. (StKE 306/84)

Steuernachfolge: Erbenhaftung für nicht inventarisierte Steuern (§ 15 Abs. 1 StG; vgl. Art. 10 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Der Erblasser St. verstarb am 18.1.1984. Seine Erben haben für die Erbschaft lediglich Annahme unter öffentlichem Inventar erklärt (Art. 580 f ZGB). Der Rechnungsruf im Sinne von Art. 582 ZGB erschien im Amtsblatt des Kantons Schwyz (Verfügung des Einzelrichters vom 9.2.1984).
Mit Verfügung vom 30.3.1984 (von der Gemeindebehörde unrichtigerweise am 4.4.1984 statt am 16.4.1984 versandt) veranlagten die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer den Steuerpflichtigen kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ....
Mit form- und fristgerechter Einsprache beantragen die Erben Aufhebung der Veranlagungsverfügung und Feststellung, dass für den Erblasser keine Steuern geschuldet seien, unter "Kosten und Entschädigung zulasten des Kantons". Zur Begründung verweisen sie sinngemäss auf den Umstand, dass die Gemeindebehörde als Steuerbezugsorgan auf den Rechnungsruf hin keine Steuerforderung angemeldet habe und die Erben somit gemäss Art. 590 Abs. 1 ZGB (im Gegensatz zur angemeldeten Bundessteuerforderung) nicht hafteten.

Aus den Erwägungen:

1. Gemäss § 15 Abs. 1 StG haben die Erben unter solidarischer Haftbarkeit die vom Erblasser bis zum Todestag geschuldeten Steuern zu entrichten. In casu stellt sich die Vorfrage, ob der von den Einsprechern vorgetragene Einwand im Veranlagungs- oder erst im Bezugsverfahren geltend gemacht werden kann, mithin, ob auf die Einsprache überhaupt einzutreten ist. Nachdem öffentliche Abgabeschulden zwar von Gesetzes wegen entstehen, jedoch über Bestand, Höhe und Leistungspflicht des Schuldners nach kantonaler Steuergesetzgebung im Veranlagungsverfahren befunden wird, muss es dem Pflichtigen bzw. seinen Rechtsnachfolgern offenstehen, Einreden gegen den Bestand einer Steuerforderung bereits im Veranlagungs- bzw. im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren vorzubringen. Auf die einsprecherischen Begehren ist somit einzutreten; offen bleiben kann an dieser Stelle die Frage, ob der Einwand der Nichtanmeldung im Inventarisationsverfahren auch noch beim Steuerbezug geltend gemacht werden könnte.

2. Nach Art. 6 Abs. 1 ZGB werden die Kantone in ihren öffentlichrechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt. Diese Bestimmung leitet sich aus der

verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung von Art. 64 BV ab; dementsprechend stünde es dem Bundeszivilgesetzgeber nicht an, eine Ordnung über öffentlichrechtliche Geldforderungen zu treffen, weshalb der von den Einsprechern angerufene Art. 590 Abs. 1 ZGB vorliegend keine Anwendung finden kann. Diese Auffassung wird auch in Lehre und Rechtsprechung in überwiegender Weise vertreten (Tuor/Picenoni, BE-Kommentar, N 13 zu Art. 582; Piotet, SPR IV/2, S. 802). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es Sache des öffentlichen Rechts, zu entscheiden, ob Steuerforderungen anzumelden sind und im Falle nicht fristgemässer Anmeldung erlöschen (BGE 102 Ia 483 ff, 59 II 314 ff, ASA 19, 394 ff). Enthält die kantonale Gesetzgebung keine Bestimmung, ist eine Aufnahmepflicht unter Verwirkungsfolge zu verneinen: Zumindest bei direkten Steuern besteht kein besonderes Bedürfnis, die Erben vor Ueberraschungen zu schützen (BGE 102 Ia 490). Im zitierten Entscheid hat das Bundesgericht sogar befunden, die Auslegung einer entsprechenden ausdrücklichen verwaltungsrechtlichen Norm als blosse Ordnungsvorschrift ohne Präklusionsfolge sei nicht willkürlich.

3. Unbestrittenermassen ermangelt das kantonale Steuergesetz einer Norm über die Behandlung im zivilrechtlichen Inventarisationsverfahren (im Gegensatz zu Art. 117 Abs. 3 BdBSt). Nach dem Gesagten kann somit nicht postuliert werden, die kantonale Bezugsbehörde müsse ausstehende Steuern auf Rechnungsruf hin anmelden, zumal noch nicht bezahlte Steuern regelmässig aus den persönlichen Papieren des Erblassers hervorgehen und deshalb von Amtes wegen inventarisiert werden sollten (Tuor/Picenoni, a.a.O.). Zuzugestehen ist den Einsprechern immerhin, dass eine Anmeldung den Bezugsbehörden nach Möglichkeit zu empfehlen wäre.

4. ...

(Im Zeitpunkt der Redaktion noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. Mai 1984 i.S. S. (VGE 376/83)

Eigenmietwert von Wohnungen (§ 19 Abs. 1 lit. g, § 68 Abs. 3 StG; vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Gegen die Schätzungsverfügung vom 5. Mai 1983 erhob S. bei der Steuerkommission Einsprache. Letztere erliess am 29. Oktober 1983 folgenden Einspracheentscheid:

"1. Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, die angefochtene Güterschätzungsverfügung in bezug auf den Gesamtmietwert aufgehoben und dieser mit Fr. ... veranlagt.

2. Die Kosten des Verfahrens, bestehend aus:

a) einer Spruchgebühr von	Fr. 100.--
b) den Kanzleikosten und Barauslagen von	Fr. 36.10
insgesamt	Fr. 136.10

werden dem Einsprecher auferlegt; ...

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)"

Dagegen erhob S. mit Eingabe vom 5. Dezember 1983 fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. Unbestritten ist, dass § 19 Abs. 1 lit. g StG in der Fassung vom 27. Mai 1982 zur Anwendung gelangt:

> "Als Einkommen gelten die gesamten Einkünfte an Geld oder Geldwert aus Erwerbstätigkeit oder andern Einnahmequellen, insbesondere:
> ...
>
> g) der Ertrag der eigenen Wohnung im eigenen Haus. Für Ferien- und Zweitwohnungen kommt der im Rahmen der Güterschatzung ermittelte Bruttojahresertrag voll zur Anrechnung. Für die selbstbewohnte Wohnung des Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz beträgt der steuerbare Mietwert 70 % des von der Güterschatzung ermittelten Bruttojahresertrages."

Die alte Regelung sah als Eigenmietwert jenen Betrag vor, den der Hauseigentümer als Mieter für eine gleiche Wohnung im gleichen Wohnungsgebiet bezahlen müsste.
In casu ist nun umstritten, wie sich der Bruttojahresertrag berechnet. Zur Zeit sind diesbezüglich noch keine

speziellen Ausführungsvorschriften in Kraft. Die neue Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken vom 17. April 1984 (ABl 1984, S. 443 ff) wird ab 1. Juli 1984 Gültigkeit haben. In dieser Verordnung wird in § 15 was folgt vorgesehen:

> "[1]Der für die Eigenmietwertbemessung massgebende Bruttojahresertrag (Rohertrag) entspricht dem im Zeitpunkt der Schätzung nach marktmässigen Gesichtspunkten normalerweise erzielbaren Ertrag der Liegenschaft.
>
> [2]Er wird grundsätzlich anhand von Vergleichszahlen augrund des örtlichen Mietpreisniveaus (mit Objektzu- oder Abschlägen) und der individuellen Wohnqualität ermittelt.
>
> [3]Für die Details des Bewertungsverfahrens ist das vom Regierungsrat zu erlassende Schätzungsreglement massgebend."

In der Uebergangsphase ist es Aufgabe der Steuerbehörde, eine dem revidierten Steuergesetzt gerechtwerdende Lösung zu treffen. In diesem Rahmen ist es ihr selbstverständlich erlaubt, die bisherige oder künftige Detailregelung herbeizuziehen.

In den regierungsrätlichen Weisungen für die steueramtliche Schätzung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke vom 13. August 1973 wird zur Ermittlung des Rohertrages bei nicht oder nur teilweise vermieteten Objekten festgehalten:

> "a) Bei vorübergehend leerstehenden Räumlichkeiten und bei vom Eigentümer selbst bewohnten Räumlichkeiten in Mehrfamilienhäusern wird der Rohertrag aufgrund von Vergleichsobjekten ermittelt.
>
> b) Bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern, Villen, Eigenbetrieben und dgl. entspricht der Rohertrag in der Regel 5 bis 6 % des Zeitbauwertes. In begründeten Fällen können diese Sätze unter- oder überschritten werden."

Mit RRB Nr. 2242 vom 14. Oktober 1974 wurde der in lit. b erwähnte Prozentsatz des Zeitbauwertes auf 5 bis 7 % (recte: 6 bis 7 %, red.) abgeändert. Nach der bisherigen Schätzungsverordnung können somit zwei Methoden angewandt werden: entweder die Vergleichsmethode oder dann die Bruttomethode. Aufgrund der gesetzlichen Regelung erkannte das Verwaltungsgericht, die Vergleichsmethode sei die primäre Methode zur Ermittlung des Mietwertes (EGV-SZ, 1979, S. 112). Diese Methode bietet in der Regel dann keine Schwierigkeiten, wenn in einem Mehrfamilienhaus nebst der vom Eigentümer bewohnten Wohnung eine oder mehrere Wohnungen vermietet

sind (EGV-SZ 1977, S. 22; VGE 383/78 E.3, S. 5). Der Umstand, dass die Vergleichswohnung im gleichen Haus allenfalls nicht die gleiche Grösse aufweist, ist gerade bei Grundstücken, die in Stockwerkeigentum aufgeteilt sind, kein Hindernis zur Durchführung des Vergleichs, ist doch im Stockwerkeigentumsbegründungsakt ausser der räumlichen Ausscheidung der Anteil eines jeden Stockwerkes in Hundertsteln oder Tausendsteln des Wertes der Liegenschaft anzugeben (Art. 712 e ZGB). Zwar erfolgt bei der Wertquotenaufteilung keine amtliche Prüfung, ob die vorgenommene Aufteilung den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, sondern diese ist der Vertragsautonomie anheimgestellt. Es darf indessen davon ausgegangen werden, dass dies in der Regel der Fall ist (VGE 377/79 vom 11.3.1980, E.2, Prot. S. 202).

Auch gemäss der zukünftigen Schätzungsverordnung wird die Vergleichsmethode primär zur Anwendung gelangen. Damit ist erstellt, dass sich die Berechnungsweise beim Stockwerkeigentum nicht ändern wird: Sofern Vergleichswohnungen im gleichen Haus oder in der Nachbarschaft vorhanden sind, ist die Vergleichsmethode anzuwenden. Dies gilt vernünftigerweise auch in der Uebergangszeit vom alten zum neuen Recht.

2. Die Güterschätzungskommission hat unbestrittenermassen nicht die Vergleichs-, sondern die Bruttomethode angewandt. Sie hat den Eigenmietwert auf 6 % des Zeitbauwertes festgelegt. Der Beschwerdeführer kritisiert die Methodenwahl nicht, vielmehr aber den Umstand, dass der Eigenmietwert auf eben diese 6 % des Zeitbauwertes angesetzt wurde. Dies sei eindeutig zu hoch, da der Hypothekarzinssatz sinkende Tendenz aufweise, im Anlagewert der Gesamtüberbauung X. ein beachtlicher Gewinn der Generalunternehmung eingeschlossen sei und die generelle Wohnsituation und -qualität im Vergleich zu Einfamilienhäusern erheblich geringer wäre.

   Die Einspracheinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass zumindest nach neuem Recht nicht einer Methode der Vorrang gegeben werden kann, sondern dass die Rechtsmittelinstanz bei der Ueberprüfung in der Regel der durch die Güterschätzung gewählten Berechnungsart folgen und allenfalls die zweite Methode zur Durchführung einer Kontrollrechnung anwenden wird. Diesem Standpunkt kann indessen nicht gefolgt werden, wie die neue Schätzungsverordnung auch unmissverständlich aufzeigt. Sollte hingegen das Ergebnis nach der Bruttomethode einer Kontrollrechnung durch die Vergleichsmethode standhalten, so besteht in casu selbstverständlich kein Anlass zur Korrektur.

3. Gemäss den vorinstanzlichen Akten sowie den Ausführungen in der Beschwerdeschrift können als vermietete Vergleichswohnungen herangezogen werden...

   Der veranlagte Eigenmietwert liegt somit klar unter den Mietwerten der Vergleichswohnungen; er ist zweifelsohne rechtsbeständig, zumal die Pensionskasse der H. AG

glaubwürdig vorbringt, dass sie eigentlich einen zu geringen Mietzins verlange, und auch die zur "Entlastung" vom Beschwerdeführer vorgebrachten Mietpreise ebenfalls höher liegen...

Nicht näher begründet zu werden braucht die Zulässigkeit vom Eigenmietwert des Bastelraumes (Fr. 100.-- pro Jahr) und des Autoabstellplatzes (Fr. 50.-- pro Monat).Diese Werte sind mit Bestimmtheit nicht übersetzt.

Erweist sich somit die von der Vorinstanz festgelegte Veranlagung des Eigenmietwertes auch bei Anwendung der Vergleichsmethode als richtig, braucht man auf die verschiedenen Einwände des Beschwerdeführers betreffend Zeitbauwert nicht mehr einzugehen.

4. Der Beschwerdeführer beruft sich im übrigen auf die rechtsungleiche Behandlung der Steuerbehörde. Anhand verschiedener Beispiele glaubt er, zu schlecht wegzukommen...
(Es folgen Erwägungen zur Frage der Verwertung rechtswidrig erlangter Beweismittel).

Die in der Liste angeführten Vergleichsobjekte vermögen die angefochtene Eigenmietwertveranlagung nicht umzustossen. Bei Stockwerkeigentum kommt nämlich die Vergleichsmethode vor allem dann zum Tragen, wenn im gleichen Haus oder in der gleichen Ueberbauung eine oder mehrere Wohnungen vermietet sind. Dies erlaubt eine klare und gerechte Festlegung des Eigenmietwertes. In casu kann auf vermietete Wohnungen in der Ueberbauung X. vergleichsweise Bezug genommen werden. Es leuchtet deshalb nicht ein, weshalb auf Objekte zurückzugreifen ist, die, im Gegensatz zur beschwerdeführerischen Wohnung, nicht im Dorfkern liegen und die nicht Stockwerkeigentum darstellen, sondern Einfamilien- bzw. Doppel- und Reiheneinfamilienhäuser sind. Es versteht sich von selbst, dass eine Eigentumswohnung nicht ohne weiteres mit einem Einfamilienhaus verglichen werden kann. Jedenfalls geht es nicht an, einfach auf Zimmerzahlen abzustellen, wie das primär der Beschwerdeführer tut. Er kann somit aus dem Rechtsgleichheitsgebot nichts zu seinen Gunsten ableiten...

5. Der Beschwerdeführer bemängelt im weiteren, dass ihm trotz teilweiser Gutheissung der Einsprache die Verfahrenskosten vollumfänglich auferlegt wurden. Im Einspracheentscheid wird der Kostenspruch damit begründet, dass der Einsprecher einen dem Einspracheentscheid gleichlautenden Vergleichsvorschlag abgelehnt habe. Dieser Umstand vermag jedoch im Regelfall keinen Einfluss auf die Kostenverteilung auszuüben. Anders wäre es nur, wenn in der Ablehnung des Vergleichsvorschlages ein pflichtwidriges Verhalten erblickt werden müsste (§ 72 Abs. 3 VRP). Solches behauptet die Vorinstanz indessen nicht. In der Beschwerdevernehmlassung trägt sie vielmehr vor, dass sie (zum Teil aus Versehen) nicht alle anfallenden Kosten verrechnete. Die Kostenrechnung (Einspracheakten act. 09) sieht wie folgt aus:

Einsprache-Entscheid	Fr. 100.--
Schreibgebühr	Fr. 35.--
	Fr. 1.10
Total	Fr. 136.10

Gemäss § 23 der Gebührenordnung für die Verwaltung und Rechtspflege (nGS I 130) kann für die Behandlung und den Entscheid im Einspracheverfahren eine Gebühr von Fr. 20.-- bis Fr. 200.-- verlangt werden. Praxisgemäss wird für einen Einspracheentscheid im üblichen Rahmen und ohne besonderen Beweisabnahmen Fr. 100.-- verlangt. Es ist deshalb von der Vorinstanz glaubhaft vorgebracht, dass der Augenschein bei der Kostenzusammenstellung vergessen ging. In Anbetracht dieser Sachlage rechtfertigt sich eine Korrektur der vorinstanzlich auferlegten Kosten nicht.

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. November 1979 i.S. D. AG (VGE 352/79)

Bilanzrecht: Verwaltungsratshonorare als Darlehensschulden, antizipative Passiven oder Rückstellungen (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. - 2. ... (Formelles)

3. Die Beschwerdeführerin ... erzielte nach ihren Gewinn- und Verlustrechnungen in den Jahren 1972-1976 folgende Geschäftsergebnisse...

   In den Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 1975 und 1976 wurden unter der Position "Uebriger Aufwand" je Fr. ... als Verwaltungsratshonorare verbucht und vom Rohertrag in Abzug gebracht. Diese Honorare wurden indessen nicht zur Auszahlung gebracht, sondern in den betreffenden Jahresbilanzen als transitorische Passiven verbucht. Das gleiche Vorgehen wählte die Beschwerdeführerin - wie von ihr anerkannt wird und aus den nachträglich eingereichten Gewinn- und Verlustrechnungen hervorgeht - auch in den Jahren 1971/74.

4. Die Veranlagungsinstanzen bezeichneten diese Verbuchungen als unzulässige Rückstellungen, wobei sie die Verwaltungsratshonorare von je Fr. ... pro Jahr nur für die Berechnungsperiode 1975/76 in Aufrechnung brachten. Auch die Einspracheinstanzen qualifizieren diese Verbuchungen als Rückstellungen, während die Beschwerdeführerin diesen Verwaltungsratshonoraren die Bedeutung von transitorischen Passiven oder antizipativen Passiven (Beschwerdeeingabe S. 3) zuerkennt. Als transitorische Passiven gelten Einnahmen des laufenden Jahres, welche erst im folgenden Jahr als Ertrag zu verrechnen sind (z.B. Vorzahlungen von Miet- und Kapitalzinsen). Als antizipative Passiven werden dagegen Zahlungeverpflichtungen bezeichnet, die im laufenden Geschäftsjahr begründet, dagegen erst in einem späteren Zeitpunkt erfüllt werden (z.B. noch zu bezahlende Darlehens-Mietzinsen, Löhne usw.). Rückstellungen unterscheiden sich von diesen antizipativen Passiven dadurch, dass die Verbindlichkeiten am Ende des Geschäftsjahres ihrem Bestand oder ihrer Höhe nach nicht genau feststehen (vgl. K. Blumer und A. Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 1973 S. 239, 220 ff, 396 ff und 423; W. Studer, Das schweizerische Bilanzsteuerrecht 1968 S. 90 ff und 96; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher StG, N 263 ff zu § 19).

   a) Das Vertragsverhältnis zwischen der Aktiengesellschaft und ihren Verwaltungsräten ist zivilrechtlich in der Regel einem Auftragsverhältnis gemäss Art. 394 ff OR oder ausnahmsweise einem Arbeitsverhältnis ähnlich

(Kommentar W. Bürgi, N 13 ff zu Art. 708 OR; Schucany, Kommentar zum schweiz. Aktienrecht, N 1 zu Art. 708 OR). Durch die Statuten können den Verwaltungsräten für ihre Tätigkeit (Arbeitsleistungen, red.) bestimmte Vergütungsansprüche zuerkannt werden; ein solcher Anspruch besteht nach der neueren Rechtsauffassung selbst bei Fehlen diesbezüglicher statutarischer Bestimmungen. Solche festen Vergütungen dürfen mit Tantiemen nicht indentifiziert werden, so dass Art. 677 OR auf sie nicht zur Anwendung gelangt (W. Bürgi, a.a.O., N 8 ff und N 31 ff zu Art. 677 und N 10 zu Art. 708 OR). Nach Art. 18 der Statuten der Beschwerdeführerin vom 21.7.1976 beziehen ihre Verwaltungsratsmitglieder für ihre Tätigkeit eine angemessene Entschädigung, welche unabhängig vom Geschäftsergebnis festgesetzt wird. Die gleiche Bestimmung sahen bereits die führeren Statuten vom 2.12.1970/27.11.1974 und 16.6.1975 vor. Den Statuten kann nicht entnommen werden, ob die Höhe dieser festen Vergütungen durch die Generalversammlung oder den Verwaltungsrat festzusetzen ist. An sich muss die Zuständigkeit der Generalversammlung für die Festsetzung der festen Entschädigung an die Mitglieder der Verwaltung angenommen werden. Aus der Befugnis des Verwaltungsrates, sich selbst zu konstituieren und die Gehälter festzusetzen, wird gefolgert, dass die Verwaltung selbst für die Festsetzung ihrer Vergütung zuständig ist (Bürgi, Kommentar zu Art. 677 OR, N 34; wohl unter Vorbehalt der Rechnungsablagepflicht, red.). Da die Statuten diesbezüglich nichts aussagen, darf vorliegend von dieser Kompetenz des Verwaltungsrates ausgegangen werden. Eine andere Frage ist, ob die Entschädigung an die Verwaltungsräte geschäftlich bedingte Unkosten sind und somit der Gewinn- und Verlustrechnung belastet werden dürfen. Anders als die Tantièmen, die ein Anteil am bilanzmässigen Reingewinn darstellen, bilden die festen Vergütungen an den Verwaltungsrat handelsrechtlich Unkosten und dürfen damit in der GVR als Aufwand erscheinen (Bürgi, Kommentar zu Art. 677, N 32). Steuerrechtlich allein massgebender Gesichtspunkt ist dagegen die geschäftsmässige Begründetheit der festen Verwaltungsratsvergütung. Es ist nicht nur auf ein bestimmtes Kriterium bei der Beurteilung abzustellen, sondern es sind die gesamten Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen. Dabei ist der Veranlagungsbehörde ein weitgehendes Ermessen einzuräumen (Bürgi, Kommentar zu Art. 677, N 43; ASA 12 Nr. 89).

b) Aus der Gegenüberstellung der transitorischen Posten oben am Anf. von E. 4 geht hervor, dass es sich bei den verbuchten "Rückstellungen" der Verwaltungsratshonorare weder um transitorische Passiven noch um Rückstellungen handeln kann. Denn einerseits sind die unbestrittenen Verwaltungskosten der Verwaltungsratsentschädigungen keine Einnahmen der jeweiligen Geschäftsjahre und anderseits ist sowohl der Bestand als auch die Höhe der Entschädigungen in jedem Jahr genau bestimmt gewesen, so dass auch der Rückstellungscharakter zweifellos nicht

gegeben ist. Als möglicher transitorischer Posten kommen die antizipativen Passiven in Betracht. Denn auch bei Verwaltungsunkosten können Aufwand und Ausgabe zeitlich auseinanderfallen, so dass die Kassenvorgänge unter Umständen durch Inrechnungsstellung von antizipativen und transitorischen Aktiven und Passiven zu korrigieren sind (Känzig, Wehrsteuer, Art. 22 N 30). Im vorligenden Fall wurden nach den Vorbringen der Beschwerdeführerin die Verwaltungshonorare bis zum Jahre 1978 nie ausbezahlt. Da für die Verwaltungskosten der Grundsatz der sofortigen Kostenabrechnung gilt, d.h. dass sie unabhängig von ihrer Auszahlung sofort als Aufwand zu behandeln sind, waren die VR-Honorare handelsrechtskonform in den jeweiligen Jahresabschlüssen als Aufwand verbucht worden. Die Entschädigung an die Verwaltungsräte stellten Kosten des jeweiligen Rechnungsjahres dar; die Entschädigung wurde jedoch nicht im betreffenden Jahr ausgerichtet. Da diesen Aufwandposten keine entsprechenden Vermögenszugänge gegenüberstanden, sind sie auch steuerrechtlich zu Recht in den laufenden Geschäftsjahren zulasten der GVR unter die Verbindlichkeiten eingestellt worden. Dennoch ist es fragwürdig und unerklärlich, weshalb die verbuchten Verbindlichkeiten einmal als transitorische Passiven, einmal als antizipative Passiven und ein anderes Mal als Rückstellungen benannt werden. Der Beschwerdeführerin sollte es klar sein, dass die transitorischen Posten Rechnungsabgrenzungsposten auf den Bilanzstichtag sind. Sie haben den alleinigen Zweck, die periodengerechte Besteuerung zu ermöglichen (A. Meier, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rechnungsabgrenzungsposten im Steuerrecht, S. 303). Mit den Rückstellungen ist ihnen gemeinsam, dass sie nur provisorischen Charakter haben. Im Gegensatz zu ihnen sind die Rechnungsabgrenzungsposten kein Bewertungsinstrument, sondern sie sind ein rein rechnerisches Mittel zum Zwecke einer exakten Aufwands- und Ertragsverteilung auf verschiedene Perioden (A. Meier, a.a.O., S. 296). Es handelt sich bei ihnen um Durchgangsposten, die jeweils nur am Ende eines Geschäftsjahres verbucht werden und im neuen Geschäftsjahr sofort nach der Eröffnung wieder aufgelöst werden. Ihre Auflösung im neuen Jahr ist erfolgsneutral. Durch die Rückbuchung "transitorische (antizipative) Passiven an Aufwandkonto" wird die auf diesem zu belastende Zahlung des geschuldeten Entgeltes erfolgsunwirksam gemacht (vgl. Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 6. Aufl., 1977, S. 241).

Die Beschwerdeführerin hat in den neuen Geschäftsjahren jeweils die Bezahlung der Verwaltungsratshonorare nicht vorgenommen. Am Ende der Geschäftsjahre hat sie die "transitorischen Passiven" stehen lassen und jeweils um den im abgelaufenen Jahr den Verwaltungsräten zu vergütenden Betrag erhöht. Dieses Vorgehen widerspricht jedoch dem Charakter der transitorischen Posten, die nur zur Rechnungsabgrenzung der Rechnungsperioden unter sich dienen. Indem die Verwaltungsräte offensichtlich

angesichts der ungünstigen Ertragslage der D. AG auf die sofortige Auszahlung ihrer Entschädigungen verzichteten, sind der Beschwerdeführerin feste Schulden entstanden; es sind Darlehensschulden (oder Kreditoren, red.), die aus der Umwandlung der Zahlungsverpflichtung an die Verwaltungsräte herrühren (vgl. Känzig, a.a.O., Art. 49 N 88). Dementsprechend hätten die jeweils aus den Vorjahren übernommenen "transitorischen Passiven" unter den Passiven als "Darlehen von den Verwaltungsräten" gebucht werden müssen. Die Erfolgsrechnungen und damit der Gewinn der entsprechenden Jahre wurde durch die unrichtige Bezeichnung des Passivpostens jedoch nicht beeinflusst; mit der Buchung von Fr. ... für Verwaltungsratshonorare als Aufwand in jedem Geschäftsjahr und der jeweils gleichzeitigen Passivierung unter den "transitorischen Passiven" wurden diese Verwaltungsratsentschädigungen sofort endgültig der Gewinn- und Verlustrechnung der dem Aufwand entsprechenden Jahre belastet, was steuerrechtlich auch sachgemäss ist. Mit diesem Vorgehen wurde jedenfalls nicht, wie es die Vorinstanzen annehmen, das Periodizitätsprinzip verletzt. Sie übersehen, dass die Zahlung von Schulden als solche erfolgsneutral ist, da der Abnahme der Aktiven (z.B. Kassenausgang) eine gleich hohe Abnahme der Passiven gegenübersteht. Die Zahlung wäre nur dann erfolgswirksamer Aufwand, wenn es die Beschwerdeführerin unterlassen hätte, die einen Vermögensabgang bewirkende Entschädigung an die Verwaltungsräte bei ihrer Entstehung in den einzelnen Geschäftsjahren durch die Bildung eines Passivpostens - in casu mit den "transitorischen Passiven" - zu berücksichtigen (vgl. Känzig, a.a.O., Art. 49 N 93). Gemäss Bestätigung der Vertreterin der Beschwerdeführerin vom 10. Juli 1979 wurden die aufgelaufenen Verwaltungsratshonorare im Betrage von Fr. ... im August 1978 ausbezahlt. Nach dem Gesagten ist diese Auszahlung erfolgsneutral, denn durch die Kassenabnahme auf der Aktivseite wurde auf der Passivseite unter den "transitorischen Passiven" ein gleich hoher Abgang bewirkt. Durch die unrichtige Bezeichnung der Zahlungsverpflichtung an die Verwaltungsräte als "transitorische Passiven" wurde zumindest nicht gegen den Grundsatz der periodengerechten Besteuerung verstossen.

5. ...

6. ... Gemäss § 38 Abs. 1 lit. b StG (ähnliche Regelung in Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB) sind bei der Ermittlung des steuerbaren Ertrages die der Rechnung belasteten geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen oder verdeckten Gewinnausschüttungen aufzurechnen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestenden Personen Vorteile zuwendet im Bewusstsein, dass sie unbeteiligten Dritten ähnliche Vergünstigungen nicht einräumen würde. Dabei ist es Sache der Steuerbehörde, darzutun, dass eine Aufwendung geschäftsmässig nicht begründet ist. Will die Steuerbehörde einem Gehalt oder auch einem Verwaltungsratshonorar

den Charakter von Gewinnungskosten ganz oder teilweise absprechen, so muss sie aufzeigen, dass zwischen der Leistung der Gesellschaft und der Gegenleistung des Empfängers ein offensichtliches Missverhältnis besteht; eine freie Ueberprüfung des Verwaltungsratshonorars auf seine Angemessenheit steht hingegen der Steuerbehörde nicht zu (ZR 1965 Nr. 47; O. Bosshardt, Die neue züricherische Einkommens- und Vermögenssteuer, S. 203; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., Bd. III, N 82 ff zu § 45 ZH-StG). Bei der Prüfung, ob eine solche Leistung der Gesellschaft offensichtlich unverhältnismässig ist, sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen. Dabei ist etwa die Stellung des Leistungsempfängers in der Gesellschaft, seine ihm gestellte Aufgabe und die Art und Weise, wie der Empfänger der Leistung diese Aufgabe erfüllt, zu würdigen. Von Bedeutung sind die Verantwortung, das Risiko, Ausbildung, Spezialkenntnisse, Erfahrung, Begabung, persönliches Format und Beziehungen des Leistungsempfängers zu Personen, mit denen die Unternehmung in Verbindung zu treten wünscht oder Kontakt herstellen möchte. Mitbestimmend sind ferner Grösse, Umsatz sowie Kapital- und Gewinnverhältnisse der Unternehmung (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 92 i.V.m. N 90 zu § 45 ZH-StG).

Obwohl in der Einsprache vom 23. Februar 1978 die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung von der Beschwerdeführerin zumindest angetippt wurde mit der Formulierung "offenbar hegt die Veranlagungsbehörde nicht die Meinung, die den Verwaltungsräten geschuldeten Verwaltungratshonorare seien übersetzt und stellten deswegen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar", griffen die Einsprachebehörden diese Frage nicht weiter auf. Nachdem die Vorinstanz nicht einmal behauptet, geschweige denn nachweist, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, hat das Verwaltungsgericht keine Veranlassung, diese Frage einer weiteren Prüfung zu unterziehen. Immerhin ist festzustellen, dass bei einer Verwaltungsratsentschädigung von Fr. ... je Verwaltungsratsmitglied bei zwei Verwaltungsräten und einem Gesellschaftsaktienkapital von Fr. 500 000.-- wohl kaum von einem offensichtlichen Missverhältnis gesprochen werden kann.

7. Entsprechend dem Verfahrensausgang gehen die Kosten zulasten des Staates. Der Beschwerdeführerin ist überdies für das kantonale Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 200.-- zuzusprechen. Für das Wehrsteuerbeschwerdeverfahren ist von Gesetzes wegen eine Parteikostenentschädigung nicht zulässig (Art. 111 Abs. 3 Satz 3 WStB).

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 31. Juli 1984 i.S. H. AG (VGE 306/84)

Verfahrensrecht: Eröffnung von Verfügungen an den Vertreter, Einsprachequalität (§ 69 Abs. 1, § 74 Abs. 1 und 2 StG; Art. 95 und Art. 101 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Schreiben vom 14. Dezember 1981 ersuchte das Treuhandbüro X. die kantonale Steuerverwaltung, für die Einreichung der Steuererklärungen 1981/82 verschiedener Steuerpflichtiger, darunter auch die H. AG, Frist bis zum 30. Juni 1982 zu gewähren (Einspracheakten 01). Aus angeblich computertechnischen Gründen blieb das Sammelgesuch versehentlich unbehandelt (Einspracheentscheid vom 27.12.1983).
Die Kantonale Steuerverwaltung mahnte die H. AG mit Schreiben vom 19. Juli 1982 und 5. Januar 1983, die Steuererklärung mit Beilagen einzureichen (Steueract. 3 + 4). Als die Steuerpflichtige dieser Aufforderung nicht nachkam, erliess die Steuerverwaltung androhungsgemäss am 4. Februar 1983 eine Bussenverfügung (kantonal Fr. 100.--/Wehrsteuer Fr. 100.--/Steueract. 2) sowie die Ermessenstaxationen, nämlich am 15. März 1983 für die kantonalen Steuern und am 22. März 1983 für die Bundessteuer...
Am 17. März 1983 (Poststempel) reicht die Steuerpflichtige die Steuererklärung, datiert vom 21. April 1982, nach. Mittels der auf der Steuererklärung vorgedruckten Vollmachtserkärung bestellte die Steuerpflichtige zudem das Treuhandbüro X. für die Steuerjahre 1981/82 als Vertreterin. Die Vollmachtserklärung datierte ebenfalls vom 21. April 1982.
Während die Bussenverfügung unangefochten blieb, liess die H. AG gegen die Ermessenstaxation der kantonalen Steuern mit Eingabe vom 11. Mai 1983 für die direkte Bundessteuer (erst) am 12. Dezember 1983 Einsprache erheben.
Mit Entscheid vom 27. und 30. Dezember 1983 traten die Kantonale Steuerkommission und die Verwaltung für die direkte Bundessteuer auf die Einsprachen nicht ein.

Aus den Erwägungen:

1. Im vorliegenden Fall stellt sich primär die Frage, ob die beiden Ermessenstaxationen ordnungsgemäss eröffnet und zugestellt wurden. Das kantonale Steuergesetzt (StG; nGS 105) sieht in § 69 vor, dass die Steuereinschätzung dem Steuerpflichtigen oder bei Vertretung dem gesetzlichen oder vertraglichen Vertreter unter Hinweis auf das Einspracherecht schriftlich zu eröffnen ist. Gleiches gilt auch im Bundessteuerrecht (Art. 74, 95 BdBSt; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, 1980, Art. 95, N 1, 9; Känzig, Wehrsteuer, 1962, Band 4, Art.95 N 5). Es ist unbestritten, dass die fraglichen Ermessenstaxationen direkt der Steuerpflichtigen zugestellt wurden.

Die Beschwerdeführerin wendet nun ein, dass sie seit Jahren in Steuerangelegenheiten durch das Treuhandbüro X. vertreten werde. So sei das ganze Veranlagungsverfahren der 20. Periode anstandslos über die Vertreterin abgewickelt worden. Ebenso habe die Steuerverwaltung das Fristerstreckungsgesuch der Vertreterin betr. Steuererklärung 1981/82 akzeptiert. Die unbefristete Vollmacht sei auch nie widerrufen worden. Die Steuerschätzungen hätten deshalb an die Vertreterin zugestellt werden müssen. Sowohl die Steuerpflichtige wie ihre Vertreterin hätten jedenfalls in guten Treuen annehmen können, dass letztere jeweils auch mit den diversen Zusendungen, die an die Beschwerdeführerin gerichtet waren, bedient werde. Im Zweifelsfall hätte die Steuerverwaltung die Nachreichung einer schriftlichen Vollmacht verlangen müssen.

Zunächst ist zu prüfen, ob und seit wann eine Vollmachtserteilung der Beschwerdeführerin für die Steuerangelegenheiten der Jahre 1981/82 ausgewiesen war. Solches wäre einmal anzunehmen, wenn in einer schriftlichen Vollmachtserklärung ausdrücklich festgehalten wäre, dass sich diese bis zum Widerruf auf sämtliche gegenwärtigen und künftigen Steuerverfahren beziehe. Andernfalls ist vom Regelfall auszugehen, dass die Vollmacht nur ein bestimmtes Verfahren beinhaltet (vgl. VGE 384/83 vom 27.4.1984, E.5). In casu liegt eine schriftliche General- und Dauervollmacht weder in den Akten noch wird deren Vorhandensein behauptet. Es ist auch nicht so, dass sich aus dem bisherigen Verhalten der Parteien in den Vorperioden eine solche Vollmacht ableiten liesse. Wenn die Vorinstanzen bis anhin offenbar keine schriftlichen Vollmachten einforderten, so hat man jeweils nur gegenseitig ein Vollmachtsverhältnis für das konkrete Steuerverfahren angenommen. Eine weitergehende Interpretation wäre sowohl aus der Sicht der Steuerpflichtigen, der Vertreterin und der Steuerverwaltung aus Gründen der Rechtssicherheit untragbar gewesen. Diese Ansicht bestätigt indirekt auch die Beschwerdeführerin bzw. ihre Vertreterin mit der Steuererklärung vom 21. April 1982, welche vom Steuerpflichtigen indessen erst am 17. März 1983 der Steuerverwaltung zugesandt wurde. In dieser Steuererklärung wird das bereits mehrfach erwähnte Treuhandbüro aufgrund der vorgedruckten Vollmachtserklärung vorbehaltlos nur als Vertreterin für die Steuerjahre 1981/82 bestellt. Es fehlt jeglicher Hinweis auf ein bisheriges zeitlich unbegrenztes Vertretungsverhältnis, das man auch inskünftig beibehalten wolle. Es steht somit fest, dass bis zur Einreichung der Steuererklärung am 17. März 1983 die Steuerpflichtige für die Steuerperiode 1981/82 gegenüber der Steuerverwaltung nicht ordnungsgemäss vertreten war. Wurde die Ermessenstaxation der kantonalen Steuern vom 15. März 1983 richtigerweise an die Steuerpflichtige selbst zugestellt, gilt dies jedoch nicht für die Ermessenstaxation der Bundessteuern vom 22. März 1983. Diese Einschätzungsverfügung wurde klar nach Eingang der Vollmachtserklärung versandt.

Fraglich bleibt, ob der Steuerverwaltung irgendein Verhalten vorzuwerfen sei, das dem Steuerpflichtigen zm Nachteil gereichte. Zu denken ist hier vor allem an den Umstand, dass die heutige Vertreterin der Steuerverwaltung ein Fristerstreckungsgesuch für die Einreichung der Steuererklärung zustellte. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände kommt man indessen zum Schluss, dass deswegen die ordnungsgemässe Zustellung der Ermessenstaxation der kantonalen Steuern an die Beschwerdeführerin bzw. der damit verbundene Beginn des Fristenlaufes nicht in Frage gestellt wird. Zum einen gilt es zu beachten, dass die Steuerverwaltung auf das Fristerstreckungssammelgesuch nicht reagierte. Es wäre Aufgabe des Treuhandbüros gewesen, in Wahrnehmung seiner Sorgfaltspflichten gegenüber den Steuerbehörden die ausstehende Behandlung dieses Gesuches zu monieren. Bei dieser Gelegenheit wären dann auch die ungeklärten Vertretungsverhältnisse manifest geworden. Zum anderen fällt hier besonders und massgeblich ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin weder auf die beiden Mahnungen noch auf die Bussenverfügung und die Ermessenstaxationen (welche alle samt und sonders an die "H. AG" adressiert waren, und zwar ohne Verteiler an das Treuhandbüro X.) reagierte und sich mit ihrer Vertreterin oder der Steuerverwaltung in Verbindung setzte. Die Beschwerdeführerin fand es auch nicht für nötig, die (will man der Datierung glauben) bereits am 21. April 1982 erstellte Steuererklärung einzureichen. Bei dieser Sachlage konnte die Steuerpflichtige beileibe nicht mehr in guten Treuen annehmen, es laufe alles geordnet über ihre Vertreterin. Ihre sträfliche Nachlässigkeit wiegt derart schwer, dass dem versehentlichen Nichtbehandeln des Fristerstreckungsgesuches und dem damit verbundenen Nichtabklären der Vertretungsverhältnisse durch die Steuerverwaltung nur untergeordnete Bedeutung zukommt. Der der Steuerpflichtigen allenfalls erwachsene Nachteil hat sich diese selbst zuzuschreiben.

2. Die Beschwerdeführerin wendet des weitern ein, sie habe mit dem Nachreichen der Steuererklärung am 17. März 1983 die Einsprachefrist eingehalten. Von der zeitlichen Abfolge her könnte dies höchstens für die ermessensweise Einschätzung der kantonalen Steuern der Fall sein, da die Einschätzung der Bundessteuern erst am 22. März 1983 erfolgte, also nach dem Einreichen der Steuererklärung. Das Verwaltungsgericht hat in einem neueren Entscheid festgehalten, dass eine Steuererklärung nicht als Einsprache qualifiziert werden könne (VGE 305/84 vom 29.6.1984, E.2). Es hat vorliegend keinen Anlass, von dieser Feststellung abzugehen. Die Vorinstanzen tragen zu Recht vor, dass es sich bei einer Selbstdeklaration um eine Wissens- und nicht um eine Willenserklärung handle, wie dies bei einer Rechtsmittelerhebung erforderlich wäre. Der mangelnde Einsprachewille ist im vorliegenden Falle denn auch offenkundig. Wenn sich die Beschwerdeführerin bis zur Einreichung der Steuererklärung keinen Deut um das Steuerverfahren bemühte und in grobfahrlässiger Weise davon ausging, ihre Vertreterin erhalte Kopien der verschiedenen Verfügungen (vgl. Beschwerdeschrift S. 3 f), so leuchtet überhaupt nicht ein, weshalb

sie nun gerade mit dem Einreichen der Steuererklärung noch Einsprache erheben wollte, und dies ohne vorher ihre Vertreterin konsultiert zu haben. Der Umstand, dass sie selbst die Steuererklärung der Kantonalen Steuerverwaltung zusandte, hängt wohl damit zusammen, dass die Steuerpflichtige in jedem Falle die Steuerdeklaration selbst unterzeichnen musste und somit aus ökonomischen Gründen ein direktes Weiterleiten an die Steuerverwaltung auf der Hand lag. Mehr ist in diese Handlung nicht hinein zu interpretieren, zumal die Beschwerdeführerin wohl konsequenterweise beim Eingang der Schätzungsverfügung über die direkte Bundessteuer ebenfalls ihren Einsprachewillen kundgetan hätte, was indessen zweifellos nicht der Fall war.

3. Aufgrund dieser Erwägungen gelangt das Gericht zum Schluss, dass die Ermessenstaxation für die kantonalen Steuern ordnungsgemäss eröffnet wurde und dass innert der Einsprachefrist dagegen keine Einsprache erhoben wurde. Die Kantonale Steuerkommission trat deshalb zu Recht nicht auf die nachträgliche Einsprache vom 11. Mai 1983 ein.

4. Was die Ermessenstaxation für die Bundessteuer anbelangt, so wurde bereits festgehalten, dass diese Verfügung anstatt der Vertreterin der Steuerpflichtigen zugestellt wurde. Aus dieser mangelhaften Verfügungseröffnung darf der Steuerpflichtigen kein Nachteil erwachsen. Gelangt die Verfügung über die Partei an deren Vertreterin, was hier erwiesenermassen zutrifft, so beginnt die Frist mit der Kenntnisnahme zu laufen. Wann diese Kenntnisnahme eintrat, hat die Behörde zu beweisen, was in der Praxis jedoch schwierig sein wird, weshalb man beim Erkennen des Eröffnungsmangels in der Regel eine zweite Zustellung vornimmt. Diese zweite Zustellung kann unterbleiben, wenn die nicht direkt bediente Vertreterin mit einer Rechtsmittelerhebung zuvorkommt. Damit ist nämlich ihre Kenntnisnahme der Verfügung klar erstellt. Zu prüfen bleibt nur noch, wann der Fristenlauf begann bzw. ob die Frist eingehalten wurde. Dieser Nachweis wird in der Regel ebenfalls sehr schwierig sein, weshalb im Zweifelsfall in Nachachtung der Beweisführungspflicht der verfügenden Behörde und des Grundsatzes, dass dem Verfügungsadressaten aus der mangelhaften Eröffnung kein Nachteil entstehen darf, die Rechtsmittelfrist als eingehalten zu betrachten ist. In diesem Sinne ist die Sachlage auch im vorliegenden Fall zu beurteilen. Es ist nicht rechtsgenüglich ausgewiesen, dass der Vertreterin spätestens anfangs Mai 1983 die Bundessteuerverfügung zur Kenntnis gelangte. Dieser mangelnde Nachweis kann nicht durch die Vermutung ersetzt werden, dass die Vertreterin durch die Kenntnis der Einschätzungsverfügung der kantonalen Steuern hätte wissen müssen, dass etwa zur selben Zeit eine Verfügung betreffend der Bundessteuern verschickt wurde. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Einsprache vom 12. Dezember 1983 rechtzeitig erhoben wurde.

5. Trotzdem ist die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

a) Art. 101 Abs. 2 BdBSt postuliert, dass auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung der gestellten Anträge nicht eingetreten wird. Die Beschwerdeführerin stellte zwar vorinstanzlich eventualiter den Antrag, es sei der steuerbare Reinertrag auf Fr. ... und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. ... festzusetzen. Sie setzt sich mit diesem Eventualantrag jedoch in der Begründung in keiner Art und Weise auseinander, insbesondere wird auch nicht dargetan, weshalb die vorgenommene Ermessenstaxation beanstandet wird. Nach konstanter Rechtsprechung bedürfte es zudem bei der Anfechtung einer Ermessensveranlagung einer qualifizierten Begründung (ASA 48, S. 196). Die Nachfristansetzung zwecks Verbesserung kennt das Bundessteuerrecht nicht (ASA 48, S. 197).
Auf die Einsprache durfte somit mangels Begründung nicht eingetreten werden.

b) Die Vorinstanz hat eine ermessensweise Einschätzung vorgenommen, nachdem die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht wurde. Dies hat auf das Einsprache- und Beschwerderecht zur Folge, dass dieses ausgeschlossen ist, wenn die der letztvorangegangenen rechtskräftigen Veranlagung zugrunde liegenden Steuerfaktoren um nicht mehr als 20 % erhöht werden (Art. 92 BdBSt). In casu wurde der steuerbare Ertrag in der Vorperiode auf Fr. ... festgesetzt; im umstrittenen Verfahren ist dieser Steuerfaktor auf Fr. ... erhöht worden, also um Fr. ... oder um 19.88 %. Auf die Einsprache hätte somit auch aus diesem Grunde nicht eingetreten werden dürfen.

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerrechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichtspräsidenten vom 17. Juli 1984 i.S. O. (VGE 312/84)

Verfahrensrecht: Zulässigkeit von Vergleichen im Abgaberecht (§ 76 Abs. 2 und § 77 StG; Art. 104 und Art. 105 Abs. 1 BdBSt; § 28 lit. d VRP)

Aus den Erwägungen:

Gemäss § 28 lit. a Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP), in Verbindung mit § 78 Abs. 3 Gerichtsordnung, ist ein verwaltungsgerichtliches Beschwerdeverfahren abzuschreiben, wenn die beschwerdeführende Partei ihr Begehren zurückzieht, was vorliegend gemäss Ziff. 5 des Vergleichs der Fall ist. Weiter ist das Verfahren nach § 28 lit. d VRP auch dann abzuschreiben, wenn ein Vergleich abgeschlossen worden ist. In der Lehre ist umstritten, ob in Abgabesachen nach Beschwerdeerhebung Vergleiche möglich sind. Nach Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar ZH-StG, N 7 zu § 94 ist in dem von der Offizialmaxime beherrschten Rekursverfahren für den Prozessvergleich kein Raum. Demgegenüber sieht beispielsweise das St. Galler Steuergesetz vor, dass auch im Rekursverfahren mit dem Steuerpflichtigen noch Vergleiche abgeschlossen werden dürfen (SG-StG, Art. 113 Abs. 2). Das St. Galler Verwaltungsgericht hat jedoch entschieden, dass die Rekursbehörde dann, wenn der aussergerichtliche Vergleich ihr vorgelegt wird, weil er als integrierender Bestandteil die Rückzugserklärung des Beschwerdeführers enthält, aufgrund der Offizialmaxime zu überprüfen hat, ob der durch Vereinbarung gütlich erledigte Fall einem Vergleich zugänglich ist (GVP 1967, Nr. 24; R. Fischer, Verwaltungsgerichtlicher Schutz im Steuerrecht des Kantons, S. 152).

Für das schwyzerische Verfahren gilt, da der BdBSt und das StG keine Regelung über die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit von Vergleichen im Beschwerdeverfahren kennen, die VRP, welche den Vergleich zulässt (§ 28 lit. d VRP). Ein Vergleich beinhaltet indessen immer auch einen Rückzug des Rechtsmittels. Weil indessen im Steuerbeschwerdeverfahren die Beschwerdeinstanz unter bestimmten Umständen nicht gehalten ist, einem Beschwerderückzug Folge zu geben (Art. 104 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 BdBSt; § 77 i.V.m. § 77 Abs. 3 StG), kann die Beschwerdeinstanz einem Vergleich die Zustimmung versagen, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass durch den Vergleich eine ungenügende oder ungesetzliche Veranlagung zustande kommt. So hat denn auch das Bundesgericht entschieden, Abweichungen von der gesetzlichen Ordnung vermittelst vertraglicher Abmachungen seien auf dem Gebiete der Wehrsteuer oder der Steueramnestie nicht zulässig (ASA 19, 527). Diese Aussage gilt nicht nur für das Bundessteuerrecht, sondern selbstverständlich auch für das kantonale Steuerrecht und letztlich für alle rechtlich zwingend normierten Bereiche (vgl. A. Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, S. 55). Ein Vergleich im Steuerrecht als einer rechtssatzgebundenen, auf der Ebene der Rechtsfolgen kaum Ermessen zulassenden Materie darf fast nur Ungewissheiten auf der tatsächlichen Seite betreffen (Fi-

scher, a.a.O., S. 151; SG GVP 1967 Nr. 24). Gerade wenn Ermessenstaxationen Streitobjekt bilden, ist somit Raum für aussergerichtliche Vergleiche gegeben. Vorliegend geht es um eine Ermessenstaxation, wobei erhebliche Ungewissheit und gegensätzliche Auffassungen in bezug auf das Tatbeständliche im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung vorhanden waren. Die Vorinstanzen waren hier umso mehr befugt, einen Vergleich abzuschliessen, als sich dieser auf umfangreiche buchhalterische Zusatzerklärungen abstützt. Dafür, dass durch den Vergleich eine gesetzwidrige Veranlagung zustande käme, fehlen jegliche Anhaltspunkte, weshalb der Vergleich zu genehmigen ist. Nachdem das ganze Verfahren durch eine nicht ordnungsgemässe Buchführung heraufbeschworen wurde, ist auch die Disp. Ziff. 2 des Vergleichs vorgesehene Kostenregelung nicht zu beanstanden.

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Zwischenbescheid des Vorstehers der Kantonalen Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 26. Juni 1984 i.S. T.

Verfahrensrecht: Geltendmachung und Behandlung von Ausstandsgründen (§ 52 ff GO i.V.m. § 4 VRP)

Sachverhalt (gekürzt):

Nachdem der mit der Steuereinschätzung der Selbständigerwerbenden in der Gemeinde M. betraute Veranlagungsbemate X. den Pflichtigen am 16.5.1984 zur Einreichung der Buchhaltung 1981 und 1982 sowie weiterer Unterlagen aufgefordert hatte, gelangte der Steuervertreter am 25.5.1984 mit folgendem Ansinnen an den Vorsteher der Steuerverwaltung:

> "Auftragsgemäss teile ich Ihnen mit, dass Herr T. nicht mehr bereit ist, mit Herrn X. Kontakt zu haben. Es liegen nun genügend Beweise vor, in welcher Art und Weise Herr X. speziell auch diesen Fall jahrelang verzögert und entstellt hat und deshalb ist es nur begreiflich, wenn Herr T. einen andern Steuerkommissär verlangt.
> Die schlechte Einstellung des Herrn X. ersehen sie neuerdings auch daraus, dass er nun zu Beginn der äusserst kurzen Sommersaison Unterlagen verlangt - das macht er mit Vorliebe so - obwohl er genau weiss, dass die Leute jetzt wirklich nicht Zeit für das Suchen der Belege haben.
> Teilen Sie uns nun bitte den neuen Sachbearbeiter mit, und gestatten Sie uns gleichzeitig, die verlangten Belege bis 30.9.1984 einzugeben, sofern der Kommissär die Prüfung nicht an Ort und Stelle nach diesem Termin vornehmen will."

Mit Schreiben vom 28.5.1984 liess die Kantonale Steuerverwaltung/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer den Vertreter des Pflichtigen wissen, es obliege der Steuerverwaltung, die zu bearbeitenden Veranlagungsfälle den einzelnen Revisionsbeamten zuzuordnen. Demgegenüber stehe es jedem Steuerpflichtigen frei, unter Geltendmachung von Ausschluss oder Ablehnungsgründen ein formelles Ausstandsbegehren einzureichen.
Mit Eingabe vom 6.6.1984 beantragte der Steuervertreter unter der Ueberschrift "Ausstandsbegehren" die Einsetzung eines andern Sachbearbeiters. Zur Begründung bringt er vor, sein herzleidender Klient vermöge solche Aufregungen, wie sie nun einmal bei Herrn X. an der Tagesordnung seien, nicht zu ertragen.

Aus den Erwägungen:

1. Das allgemeine Vertrauen in die Verwaltungs- und Rechtspflegeinstanzen wird wesentlich durch den Umstand beeinflusst, dass die Verfahren unparteiisch und ohne Beteiligung von befangenen Behörden oder Funktionären durchgeführt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen sind deshalb Beamte oder Behördemitglieder gezwungen, auf die Ausübung eines Amts

im Einzelfalle zu verzichten. Die Bestimmungen der Gerichtsordnung über die Ausschluss- und Ablehnungsgründe und die Folgen deren Nichtbeachtung sind auf das Verfahren vor den Verwaltungsbehörden sinngemäss anwendbar (§ 4 VRP i.V.m. §§ 52 ff GO). Demgemäss ist für die Beurteilung eines streitigen Ausstandbegehrens die Aufsichtsbehörde zuständig, was sich nach Sinn und Zweck der entsprechenden Vorschrift von § 58 Abs. 1 GO nur so interpretieren lässt, dass die hierarchisch vorgesetzte Verwaltungsinstanz über das Begehren befindet (P. Saladin, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, 21.12, S. 199). Ueber ein Ausstandsbegehren gegen die Steuerverwaltung als Verwaltungseinheit hätte deshalb das Finanzdepartement als unmittelbare Aufsichtsbehörde zu befinden; die Beurteilung eines gegen einen einzelnen Funktionär der Steuerverwaltung gerichteten Begehrens fällt dagegen in den Kompetenzbereicht deren Vorstehers, wobei sich grundsätzlich sogar vertreten liesse, den Leiter der entsprechenden Veranlagungsabteilung mit dieser Aufgabe zu betrauen.

2. Ein absoluter Unfähigkeitsgrund im Sinne von § 52 GO ist vorliegend nicht ersichtlich und ebensowenig geltend gemacht worden. Was der Gesuchsteller vorträgt, vermag allenfalls dem allgemeinen Ablehnungsgrund der Befangenheit gemäss § 53 lit. d GO zu genügen.

   a) Ein Funktionär kann wegen Befangenheit abgelehnt werden, wenn er einen Tatbestand erfüllt, der nach objektiven und subjektiven Erwägungen geeignet ist, Misstrauen in seine Unparteilichkeit zu rechtfertigen. Dafür genügt jedoch nicht bloss das subjektive Gefühl einer Partei, der Beamte könne befangen sein und er werde aus unsachlichen Gründen gegen sie Stellung nehmen. Das Misstrauen muss durch ein bestimmtes Verhalten des Beamten objektiv gerechtfertigt erscheinen und darf nicht bloss im subjektiven Empfinden der Partei wurzeln (Hauser/Hauser, Kommentar zum Gerichtsverfassungsgesetz des Kantons Zürich, N 7 zu § 113; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 90 B II. d; Saladin, a.a.O., 14.25, S. 111).

   b) Die Ausstandsbestimmungen sind, da sie sich als Sondervorschriften charakterisieren, nicht ausdehnend zu interpretieren (ZR 30 Nr. 153 S. 311). Nach § 57 GO ist ein entsprechendes Gesuch zu begründen und gleichzeitig durch Urkunden oder schriftliche Auskünfte von Amtsstellen zu belegen. Fehlen solche Beweismittel, wird aufgrund einer gewissenhaften Erklärung des Abgelehnten entschieden, wobei aus zureichenden Gründen weitere Beweise erhoben werden können.

   c) In concreto vermag der Gesuchsteller sein Begehren durch keinerlei Urkunden oder weitere Beweismittel zu bekräftigen. Die Vorbringen zur Glaubhaftmachung für den Bestand des behaupteten Ablehnungsgrundes erschöpfen sich vielmehr in floskelhaften, mit erstaunlicher Kühnheit vorgetragenen, Formulierungen. So beschlägt der Haupteinwand

den Vorwurf der Rechtsverzögerung, obwohl der Steuervertreter mit Sicherheit weiss, dass der Veranlagungsbeamte für die ungewöhnlich lange Dauer des Rechtsmittelverfahrens (Steuerperioden 1977/78 und 1979/80) vor Verwaltungsgericht nicht verantwortlich zeichnet. Genauso unbegründet ist der Vorhalt der "Fallentstellung", hat doch das Verwaltungsgericht mit Entscheiden vom 27.4.1984 bzw. 30.5.1984 die erhobenen Beschwerden vollumfänglich abgewiesen. Dabei hielt die Beschwerdeinstanz zur Begründung fest, die Vorinstanzen (d.h. der Einschätzungsbeamte X. sowie die Kantonale Steuerkommission) hätten ihrer Ermessenseinschätzung einen zu tiefen Uebernachtungsansatz zugrunde gelegt und bei ihrer Ermessensbetätigung zugunsten des Beschwerdeführers grosse Zurückhaltung geübt. Für die Steuerperiode 1979/80 wurde überdies dargelegt, die aufgerechneten Pauschalansätze für die Naturalbezüge erschienen als durchaus massvoll und die Beschwerde erweise sich somit klarerweise als unbegründet (VGE 326/81 und 326a/81). Demzufolge ist offenkundig, dass es an objektiven Umständen, die an der Unparteilichkeit des Einschätzungsbeamten zweifeln liessen, klarerweise fehlt.

d) Befangenheit kann indes auch vorliegen, wenn bei einem Beamten, ohne dass er gerade der Parteilichkeit zu bezichtigen wäre, subjektive Umstände - persönliche Vorliebe für eine Partei oder ihre Sache oder persönliche Abneigung gegen sie - gegeben sind, welche geeignet sind, ungünstig auf das Sachurteil einzuwirken und es zu trüben (Hauser/Hauser, a.a.O., N 7 zu § 113). Derartige Bedenken sind jedoch schon deshalb unangebracht, weil der Einschätzungsbeamte den Steuerpflichtigen nicht persönlich kennt und, soweit erinnerlich, in führeren Verfahren weder mit ihm direkt verkehrt noch mit ihm jemals gesprochen hat. Darüber hinaus datieren die letzten durch X. bearbeiteten Veranlagungsverfügungen vom 28.5.1980; nach einer derart langen Zeitspanne vermöchten selbst frühere Auseinandersetzungen (die in casu allerdings nicht erstellt sind) den Vorwurf der Befangenheit nicht zu stützen. Schliesslich ist darauf aufmerksam zu machen, dass Gefühle, die auf das Vorliegen eines Ablehnungsgrundes schliessen lassen, beim Funktionär bestehen müssen; ob die Prozesspartei oder deren Vertreter sie hegt, ist unwesentlich. Anders entscheiden bedeutete nämlich, es jedem Steuerpflichtigen oder gar jedem Steuervertreter in die Hand zu geben, einen ihm missliebigen Veranlagungsbeamten durch ein Ausstandsbegehren - möge dies noch so unbegründet sein - auszuschalten (Hauser/Hauser, a.a.O., N 6 zu § 113).

e) Im Lichte vorstehender Erwägungen zeigt sich, dass das gestellte Ausstandsbegehren auf blossen Vermutungen beruht, die in keiner Form substantiiert werden. In der Folge ist deshalb aufgrund einer gewissenhaften Erklärung des Abgelehnten zu entscheiden: Nachdem der Einschätzungsbeamte förmlich zu Protokoll erklärt hat, er habe sich jederzeit um eine sachgerechte Einschätzung

bemüht und fühle sich in keiner Weise befangen, ist das am 6.6.1984 eingereichte Ausstandsgesuch als unbegründet abzuweisen.

3. Obwohl mit dem Ausstandsbegehren nur mittelbar zusammenhängend, rechtfertigen verwaltungsökonomische Erwägungen, gleichzeitig über das Fristerstreckungsgesuch zur Eingabe der mit Auflage vom 16.5.1984 eingeforderten Unterlagen zu befinden. Weil die Funktionäre im Laufe einer Steuerperiode eine Unzahl von Verfahren erledigen müssen und eine rechtzeitige Einschätzung nicht zuletzt im Interesse des Pflichtigen selber liegt, üben sie bei der Bewilligung von Fristerstreckungsgesuchen in der Regel eine gewisse Zurückhaltung und legen insbesondere bei Verdacht auf Verzögerungsabsicht einen strengen Massstab an. Diesfalls rechtfertigt der Steuervertreter sein Gesuch mit Arbeitsüberlastung des Pflichtigen, wogegen einzuwenden ist, dass sich bei ordnungsgemässer Buchführung die eingeforderten Unterlagen mit einem vertretbaren Arbeitsaufwand von 2-3 Stunden zusammenstellen lassen. In Abwägung der in Frage stehenden, entgegengesetzten Interessen des Pflichtigen wie der Verwaltung ist in concreto der Gesuchsteller eine Fristerstreckung bis 20.7.1984 zuzubilligen, mit dem Vermerk, dass damit die insgesamt zur Verfügung stehende Zeitspanne für die Beschaffung sämtlicher Unterlagen (gemäss Auflage vom 16.5.1984) über zwei Monate beträgt, womit auch saisonbedingten Betriebsspitzen genügend Rechnung getragen ist. Festzuhalten bleibt, dass ein allfälliges Rechtsmittel gegen das abgelehnte Ausstandsbegehren den Steuerpflichtigen von der Einhaltung der erstreckten Frist nicht befreit. Indes hat sich der abgelehnte Veranlagungsbeamte bis zur endgültigen Erledigung des Ausstandbegehrens aller weiteren Amtshandlungen zu enthalten, dies selbst dann, wenn er (wie vorstehend dargelegt) offensichtlich zu Unrecht abgelehnt worden ist (Hauser/Hauser, a.a.O., N 2 zu § 116). Bis zur rechtskräftigen Entscheidung des Ausstandsbegehrens müssen die unaufschiebbaren Veranlagungshandlungen - zu denken ist vor allem an eine Nachfristansetzung mit Bussenandrohung bei Nichtbeachten der hier angesetzten Nachfrist - einem Stellvertreter übertragen werden.

4. Ausgangsgemäss verfallen die Kosten für die Bearbeitung des Ausstandbegehrens zulasten des Steuerpflichtigen (§ 72 Abs. 1 VRP i.V.m. § 7 VVStG sowie § 24 GebO). Beim Entscheid über ein Ausschluss- bzw. Ablehnungsgesuch handelt es sich um einen nach § 36 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 VRP selbständig anfechtbaren Zwischenbescheid; der Rechtsweg folgt demjenigen der Hauptsache, weshalb dagegen innert der ordentlichen Rechtsmittelfrist bei der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz Einsprache erhoben werden kann.

(rechtskräftig)

Auszug aus der Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 24. August 1984 i.S. R. (Vfg 4/84)

Ordnungsbusse wegen Verletzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht (§ 86 Abs. 1 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt:

Am 5. Dezember 1980 wurde R. wegen Nichteinreichung der Geschäftsabschlüsse für die Bemessungsjahre 1977/78 gemahnt und unter Hinweis auf die Rechtsfolgen auf die Buchführungspflicht aufmerksam gemacht. Der Pflichtige betreibt bis heute ein Altmetallwarengeschäft.
Mit Schreiben vom 14.12.1980 und 3.4.1981 versprach bzw. versicherte der Pflichtige, ab 1.1.1979 bzw. 1.1.1981 ordnungsgemäss Buch zu führen.
Am 21.5.1981 wurde er für die Veranlagungsperiode 1979/80 ermessensweise eingeschätzt. In der 21. Periode (Bemessungsjahre 1979/80) erfolgte die Veranlagung aufgrund eines Vermögensstatus. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 1983/84 hat sich nunmehr herausgestellt, dass R. auch für die Jahre 1981 und 1982 über keine ordnungsgemässe Buchhaltung verfügt.

Aus den Erwägungen:

1. a) Gemäss § 62 Abs. 1 StG haben Steuerpflichtige, die zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, der Steuererklärung die Bilanzen sowie die Gewinn- und Verlustrechnungen der beiden Vorjahre beizuführen. Kommt der Pflichtige trotz schriftlicher persönlicher Mahnung schuldhaft dieser Pflicht nicht nach, ist er gestützt auf § 86 StG mit bis zu Fr. 500.-- (in schweren Fällen bis zu Fr. 5 000.--) zu büssen. Diese Bestimmung kommt auch dann zur Anwendung, wenn einverlangte Geschäftsbücher (§ 67 Abs. 1 StG) trotz Ermahnung nicht vorgelegt werden.
Dasselbe gilt nach dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), welcher die entsprechenden Mitwirkungspflichten in Art. 87 Abs. 1 und Art. 89 Abs. 2 noch ausführlicher regelt; die angedrohte Busse beläuft sich nach Art. 131 Abs. 1 BdBSt auf bis zu Fr. 10 000.--.

   b) Vorliegend hat sich der Pflichtige nicht eigentlich geweigert, Beweismittel vorzulegen, sondern sich mittelbar darauf berufen, über keine entsprechenden Geschäftsbücher zu verfügen. Nach dem Grundsatz "ad impossibile nemo tenetur" (zu Unmöglichem kann niemand verhalten werden) kann einem Pflichtigen grundsätzlich nicht die Vorlage nichtvorhandener Unterlagen auferlegt werden. Indes ist zu prüfen, ob die Verletzung der Buchführungs- und der bundessteuerrechtlichen Aufzeichnungspflicht als solche steuerrechtlich zu ahnden ist.

c) Wenn auch der Steuergesetzgeber den Umfang der Buchführungspflicht nicht selbst umschreibt, sondern der Einfachheit halber auf das Zivilrecht verweist (vgl. Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 2 B/I und III), kann daraus nicht abgeleitet werden, es gebe keine selbständige steuerrechtliche Buchführungspflicht, welche mit den Instrumenten des Steuergesetzes durchgesetzt werden könnte. Vielmehr setzen sowohl das kantonale Steuergesetz (§ 19 Abs. 1 lit. d und e, § 62 Abs. 1 StG) als auch das Bundessteuerrecht (Art. 21 Abs. 1 lit. d und f, Art. 87 Abs. 1 und Art. 89 Abs. 2 BdBSt) die Buchführungspflicht ausdrücklich voraus, so dass mit Fug von einer selbständigen steuerlichen Abrechnungspflicht (mit Sanktionsfolge im Verletzungsfalle) gesprochen werden kann (vgl. Käfer, Berner Kommentar, N 472 zu Art. 957 OR). Es wäre denn schlechterdings nicht einsehbar, dass der Pflichtige, welcher vorhandene Bücher vorzulegen sich weigert, fiskalisch bestraft werden müsste, derjenige aber, welcher mit Bedacht keine Bücher führt und damit seine Editionspflicht zum vornherein vereitelt, abgesehen von der ermessensweisen Einschätzung, ohne steuerlichen Rechtsnachteil davonkäme. An diesem Umstand vermag auch Art. 325 StGB nichts zu ändern, weil das Steuergeheimnis die Verzeigung einer Uebertretung a priori ausschliesst.
Da es sich bei der Führung eines geordneten Rechnungswesens um eine Dauerpflicht handelt, könnte man sich noch fragen, ob eine vorgängige förmliche Mahnung als konstitutive Tatbestandsvoraussetzung überhaupt erforderlich ist. Nachdem § 86 Abs. 1 StG die Mahnobliegenheit ausdrücklich zum Tatbestandserfordernis erhebt, kann die Veranlagungsbehörde trotz einer gewissen Systemwidrigkeit nicht von derselben dispensiert werden; eine anderslautende Schlussfolgerung ergibt sich jedoch im Bundessteuerbeschluss, wo die persönliche Mahnung nicht Bestandteil des Ordnungsbussentatbestandes bildet (a.M. anscheinend die Eidg. Steuerverwaltung, in: ASA 46, 303 und Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 18 zu Art. 89, mutmasslich in unzutreffender Auslegung von Art. 73 BdBSt). Die Problematik mag hier offen bleiben; jedenfalls muss es genügen, wenn ein Pflichtiger bezüglich desselben Geschäftsbetriebs einmal auf seine Dauerpflicht hingewiesen und ihm jeweils vor Ausfällung einer Busse das rechtliche Gehör gewährt wird (dessen Verletzung allerdings unter bestimmten Voraussetzungen geheilt werden kann), sei es in Form einer nochmaligen Ermahnung, sei es durch Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme.

d) Neben der Buchführungspflicht normiert der Bundessteuerbeschluss in Art. 89 Abs. 3 BdBSt eine subsidiäre Aufzeichnungspflicht, welcher alle Selbständigerwerbenden mit Roheinnahmen von mindestens Fr. 100 000.-- schlechthin unterliegen. Die Anforderungen an die zu erstellenden Aufzeichnungen kommen nahe an diejenigen der Buchführungspflicht heran (vgl. Merkblatt der EStV betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender vom 28.1.1980); die Verletzung von Art. 89 Abs. 3 BdBSt ist ebenfalls gestützt auf Art. 131 Abs. 1 BdBSt zu ahnden.

2. Der Verfügungadressat wurde nicht nur persönlich auf die Buchführungspflicht hingewiesen, sondern hat sogar wiederholt versprochen, dieser Obliegenheit inskünftig nachzukommen. Er hat sich daran nicht gehalten, wie seine Vertreterin selbst zugeben musste. Nachdem die Voraussetzungen der Buchführungs- und der Aufzeichnungspflicht in casu auf der Hand liegen, kann ein solches Verhalten nicht ungestraft bleiben.

3. Zur Tatbestandserfüllung verlangt das Verwaltungsgericht gemäss einer Rechtsprechung noch zusätzlich, dass das Handelsregisteramt den Geschäftsinhaber auf seine Obliegenheiten hingewiesen hat und dieser der Buchführungspflicht böswillig nicht nachgekommen ist (VGE 332/83 vom 7.2.1984, in: StPS 2/84, 63; VGE 366/79 vom 28.12.1979). Damit wird indes übersehen, dass solche Voraussetzungen in den Steuererlassen keine Stütze finden und als systemfremd erscheinen. Wie es sich indes damit verhält, braucht in casu letztlich nicht entschieden zu werden, da in Anbetracht des Verstosses gegen eigene Versprechungen das Verhalten des Pflichtigen nicht anders denn als böswillig qualifiziert werden kann und er in der Mahnung vom 5.12.1980 aufgefordert wurde, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, was er freilich ebenfalls unterlassen hat (Auskunft des Handelsregisteramts vom 28.8.1984).

4. Der Steuerpflichtige ist somit gestützt auf § 86 StG und Art. 131 Abs. 1 BdBSt mit einer Ordnungsbusse zu belegen...

(Im Zeitpunkt der Redaktion noch nicht rechtskräftig.)

Das Zitat

"Steuern erheben heisst,
die Gans so zu rupfen,
dass man möglichst viele Federn
mit möglichst wenig Gezische bekommt."

Colbert

StPS 3/84 Seite 84

Getrennte Ehegattenbesteuerung; Verrechnungssteuer (Par. 16 StG und Art. 13 BdBSt; Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG)

1. Funktionelle Zuständigkeit bei der Rückforderung ("Kürzung") zu Unrecht erstatteten Verrechnungssteuer. - Der Rückerstattungsanspruch steht dem Nutzungsberechtigten eine steuerbare Leistung zu.

2. Auch bundessteuerrechtlich wird eine getrennte Veranlagung (nicht aber eine Zwischenveranlagung, red.) von Ehegatten vorgenommen, wenn eine Berechtigung zum Getrenntleben erstellt ist und diese mindestens ein Jahr angedauert hat (Praxisänderung; vgl. StPS 3/83, 8).

VGE 363-83 vom 27. April 1984 i.S. K. (Abweisung)

StPS 3/84 Seite 87

Landwirtschaftliches Einkommen; Nettorohertrag, zulässige Abzüge, Waldertrag (Par. 19 Abs. 1 lit. a StG, Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

1. Das landwirtschaftliche Einkommen wird nach der sog. Nettorohertragsmethode ermittelt (sofern nicht eine ordnungsgemässe Buchhaltung vorliegt, red.), worin der für alle Betriebe typische Sachaufwand eingeschlossen ist. Zur Kontrolle der Selbstangaben werden Stichtagserhebungen sowie die Futtermittelbasis herangezogen.

2. Beim Waldertrag ist als Durchschnittswert der jährliche Zuwachs zu versteuern.

StKE 493-83 vom 30. Dezember 1983 i.S. M. (Teilgutheissung)

StPS 3/84 Seite 91

Gewinnungskosten; Fahrtkosten zwischen Aufenthalts- und Arbeitsort (Par. 22bis Abs. 1 lit. a StG, Art. 22bis Abs. 1 lit. a BdBSt); Verfahrensrecht: Zwischenveranlagungsgesuch im Einspracheverfahren (Par. 70 StG; Art. 96 BdBSt)

1. Als Berufsauslagen sind grundsätzlich auch die Kosten absetzbar, die bei einem Wochenaufenthalter durch Fahrten zum Arbeitsort anfallen (Praxisänderung).

2. Begehren um Zwischenveranlagung können auch einspracheweise vorgebracht werden (was, im Unterschied zum blossen ZV-Gesuch, den Aufschub der Rechtskraft der Haupttaxation zur Folge hat; red.).

StKE 947-83 vom 14. April 1984 i.S. N. (Abweisung im Sinne der Erwägungen)

StPS 3/84 Seite 92

Bilanzrecht: Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften, Grundsätze der Imparität und der Einzelbewertung (Par. 22 Abs. 1 lit. b bzw. Par. 38 Abs. 1 und Par. 39 StG; Art. 22 Abs. 1 lit. b bzw. Art. 49 Abs. 1 und Art. 60 BdBSt); Verfahrensrecht

1. Anfechtungsgegenstand in Rechtsmittelverfahren ist nur das Dispositiv des vorinstanzlichen Hoheitsakts; eine Verlustberechnung ist zufolge fehlender Beschwer grundsätzlich nicht anfechtbar.

2. Aufgrund des Imparitätsprinzipes und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind nach Gebäude und Boden getrennte Abschreibungen zuzulassen. Abschreibungsgrenze für den Boden ist der Anschaffungswert.

VGE 344-79 vom 21. September 1979 i.S. M. AG (Teilgutheissung)

StPS 3/84 Seite 96

Personalvorsorge, Rückstellungen (Par. 22 Abs. 1 lit. b bzw. Par. 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 22 Abs. 1 lit. b bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Rückstellungen für im Bemessungszeitraum (noch) nicht bestehender Personalvorsorgeeinrichtungen sind grundsätzlich unzulässig, da damit ein nicht bestehendes Passivum ausgewiesen wird; eine Rückstellung setzt den Bestand der Schuld, nicht aber die Bekanntheit deren Höhe, voraus.

StKE vom 31. März 1981 i.S. S. AG (Abweisung)

StPS 3/84 Seite 99

Ermessenstaxation, mangelhafte Buchhaltung bei fehlenden Kassastreifen (Par. 59bis Abs. 2 und 3 StG; Art. 92 Abs. 1 BdBSt)

1. Beschwerdeverfahren; Kognition

2. Registrierkassastreifen bilden einen integrierenden Bestandteil der Buchhaltung; fehlen sie, ist die Buchhaltung beweisuntauglich. Der Pflichtige muss in einem solchen Fall die Taxation nach Erfahrungszahlen gegen sich gelten lassen.

BGE 466-81 vom 8. Mai 1984 i.S. B. (Nichteintreten/Abweisung)

StPS 3/84 Seite 102

Verfahrensrecht: Erteilung und Gültigkeit einer Vertretungsvollmacht in Steuersachen (Par. 16 VRP; Par. 61 Abs. 4 StG, Art. 86 Abs. 1 BdBSt)

Eine Vollmachtserteilung muss gegenüber der Steuerbehörde unmissverständlich kundgetan werden. Sie befreit den Steuerpflichtigen nicht von der persönlichen Unterzeichnung der Steuererklärung und gilt grundsätzlich nur für die betroffene Steuerperiode.

VGE 384-83 vom 27. April 1984 i.S. B. (Abweisung)

Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer; Rückgängigmachung einer Handänderung (Par. 47 StG; der publ. Entscheid betrifft die Handänderungssteuer, die Motive sind indes ebenso auf die Grundstückgewinnsteuer anwendbar)

Wird ein Grundstück zwischen den nämlichen Parteien grundbuchamtlich zweimal übertragen, liegen abgaberechtlich zwei Handänderungen vor, sofern nicht die erste Uebertragung ohne Rechtsgrund erfolgt ist (und die zweite lediglich der Grundbuchberichtigung dient). Bei der vorfrageweisen Prüfung der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts, welche nicht zivilrechtlich festgestellt ist, legt sich das Verwaltungsgericht Zurückhhaltung auf und stellt an die Mitwirkungspflicht des Ansprechers hohe Anforderungen.

VGE 313-83 vom 4. November 1983 i.S. X. (Abweisung)

Juli 1984 2. Jahrgang Heft 3



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

Seite

Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken vom 17.4.1984 73– 81

Müssen ausserkantonale Rechtsanwälte auch in Abgabe- und Sozialversicherungssachen eine Bewilligung zur Berufsausübung im Kanton Schwyz einholen? 82– 83

Justizentscheide 84–110

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

An die
Abonnenten der
Steuerpraxis des Kantons Schwyz
(StPS)

Corrigenda zu Heft 3 des 2. Jahrgangs (StPS 3/84, 79 und 81)

Sehr geehrte Damen und Herren

"Fehler verlassen uns nie, doch zieht ein höheres Bedürfnis immer den strebenden Geist leise zur Wahrheit hin" sagte schon Goethe. Beim Berechnungsbeispiel im Aufsatz zur "Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken" ist folgende Berichtigung vorzunehmen:

a) Auf Seite 79 Ziff. 3.4 (Zeitbauwert) sollte es richtig heissen:

Fr. 1'674'000.--

b) Auf Seite 81 Ziff. 3.8 (Steuerwert) sollte es richtig heissen:

$$\text{Steuerwert} = \frac{VW + EW}{2} = \frac{1'657'800 + 1'580'000}{2} = 1'618'900$$

./. 10 % = 161'890

= 1'457'010

Wir bitten Sie, dieses "erratum" zu entschuldigen und die nötigen Korrekturen in Ihren Exemplaren der Steuerpraxis vom Juli 1984 vorzumerken.

Mit freundlichen Grüssen

REDAKTION DER STEUERPRAXIS

Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken (GSchVo; Totalrevision vom 17.4.1984)

In StPS 1/84 wurde angekündigt, dass der Erlass einer neuen kantonalen Güterschätzungsverordnung Gelegenheit bieten würde, die Schätzungsthematik näher zu behandeln. Die totalrevidierte Verordnung wurde vom Regierungsrat bereits auf den 1. Juli 1984 in Kraft gesetzt. Der Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung, lic.iur. et lic.oec. Alois Camenzind, kommentiert sie im folgenden zusammenfassend unter Erwähnung der wesentlichen Neuerungen und Anführung eines Berechnungsbeispiels. Hinsichtlich des Verordnungstextes verweisen wir, bis zur Aufnahme in die Gesetzessammlung, auf die Publikation im Amtsblatt (ABl 1984 Nr. 18 443 ff).

(Schwyz, im Juni 1984; red.)

1. Allgemeines

1.1 Ausgangslage für die Neugestaltung der Güterschätzungsverordnung

Die Neuordnung der kantonalen Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken drängte sich aufgrund der im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision vom 26. September 82 aufgestellten gesetzlichen Neuerungen auf.
Die neue Verordnung enthält die notwendigen Ergänzungen zu den im Steuergesetz vorgesehenen allgemeinen Normen über das Schätzungsverfahren. Sie gibt namentlich Auskunft über die Schätzungsarten, die zu schätzenden diversen Werte für landwirtschaftliche und nichtlandwirtschaftliche Objekte und deren Bewertungsgrundlage. Zudem regelt sie das Bewertungsverfahren und bestimmt die hiefür notwendigen Organe.

1.2 Zielsetzung

Mit der Neuordnung der Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken werden folgende Hauptziele verfolgt:

a) Anpassung der bisherigen Bestimmungen an die veränderten Verhältnisse der Steuergesetzrevision

b) Klare Umschreibung der wesentlichen Schätzungswerte in der Verordnung

c) Neuregelung der organisatorischen Unterstellung der Kantonalen Güterschätzungskommission

1.3 Wesentliche Neuerungen

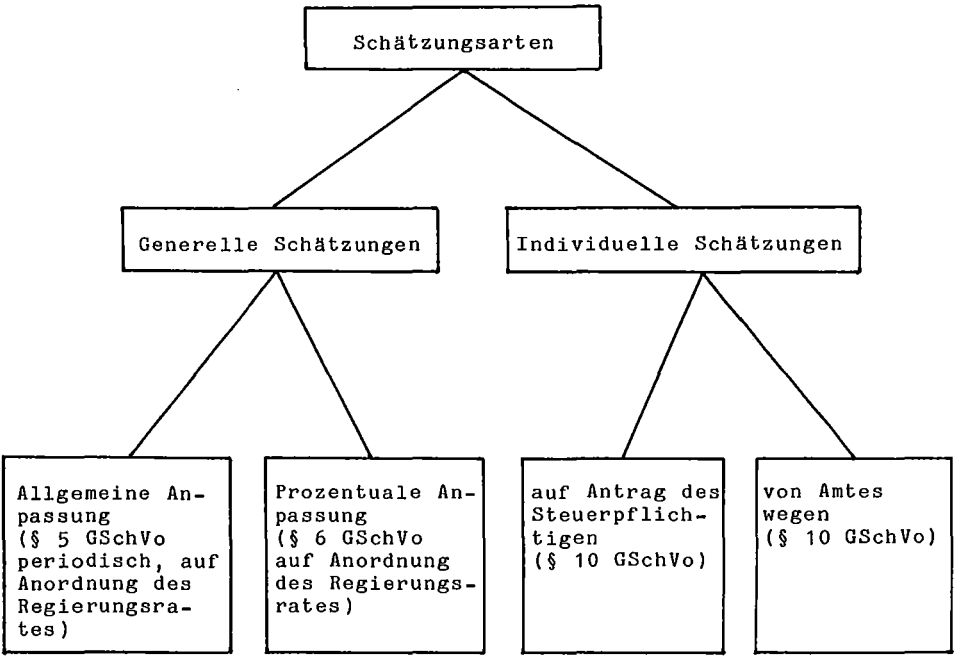
Als wesentlichste Aenderungen im materiellen Bereich muss die durch die Steuergesetzrevision bedingte Uebertragung der Eigenmietwertschätzung an die kantonale Güterschätzungskommission betrachtet werden (§ 19 Abs. 1 lit. g StG und § 15 der Schätzungsverordnung). Damit wird eine einheitliche Schätzung dieses sowohl für die Einkommenssteuer wie auch für die Vermögenssteuerbewertung massgebenden Wertes durch eine Amtsstelle erreicht und vermieden, dass eine Bewertung (wie früher) durch verschiedene Instanzen (Steuerverwaltung und Kantonale Güterschätzung) aufgrund unterschiedlicher Kriterien erfolgt.
In § 68 Abs. 3 StG wird bestimmt, dass dem Steuerpflichtigen bei Neuschätzungen oder Aenderung bestehender Schätzungen das Schätzungsprotokoll in Form einer Verfügung zuzustellen ist und dass gegen diese Verfügung ein selbständiges Einsprache- und Beschwerderecht an die Kantonale Steuerkommission besteht. Diese Neuerung bedingt, dass in der Verordnung die zu eröffnenden Werte klar definiert werden, was denn auch mit den §§ 16-20 der Verordnung erfolgt.
Nachdem die Kantonale Güterschätzungskommission schon bisher überwiegend für die Kantonale Steuerverwaltung tätig war und mit der Schätzung des Eigenmietwertes in einem weiteren Bereich des Steuerwesens unmittelbar tätig wird, ist es folgerichtig, wenn sie organisatorisch direkt der Kantonalen Steuerverwaltung unterstellt wird. Eine Empfehlung in diesem Sinne erfolgt denn auch durch die Firma Häusermann in ihrem Bericht vom Februar 1984, welcher im Zusammenhang mit der Prüfung der EDV-Einführung für diesen Verwaltungszweig erstellt wurde.
In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Kantonale Güterschätzung neben den Steuerschätzungen für die kantonalen und direkten Bundessteuern auch noch andere Schätzungen vornimmt (vgl. schematischer Ueberblick in StPS 1/84 2).

2. Aufbau und Inhalt der Verordnung

Die Verordnung über die steueramtliche Schätzung von Grundstücken ist in fünf Abschnitte gegliedert:

I. Allgemeine Bestimmungen und Schätzungsarten
II. Schätzungswerte und Bewertungsgrundlagen
III. Behörden und Organe
IV. Verfahren und Rechtspflege
V. Schlussbestimmungen

2.1 Im ersten Abschnitt (I.) wird der Geltungsbereich sowie die zu schätzenden Objekte und der für die Schätzung massgebende Zeitpunkt definiert. Im übrigen werden die einzelnen Schätzungsarten begrifflich (nicht jedoch inhaltlich) neu umschrieben. Es wird, wie schon bis anhin, zwischen folgenden Schätzungsarten unterschieden:



Der zweite Abschnitt (II.) enthält Bestimmungen über die Festlegung der einzelnen aufgrund des Gesetzes vorzunehmenden Schätzungswerte. Im Gegensatz zur bisherigen Verordnung werden die massgebenden Werte und deren Bestimmung in der Verordnung festgelegt und klar umschrieben.

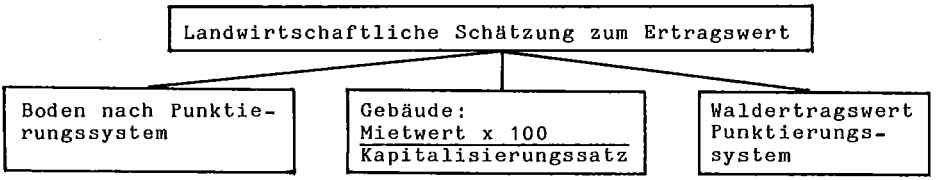
2.1.1 Landwirtschaftliche Grundstücke

Gesetzesgrundlage:	§ 28 Abs. 1 StG
Schätzungswert:	Ertragswert = Steuerwert
Ermittlungsmethode:	gemäss eidgenössischem Schätzungsreglement (Als Ertragswert gilt das Kapital, für das der Zins zum mittleren Satz für erste Hypotheken bei landesüblicher Bewirtschaftung im Mittel mehrerer Jahre aus dem Heimwesen oder der Liegenschaft erzielt werden kann.)

Aufgrund des anwendbaren eidgenössischen Schätzungsreglementes ist davon auszugehen, dass jeder Bestandteil eines Heimwesens (Land, Gebäude, Wald usw.) für sich nach den betreffenden Vorschriften bewertet wird (Einzelbewertungsverfahren). Dabei wird der Boden aufgrund eines Punktierungssystems beurteilt und die daraus resultierenden Punktzahlen mittels Faktoren in Ertragswerte umgerechnet. Für die Gebäudebewertung wird der Mietwert mit folgender Formel kapitalisiert:

$$\frac{\text{Mietwert} \times 100}{\text{Kapitalisierungssatz}}$$

Die nachfolgende Tabelle gibt eine grobe Uebersicht über die landwirtschaftliche Schätzung zum Ertragswert. Die Seitenzahlen beziehen sich auf die Anleitung für die Schätzung landwirtschaftlicher Heimwesen und Liegenschaften vom 18.6.1979 (= Anhang zum eidgenössischen Schätzungsrelement vom 18.12.1951, Fassung vom 15. Juni 1979).



1) **Bodenbewertungsmethoden** (Bestimmung der Bodenpunktzahl)

1.1 Bestimmung nach Klima und Bodenqualität S. 19 ff
(Bodenstockmethode)

1.2 Bestimmung nach dem Futterertrag S. 30 ff
(Futterertragsmethode)

2) **Schätzung von Gebäuden**

1.2 Wohnhäuser S. 37 ff
(Raumeinheitenmethode)

- Bestimmung der Raumeinheiten
- Bestimmung des Mietwertes
- Bestimmung des Kapitalisierungssatzes

2.2 Oekonomiegebäude S. 47 ff

- Unterschiedliche Bewertung je nach Gebäudeart

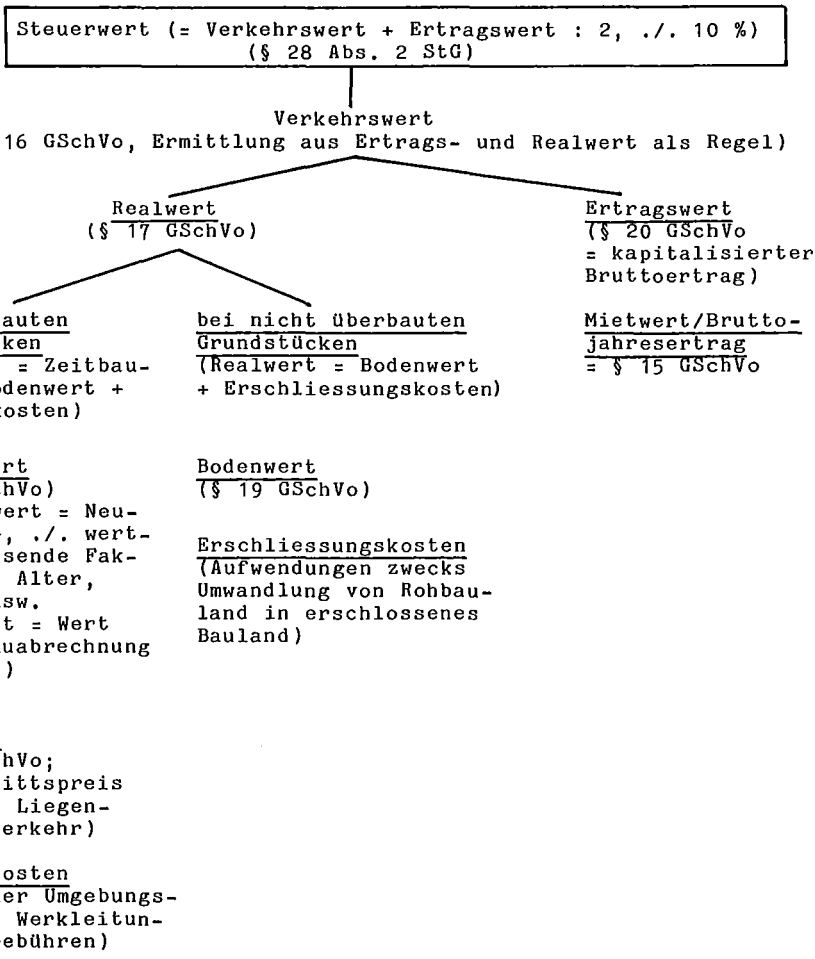
3) **Schätzung des Waldes** S. 109 ff

- Bewertung aufgrund der bei nachhaltiger Bewirtschaftung erzielbaren Rente nach einem speziellen Punktierungssystem

2.1.2 Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke

Gesetzesgrundlage: § 28 Abs. 2 StG
Ermittlungsmethode: Verkehrs- und Ertragswert ./. 10 % = Steuerwert
Ermittlung der einzelnen Werte: gemäss §§ 15-20 GSchVo und Schätzungsreglement des Regierungsrates vom 17.4.1984 (KSchRegl)

Die nachfolgende Tabelle gibt eine grobe Uebersicht über die Schätzung nichtlandwirtschftlicher Liegenschaften.



Formel für die Verkehrswertberechnung (vgl. Ziffer 3.2.2.3 des Schätzungsreglementes):

$$VW = \frac{(m \times EW) + RW}{m + 1}$$

VW = Verkehrswert
m = Gewichtung
EW = Ertragswert
RW = Realwert

Wie die Gewichtung von Ertrags- und Realwert im Normalfall vorgenommen wird, ergibt sich aus der nachfolgenden Tabelle. Im übrigen kann auf das Schätzungsreglement verwiesen werden.

Gewichtung von Ertrags- und Realwert

Gewichtungskoefizient im Normalfall

Ein- und Zweifamilienhäuser	m = 0-1
Drei- und Vierfamilienhäuser	m = 1-2
Fünf- und Sechsfamilienhäuser	m = 2-3
Mehrfamilienhäuser ab sechs und mehr Wohnungen; vermietete Geschäftshäuser	m = 3-4

2.2 Im 3. Abschnitt (III.) wird die Neuunterstellung des Schätzungsamtes unter die Kantonale Steuerverwaltung geregelt und die Mitwirkungspflichten anderer Amtsstellen näher umschrieben.

2.3 Abschnitt IV. enthält Angaben zum Schätzungsverfahren, wobei insbesondere Bestimmungen zur Durchführung der Schätzungen und über die Eröffnung derselben bzw. zum Rechtsmittelverfahren getroffen werden.

2.4 Die Schlussbestimmungen regeln die Aufhebung des bisherigen geltenden Rechts und das Inkrafttreten der neuen Verordnung. Eine spezielle Uebergangsbestimmung war nicht notwendig, da die Verordnung auf dem kantonalen Steuergesetz basiert, welches in § 107, unter dem Vorbehalt des milderen Rechts für Strafuntersuchungen, vorsieht, dass für bei Inkraftsetzung neuer Bestimmungen abgelaufene Zeiträume das bisherige Recht gilt. Unter "Zeiträumen" sind praxisgemäss die Veranlagungsperioden zu verstehen, so dass die neue Verordnung auf alle Verfahren ab Inkraftsetzungsdatum Anwendung findet (auszunehmen sind lediglich die Fälle, in denen die Schätzungswerte verwaltungsintern beschlossen, jedoch noch nicht eröffnet sind); um aber steuerrechtlich das Rechtsgleichheitsgebot zu wahren und eine Rückwirkung zu vermeiden, werden rechtskräftige Schätzungsverfügungen nach neuem Recht erst für die Steuerveranlagungen 1985/86, nicht aber für 1983/84, zu übernehmen sein. Im übrigen wird der Regierungsrat das bisherige Uebergangsrecht (RRB Nr. 1581 vom 28.9.1982) durch separaten Beschluss in dem Sinne verlängern, als altrechtliche Schätzungen bis zur Abänderung durch eine Anpassungsverfügung (§ 9 GSchVo) weiterhin gültig bleiben.

3. Schätzungsbeispiel für ein Doppel-Mehrfamilienhaus

Mit dem nachfolgenden Schätzungsbeispiel soll die praktische Anwendung der neuen Bestimmungen dargelegt werden.

3.1 Objektbeschrieb

Objekt:	Doppel-Mehrfamilienhaus, 3-geschossig 6 x 3 1/2-Zimmerwohnungen 6 x 4 -Zimmerwohnungen 9 Einzelgaragen Baujahr 1968
Bauweise:	massiv mit Kiesklebedach, Garagedächer als Terrassen begehbar (Humus) durchschnittlicher Mietwohnungsstandard
Unterhalt:	gut
Lage:	Zone W 3, zentral, ruhig in Industriegemeinde (4000 Einw.) mit sehr guter Infrastruktur
Grundstück:	Fläche 1253 m2

3.2 Realwert (R)

massgebender Baukostenindex: 667,9 Punkte

3.2.1 Neuwert

- Gebäude (umbauter Raum nach SIA-Normen ausgemessen)

Mehrfamilienhaus	31.20 x 11.40 x 11.30	=	4019 m3	
Balkone	81.60 x 1.60 x 2.00	=	261 m3	
Vordächer	3.00 x 3.00 x 1.50	=	3 m3	4296 m3
Garagen	6.00 x 6.00 x 3.60	=	130 m3	
	8.70 x 6.00 x 3.60	=	188 m3	318 m3
Mehrfamilienhaus	4296 m3 à Fr. 340.--	=	Fr. 1 461 000.--	
Garagentrakte	318 m3 à Fr. 250.--	=	Fr. 79 000.--	

- Umgebung und Nebenbaukosten		Fr. 300 000.--
Neuwert total		Fr. 1 840 000.--
3.3 Minderwert gemäss Tabelle im Schätzungsreglement 9 %		Fr. 166 000.--
3.4 Zeitbauwert	85 %	Fr. 1 874 000.--
3.5 Bodenwert, Lageklasse 2.4	15 %	Fr. 295 000.--
Realwert total	100 %	Fr. 1 969 000.--

Quadratmeterpreis: $\frac{\text{Fr. 295 000.--}}{\text{1253 m2}}$ = Fr. 235.--

3.6 Ertragswert (E)

3.6.1 Nutzungsbeschrieb/Mietwert

UG: 9 Einzelgaragen à Fr. 80.--	p.M.	12x720.--	Fr. 8 640.--
2 Abstellräume für Velos und Mofas			
2 Wasch/Trockenräume mit Automat und Kleinwäscheschleuder			
2 Tankräume mit je 10'000 l Tanks, 2 Heizräume			
2 Schutzräume mit Lattenverschlägen als Keller			
EG: 2 x 3 1/2-Zimmerwohnungen bezahlt Fr. 550.--	p.M.	12x1100.--	Fr. 13 200.--
Küche 1.0 - Wohnen/Essen 1.4			
Badezimmer 0.9 - Elternzimmer 1.0 - Kinderzimmer 0.7			
Balkon 0.2			
Total Raumeinheiten (RE) 5.2 (Fr. 1269.--/RE)			
2 x 4-Zimmerwohnungen bezahlt Fr. 630.--	p.M.	12x1260.--	Fr. 15 120.--
Küche/Essen 1.3 - Wohnen 1.1			
Badezimmer 0.7 - WC sep. 0.3			
Elternzimmer 1.0 - Balkon 0.2			
2 Kinderzimmer à 0.7			
Total Raumeinheiten (RE) 6.0 (Fr. 1260.--/RE)			
1. OG: wie EG		12x2360.--	Fr. 28 320.--
2. OG: wie EG		12x2360.--	Fr. 28 320.--
Autoabstellplätze im Freien à Fr. 25.--	p.M.	12x 100.--	Fr. 1 200.--
Mietwert p.a.			Fr. 94 800.--

3.6.2 Kapitalisierungssatz: 6 % (gemäss KSchVo)

$$\text{Ertragswert: } \frac{\text{Fr. } 94'800.-- \times 100}{6} = \text{Fr. } 1\,580\,000.--$$

3.7 Verkehrswert (V)

Gewichtskoeffizient (m) = 4

$$\text{Verkehrswert: } \frac{(m \times E)+R}{m+1} = \frac{(4 \times 1'580'000)+1'969'000}{5} = 1'657'800$$

3.8 Steuerwert = $\frac{VW + EW}{2} = \frac{1'391'000 + 1'247'000}{2}$ = 1'319'000.--

./. 10 % = 1 187 000.--

4. Schätzerhandbuch des Kantons Schwyz

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass sowohl die neue Verordnung als auch die dazugehörenden Schätzungsreglemente in einem handlichen Ringheftordner (= Schwyzer Schätzungshandbuch) bei der Verwaltungsabteilung der Kantonalen Steuerverwaltung zum Preis von Fr. 35.-- erhältlich sind.

Müssen ausserkantonale Rechtsanwälte auch in Abgabe- und Sozialversicherungssachen eine Bewilligung zur Berufsausübung im Kanton Schwyz einholen?

von lic.iur. Martin Ziegler, Rechtsanwalt

Gemäss § 15 Abs. 3 VRP werden in Abgabe- und Sozialversicherungsangelegenheiten nebst den Anwälten auch Steuervertreter zur gewerbsmässigen Vertretung vor Verwaltungsgericht und Regierungsrat zugelassen; vor den übrigen Verwaltungsinstanzen besteht sogar ein freies Vertretungsrecht. Daraus liesse sich der Schluss ableiten, dass Rechtsanwälte mit ausserkantonalem Patent für eine forensische Betätigung in jenen Gebieten keiner Bewilligung zur Berufsausübung bedürften (vgl. VGE 386/83 E.1), was auf den ersten Blick als einleuchtend erscheint.

Zieht man zur Interpretation den § 1 des Reglements über das Ausüben des Anwaltsberufs durch Anwälte mit ausserkantonalem Patent vom 18.3.1977 bei, heisst es schlechthin, dass jeder Anwalt, der seinen Beruf im Kanton Schwyz ausüben will, beim Kantonsgericht ein schriftliches Gesuch zu stellen hat. Damit scheint der Widerspruch beider Bestimmungen und das Dilemma des ausserkantonalen Anwalts perfekt; letzterer wird in der Folge aber argumentieren, was einem Treuhänder ohne Bewilligung gestattet sei, können ihm aus Rechtsgleichheitsgründen nicht verwehrt werden, denn jeder Bürger und selbst der Anwalt könnten unter der Bezeichnung "Steuervertreter" gewerbsmässig Prozesse führen. Genau aber auf das kommt es an: Wer unter dem Titel "Steuervertreter" (u.ä.) auftritt, benötigt keine Bewilligung, wenn sich aber der Anwalt als solcher gegenüber Behörde und Mandant zu erkennen gibt, was ihm freisteht, muss er ein Gesuch beim Kantonsgericht stellen.
Unter diesem Blickwinkel steht die kantonale Gesetzgebung im Einklang mit dem Rechtsgleichheitsprinzip: Tritt ein Vertreter als Rechtsanwalt auf, kommen er und sein Klient in den Genuss von Privilegien und Pflichten, die einem Steuervertreter nicht zustehen: Erwähnt seien hier nur der Schutz des Anwaltsgeheimnisses, der Standes- und Disziplinaraufsicht, der quasi-gewohnheitsrechtliche Anspruch auf Aktenzustellung (vgl. BGE 108 Ia 8; Huber, Das Recht des Bürgers auf Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren, S. 121 ff), die besondere Vertrauensposition gegenüber dem Publikum und das Recht auf Kostenmoderation vor der letzten erkennenden Instanz (§ 7 Abs. 1 GebT).
Für diese Auslegung des geltenden schwyzerischen Verfahrensrechts zählt auch der Umstand, dass § 15 Abs. 3 VRP wie erwähnt von den Verwaltungsinstanzen lediglich die beiden obersten benennt, § 1 des Anwaltsreglements sich aber unbestrittenermassen auf alle bezieht und das Kantonsgericht nach ungeschriebenem Recht Substitutionsbewilligungen für Rechtspraktikanten auf alle kantonalen Gerichts- und Verwaltungsinstanzen auszustellen pflegt.

Offen bleibt die Frage nach der Rechtsfolge. Holt ein Anwalt trotz Ansetzung einer Nachfrist durch die urteilende Behörde keine Bewilligung ein, liegt eine mangelhafte Prozessvertretung vor, so dass mit guten Gründen die Nichtanhandnahme gestellter Anträge befürwortet werden könnte (vgl. § 35 i.V.m. § 97 ZPO und § 1 AnwaltsG). Allerdings erschiene mir die blosse Aufsichtsanzeige an das Kantonsgericht als mildere Sanktion richtiger zu sein, da die fehlende Erlaubnis in Anbetracht der largen Gesetzesfassung von

§ 15 Abs. 3 VRP weniger eine Frage der Prozessvoraussetzung als der Verhaltenspflicht des Anwaltes darstellt. Die Aufsichtsbehörde wird in der Folge nicht nur die nachträgliche Einreichung eines Gesuchs mit den gesetzlichen Gebührenfolgen verlangen, sondern allenfalls noch eine disziplinarische Ahndung in Betracht ziehen müssen.
Eine andere Beurteilung ergäbe sich, nebenbei gesagt, m.E. nur für die Fälle, in denen die gewerbsmässige Vertretung nach § 15 Abs. 3 VRP den Rechtsanwälten vorbehalten ist; hier wäre in jedem Falle zusätzlich nach § 16 Abs. 2 VRP zu verfahren.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Anwalt, der als solcher Klienten vor schwyzerischen Behörden in Abgabe- und Sozialversicherungssachen vertritt, einer Bewilligung des Kantonsgerichtes bedarf; eine Missachtung der einschlägigen Vorschriften kann disziplinarische Ahndung nach sich ziehen, wobei die angegangene Behörde zwecks Durchsetzung derselben verhalten ist, in derartigen Fällen grundsätzlich Meldung zu erstatten.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. April 1984 i.S. K. (VGE 363/83)

Getrennte Ehegattenbesteuerung; Verrechnungssteuer (§ 16 StG und Art. 13 BdBSt, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Verfügung des Bezirksgerichtspräsidenten vom 7. Dezember 1981, bestätigt mit Beschluss des Kantonsgerichtes vom 28. April 1982, wurde dem Ehepaar K. rückwirkend auf den 19. Juni 1981 das Getrenntleben gestattet. K. wurde verpflichtet, an seine Frau und den gemeinsamen Sohn mit Wirkung ab 1. Juni 1981 Unterhaltsbeiträge zu entrichten.
In der Folge reichten die Eheleute K. für die Steuerperiode 83/84 getrennte Steuererklärungen ein. Das Wertschriftenverzeichnis von K. wies keine der Verrechnungssteuer unterliegenden Erträge, jenes seiner Frau jedoch solche von Fr. ... pro Jahr aus.
Am 17. Mai 1982 leistete die Steuerverwaltung K. eine Verrechnungssteuer-Rückvergütungs-Akontozahlung von Fr. 1 000.-- für Verrechnungssteuern der Fälligkeiten 1981/82. Am 20. April 1983 forderte sie diese Rückerstattung wieder ein mit der Begründung:

> "Sie haben in der Steuererklärung 83/84 keine Wertschriftenerträge 81/82 angegeben. Im Mai 1982 vergüteten wir Ihnen die obige Akonto-Zahlung. Diese ist zurückzuzahlen, da unsere Vergütung mit keinem VSt-Guthaben 81/82 verrechnet werden konnte. Einem nachträglichen Antrag können wir nicht entsprechen, da die Steuerveranlagung 83/84 rechtskräftig ist."

Gegen diese Verfügung erhob K. gemäss Rechtsmittelbelehrung am 11. Mai 1983 fristgerecht Einsprache bei der Kantonalen Steuerverwaltung mit dem sinngemässen Antrag, die Verfügung sei zurückzunehmen und der Begründung, als Ehemann stehe ihm der Zins- und Verrechnungssteuerertrag des Frauenvermögens bis zur Scheidung zu. Die Steuerverwaltung überwies am 2. November 1983 gemäss § 10 Abs. 3 VRP und gestützt auf Art. 58 Abs. 2 VStG diese Einsprache als Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Gleichzeitig beantragte sie, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. Vor Erlass eines Entscheides hat das Verwaltungsgericht von Amtes wegen zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. So hat es insbesondere zu untersuchen, ob seine Zuständigkeit gegeben ist (§ 27 Abs. 1 lit. a VRP). Gemäss § 10 der kantonalen Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 3. Oktober 1966 (VVStG, nGS 122) richtet sich das Entscheid-, Einsprache- und Beschwerdeverfahren nach Art. 52 bis 56 des Verrechnungssteuergesetzes (VStG, SR 642.21). Art. 53 VStG sieht gegen Entscheide des kantonalen Verrechnungssteueramtes die schriftliche

Einsprache innert 30 Tagen vor. Diese Rechtsmittelbelehrung findet sich denn auch auf der vorgedruckten Belastungsanzeige der Kantonalen Steuerverwaltung. Für den Sonderfall, wo es um den Entscheid über die Rückleistungspflicht von zu Unrecht rückerstatteter Verrechnungssteuern geht, sieht indessen Art. 58 Abs. 2 VStG die Beschwerde innert 30 Tagen seit der Eröffnung an die kantonale Rekurskommission vor.
Gemäss § 11 VVBdBSt (Kantonale Vollziehungsverordnung zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 31. August 1982, nGS 121) ist das Verwaltungsgericht kantonale Rekurskommission. Die Einsprache an die Kantonale Steuerverwaltung wurde von dieser folglich zu Recht als Beschwerde an das Verwaltungsgericht überwiesen.

2. Gemäss § 16 StG und Art. 13 BdBSt sind Einkommen und Vermögen (bzw. die Steuerfaktoren) der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau ohne Rücksicht auf den Güterstand dem Einkommen (und Vermögen) des Ehemannes zuzurechnen.
Die kantonale Steuerpraxis erlaubt eine getrennte Besteuerung der Ehegatten, wenn eine Ehe entweder geschieden oder rechtlich oder tatsächlich getrennt ist (Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10. Oktober 1980; Ziff. 60 und 61, S. 9, e contrario). Eine rechtliche Trennung der Ehegatten liegt nach kantonaler Praxis einmal dann vor, wenn sie dauernd oder vorübergehend gerichtlich getrennt sind (Art. 146 f ZBG). Sodann wird darunter der Tatbestand subsumiert, dass vom Richter im Rahmen eines Massnahmeverfahrens im Scheidungs- oder Trennungsprozess (Art. 147 i.V.m. Art. 170 Abs. 2 ZGB) oder durch ein Eheschutzverfahren (Art. 170 ZGB) die Berechtigung zum Getrenntleben festgestellt und der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist; gleichgestellt wird die Situation, in welcher sich diese Berechtigung von Gesetzes wegen ergibt (Art. 170 Abs. 1 ZGB).

3. Gestützt auf den klaren Wortlaut von Art. 13 BdBSt war bis anhin im Bundessteuerrecht eine getrennte Veranlagung von Ehegatten sowohl bei tatsächlicher Trennung wie auch bei einer vom Richter nach Art. 170 und Art. 145 ZGB bewilligten Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes grundsätzlich nicht zulässig. Nachdem aber eine Mehrheit der kantonalen Steuergesetze die getrennte Veranlagung auch für eine faktische Trennung der Ehe vorsah, führte dies in der Praxis dazu, dass die strenge Auslegung von Art. 13 BdBSt nicht in jedem Einzelfall eingehalten wurde. Zudem kritisierten die Kommentatoren zum Wehrsteuerbeschluss, Känzig und Masshardt, diese geltende gesetzliche Regelung als sachlich unbefriedigend. Auch das Bundesgericht hat unter dem Gesichtspunkt der interkantonalen Doppelbesteuerung festgehalten, dass die Zusammenveranlagung von faktisch getrenntlebenden Ehegatten entfallen müsse.
Angeregt durch diese Kritiken erliess die Eidgenössische Wehrsteuerverwaltung im Kreisschreiben Nr. 15 vom 20. Mai 1983 die Empfehlung, auf eine Zusammenveranlagung bloss faktisch getrennter Ehegatten könne dann verzichtet werden, wenn:

- das Getrenntleben längere Zeit (mindestens 1 Jahr) angedauert habe;

- die Berechtigung zum Getrenntleben bestehe (StPS 3/83 S. 8 f).

Diese Voraussetzungen sind in casu offensichtlich gegeben (vgl. Verfügung des Bezirksgerichtspräsidenten der March vom 7. Dezember 1981), weshalb die Eheleute sowohl nach kantonalem wie nach Bundesrecht zu Recht getrennt veranlagt wurden.

4. Die Aufhebung einer Scheidungs- oder Trennungsklage lässt indessen die güterrechtlichen Verhältnisse der Ehegatten an sich unverändert weiterbestehen; die güterrechtliche Auseinandersetzung (Art. 154, 155 ZGB) erfolgt erst mit dem die Klage gutheissenden Urteil bzw. allenfalls mit dem dem Scheidungsurteil nachfolgenden Güterrechtsurteil, und zwar nach Massgabe der dannzumal oder wenigstens in einem der Urteilsfällung möglichst nahen Zeitpunkt bestehenden Verhältnisse (Berner Kommentar N 310 zu Art. 145 ZGB).
Gemäss Art. 145 ZGB ist der Massnahmenrichter jedoch befugt, bezüglich der güterrechtlichen Verhältnisse die nötigen vorsorglichen Massregeln zu treffen. So kann er insbesondere Vermögenswerte einem Ehegatten ohne Rücksicht auf das gesetzliche Nutzungsrecht zur Nutzung zuweisen (Berner Kommentar N 339 zu Art. 145 ZGB).
Bei der Festlegung der Höhe der Unterhaltszahlungen, bzw. bei der Gegenüberstellung der beidseitigen Einkünfte der Eheleute, ging der Massnahmenrichter stets davon aus, dass während der Dauer der Trennung die Ehefrau ihr Frauengut nutzen könne. So heisst es in der Verfügung des Bezirksgerichtspräsidenten der March vom 7. Dezember 1981 auf S. 8:

> "Die Klägerin bringt es ebenfalls auf ca. Fr. ..., wenn man Fr. 300.-- Vermögensertrag, Fr. 150.-- Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 323 II ZGB und Fr. ... Erwerbseinkommen einrechnet."

Und im Beschluss des Kantonsgerichts Schwyz vom 28. April 1982 ist auf S. 6 f zu lesen:

> "Hinzuzurechnen ist ein monatlicher Beitrag ihres Sohnes von rund Fr. ... gemäss Art. 323 Abs. 2 ZGB für Wohnung, Wäsche usw. und ein unbestrittener Vermögensertrag von rund Fr. 300.-- pro Monat."

5. Diese durch den Zivilrichter zugesprochene Vermögensnutzung ist indessen auch steuerrechtlich relevant, denn gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG hat jener Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, der bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass.

(Im Zeitpunkt der Redaktion noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 30. Dezember 1983 i.S. M. (StKE 493/83)

Landwirtschaftliches Einkommen; Nettorohertrag, zulässige Abzüge, Waldertrag (§ 19 Abs. 1 lit. a StG, Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Netto-Rohertrag aus Viehhaltung

Zur Feststellung des Einkommens landwirtschftlicher Betriebe ohne kaufmännische Buchführung wird auf Richtzahlen abgestellt, die aus Musterbuchhaltungen und statistischen Erhebungen gewonnen wurden und den sogenannten Netto-Rohertrag pro Grossvieheinheit (=GVE) verkörpern (§ 19 Abs. 1 lit. a StG; Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz, DA Ziff. 77; Känzig, Wehrsteuer, N 42 zu Art. 21 Abs. 1 BdBSt).
Das steuerbare Einkommen errechnet sich deshalb durch Multiplikation der statistisch gewonnenen - vom Regierungsrat zu Beginn der Veranlagungsperiode festgesetzten - Nettorohertragssätze mit der Zahl der Grossvieheinheiten. Letztere bestimmen sich ihrerseits aufgrund der in den Bemessungsjahren durchschnittlich gehaltenen Tierbestände, wobei für die Umrechnung der einzelnen Nutztierkategorien in GVE fixe Multiplikationsziffern vorgegeben sind.

a) Vorliegend deklarierte der Einsprecher im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1979/80 einen Tierbestand von 27,80 GVE. Demgegenüber legten die Einschätzungsbehörden der angefochtenen Veranlagung insgesamt 34 GVE zugrunde; sie stützten sich dabei auf die erheblich über den Selbstangaben liegenden Ergebnisse mehrerer Stichtagerhebungen, nämlich:

- Bestandeskontrolle April 1979 (massgebend für die Ausrichtung von Bundesbeiträgen): 34,36 GVE
- Bestandeskontrolle April 1980: 37,80 GVE
- Alperhebung vom 25.7.1980: 38,95 GVE
- Verkehrsschein Alpauffahrt vom 24.6.1980: 83 Nutztiere, davon 51 Tiere der Rindergattung
- Selbstangaben des Einsprechers gegenüber dem Kant. Landwirtschaftsdepartement, wonach im Jahre 1980 auf der Alp in X. 40,2 GVE gesömmert worden seien.

b) Die Erfahrung lehrt, dass Stichtagbestände für die Zahl der durchschnittlich gehaltenen GVE regelmässig zuverlässige Anhaltspunkte abgeben. Eine grossangelegte Untersuchung in der Steuerperiode 1979/80 (280 Betriebe/Bezirk) vermochte diese verwaltungsnotorische Tatsache eindrücklich zu bestätigen: Im Durchschnitt aller erfassten Betriebe betrug die Differenz zwischen Stichtagergebnissen und selbstdeklarierten GVE lediglich 4 %. Bei derart geringfügigen Abweichungen - weniger als 1 GVE je Betrieb - erscheinen die Vorbringen der Einspracheschrift, wonach

die von der Steuerverwaltung beigezogenen Erhebungsunterlagen nicht repräsentativ bzw. unbrauchbar seien und zu Zufalls-Veranlagungen führten, als kühne Schutzbehauptungen. Liegen nämlich die Resultate mehrerer unangefochtener Erhebungen weit über der Selbstdeklaration, obläge es dem Einsprecher, die tieferen Eigenwerte mittels qualifizierter Begründung darzulegen und allenfalls mit Belegen zu untermauern.

c) Die einsprecherische Argumentation, der Viehbestand werde jeweils vor der Alpauffahrt aufgestockt und übersteige während der Alpbestossungszeit den Durchschnittsbestand in beträchtlichem Umfang, leuchtet vorerst insofern ein, als die der Veranlagung zugrunde gelegten Bestandeserhebungen tatsächlich nur aus den Monaten April - Juli datieren. Indes zeigt eine Kontrolle der Verkehrsscheine 1980, dass der Tierverkehr in concreto den üblichen Rahmen - insbesondere unter Berücksichtigung des hohen Jungviehanteils am gesamten Rindviehbestand - keineswegs sprengt: Zukäufen von 5 Rindern und 2 Kühen in der ersten Jahreshälfte 1980 stehen Verkäufe von 2 Rindern und 1 Kuh im selben Zeitraum bzw. 5 Rindern und 4 Kühen in der zweiten Jahreshälfte gegenüber. Die Behauptung des Einsprechers, nach der Alpabfahrt sei ein wesentlicher Teil des Tierbestandes wieder verkauft worden, findet in diesen Zahlen keine Stütze. Die bescheidene Zunahme des Viehabsatzes in den Herbstmonaten entspricht lediglich den üblichen Marktgewohnheiten. Ueberdies befleissigten sich die Veranlagungsbehörden mit der Einschätzung von 34 GVE massvoller Zurückhaltung: Die veranlagte Quote beinhaltet jedenfalls genügend Spielraum, um selbst grössere als die in casu erstellten, geringfügigen Bestandesschwankungen, mühelos auszugleichen.

d) Unbehelflich ist ebenfalls der Einwand, die zur Verfügung stehende Bewirtschaftungsfläche vermöge nur für 20 GVE eine ausreichende Futtermittelbasis abzugeben. Diesbezüglich verkennt der Einsprecher zum vornherein, dass er nebst dem Pachtland nicht nur über 3,4 ha, sondern 4,05 ha eigenes Land verfügt. Zudem ist evident, dass die Futterkapazität durch die Sömmerung des gesamten Viehbestandes während jährlich 100 Tagen (=Durchschnitt der vergangenen Jahre gemäss Angaben des Kant. Landwirtschaftsdepartements) in X. erheblich in die Höhe schnellt. Schliesslich lässt sich unschwer erkennen, dass auch die getätigten Rauhfutterzukäufe die Futterkapazität erhöhen und die Haltung eines grösseren als des aufgrund der effektiven Weidefläche theoretisch verkraftbaren Viehbestandes erlauben. Eine derart bereinigte Futterkapazitätsrechnung präsentiert sich wie folgt:

- 4,05 ha Eigen- / 9 ha Pachtland à 0,6 ha je GVE (Futterfläche je GVE gemäss den an der obersten Grenze liegenden Angaben des Einsprechers) 21,75 GVE

- 100 Tage Alpung mit 38,95 GVE (gemäss Beilage 1) 10,67 GVE

- 24 Tage Frühatzung mit 20 Rindern (20 x 0,63 GVE = 12,6 GVE) 0,83 GVE

- Heuzukauf: 1979: 11 890 kg
  1980: 19 925 kg
  Durchschnitt: 15 907 kg
  Tagesration je GVE:
  15 kg Heu = 1 060 Rationen 2,90 GVE

Total Futterkapazität für insgesamt 36,15 GVE

Damit sind die den Erhebungszahlen widersprechenden Selbstangaben des Einsprechers auch unter dem Gesichtspunkt der Futterkapazität nicht aufrechtzuerhalten, weshalb an den veranlagten 34 GVE festzuhalten und die Einsprache in diesem Punkte abzuweisen ist.

2. Nachhaltiger Waldertrag

Zwecks Ermittlung des landwirtschftlichen Gesamteinkommens ist zum Netto-Rohertrag aus der Viehhaltung u.a. der Rohertrag des Waldes hinzuzurechnen (DA Ziff. 80). Besteuert wird der sogenannte nachhaltige Waldertrag, d.h. der Holzzuwachs pro Jahr. Vorliegend wurde der entsprechende Ertrag auf der Basis eines Hektaransatzes von Fr. 150.-- mit Fr. 650.-- veranlagt. Die angefochtene Veranlagung gründet für das in S. gelegene Waldgrundstück auf dem Bewertungsprotokoll der Kantonalen Güterschätzungskommission vom 14.8.1968, womit der jährliche Holzzuwachs mit 3,5 m3 je ha veranschlagt wird; für den in X. gelegenen - angesichts der Lage auf 1 500 m zum vornherein wenig ertragreichen - Wald stehen demgegenüber keine Bewertungsunterlagen zur Verfügung.
Gemäss dem mit der Einsprache eingereichten Unterstellungsentscheid des Kantonalen Volkswirtschaftsdepartements vom 3.2.1976 gilt der Wald in S. als unproduktiv. Nachdem Erhebungen der Veranlagungsbehörden im Vorverfahren diese Annahme bestätigten und auch aus dem Wald in X. kaum ein erfassbarer Ertrag hervorgeht, rechtfertigt es sich, von der Besteuerung eines nachhaltigen Waldertrages gänzlich abzusehen.

3. Abzug für Rauhfutterzukäufe

Im Netto-Rohertrag sind diejenigen Aufwendungen, welche für alle Betriebe typisch sind und die in der Regel in einer bestimmten Relation zum Rohertrag stehen, bereits eingeschlossen. Demzufolge entfällt ein gesonderter Abzug der Auslagen für den Zukauf von Kraft- bzw. Ergänzungsfutter (DA Ziff. 78).

Individuell abzugsfähig sind dagegen die Zukäufe an Rauhfutter (Heu, Emd, Gras, Stroh), soweit sie Fr. 50.-- pro Grossvieheinheit übersteigen (DA Ziff. 81 lit. h). Entsprechend dem im Steuerrecht gültigen Grundsatz, wonach steuermindernde Tatsachen durch den Pflichtigen nachzuweisen sind, hat dabei der Einsprecher die zur Absetzung beantragten Auslagen mittels Quittungen, Waagscheinen und Zusammenstellungen auszuweisen (vgl. Beilageblatt zum Fragebogen für Landwirte, ad Ziff. 17 f).
Im Einspracheverfahren sind die Rauhfutterzukäufe im Gegensatz zur Steuererklärung mit Belegen nachgewiesen worden. Einer Anerkennung der belegten Auslagen im Betrage von Fr. ... (Durchschnitt der Bemessungsjahre) steht demnach nichts entgegen; anzumerken bleibt, dass die Abweichung zu der in der Einspracheschrift enthaltenen Aufstellung auf die Berechnung des Selbstbehaltes - wofür gemäss Ziff. 1 vorstehend von 34 GVE ausgegangen wurde - zurückzuführen ist.

4. ... (Ergebnis und Kostenspruch)

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 14. April 1984 i.S. N. (StKE 947/83)

Gewinnungskosten; Fahrtkosten zwischen Aufenthalts- und Arbeitsort (§ 22bis Abs. 1 lit. a StG, Art. 22bis Abs. 1 lit. a BdBSt); Verfahrensrecht: Zwischenveranlagungsgesuch im Einspracheverfahren (§ 70 StG; Art. 96 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. ... Der Pflichtige verlor am 30. Juni 1982 seine Stelle... Eine ebenbürtige, seinen Qualifikationen entsprechende Position fand er in der näheren wie auch weiteren Umgebung seines Wohnortes nicht. Seit dem 1.9.1982 arbeitet er deshalb bei der A. AG in M. als Chef der technischen Dienste, weshalb er unter der Woche in der Nähe des Arbeitsortes wohnt... Gemäss § 22bis Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 22bis BdBSt können von einem Unselbständigerwerbenden die notwendigen Auslagen für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort geltend gemacht werden. In der Folge liegt es auch im Sinne dieser Normen und des Gewinnungskostenbegriffs, die Fahrtkosten zwischen Wochenaufenthalts- und Arbeitsort zu gewähren, sofern diese in angemessener Nähe voneinander liegen und die gesamten für auswärtigen Aufenthalt geltend gemachten Kosten (für Verpflegung, Unterkunft und Fahrt) die bei täglicher Heimkehr anfallenden Aufwendungen nicht überschreiten, mit anderen Worten diese Aufwendungen als notwendig erscheinen...

2. Der Einsprecher begehrt im weiteren die Vornahme einer Zwischenveranlagung an; es ist zulässig, einen derartigen Antrag einspracheweise zu stellen. Zum heutigen Zeitpunkt ist indes kein Zwischenveranlagungsgrund ersichtlich, da eine Einkommensverminderung allein nicht genügt (§ 70 StG, Art. 96 BdBSt; es liegt z.B. kein Berufswechsel vor)...

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. September 1979 i.S. M. AG (VGE 344/79)

Bilanzrecht: Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften, Grundsätze der Imparität und der Einzelbewertung (§ 22 Abs. 1 lit. b bzw. § 38 Abs. 1 und § 39 StG; Art. 22 Abs. 1 lit. b bzw. Art. 49 Abs. 1 und Art. 60 BdBSt); Verfahrensrecht

Aus den Erwägungen:

1. Die Gerichtsleitung kann auf Antrag der Vorinstanz oder der Parteien oder auch von Amtes wegen einen zweiten Schriftenwechsel anordnen (§ 41 VRP). Mit ihren Vernehmlassungen zur Beschwerde verwiesen die Vorinstanzen ausschliesslich auf die Erwägungen ihres Entscheides. Neue Argumente brachten sie nicht vor, so dass sich die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels als überflüssig erwies.

2. Die Veranlagungsinstanzen hatten für die kantonalen Steuern wie für die Wehrsteuer einen steuerbaren Reinertrag für die Steuerpferiode 1977/78 verneint, weil sie von einem durchschnittlichen Verlust von Fr. ... ausgingen, während die Beschwerdeführerin diesen Verlust in ihren Steuererklärungen mit Fr. ... berechnet hatte...

3. Obschon die Vorinstanzen einen steuerbaren Reinertrag verneinten, traten sie auf die bereits mit der Einsprache vorgebrachte Rüge der nicht vollen Anerkennung der in den Gewinn- und Verlustrechnungen verbuchten finanziellen Leistungen der Beschwerdeführerin an ihren Verwaltungsratspräsidenten als steuerlich massgebenden Aufwand ein, ohne zu prüfen, ob sie dazu überhaupt befugt waren. Auch im Beschwerdeverfahren stellen sie keinen diesbezüglichen Nichteintretensantrag, was das Verwaltungsgericht nicht davon entbindet, von Amtes wegen zu prüfen, ob diese Streitfrage überhaupt einer materiellen Beurteilung unterzogen werden kann (§ 27 i.V.m. § 66 VRP). Die Einsprache richtet sich gemäss § 73 StG wie Art. 99 Abs. 1 WStB gegen die Steuerveranlagung. Anfechtungsobjekt bildet die nach Auffassung des Steuerpflichtigen unrichtige Einschätzung. Im Einsprache- wie Beschwerdeverfahren bildet ausschliesslich das Dispositiv der Veranlagungsverfügung bzw. des Einspracheentscheides Anfechtungsgegenstand. Haben die Veranlagungsinstanzen zufolge eines Reinverlustet die Aktiengesellschaft nicht zur Leistung von Ertragssteuern verhalten, so kann die Berechnung des Verlustes nicht angefochten werden, weil diese überhaupt nicht in Rechtskraft erwächst (ausser sie ergehe in Form eines Vorbescheides; red.). Für die nächstfolgende Steuereinschätzung ist die Verlustberechnung deshalb nicht verbindlich (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher StG, N 26 zu § 92; N 4 zu § 27 und N 25 zu § 46 mit Hinweisen auf die Judikatur). Unter Berücksichtigung dieses Umstandes mangelt auch ein unmittelbares und schützenswertes Interesse zur Anfechtung der Veranlagung mittels der Steuereinsprache oder des Einspracheentscheides (§§ 65 und 37 lit. a VRP; ASA 11 S. 187). Die Vorinstanzen hätten deshalb rich-

tigerweise auf Ziff. 1 des Einsprachebegehrens überhaupt nicht eintreten sollen, weshalb eine materielle Beurteilung des gleichen Antrages durch das Verwaltungsgericht ausser Betracht fällt. Auf Ziff. 1 des Beschwerdeantrages ist deshalb nicht einzutreten.

4. Zu prüfen ist dagegen, ob die Kapitalsteuer einer Reduktion gemäss Ziff. 2 des Beschwerdeantrages bedarf. Das steuerbare Kapital berechnet sich aufgrund des einbezahlten Aktienkapitals, der offenen Reserven und der stillen Reserven, soweit ihre Bildung als Einkommen versteuert wurde (§ 39 StG und Art. 60 WStB)...
Die Vorinstanzen gehen davon aus, dass das Fabrikgebäude und der Grund und Boden eine Bilanzierungseinheit und folglich auch eine Abschreibungseinheit bildeten. Der Wert des Bodens müsse aber als Minimalwert betrachtet werden, unter welchen nicht abgeschrieben werden könne. Auch wenn die verlangte Aufrechnung nicht anerkannt und der ganze Buchwert der Liegenschaft dem Boden zugerechnet werde, so ergebe sich lediglich ein Quadratmeterpreis von Fr. 32.70, was unter dem heutigen Wert des Bodens liege, so dass weitere Abschreibungen auf der Fabrikliegenschaft nicht zugelassen seien. Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass Grund und Boden abgesehen von Sonderfällen (Deflation, Planungsmassnahmen usw.) in der Regel keiner Entwertung unterliegen, weshalb eine Abschreibung auf den Anschaffungswerten unzulässig sei. Hingegen dürften Wertsteigerungen aus dem einen Wirtschaftsgut (Boden) nicht dazu verwendet werden, um Wertverzehr auf dem andern Wirtschaftsgut (Fabrikbaute) zu kompensieren.

5. Die Steuerrechtsprechung ist sich nicht einig darüber, ob Baugrund und Gebäude als zwei verschiedene Abschreibungsobjekte zu betrachten sind. Das Bundesgericht geht offensichtlich von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise aus (superficies solo cedit), wenn es Wertverminderungen auf Gebäuden mit Wertvermehrungen auf Grund und Boden ausgleicht (BGE in ASA 32, 26 E.3; 31, S. 434, 30 S. 36; 26 S. 448; 29 S. 76). In der Unternehmungswirtschaftslehre gilt hingegen der Grundsatz der Einzelbewertung, welcher besagt, dass jedes Wirtschaftsgut, welches einer individuellen Bewertung fähig ist, auch individuell zu bewerten ist. Dass zivilrechtlich gesehen das Eigentum an Grund und Boden auch alle Bauten umfasst, steht der individuellen Erfassung von Boden und Bauten nicht entgegen. Die Rechtsprechung in verschiedenen Kantonen ist dem Bundesgericht nicht gefolgt, sondern vertritt bei überbauten Geschäftsliegenschaften den Grundsatz der Einzelbewertung und lässt als Konsequenz für die Bauten Abschreibungen bis zum Endwert zu, während der Boden nur bis zum Anschaffungswert abgeschrieben werden kann. Dabei wird die Einzelbewertung angewandt, unabhängig darum, ob für Land und Bauten ein einheitliches Bestandeskonto geführt wird oder nicht. Vom Schrifttum wird die Rechtsprechung des Bundesgerichts überwiegend abgelehnt (Entscheide der aargauischen Steuerrekurskommission in AGVE 1972 S. 439, 1968 S. 253 ff; 1965 S. 135 ff; Verwaltungsgericht Zürich in RB 1960 Nr. 38-40; MBVR 1949, S. 226 ff; Känzig, Kommentar Wehrsteuer, Haupt- und Ergänzungsband, N 130 und 162 zu Art. 49, mit weiteren Judikaturverweisen; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuer-

gesetz, Bd. II N 177, 229 und 232 zu § 19 lit. b; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 1970, S. 279; E. Isler, Internationale Probleme der ertragssteuerlichen Abschreibung und Bewertung von Anlagevermögen , Steuer-Revue 1964, 316/17).
Wenn das Geschäftsgebäude bis zur Unbrauchbarkeit im Unternehmen verwendet und nach dem Grundsatz der Einzelbewertung verfahren wird, so ist der Gestehungswert von Grund und Boden die unterste Abschreibungsgrenze. Wenn jedoch nicht die Einzelbewertung angewandt wird und wenn eine Abschreibung nur bis zum aktuellen Verkehrswert des Bodens zugelassen wird - wie die Vorinstanzen und das Bundesgericht dies tun - so führt dies dazu, dass Wertverminderungen auf der Baute durch Wertvermehrungen auf dem Boden ausgeglichen werden, obwohl das Unternehmen die Wertvermehrung auf dem Boden weder buchmässig noch auf andere Weise realisiert hat. Nicht nur wird das Unternehmen mit Hilfe einer steuerechtlich fingierten buchmässigen Höherbewertung um eine geschäftsmässig begründete und damit nach Art. 49 Abs. 1 lit. c WStB bzw. § 38 Abs. 1 lit. b zulässige Abschreibung gebracht, sondern es wird auch der die handels- und die steuerrechtliche Erfolgsermittlung beherrschende Grundsatz der Imparität missachtet, der besagt, dass Mehrwerte an Aktiven und Minderwerte an Passiven, also Gewinne, buchmässig erst bei ihrer Realisierung ausgewiesen werden, Minderwerte an Aktiven und Mehrwerte an Passiven, also Verluste, dagegen schon im Zeitpunkt ihrer Entstehung, selbst wenn sie noch nicht realisiert sind (AGVE 1968, S. 255; Blumer/Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 5. Aufl. S. 95 und 376, Känzig, a.a.O., N 29 und 31 zu Art. 49 WStB; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., Bd. II N 97 und 181 zu § 19 lit. b; O. Bosshardt, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, S. 93 und 128).
Wird nicht nach dem Grundsatz der Einzelbewertung vorgegangen, so hat dies zur Folge, dass die Bildung stiller Reserven auf Grund und Boden verunmöglicht wird. Dies beeinträchtigt die Erhaltung der Unternehmungssubstanz, wobei insbesondere zu berücksichtigen ist, dass eine Erneuerung der Gewerbe- und Industriebauten zufolge der technologischen Ueberalterung im wirtschftlichen Gesamtinteresse liegt. In Inflationszeiten können die verbrauchten und zu ersetzenden Produktionsmittel nicht mehr zu den ehemaligen Anschaffungspreisen erworben werden, sondern nur zu den höheren Wiederbeschaffungskosten. Um die durch die Inflation bewirkte Gefährdung der Substanz zu verhindern oder mindestens herabzumindern, kalkulieren die Unternehmungen, soweit dies die Marktverhältnisse zulassen, aufgrund von Wiederbeschaffungskosten, wobei Wiederbeschaffungsreserven bis anhin steuerrechtlich keine Anerkennung gefunden haben. Hingegen bestehen Bestrebungen, den Begriff der Wiederbeschaffungsreserven ins neue Aktienrecht einzuführen. Die stille Reserve auf Grund und Boden ist ohne Zweifel ein adäquates Mittel, um die Finanzierung von Neubauten zu erleichtern und die inflationsbedingte Aufzehrung der Unternehmungssubstanz zumindest zu mildern (vgl. Karl Käfer, Stille Reserven, SAG 1976, 54 ff, insbesondere 75/76; E. Isler, a.a.O., S. 317; Arnold Weber, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, S. 149; P. Gurtner, Inflation und Einkommenssteuerrecht, ASA 45 353 ff, insbesondere 394 ff; R. Dieterle, Die Revision des Aktienrechts und die stillen Reserven, ASA

46, S. 1 und 81). Gerade in einer Zeit, in welcher durch konjunkturpolitische Massnahmen erhöhte Abschreibungssätze auf Anlagegütern ermöglicht werden (AS 1978 S. 2066; Botschaft des Bundesrates zur Milderung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten vom 23.10.1978, BBl 1978 II S. 1373; ASA 47, S. 400; ABl 1979 S. 162 und 502), wäre es ein Widerspruch, anderseits durch die Verletzung des Imparitätsprinzips die wirtschaftliche Sicherung der Unternehmungen zu beeinträchtigen.

6. Aus all diesen rechtlichen und wirtschaftlichen Gründen ist bei Liegenschaften in bezug auf Grund und Boden einerseits und Gebäude anderseits der Grundsatz der Einzelbewertung zu beachten. Demzufolge sind Abschreibungen auf der Fabrikliegenschaft der Beschwerdeführerin bis zum Anschaffungspreis des Bodens zuzulassen. Die Fabrikliegenschaft wurde im Jahre 1957 von der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zu einem Preis von Fr. ... käuflich erworben. Von der damaligen Handänderung stehen keine Unterlagen zur Verfügung, aus denen zu ersehen ist, welchen Wert die damaligen Vertragsparteien dem Boden einerseits, dem Fabrikgebäude und den Nebenbauten anderseits zumassen. Der Anschaffungswert des Bodens kann deshalb nur ermessensweise festgestellt werden...

7. ... (zum Kostenspruch)

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteur vom 31. März 1981 i.S. A. AG

Personalvorsorge, Rückstellungen (§ 22 Abs. 1 lit. b bzw. § 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 22 Abs. 1 lit. b bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Aus den Erwägungen:

2. a) Gemäss § 38 Abs. 1 lit. b StG und Art. 49 Abs. 1 WStB sind geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen dem steuerbaren Ertrag hinzuzurechnen. Per analogiam gilt gleiches für Rückstellungen, die in § 38 Abs. 1 lit. b StG nicht ausdrücklich genannt werden (vgl. aber Art. 49 Abs. 1 WStB für das Wehrsteuerrecht).
Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der herrschenden Lehre gelten folgende Begriffskriterien für geschäftsmässig begründete Rückstellungen:

- der Aufwand oder Verlust muss in der für die Steuerbemessung massgebenden Berechnungsperiode wirtschaftlich verursacht worden sein;
- der Vermögensminderung kommt im Gegensatz zu den Abschreibungen nur eine provisorische Bedeutung zu, weil die Aufwendung oder der Verlust ihrer Höhe nach am Stichtag der Bilanzierung noch unbestimmt sind oder weil die Verpflichtung, welche allenfalls zu einer späteren Ausgabe führt, in Hinsicht auf ihren Rechtsbestand oder ihre Fälligkeit noch unsicher ist;
- der Wertverlust muss unmittelbar bevorstehen oder mit der Begründung einer Verpflichtung ist mit grosser Wahrscheinlichkeit in kurzer Zeit zu rechnen (vgl. Höhn Ernst, Steuerrecht, S. 181 f; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 263 ff zu § 19 StG; VGE 342/77).

b) Die Stiftungsurkunde für die Personalfürsorgestiftung datiert vom 21.12.1979. Darin ist ein Stiftungskapital von Fr. 20 000.-- vorgesehen.
Demgegenüber betragen die Rückstellungen für die Personalfürsorge 1977 Fr. 50 000.-- und 1978 Fr. 100 000.--, mithin wesentlich mehr als das Stiftungskapital, was indessen für die grundsätzliche Frage der Zulässigkeit von Rückstellungen ohne Belang ist. Entscheidend ist vielmehr, dass die Stiftung erst im Dezember 1979 errichtet wurde, mit anderen Worten nicht in der Bemessungsperiode. Würde aber die geschäftsmässige Begründung der Rückstellung auch dann bejaht, wenn eine rechtliche Verpflichtung überhaupt noch nicht entstanden ist, so muss mindestens der wirtschaftliche Entstehungsgrund während der Bemessungsperiode eingetreten sein und die rechtliche Begründung der Verpflichtung unmittelbar bevorstehen (vgl. VGE 342/77). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, dann handelt es sich nicht um vom Einkommen oder Ertrag abziehbare Rückstellungen, sondern um Rücklagen (vgl. Ernst Höhn,

a.a.O., S. 183), welche unter Vorbehalt spezieller gesetzlicher Bestimmungen steuerrechtlich der Erfolgsrechnung nicht belastet werden dürfen (VGE 342/77).

c) Wie erwähnt, wurde die Stiftung erst am 21.12.1979 errichtet. In der Bemessungsperiode 1977-1978 bestand damnach für die Angestellten der Einsprecherin noch keine Vorsorgeeinrichtung. Diese behauptet denn auch gar nicht, dass sie sich bereits während dieser massgebenden Zeit gegenüber der Stiftung oder gegenüber ihrem Personal zu irgendwelchen Zuwendungen oder Vorsorgeleistungen verpflichtet hat. Auf jeden Fall wurde ein entsprechender Nachweis nicht erbracht. Ebensowenig lag eine gesetzliche Pflicht für solche Leistungen vor. Von einer geschäftsmässig begründeten Rückstellung kann demnach nicht die Rede sein.

d) Die Zulässigkeit einer Rückstellung ist im übrigen um so mehr zu verneinen, als die Stiftung keineswegs kurz nach Ablauf der Bemessungsperiode errichtet wurde, so dass man von einer unmittelbar bevorstehenden Begründung einer Verpflichtung hätte sprechen können. Es sei diesbezüglich auf die von den Zürcher Steuerbehörden angewendeten Richtlinien verwiesen, wonach die Steuerverwaltung für die Errichtung der Stiftung eine Toleranzfrist von 6 Monaten einräumt. Diese wurde vielmehr erst 1 Jahr nach Ablauf der Bemessungsperiode errichtet, wobei aus der Stiftungsurkunde jedoch keineswegs hervorgeht, wann und ob die Stiftung ihre Tätigkeit auch tatsächlich aufgenommen hat (vgl. § 5 lit. c StG).

e) Sodann ist auf den Eventualantrag einzutreten, die Rückstellung sei zumindest teilweise zu bewilligen und zwar insofern, als sie für die Ausrichtung von Abgangsentschädigungen gemäss Art. 339 b OR vorgenommen worden sei. Rückstellungen sind nur zulässig bei tatsächlicher Leistungsverpflichtung (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., Ergänzungsband, N 277 a zu § 19 lit. b StG). Eine solche entsteht, wenn ein Arbeitsverhältnis mit einem mindestens 50 Jahre alten Arbeitnehmer über das 20. Dienstjahr hinaus fortdauert. Geschäftsmässig begründet sind mit anderen Worten Rückstellungen für solche Abgangsentschädigungen nur dann, wenn eine voraussehbare Leistungspflicht besteht und diese für jeden einzelnen Arbeitnehmer genau nachgewiesen wird (vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 34 zu Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB).
Die Einsprecherin hat indessen im Einspracheverfahren nicht nachgewiesen, dass mit der Ausrichtung von Abgangsentschädigungen demnächst gerechnet werden muss, geschweige denn, dass sie solche Abgangsentschädigungen quantifiziert hätte. Dies, obwohl ihr hiezu im Einspracheverfahren Gelegenheit geboten wurde.

f) Endlich muss erwähnt werden, dass selbst dann, wenn die Berechtigung zur Vornahme einer Rückstellung grundsätzlich anerkannt würde, es fraglich wäre, ob diese auch im tatsächlich geltend gemachten Umfange gewährt werden könnte.

Denn den vorgenommenen Rückstellungen in der Höhe von Fr. 150 000.-- steht ein Stiftungskapital von nur Fr. 20 000.-- gegenüber. Im Rahmen des der Veranlagungsbehörde zustehenden Ermessens bei der Festsetzung der geschäftsmässig begründeten Höhe einer geltend gemachten Rückstellung müsste deshalb geprüft werden, inwieweit die Fr. 150 000.-- denn auch tatsächlich den zu erwartenden Verpflichtungen und Zuwendungen gegenüber der Stiftung entsprechen.

3.-7. ...

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 1984 i.S. B. (BGE 466/81)

Ermessenstaxation, mangelhafte Buchhaltung bei fehlenden Kassastreifen (§ 59bis Abs. 2 und 3 StG; Art. 92 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Eingabe vom 8. Dezember 1981, eingereicht durch das Treuhandbüro X., hat sich B. beim Bundesgericht gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts zur Wehr gesetzt. Der Treuhänder liess dem Bundesgericht unter dem Datum vom 25. Januar 1982/3. Februar 1982 Unterlagen zukommen.
Die Kantonale Steuerkommission Schwyz hat dem Bundesgericht eine mit dem 26. Januar 1982 datierte Vernehmlassung zugestellt. Von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist eine Vernehmlassung mit Datum des 8. März 1982 eingegangen. Beide Vernehmlassungen schliessen auf Abweisung der Beschwerde.
Das Treuhandbüro X. hat dem Bundesgericht am 29. März eine (nicht angeforderte) Replik eingereicht.

Erwägungen:

Die Eingabe von B. ist sowohl als staatsrechtliche Beschwerde wie als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegenzunehmen.

I. Staatsrechtliche Beschwerde

1. Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die Beschwerdeschrift ausser der Bezeichnung des angefochtenen Erlasses oder Entscheides die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Erlass oder Entscheid verletzt worden sind.

   a) Der Beschwerdeführer rügt, bei seiner Veranlagung durch die Steuerverwaltung und die Steuerkommission habe Willkür geherrscht. Dies ergebe sich aus den Belegen und aus den Einspracheschriften. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf seine in den Rechtsschriften des kantonalen Verfahrens gemachten Ausführungen ist indessen unbeachtlich; denn gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts muss die Begründung einer staatsrechtlichen Beschwerde in der Beschwerdeschrift selber enthalten sein (BGE 99 Ia 346 E. 4 mit Hinweis).

   b) Nach der Rechtsprechung muss der Beschwerdeführer überdies dartun, worin die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte besteht, die er anruft. Handelt es sich um eine Willkürbeschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV, genügt es nicht, wenn der Beschwerdeführer bloss den angefochtenen Entscheid rügt, wie er dies in einem appellatorischen Verfahren tun könnte, bei dem die Rechtsmittelinstanz die Rechtsanwendung frei überprüfen kann. Er muss deutlich dartun, welche Vorschriften oder allgemein anerkannten Rechtsgrundsätze die knatonalen Behörden in einer gegen Art. 4

BV verstossenden Weise verletzt haben sollen (BGE 107 Ia 186/7).
Die vorliegende staatsrechtliche Beschwerde vermag diesen Anforderungen an die Begründung nicht zu genügen. Insbesondere legt der Beschwerdeführer nicht dar, welche Vorschriften oder allgemein anerkannten Rechtsgrundsätze die kantonalen Behörden in einer gegen Art. 4 BV verstossenden Weise verletzt haben sollen. Dass andere verfassungsmässigen Rechte als Art. 4 BV (Willkür) verletzt worden seien, ist der Beschwerde nicht zu entnehmen. Bei dieser Sachlage kann offengelassen werden, ob der Beschwerdeführer lediglich den Entscheid des Verwaltungsgerichts rügen konnte oder auch die Entscheide der Kantonalen Steuerverwaltung hätte anfechten können. Auf die staatsrechtliche Beschwerde kann somit nicht eingetreten werden.

II. Verwaltungsgerichtsbeschwerde

2. Nach Art. 108 Abs. 2 OG hat die Beschwerdeschrift die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten. Im Gegensatz zur staatsrechtlichen Beschwerde darf zur Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde auf Eingaben an die Vorinstanz verwiesen werden (BGE 104 Ib 270 E.1 mit Hinweis). Da die übrigen Formalien erfüllt sind, ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde einzutreten.

3. Wehrsteuerpflichtige, die buchführungspflichtig sind, haben mit ihrer Wehrsteuererklärung die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnungen einzureichen (Art. 87 Abs. 1 WStB). Die Veranlagungsbehörde kann ferner vom Steuerpflichtigen die Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können (Art. 89 Abs. 2 WStB). Reicht der Wehrsteuerpflichtige verlangte Aufstellungen oder andere Auskünfte und Beweismittel trotz Mahnung nicht ein oder legt er als Buchführungspflichtiger zur Ermittlung der Steuerfaktoren untaugliche Bücher ein, so wird in der Regel eine Ermessensveranlagung vorgenommen (Art. 92 Abs. 1 WStB; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, Ergänzungsband, Art. 89 N 13, S. 489; Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, Art. 89 N 7, S. 375). Werden dabei die der letztvorangegangenen rechtskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen zugrunde liegenden Steuerfaktoren um nicht mehr als 20 % erhöht, so ist die Erhebung der Einsprache und der Beschwerde gegen die neue Veranlagung ausgeschlossen (Art. 92 Abs. 1 WStB).
Der Beschwerdeführer bestreitet nicht ausdrücklich, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt sind. Er macht geltend, er habe seine Einnahmen- und Ausgaben-Journale ordnungsgemäss geführt; die Rekapitulation sei jeweils in einem amerikanischen Journal enthalten gewesen, und man könne nicht sagen, dass für einen derartigen Betrieb eine solche Art der Buchführung ungenügend sei. Zudem könne die Steuerkommission nicht Belege verlangen, die nicht vorhanden seien.

Hat ein Steuerpflichtiger eine Registrierkasse, so bilden die Kassenbänder einen integrierenden Bestandteil seiner Buchhaltung. Vernichtet er sie, so ist seine Buchhaltung nicht beweiskräftig und eine Ermessensveranlagung gerechtfertigt (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1966 in ASA 36, S. 69). Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Registrierkassastreifen, welche den Nachweis der lückenlosen Aufzeichnung der Kassaein- und -ausgänge erbringen könnten, nicht mehr vorhanden sind. Somit sind die Voraussetzungen für die Durchführung einer Ermessensveranlagung erfüllt. Dabei ist unerheblich, ob das Verwaltungsgericht auf Seite 9 des angefochtenen Entscheides allenfalls eine Fehlüberlegung machte, indem es versuchte, weitere Mängel in der Buchhaltung des Beschwerdeführers aufzuzeigen. Das Fehlen der Registrierkassastreifen allein rechtfertigte eine Ermessensveranlagung.

4. Gegen eine zu Recht nach Ermessen getroffene Veranlagung kann das Bundesgericht nur einschreiten, wenn der Vorinstanz in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind, so namentlich, wenn sie bei der Schätzung wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder offensichtlich falsch gewürdigt hat (Urteil des Bundesgerichts vom 16. November 1973 in ASA 43, S. 171; Masshardt, a.a.O., Art. 92 N 22, S. 392; Känzig, a.a.O., Art. 92 N 21, S. 510).
Im vorliegenden Fall gingen die Steuerbehörden und das Verwaltungsgericht vom selbstdeklarierten Umsatz des Beschwerdeführers aus und rechneten anhand von grundsätzlich relevanten Erfahrungszahlen die Einnahmen des Beschwerdeführers auf, wobei die Aufrechnung zugunsten des Pflichtigen um rund einen Viertel reduziert wurde. Wenn die Erfahrungszahlen für den Betrieb des Beschwerdeführers nicht zutreffen sollten, hat er dies sich selber zuzuschreiben. Wer die Belege nicht aufbewahrt oder eine aus anderen Gründen nicht genügende Buchhaltung führt, muss mit einer auf Erfahrungszahlen beruhenden Veranlagung rechnen. Er kann ein ihm günstigeres Ergebnis nur erlangen, wenn er darzutun vermag, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht. Dazu ist aber der Beschwerdeführer nicht in der Lage, da er die Registrierkassastreifen nicht aufbewahrt hat (vgl. BGE 105 Ib 186). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit abzuweisen.

Demnach erkennt das Bundesgericht im Verfahren nach Art. 92 Abs. 1 und Art. 109 Abs. 1 OG:

1. Auf die staatsrechtliche Beschwerde wird nicht eingetreten.

2. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

3. (Verfahrenskosten Fr. 701.--)

4. (Mitteilung)

(rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. April 1984 i.S. B. (VGE 384/83)

Verfahrensrecht: Erteilung und Gültigkeit einer Vertretungsvollmacht in Steuersachen (§ 16 VRP; § 61 Abs. 4 StG, Art. 86 Abs. 1 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. ...

3. ... Zu prüfen bleibt lediglich noch, ob der Beschwerdeführer schuldhaft seine Deklarationspflicht missachtet hat. Er bestreitet dies mit dem Einwand, dass er die Einschätzungsanzeige an die Adresse seines vertraglichen Vertreters erwartet habe. Er habe angenommen, dass alles, was die Steuern betreffen würde, durch das Büro W. AG abgewickelt werde. Die ihm zugestellten Mahnungen habe er übersehen, da er angenommen habe, dass sein Vertreter ebenfalls seitens der Steuerverwaltung gemahnt worden sei. Er betreibe einen Arbeitsaufwand von 16-18 Stunden am Tag und dies 7 Tage die Woche, daher sei es verständlich, dass er Mahnungen gleich wie Reklamesendungen behandle.
Der Beschwerdeführer wurde zweimal gemahnt (Vorwarnung vom 6.7.1983 und eingeschriebene Hauptmahnung vom 10.8.1983). Der Einwand der Verwechslung mit Reklamesendungen ist somit nicht stichhaltig, da Reklamesendungen nicht eingeschrieben erfolgen und dem Beschwerdeführer aufgrund seines Bildungsgrades bewusst sein musste, dass eingeschriebene Briefe nicht wie Reklamesendungen ungelesen in den Papierkorb geworfen werden dürfen.

4. Vom Verwaltungsgericht zu beurteilender Streitgegenstand bildet deshalb lediglich die Frage, ob sich der Beschwerdeführer darauf berufen durfte, dass er die Einschätzungsanzeige und die späteren Mahnungen an die Adresse seines Vertreters in Steuerangelegenheiten erwartet habe. Im Verwaltungsverfahren kann sich eine Partei durch eine verfahrensfähige Person vertreten lassen. Zur gewerbsmässigen Vertretung im Bereich des öffentlichen Abgaberechts sind auch Steuerberater zugelassen (§ 15 Abs. 2 und 3 VRP). In Hinsicht auf die vertragliche Vertretung schreibt § 16 VRP vor:

> "Der von einer Partei bestellte Vertreter hat eine schriftliche Vollmacht des Auftraggebers einzureichen.
> Im Unterlassungsfall kann ihm die Behörde zur Einreichung der Vollmacht eine Frist ansetzen mit der Androhung, dass bei Nichtbeachtung der Aufforderung auf das Verfahren nicht eingetreten werde.
> Solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft, gilt ihr Vertreter als Empfänger aller behördlichen Zustellungen."

§ 16 Abs. 1 VRP bildet eine Ordnungsvorschrift, deren Nichtbeachtung nicht eo ipso die Unwirksamkeit des Vertretensverhältnisses zur Folge hat. Vielmehr bleibt es der zuständigen Behörde überlassen, ob sie eine fehlende schriftliche Vollmacht nachträglich einverlangen will oder nicht (Entscheid des Verwaltungsgerichts Nr. 339/77 vom 1.9.1977 mit Literatur- und Judikaturangaben; VGE 302/78). Der Steuerpflichtige hat allerdings, sei es mit der Steuererklärung oder durch eine besondere Mitteilung, den Einschätzungsorganen vorgängig der Veranlagung von dieser Mandatserteilung Kenntnis zu geben (VGE 302/78).

5. Mit Verfügung vom 18. November 1983 wurde der Beschwerdeführer wegen Nichteinreichung der Steuererklärung trotz wiederholter Mahnung gebüsst. Erst am 13.12.1983 erteilte er der W. AG eine ausdrückliche Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen.
Eine Vollmacht bezieht sich, zumindest wenn in der schriftlichen Vollmachtserklärung nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt wird, z.B. in Form einer Dauer- oder Generalvollmacht von unbegrenzter Dauer, immer auf ein ganz bestimmtes Verfahren. Ob vorliegend der Beschwerdeführer die W. AG für die Steuerperiode 1981/82 mit einer rechtsgenüglichen Vollmacht ausgestattet hatte, ist fraglich, unterliess er es doch, die auf der Titelseite des Steuererklärungsformulars angebrachte Erklärung, wonach er einen bevollmächtigten Vertreter ernannt habe, zu datieren und zu unterzeichnen. Das blosse Anbringen eines Firmenstempels eines Treuhandbüros genügt kaum für eine ordnungsgemässe, gültige Bestellung eines Vertreters.
Ob eine rechtsgenügliche Vertretung für die Steuerperiode 1981/82 bestand, kann indessen offen bleiben, weil feststeht, dass eine schriftliche Vollmacht für die Steuerperiode 1983/84 erst am 13. bzw. 15. Dezember 1983, also nach Ausfällung der Ordnungsbusse erfolgte. Der Hinweis auf der Vollmacht vom 13.12.1983, dass die Vollmachterteilung rückwirkende Geltung habe, ist unbehelflich. Dass die Vollmachterteilung für die 21. Steuerperiode nicht automatisch auch für die 22. Steuerperiode gilt, ergibt sich auch aus dem Steuererklärungsformular 1981/82. Dieses hält unter der Rubrik Vertretungsvollmacht ausdrücklich fest, dass der Steuerpflichtige nur für die Steuerjahre 1981/82 vor den Steuerbehörden rechtsgültig vertreten sei. Somit musste die Steuerbehörde nicht annehmen, dass die für die Steuerperiode 1981/82 allenfalls erteilte Vollmacht auch für die Steuerperiode 1983/84 gelte.

6. Bei ordnungsgemäss bestellter vertraglicher Vertretung haben behördliche Zustellungen auch an den bevollmächtigten Vertreter (und nicht - oder nicht allein - an den Steuerpflichtigen) zu erfolgen (vgl. VGE 302/78 vom 22.3.1978; ZBl 1984 S. 183 ff; § 16 Abs. 3 VRP).
Im vorliegenden Fall wurde die Vertretung nicht ordnungsgemäss bestellt, vielmehr wurde erst nach Erlass der Ordnungsbussenverfügung wegen Nichteinreichung der Steuererklärung 1983/84 eine rechtsgültige Vollmacht eingereicht. Somit war die Steuerbehörde nicht verpflichtet, die Einschätzungsveranlagung und die späteren Mahnungen an die Adresse des Vertreters zu senden.

7. In VGE 364/83 vom 28.12.1983 wurde vom Verwaltungsgericht festgestellt, dass die Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen persönlich unterzeichnet werden muss. Dies gilt, abgesehen davon, dass die Berufung auf die Unkenntnis des Gesetzes kein Entschuldigungsgrund ist, umso mehr, als es sich beim Beschwerdeführer um einen langjährigen Steuerpflichtigen handelt und auf dem Steuererklärungsformular ausdrücklich die Unterschrift der Steuerpflichtigen verlangt wird. Die Unterzeichnung durch einen vertraglichen Vertreter ist nicht statthaft (§ 61 Abs. 4 StG; E. Känzig, Wehrsteuer N 2 zu Art. 86 BdBSt). Nachdem der Beschwerdeführer die Steuererklärungsformulare nicht zur Unterzeichnung erhielt, hätte er bei genügender Sorgfalt erkennen können, dass die W. AG ihren Auftrag nicht erfüllt hatte...

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerrechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 4. November 1983 i.S. G. (VGE 313/83)

Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer; Rückgängigmachung einer Handänderung (§ 47 StG; der publ. Entscheid betrifft die Handänderungssteuer, die Motive sind indes ebenso auf die Grundstückgewinnsteuer anwendbar)

Sachverhalt (gekürzt):

Am 18. Dezember 1981 verkaufte X. dem Y. die Liegenschaft GB-Nr. ... Die Handänderungssteuer wurde entrichtet.
Mit öffentlich beurkundetem Vergleichsvertrag vom 6. April 1982 wurde zwischen den gleichen Parteien die Rückübertragung der Liegenschaft an X. vereinbart. Danach bezahlte X. dem Y. Fr. ... Schadenersatz "wegen Dahinfallens des Vertrages".

Aus den Erwägungen:

1. Der Erwerber eines Grundstückes hat der Gemeinde Handänderungssteuer zu entrichten (§ 1 und 2 HStG). Grundstücke im Sinne des Handänderungssteuergesetzes sind insbesondere Liegenschaften (§ 3 Abs. 1 lit. a HStG). Der zivilrechtliche Erwerb bedarf dabei normalerweise zweier Voraussetzungen: der Eintragung in das Grundbuch und eines gültigen Rechtsgrundes (Zuppinger, Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, Zürich 1956, S. 24 mit Hinweisen auf den ausserbuchlichen Eigentumswechsel).
Im vorliegenden Fall wurde eine Liegenschaft ... aufgrund einer unbestrittenermassen rechtsgültigen, öffentlich beurkundeten Rückübereignung (Vergleichsvertrag vom 6. April 1982) ins Alleineigentum des Beschwerdeführers zurückgeführt. Der Grundbucheintrag erfolgte am 6. April 1983. Die eingangs erwähnten, die Steuerpflicht begründenden Voraussetzungen sind somit an sich klarerweise erfüllt.

2. Der Beschwerdeführer trägt nun primär vor, dass die Rückgängigmachung eines Kaufvertrages keine Handänderungssteuerpflicht auslöse; ohne Handänderung gebe es keine Handänderungssteuer. Bei dieser Argumentation übersieht er, dass vorliegend mindestens formell-rechtlich zwei Handänderungen stattgefunden haben. Die erste zwischen dem Beschwerdeführer als Veräusserer und Y. als Erwerber (Handänderungsanzeige Nr. 194/1981) und die zweite zwischen Y. als Veräusserer und dem Beschwerdeführer als Erwerber (Handänderungsanzeige Nr. 49/1982). Dass dabei die gleiche Liegenschaft Kaufgegenstand war, ist völlig belanglos. Bei der Handänderungssteuer handelt es sich nämlich um eine sogenannte Verkehrssteuer. Die Steuerpflicht löst hier allein das formelle Kriterium des Grundstückverkehrs aus; massgebend ist also der Umstand, dass ein Rechtsgeschäft auf die Uebertragung von Eigentum gerichtet ist (Ernst Höhn, Steuerrecht, 4. A., S. 52). Dass dieses formelle Kriterium im vorliegenden Falle, insbesondere bei der zweiten, die hier ange-

fochtene Verkehrssteuer bewirkende Handänderung nicht erfüllt sein soll, kann wohl kaum ernsthaft behauptet werden (vgl. vorn Erwl. 1).

3. a) Dieser Tatsache offenbar bewusst zielt die Beschwerdebegründung darauf ab, den Rechtsgrund der ersten Handänderung, also den Verkauf der Liegenschaft vom 18. Dezember 1981, als nichtig darzustellen. Ist nämlich eine Grundbucheintragung ohne Rechtsgrund oder aufgrund eines unverbindlichen Rechtsgeschäftes erfolgt, so wird dementsprechend auch keine Steuerpflicht ausgelöst, es sei denn, der Mangel sei inzwischen geheilt worden oder werde nicht geltend gemacht (Zuppinger, a.a.O., S. 25). Auf den zu beurteilenden Fall bezogen würde die Nichtigkeit des Kaufvertrages vom 18. Dezember 1981 bewirken, dass nicht nur der Grundbucheintrag vom 18.12.1981 und die aufgrund dieses Rechtsüberganges eingezogene Verkehrsteuer nicht rechtsbeständig sind (Art. 18 ZGB), sondern auch der Vergleichsvertrag betreffend Rückübereignung vom 6. April 1982 unnötig gewesen wäre und somit auch die hier umstrittene Handänderungssteuer einer Rechtsgrundlage entbehren würde.

b) Die Nichtigkeit des Kaufvertrages vom 18.12.1981 begründet der Beschwerdeführer u.a. wie folgt:

> "Beim Abschluss dieses Kaufvertrages war der Beschwerdeführer nicht urteils- und damit nicht handlungsfähig. Der Beschwerdeführer befand sich in einer schweren gesundheitlichen Krise. Sein Handelsgeschäft war ihm über den Kopf gewachsen. Er befand sich ein einer regelrechten Panikstimmung. Er steckte auch in einer schweren finanziellen Krise. Perserteppichkäufe in Millionenhöhe brachten ihn an den Rand des finanziellen Ruins. Wegen seinen Zahlungsschwierigkeiten wurde ihm nahegelegt, seine Geschäftsliegenschaft in Schwyz zu verkaufen, um den Wechselverpflichtungen nachkommen zu können. Ohne die schwerwiegenden Konsequenzen des Verkaufs der Geschäftsliegenschaft realisieren zu können, stürzte er sich in den Liegenschaftshandel mit Y. Der Beschwerdeführer verkaufte die Liegenschaft erheblich unter dem Handelswert, nämlich zu Fr. ..."

c) Gemäss Art. 17 ZGB ist handlungsunfähig, wer nicht urteilsfähig, unmündig oder entmündigt ist. Der beschwerdeführende Handelskaufmann ist weder unmündig noch entmündigt; er lässt jedenfalls nichts Gegenteiliges vortragen. Der fragliche Vertrag wäre also im Sinne von Art. 18 ZGB nichtig, wenn die behauptete Urteilsunfähigkeit beweismässig erstellt wäre. Das Zivilgesetzbuch umschreibt den Begriff der Urteilsfähigkeit in Art. 16 wie folgt:

> "Urteilsfähig im Sinne dieses Gesetzes ist ein jeder, dem nicht wegen seines Kindesalters oder infolge von Geisteskrankheit,

Geistesschwäche, Trunkenheit oder ähnlichen Zuständen die Fähigkeit mangelt, vernunftgemäss zu handeln."

In Doktrin und Praxis wurde der Begriff der Urteilsunfähigkeit bzw. der Urteilsfähigkeit eingehend untersucht und beleuchtet. Eugen Bucher hält im Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Art. 16 ZGB, folgende Erfordernisse an die Urteilsfähigkeit fest:

- das Erfordernis verstandesmässiger Einsicht,
- das Erfordernis der Fähigkeit der Bildung annehmbarer Motive,
- das Erfordernis der Fähigkeit der Motivabwägung,
- das Erfordernis der Fähigkeit der Willensbildung,
- das Erfordernis der Fähigkeit, gemäss eigenem Willen zu handeln.

d) Für die Feststellung der Nichtigkeit eines Kaufvertrages ist der Zivilrichter zuständig. Dieser wurde im vorliegenden Falle vom Beschwerdeführer nicht angerufen. Vielmehr haben die Vertragsparteien einen aussergerichtlichen Vergleich abgeschlossen. Darin hielten diese fest:

"2. Bezüglich dieses Kaufvertrages haben sich zwischen den Parteien nachträglich Meinungsverschiedenheiten ergeben. Der Verkäufer macht geltend, er sei beim Abschluss des Kaufvertrages rechtsgeschäftlich nicht handlungsfähig auf alle Fälle nicht voll handlungsfähig gewesen, wobei dies nach Aussen nicht wahrnehmbar gewesen sei. Der Käufer seinerseits macht geltend, dass diese Darstellung des Verkäufers nicht den Tatsachen entspreche und dass der genannte Kaufvertrag volle Gültigkeit habe."

Die Vertragsparteien zogen aus diesen gegensätzlichen Feststellungen folgende Konsequenzen:

"3. Um eine gerichtliche Auseinandersetzung zwischen den Parteien zu vermeiden, vereinbaren diese die Annullierung des genannten Kaufvertrages.
Demgemäss wird die Vertragsliegenschaft wieder ins Alleineigentum des X. zurückgeführt. X. übernimmt die hypothekarische Belastung der Liegenschaft von Fr. ... mit Zinspflicht ab 1.4.1982 und zahlt Herrn Y. die Fr. ... geleistete Barzahlung zurück.
Als Folge des Dahinfallens des Vertrages wird X. gegenüber Y. schadenersatzpflichtig für das negative Vertragsinteresse..."

e) Dieser Vergleich lässt als Rückschlüsse mit Bestimmtheit nicht zu:

- dass die Unwirksamkeit des Kaufvertrages vom 18. Dezember 1981 festgestellt wurde, bzw. dass Y. einen Rückforderungsanspruch des Beschwerdeführers anerkannte, wie dies der Beschwerdeführer glauben machen will (Beschwerdeschrift S. 10).
- und dass die behauptete Urteilsunfähigkeit des Beschwerdeführers sich daraus beweismässig herleiten liesse.

Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer sich vergleichsweise bereit erklärte, seinem Vertragspartner sage und schreibe Fr. ... unter dem Titel des negativen Vertragsinteresses zu entrichten, zeigt vielmehr auf, dass er ein Vorgehen auf dem zivilrechtlichen Wege alles andere als erfolgversprechend einstufte...

f) In der Folge bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer irgendwelche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, die die behauptete Urteilsunfähigkeit sonstwie belegen könnten. Dabei gilt zu beachten, dass das Verwaltungsgericht die Frage der Nichtigkeit nur vorfrageweise überprüfen kann. Analog zum zivilrechtlichen Verfahren hat deshalb derjenige die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, welcher die Urteilsunfähigkeit geltend macht. Hingegen ist der Sachverhalt grundsätzlich von Amtes wegen abzuklären, wobei allerdings der Mitwirkungspflicht der behauptenden Partei erhebliche Bedeutung zukommt. Dies trifft in casu umsomehr zu, als die Art und Weise der aussergerichtlichen Erledigung für die Annahme der Urteilsfähigkeit des Beschwerdeführers spricht und bei Vorliegen eines für dieses Verfahren grundsätzlich verbindlichen zivilrechtlichen Entscheides der Beschwerdeführer vollumfänglich beweispflichtig gewesen wäre. Es ginge nun nicht einfach an, einerseits auf eine zivilrechtliche Beurteilung zu verzichten, weil "Prozesse über Liegenschaftskäufe, in welchem geltend gemacht wird, eine Partei sei bei Vertragsabschluss nicht handlungsfähig gewesen, immer sehr langwierig und komplex" sowie "umfangreiche Beweisverfahren" notwendig sind (Beschwerdeschrift S. 9), und andererseits vom Verwaltungsgericht zu erwarten, es führe dieses vom Beschwerdeführer gescheute langwierige, komplexe und umfangreiche Verfahren vorfrageweise ohne massgebliche Mitwirkung des Beschwerdeführers durch.

g) Der Beschwerdeführer nimmt nun seine Mitwirkungspflicht wie folgt wahr: Zum einen beruft er sich auf das Verhalten des Grundbuchamtes und der kantonalen Steuerverwaltung, welche auf die Erhebung einer Handänderungssteuer verzichteten bzw. die bezahlte Grundstückgewinnsteuer zurückvergüteten. Zum anderen beantragte er die Befragung diverser Zeugen, die bestätigen könnten, dass er um die Zeit des Kaufabschlusses vom 18.12.1981 nicht urteilsfähig war.

aa) Weder die Ansicht des Grundbuchamtes noch der kantonalen Steuerverwaltung ist für das Verwaltungsgericht verbindlich. Zudem gilt zu bedenken, dass das Grund-

buchamt jeweils nur eine vorläufige Einschätzung vornimmt. Es darf von diesem nicht erwartet werden, dass es im Rahmen seiner Befugnisse gerade bei solch seltenen Vorgängen tiefschürfende Abklärungen trifft. Auf jeden Fall ist aus seinem Vorgehen nicht abzuleiten, es hätte Nichtigkeit des Kaufvertrages vom 18.12.1981 angenommen. Vielmehr wird zutreffen, dass es irrtümlicherweise glaubte, bei Rückübereignung sei keine Handänderungssteuer zu entrichten. Unbehelflich ist auch der Hinweis auf die zurückerstattete Grundstückgewinnsteuer...

bb) Was die anbegehrten Zeugeneinvernahmen anbelangt, so ist diesen die Beweistauglichkeit abzusprechen. Keiner der Zeugen war bei der öffentlichen Beurkundung des umstrittenen Kaufvertrages anwesend. Sie könnten also zum vorneherein nichts über die Urteilsfähigkeit unmittelbar im Zeitpunkt der Beurkundung aussagen...

h) Es ist zwar durchaus als möglich anzusehen, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses infolge der schweren finanziellen Krise grösseren psychischen Schwankungen unterlegen war als dies normalerweise bei einem Kaufmann der Fall ist. Das hat aber noch lange nicht Urteilsunfähigkeit zur Folge, ansonst dies bei jedem grösseren psychischen und/oder physischen Stress anzunehmen wäre.

i) Abgesehen davon erweist sich das umstrittene Kaufgeschäft auch nachträglich betrachtet nicht als unmotiviert. Nach seinen eigenen Angaben brachten den Beschwerdeführer Perserteppichkäufe in Millionenhöhe an den Rand des Ruins...

k) Kommt hinzu, dass der gleiche Beschwerdeführer in derselben Zeitspanne wie dem ominösen Liegenschaftsverkauf ein weiteres Liegenschaftsgeschäft zum Veräusserungserlös von Fr. ... tätigte. Diesbezüglich wird gegenüber dem Gericht nicht geltend gemacht, dass der Beschwerdeführer auch bei diesem Geschäft handlungsunfähig gewesen wäre...

l) Aufgrund all dieser Umstände und der Tatsache, dass bei einem generell Urteilsfähigen die zeitlich beschränkte Urteilsunfähigkeit nur unter Beachtung erhöhter Anforderungen an den Nachweis angenommen werden kann, sieht das Verwaltungsgericht keine Veranlassung, an der Handlungsfähigkeit des Beschwerdeführers im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses am 18.12.1981 zu zweifeln. Ist somit dieses Kaufgeschäft rechtsbeständig, war auch die hier besteuerte Rückübereignung nicht nur gerechtfertigt, sondern geradezu notwendig, um die Liegenschaft wieder ins Alleineigentum des Beschwerdeführers zu führen.

4. ...

(rechtskräftig)

Das Zitat:

"Ach! reines Glück geniesst doch nie,
wer zahlen soll und weiss nicht wie!"

W. Busch

StPS 2/84 Seite 37

Kultussteuerpflicht; Zuständigkeit (Par. 1 Abs. 2 StG; Praxisänderung); Sistierung des Verfahrens bei Weiterzug eines BGE an die Europäische Menschenrechtskommission

1. In Aenderung der früheren Praxis ist die Steuerkommission Einspracheinstanz betreffend Kultussteuerpflicht (vgl. StPS 2/83, 12).

2. Die Sistierung eines Verfahrens ist lediglich dann geboten, wenn ein ähnlicher Fall, der bei einer höheren Instanz hängig ist, für das betreffende Verfahren konstituierende Wirkung hat. Dies trifft im vorliegenden Falle für einen Weiterzug an die Europäische Menschenrechtskommission nicht zu.

VGE 358-83 vom 7. Februar 1984 i.S. G. (Abweisung)

StPS 2/84 Seite 41

Spesenvergütungen und Berufsauslagen (Par. 22bis StG; Art. 22bis BdBSt)

1. Vergütungen, die weder Entgelt für unmittelbare noch mittelbare Berufsauslagen sind, werden als Einkommensbestandteil aufgerechnet.

2. Können pauschale Spesenvergütungen mit den gesetzlichen Pauschalabzügen kombiniert werden? (Par. 37 VVStG i.d.F. vom 10.10.1980)

3. Soweit die Notwendigkeit von Auslagenentschädigungen nicht nachgewiesen ist, muss keine Schätzung Platz greifen.

VGE 354-83 vom 16. Dezember 1983 i.S. F. (Praxisänderung mit kritischen Anmerkungen; Teilgutheissung)

StPS 2/84 Seite 47

Steuerbemessung; Rentenbesteuerung der Ehepaar-AHV-Rente beim Tod der Ehefrau (Wegfall der Steuervertretung; Par. 8 Abs. 1, Par. 16 StG; Art. 13 und Art. 41 BdBSt)

1. Der teilweise Wegfall einer AHV-Rente bei Tod der Ehefrau stellt keinen Zwischenveranlagungsgrund dar, nachdem die ZV-Gründe im Gesetz abschliessend aufgezählt sind (vgl. auch VGE 355/82 vom 10.6.1983, in: StPS 4/83, 33).

2. Die Steuerfaktoren der Ehefrau sind denjenigen des Ehemannes nur solange zuzurechnen, als sie selbst die Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss Par. 4 StG und Art. 13 Abs. 1 BdBSt erfüllt. Mit dem Tod der Ehefrau endet das Steuervertretungsverhältnis durch den Ehemann. Damit entfällt auch die Zusammenrechnung der Einkommensbestandteile beider Ehegatten.

3. Die Forderungsberechtigung für die AHV-Ehepaarrente steht gemäss AHVG dem Ehemann zu. Die Ersetzung der Ehepaar-Altersrente durch eine einfache Altersrente beinhaltet demnach keinen Wegfall von Steuerfaktoren der Ehefrau, sondern von Einkommensbestandteilen des Ehemannes.

StKE 158-174-83 vom 30. Dezember 1983 i.S. N. (Abweisung mit Bezug auf die Rentenbesteuerung, Teilgutheisstung in einem andern Punkt).

StPS 2/84 Seite 50

Liquidationsgewinnbesteuerung, stille Auflösung von Warenlagerreserven (Art. 43 BdBSt; vgl. Par. 26 Abs. 3 StG)

1. Der Beweis, dass und in welchem Umfange stille Reserven auflöst wurden, obliegt der Veranlagungsbehörde. An den Nachweis dürfen nicht zu strenge Anforderungen gestellt werden, schwerwiegende Indizien genügen.

2. Die Bewegung von stillen Reserven auf dem Warenlager kann nur dann genau verfolgt werden, wenn eine Lagerbuchhaltung geführt wird. Ist dies nicht der Fall, muss die Veranlagungsbehörde eine entsprechende Schätzung (Bruttogewinnvergleich) vornehmen.

VGE 338-84 vom 7. Februar 1984 i.S. K. (Abweisung)

StPS 2/84 Seite 54

Bilanzkorrektur; Aenderung der Eröffnungsbilanz einer AG (Par. 38 StG, Art. 49 BdBSt)

1. Bei Bilanzkorrekturen ist zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderungen zu unterscheiden.

Unter Bilanzberichtiung wird das Ersetzen von handelsrechtswidrigen Bilanzansätzen durch handelsrechtskonforme Bewertungen verstanden, wogegen bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Ansatz an die Stelle eines andern handelsrechtlichen ebenfalls zulässigen Wertes tritt.

2. Kapitalgesellschaften, welche ihrer Steuererklärung eine von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung beilegen, sind an diese gebunden und dürfen nach Einreichung derselben keine Bilanzänderungen mehr vornehmen, ungeachtet dessen, ob sie sich der steuerlichen Folgen bewusst waren oder nicht.

StKE 281-27-83 vom 12. März 1984 i.S. D. AG (Teilgutheissung in bezug auf einen andern Punkt)

StPS 2/84 Seite 56

Verfahrensrecht: Nichtigkeit von Veranlagungsverfügungen, Anforderungen an die Einsprachebegründung (Par. 73 Abs. 1 und Par. 74 aStG, Par. 21 aVVStG; Art. 99 und Art. 101 Abs. 2 BdBSt)

1. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verwaltungsverfügung. Sie liegt nur dann vor, wenn die Verfügung mit einem schwerwiegenden und offenkundigen oder doch leicht erkennbaren Mangel behaftet ist, welcher zudem schwerer wiegt als die durch die Nichtigkeitsfolge eintretende Beeinträchtigung der Rechtssicherheit. Nichtigkeit wird im vorliegenden Falle für einen Verfahrensmangel verneint.

2. Einsprachen gegen eine Ermessenstaxation bedürfen einer qualifizierten Begründung (vgl. BGE in: ASA 48, S. 196). Nachdem im vorliegenden Falle die Vornahme einer Ermessenstaxation für den Pflichtigen nicht zum vornherein erkennbar war, muss ihm eine Nachfrist zur Verbesserung der Begründung gewährt werden.

VGE 348-83 vom 16. Dezember 1983 i.S. R. (Gutheissung im Sinne der Erwägungen)

StPS 2/84 Seite 60

Ordnungsbusse wegen NIchteinreichung von Unterlagen sowie Unterlassung der Buchführung (Par. 67 StG, Par. 86 StG und Art. 89 Abs. 2; Art. 87, Art. 89 und Art. 131 Abs. 1 BdBSt); Zustellung von Mahnungen an den Vertreter

1. Voraussetzungen zur Ausfällung einer Ordnungsbusse (vgl. StPS 2/83, 53) ...

2. Wer trotz Aufforderung keine Bücher führt, verschuldet die Nichteinreichung von Unterlagen selber und ist deshalb zu büssen.

3. Die Vertreterin gilt als Empfängerin aller behörldichen Zustellungen solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft. Dies gilt, entgegen der Lehrmeinung von Känzig, auch für Bussenandrohungen.

VGE 332-83 vom 7. Februar 1984 i.S. St. (Abweisung)

StPS 2/84 Seite 66

Steuerhinterziehung, Versuch; Vorsatznachweis bei Ermessenstaxationen (Par. 88 StG sowie Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

1. Der für die Ausfällung einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung notwendige Vorsatz kann als erbracht angesehen werden, wenn mit hinlänglicher Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst war. Ist dieses Bewusstsein zu bejahen, muss angenommen werden, dass auch willentlich gehandelt wird.

2. Ist die Differenz zwischen dem deklarierten und dem nach Ermessen veranlagten Einkommen gross, ist anzunehmen, dass der Steuerpflichtige um die vollständigen Angaben gewusst haben muss und deshalb auch gewillt war, eine zu niedrige Veranlagung herbeizuführen.

3. Solange eine in Rechtskraft erwachsene Ermessenstaxation nicht offensichtlich übersetzt erscheint, sieht das Verwaltungsgericht keine Veranlassung im Rahmen eines Strafsteuerverfahrens diese vorfrageweise zu überprüfen.

VGE 361-83 vom 7. Februar 1984 i.S. D. (Abweisung)

April 1984 2. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung	33
Organisations- und Verfahrensweisung in Steuersachen vom 12. Juli 1983 (OVWSt)	34–36
Justizentscheide	37–71

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz

Durch die Versetzung von zwei Mitarbeitern in den Ruhestand im Verlaufe dieses Jahres wurden auf der Kantonalen Steuerverwaltung nachfolgende Stellenumbesetzungen vorgenommen:

1. Gemäss Beschluss des Vorstehers des Finanzdepartementes (gestützt auf Ziff. B/1.1 der Weisung über die Organisation und die Aufgabenzuteilung der Steuerverwaltung vom 1.6.1981) wurde

   a) mit Wirkung ab 1. Juli 1984 (Beginn der neuen Legislaturperiode) zufolge Pensionierung von Walter Immoos Walter Birchler zum Vorsteherstellvertreter der Kantonalen Steuerverwaltung ernannt.

   b) mit Wirkung ab 1. September 1984 Xaver Inderbitzin zum Abteilungsleiter der Veranlagungsabteilung VA III (Grundstückgewinn und Quellensteuer) befördert.

2. Im weiteren wurden gemäss Beschluss des Vorstehers der Kantonalen Steuerverwaltung (gestützt auf Ziff. B/1.1 der Weisung über die Organisation und die Aufgabenzuteilung der Steuerverwaltung vom 1.6.1981) folgende Umbesetzungen und Beförderungen vorgenommen:

   a) Mit Wirkung ab 1. September 1984 wurde Josef Marty zum stellvertretenden Abteilungsleiter der Veranlagungsabteilung VA III ernannt.

   b) Mit Wirkung ab 1. Juli 1984 wurde Richard Mettler zum Teamchef der Veranlagungsabteilung VA I (als Ersatz des bisherigen Stelleninhabers Beat Inglin) befördert.

   c) Mit Wirkung ab 1. Juli 1984 wurde Beat Inglin als Mitarbeiter der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Veranlagungsabteilung VA III zugeteilt.

Schwyz, im März 1984 Der Vorsteher

Weisung über die Organisation der Kantonalen Steuerkommission und das kantonale Verfahren in Einsprache- und Steuerstrafsachen (Organisations- und Verfahrensweisung in Steuersachen, OVWSt; RRB Nr. 1207 vom 12. Juli 1983)

I. Organisation der Steuerkommission

1. Die Steuerkommission konstituiert sich jeweils nach ihrer Wahl durch den Regierungsrat (vgl. § 20 Abs. 1 VVStG).

2. Die Gesamtkommission bezeichnet den Stellvertreter des Präsidenten. Der Kommissionssekretär wird vom Vorsteher des Finanzdepartementes bezeichnet, ebenso allfällige ausserordentliche Sekretäre.

3. Die Steuerkommission gliedert sich in folgende Abteilungen:

   - Unselbständigerwerbende und Rentner (Abteilung I);
   - Selbständigerwerbende und juristische Personen (Abteilung II);
   - Grundstückgewinnsteuer, Landwirtschaft und übrige Fälle (Abteilung III);
   - Steuerstrafen (Abteilung IV).

   Die Besetzung der Abteilungen ist jeweils nach der Konstituierung im Amtsblatt sowie im Staatskalender zu publizieren; die mitwirkenden Mitglieder sind jeweils im Verfügungs- bzw. Entscheidrubrum namentlich aufzuführen (vgl. § 132 lit. a Ziff. 1 GO).

4. Die Kommissionsabteilungen setzen sich aus jeweils drei Mitgliedern sowie dem Sekretär zusammen, wobei der Präsident in allen Abteilungen den Vorsitz führt; er kann wichtige Fälle der Gesamtkommission vorlegen. Bei Rückzug, Anerkennung oder Vergleich nach Abschluss des Vorverfahrens (§ 75 StG) entscheidet er in alleiniger Kompetenz über die Abschreibung des Verfahrens (vgl. § 78 Abs. 3 GO).
   Bei Abwesenheit oder Ausstand eines Mitgliedes, was im Rubrum zu vermerken ist, bezeichnet er ein Ersatzmitglied.

II. Einspracheverfahren

1. Zu jeder Steuereinsprache, die nicht durch die Steuerverwaltung im Vorverfahren erledigt werden kann oder deren Erledigung durch den Kommissionspräsidenten bzw. Vorsteher der Steuerverwaltung nicht genehmigt wird (§ 77 StG), erstellt der zuständige Einschätzungsbeamte nach Vornahme der erforderlichen Zusatzerhebungen und, sofern beantragt, der mündlichen Anhörung (§ 75 Abs. 2 StG i.V.m. § 22 VVStG) zu Handen des Kommissionssekretärs einen Antrag mit kurzer Begründung, welche er zusammen mit dem vollständigen Aktenheft der Kommission überweist.

2. Der Kommissionssekretär besorgt im Einvernehmen mit dem Präsidenten die Entscheidredaktion; er erstellt den begründeten Entwurf des Einspracheentscheides zu Handen der zuständigen Abteilung.

3. Die Entscheide werden auf dem Zirkularweg oder an Sitzungen gefasst (§ 92 f GO). Erfolgt die Abstimmung im Zirkularverfahren, ist Einstimmigkeit erforderlich; die Entwürfe werden mit den Akten jedem Kommissionsmitglied der zuständigen Abteilung zum Stu-

dium und zur Unterschrift zugestellt und von diesem innert 10 Tagen an das Sekretariat retourniert. Jedes Abteilungsmitglied sowie der Kommissionssekretär können eine mündliche Verhandlung verlangen, an der über die Einsprache entschieden wird.

4. Der Kommissionssekretär oder sein Stellvertreter nimmt an den Beratungen und der Beschlussfassung der Abteilungen teil und kann Anträge stellen. Ueber mündliche Abteilungsverhandlungen führt er ein kurzes Protokoll.

5. Welche zusätzlichen Beweise erhoben werden, oder ob dem zuständigen Einschätzungsbeamten und dem Einsprecher Gelegenheit eingeräumt wird, sich mündlich zu äussern, wird im Rahmen der Verfahrensleitung durch den Präsidenten oder den Sekretär, im Beurteilungsstadium durch die zuständige Abteilung entschieden. Ueber die Einsprche wird offen abgestimmt (vgl. § 93 GO).

6. Wird über eine Einsprache keine mündliche Einsprache verlangt, gilt der von allen Mitgliedern der Abteilung schriftlich angenommene Entwurf als genehmigt. Der ausgefertigte Entscheid wird durch den Präsidenten und den Sekretär unterzeichnet; Abschreibungsentscheide werden lediglich durch den Präsidenten oder in dessen Auftrag durch den Kommissionssekretär signiert.

7. Die Zufertigung erfolgt ausser an die Parteien in der Regel an den Gemeinderat sowie im Dispositiv an den Bezirksrat, die Inkassostelle und an die Staatskasse.

III. Steuerstrafverfahren

1. Auf das Steuerstrafverfahren sind, mit Ausnahme der Ordnungsbussen (§ 86 Abs. 3 StG), die Bestimmungen über das Einspracheverfahren unter Beachtung von § 23 f VVStG sinngemäss anwendbar.

2. Die zuständige Abteilung der Kommission entscheidet über die Erhebung von Kosten ausserordentlich aufwendiger Untersuchungsmassnahmen (§ 92 Abs. 5 StG) aufgrund des Antrages der Steuerverwaltung.

3. Die Zufertigung der Strafverfügungen erfolgt zusätzlich, falls die direkte Bundessteuer davon betroffen ist, an die Eidgenössische Steuerverwaltung.

IV. Uebrige Verfahrensbestimmungen

1. Die Steuerkommission ist auch Einspracheinstanz gegen alle Verfügungen und Entscheide der Steuerverwaltung, welche nicht unmittelbar eine Veranlagung zum Gegenstand haben (Vorentscheide und -bescheide, Revisions- und Wiedererwägungsentscheide, Berichtigungs- und Akteneditionsverfügungen, sofern bei letzterem keine Entbindung erforderlich ist).

2. Zwischenbescheide (prozessleitende Anordnungen oder Instuktionsbescheide) werden im Rahmen der Verfahrensleitung durch den Präsidenten oder den Kommissionssekretär erlassen; über die Wiederherstellung von Fristen (§ 74 Abs. 3 StG) oder die Wiedereinset-

zung (§ 121 Abs. 2 und 3 GO) kann im Rahmen des Endentscheides oder durch selbständigen Zwischenbescheid befunden werden.

3. Vernehmlassungen an Gerichte (Verwaltungs- und Bundesgericht) werden durch den Kommissionssekretär im Einvernehmen mit dem Präsidenten erstellt. Ueber Widerrufe, Abschluss von Vergleichen und abweichende Anträge im Beschwerdeverfahren entscheidet intern der Präsident in eigener Kompetenz (vgl. § 78 Abs. 3 GO).

Anmerkung der Redaktion

Mit dem vorstehenden Weisungserlass wurden die "Weisungen an die Steuerkommission über das Einspracheverfahren und das Steuerstrafverfahren vom 19.2.1979 (RRB Nr. 367)" einer Totalrevision unterzogen. Wegen der teilweisen Aussenwirkungen wird der auf § 20 und 23 Abs. 2 VVStG beruhende regierungsrätliche Vollzugsbeschluss in vollem Wortlaut publiziert.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 1984 i.S. G. (VGE 358/83)

Kultussteuerpflicht; Zuständigkeit (§ 1 Abs. 2 StG, Praxisänderung); Sistierung des Verfahrens bei Weiterzug eines BGE an die Europäische Menschenrechtskommission

Sachverhalt (gekürzt):

Mit VGE 524/81 vom 2. Juli 1981 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz über die Kultussteuerpflichtigkeit des Ehepaares G. befunden und erkannt, dass der damalige Beschwerdeführer per 18.4.1977 rechtsgültig aus der römisch-katholischen Kirche ausgetreten sei. Hinsichtlich der kirchlichen Angehörigkeit der Ehefrau stellte das Gericht durch Abweisung der Beschwerde fest, dass bis Ende 1978 kein Austritt erfolgt sei; in den Erwägungen wurde als mutmassliches Austrittsdatum der 27. Januar 1981 (Austrittserklärung an den Kirchenratspräsidenten T.) angeführt. Eine staatsrechtliche Beschwerde gegen dieses Urteil hat das Bundesgericht mit Entscheid vom 18. März 1983 rechtskräftig abgewiesen. Dieser Entscheid wurde mit Gesuch (gem. Art. 25 Abs. 1 EMRK) vom 6. Oktober 1983 an die Europäische Menschenrechtskommission in Strassburg weitergezogen und ist dort zur Zeit noch hängig.

Am 31. Juli 1981 erhob G. gegen die Veranlagungsverfügung vom 28.2.80 Einsprache.

Die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer hiessen mit Urteil vom 7. September 1983 die Einsprache kantonal teilweise gut. Die angefochtene Veranlagungsverfügung wurde in bezug auf die Kultussteuerpflicht aufgehoben und festgestellt, dass der Einsprecher für die Steuerperiode 1979/80 ausschliesslich für seine Ehefrau der Kultussteuer unterliege. Auf den Antrag Ziff. 1 trat die Vorinstanz wegen "unzulässigem Streitgegenstand" nicht ein.

Gegen diesen Entscheid reichten G. und seine Ehefrau mit Eingabe vom 10. Oktober 1983 fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein, mit den Anträgen:

"1. Der angefochtene Entscheid sei insoweit, als er eine Kultussteuerpflicht zufolge Konfessionsangehörigkeit der Ehefrau feststellt, aufzuheben;

2. es sei festzustellen, dass eine Grundlage für die Erhebung der Kultussteuer fehlt;

3. das Verfahren sei bis zur endgültigen Erledigung des von den Beschwerdeführern bei der Europäischen Menschenrechtskommission in Strassburg eingereichten Gesuchs zu sistieren;
unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Die Kantonale Steuerkommission beantragte am 12. Oktober 1983 vernehmlassend, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Vor Erlass eines Entscheides hat das Verwaltungsgericht von Amtes wegen zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. So hat es insbesondere zu untersuchen, ob seine Zuständigkeit gegeben ist (§ 27 Abs. 1 lit. a VO über die Verwaltungsrechtspflege VRP).

   a) Im ähnlich gelagerten Entscheid 524/81 vom 2. Juli 1981 erkannte das Verwaltungsgericht, dass nach § 9 des Regierungsratsbeschlusses über die Steuererhebung für Kultuszwecke vom 23. April 1958 (GS 111) innert 30 Tagen nach der Zustellung der Steuerrechnung beim Gemeinderat (sc. Bezirksrat) jener politischen Gemeinde, die den Steuereinzug besorgt, Einsprache erhoben werden kann, soweit sich diese auf die Kultussteuerpflicht bezieht. Der Einspracheentscheid seinerseits könnte innert 30 Tagen mit Beschwerde beim Regierungsrat angefochten werden.

   b) Dieser Entscheid erging, nachdem die Kantonale Steuerkommission selbst ihre Zuständikgeit verneinte und den Bezirksrat als zuständig erachtete (Anmerkung der Redaktion: allerdings in anderer personeller Besetzung als heute). In StPS (Steuerpraxis des Kantons Schwyz) 1983, Heft 2, S. 21, wird dieser Entscheid nun wiederum von der Kantonalen Steuerkommission (recte: durch die Redaktion der Steuerpraxis! red.) kritisiert und darauf hingewiesen, dass das Verwaltungsgericht von Amtes wegen die Zuständigkeit des Bezirksrates als Vorinstanz hätte untersuchen und im Falle der Zuständikgeitsverneinung den vorinstanzlichen Entscheid in Anwendung der Offizialmaxime hätte aufheben müssen.

   c) Tatsächlich lag im betreffenden Fall ein Kompetenzkonflikt vor (allerdings nicht ein negativer wie dies in den "Anmerkungen der Redaktion" in StPS 1983, Heft 2, S. 21, irrtümlich angenommen wird, denn der Bezirksrat E. erklärte sich für zuständig und erliess in der Folge am 15. Januar 1981 denn auch eine Verfügung).
   Der Auffassung des Verwaltungsgerichtes, wonach - soll der Grundsatz gemäss § 1 Abs. 1 des Regierungsratsbeschlusses über die Steuererhebung für Kultuszwecke (GS 111) auf dem Rechtsmittelweg überprüfbar sein - die Frage der Kultussteuerpflicht unter den Begriff der Steuerausscheidung zu subsumieren und folglich § 9 des obenerwähnten Beschlusses anzuwenden sei, da er sonst keine andere Einspracheinstanz vorsieht, stehen sachliche Argumente der Steuerkommission entgegen, wie: Die Beurteilung der Kirchensteuerpflicht werde formell in der Veranlagungsverfügung selbst getroffen, weshalb auch Einsprache und Beschwerde diesbezüglich auf dem ordentlichen, für die gesamte Veranlagungsverfügung geltenden Wege erfolgen müssen, ansonsten die Veranlagungsverfügung bezüglich der Kirchensteuerpflicht mit einer separaten Rechtsmittelbelehrung zu versehen wäre.

d) ...

e) Dass die Steuerkommission fast 3 Jahre später auf eine Einsprache in derselben Angelegenheit wiederum selber eintrat und sie nicht mehr an den Bezirksrat überwies, scheint aus praktischen Ueberlegungen gerechtfertigt, kann doch der Steuerpflichtige in einer einzigen Einsprache sämtliche Mängel der Veranlagungsverfügung vor derselben Instanz rügen.
Dabei wäre es jedoch wünschenswert, wenn diese Praxis nun konstant weitergeführt würde und § 9 des RRB über die Steuererhebung für Kultuszwecke folglich strikte nur noch für Steuerausscheidungsprobleme zur Anwendung käme. In bezug auf die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts als Beschwerdeinstanz hat die Zuständigkeitsbeanspruchung durch die Steuerkommission zur Folge, dass das Gericht als erste Beschwerdeinstanz angerufen werden kann, während bei der Beurteilung durch den Bezirksrat oder die Exekutive einer Kirchgemeinde, der Regierungsrat als erste und das Verwaltungsgericht erst als zweite Instanz zum Zuge käme. Diese Unterscheidung im Rechtsmittelweg ist allerdings bloss theoretischer Natur, da der Regierungsrat - wie er dies auch im Verfahren 524/81 getan hat - in ständiger Praxis bei abgaberechtlichen Streitigkeiten generell das Institut der Sprungbeschwerde zur Anwendung bringt. Gegen die Beanspruchung der Einsprachekompetenz durch die Vorinstanz erheben im übrigen die Beschwerdeführer auch keine Einwendungen.

3. Unter Ziff. 3 der Anträge verlangen die Beschwerdeführer die Sistierung des Verfahrens bis zur endgültigen Erledigung des von ihnen bei der Europäischen Menschenrechtskommission in Strassburg eingereichten Gesuchs.
Diesem Begehren wird nicht stattgegeben, zumal ein Rechtsstreit in Strassburg in der Regel erhebliche Zeit beansprucht und es obendrein sehr unwahrscheinlich ist, dass die Europäische Kommission oder der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte aufgrund des Sachverhalts und der Erwägungen des Verwaltungsgerichtes und des Bundesgerichtes zu einem anderen Urteil gelangen wird.
Im weitern ist eine Sistierung lediglich geboten, wenn ein ähnlicher Fall, der bei einer höheren Instanz hängig ist, für das betreffende Verfahren kostituierende Wirkung hat. Eine solche wäre jedoch nur anzunehmen, wenn angenommen werden könnte, beide Beschwerdeführer hätten ihren Kirchenaustrittswillen gleichzeitig kundgetan, was aufgrund der Beweisaufnahme klar verneint werden muss.

4. ...

5. ...

6. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 281.--)

3. (Zufertigung)

(Rechtskräftig; Frist für staatsrechtliche Beschwerde im Zeitpunkt der Redaktion noch offen.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Dezember 1983 i.S. F. (VGE 354/83)

Spesenvergütungen und Berufsauslagen (§ 22bis StG; Art. 22bis BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Verfügung vom 29. Oktober 1982 wurde F. eingeschätzt. Die Veranlagungsverfügung enthielt u.a. folgende Begründung:

> "Pauschale Spesenvergütung als Lohnbestandteil aufgerechnet (siehe Wegleitung Seite 11, Ziff. 5 und Dienstanleitung Ziff. 83 f und 152).
> Entgegen der Aufforderung in der Veranlagungsverfügung vom 19.9.1980 (20. Steuerperiode) sind in bezug auf die Repräsentationsspesen keine Ausweise erbracht. Deshalb erfolgt die Aufrechnung."

Gegen diese Verfügung erhob F. mit Eingabe vom 15. November 1982 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, die unter dem Titel Repräsentationsspesen jährlich ausbezahlten Fr. ... nicht als Lohnbestandteil aufzurechnen.
Mit Entscheid vom 28. August 1983 wiesen die Vorinstanzen die Einsprache ab. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte F. mit Eingabe vom 29. September 1983 beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Strittig ist, ob die im Lohnausweis als Repräsentationsspesen deklarierten Vergütungen von jährlich Fr. ... als Lohnbestandteile aufzurechnen sind.

   a) Sowohl im kantonalen wie im Bundessteuerrecht werden vom rohen Einkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen (§ 22 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Schwyz, StG, nGS I 105; Art. 22 Abs. 1 lit. a des Beschlusses über die direkte Bundessteuer, BdBSt). Bei den Gewinnungskosten unterscheidet man zwischen unmittelbaren und mittelbaren Berufsauslagen. Unmittelbare oder echte Berufsauslagen sind solche, die bei einer dienstlichen Verrichtung erwachsen, wie Aufwendungen für Arbeitsgeräte, Material- und Dienstfahrten (StPS 1983, Heft 2, S. 38). Mittelbare Berufsauslagen hingegen sind Ausgaben, die mit der Berufstätigkeit nur mittelbar zusammenhängen, wie die Fahrtkosten zum Arbeitsplatz und die dortige Verpflegung. Für unmittelbare Berufsauslagen sind echte Pauschalabzüge vorgesehen, die voraussetzungslos und ohne Nachweispflicht getätigt werden dürfen (§ 22bis lit. c und d StG; Fassung bis 1.1.1983; Art. 22bis Abs. 1 lit. c und Abs. 2 BdBSt). Bei mittelbaren Berufsauslagen kennt man die pauschalierten Abzüge, die den tatsächlichen Auslagen entsprechen müssen, wobei indessen ein nur summarischer Nachweis genügt (§ 22bis lit. a und b StG; §§

37 ff Vollzugsverordnung zum Steuergesetz, VVStG). Sollten mittelbare Berufsauslagen nicht durch § 22bis Abs. 1 lit. a und b StG gedeckt sein, wären diese ebenfalls in den gesetzlichen Pauschalen gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c und d mitabgezogen (vgl. EGV-SZ, 1975, S. 21). Auf Bundesebene sind die Pauschalierungen in Kreisschreiben festgesetzt.

b) Entrichtet der Arbeitgeber nun Spesenvergütungen, so gilt steuerrechtlich folgende Regelung:

aa) Vergütungen, die weder Entgelt für unmittelbare noch mittelbare Berufsauslagen sind, werden als Lohnbestandteil aufgerechnet.

bb) Vergütungen für unmittelbare Berufsauslagen sind abzugsberechtigt bzw. werden nicht als Lohnbestandteil aufgerechnet. Sie treten seit der Revision des § 37 VVStG (Fassung vom 10. Oktober 1980) nicht mehr an die Stelle der gesetzlichen Pauschalen (§ 22bis lit. c und d StG; Art. 22bis lit. c und Abs. 2 BdBSt). Die ausgewiesenen pauschalierten Unkosten (§ 22bis lit. a und b StG, Art. 22bis lit. a und b BdBSt) werden kumuliert.

aaa) Die Steuerkommission und die Verwaltung für die direkte Bundessteuer vertreten in einem veröffentlichten Entscheid vom 20. Januar 1983 (StPS 1983, S. 37 ff) die Auffassung, in der Regel könne die gesetzliche Pauschale nebst effektiven Spesenvergütungen nicht mehr zugestanden werden, da durch Spesenersatzleistungen vermutungsweise die erwachsenen Aufwendungen abgegolten seien. Dem stehe die neue Regelung von § 37 VVStG nicht entgegen, sei doch im Lichte des unveränderten Gesetzeswortlautes eng auszulegen und verbiete Abs. 2 der zitierten Verordnungsbestimmung ausserdem eine Kumulation von Pauschalabzügen und Spesenvergütung in dem Sinne ausdrücklich, als ersetzte Aufwendungen nicht nochmals als Gewinnungskosten abgerechnet werden können. Vielmehr impliziere die ratio legis von § 37 VVStG nunmehr, dass eine Kombination von effektiven (echten) Berufsauslagen mit den pauschalierten Abzügen nach § 22bis Abs. 1 lit. a und b StG nicht mehr zum vornherein ausgeschlossen sei. Einzig in diesem Sinne sei § 37 VVStG zu interpretieren, sofern diese Regelung angesichts der schmalen gesetzlichen Grundlage mit dem Steuergesetz noch in Einklang stehen solle. Damit lasse sich auch eine Angleichung an die direkte Bundessteuer aufrechterhalten.

bbb) Die Vorinstanzen geben dem eigentlichen Zweck des neu formulierten § 37 VVStG offenkundig zuwenig Beachtung. Nach der früheren Regelung waren die Unselbständigerwerbenden mit geringen oder keinen unmittelbaren Berufsauslagen gegenüber solchen, die in erheblichem Umfange unmittelbare Berufsauslagen nachweisen konnten, bevorteilt. Die ersteren erhielten die gesetzlichen Pauschalabzüge voraussetzungslos und ohne Nachweispflicht zugestanden,

während die letzteren ihre gesamten unmittelbaren Berufsauslagen nachweisen mussten, wenn sie ein Mehr als die gesetzlichen Pauschalabzüge geltend machen wollten. Heute ist es aber so, dass sowohl die einen als auch die anderen den gesetzlichen Pauschalabzug gewährt erhalten, ohne dass die nachgewiesenen Spesenvergütungen für unmittelbare Berufsauslagen als Lohnbestandteil aufgerechnet würden. Dabei lässt aber nicht nur die rechtsgleiche Behandlung innerhalb der Unselbständigerwerbenden, sondern auch der Umstand, dass die Selbständigerwerbenden generell ein weiteres Feld zur Verfügung haben, um unmittelbare Berufsauslagen vom Geschäftsgewinn abzuziehen, selbst wenn deren Erforderlichkeit nicht streng nachgewiesen ist, die Pauschalierung gemäss § 22bis Abs. 1 lit. c und d StG an sich und die Gewährung der Pauschalen auch dann, wenn die effektiven Berufsauslagen vom Arbeitgeber ersetzt werden, als begründet erscheinen.

ccc) Dieser Argumentation steht allenfalls die Tatsache entgegen, dass die direkte Ermächtigungsnorm für § 37 VVStG (§ 22bis Abs. 3 StG) sowie die Marginale von § 37 VVStG nur auf § 22bis Abs. 1 lit. a und b StG verweisen, also auf die mittelbaren Berufsauslagen. Der Wortlaut von § 37 VVStG lässt jedoch über den Zweck der Bestimmung keinen Zweifel offen. Mit dem Hinweis auf OR 327, 327 a und b kommt klar zum Ausdruck, dass primär von den unmittelbaren Berufsauslagen die Rede ist. Es sind denn auch nicht mehr wie im Marginale "lit. a und b" der fraglichen Gesetzesnorm, sondern allgemein die "Pauschalabzüge gemäss § 22bis StG" erwähnt. Die besondere Erwähnung von § 22bis Abs. 1 lit. a und b im Marginale ist wohl damit zu erklären, als in den folgenen unter den Titel D fallenden §§ 38 ff besondere Ausführungen zu diesen mittelbaren Berufsauslagen gemacht werden.

ddd) Was die schmale gesetzliche Grundlage von § 37 VVStG betrifft, so hat das Verwaltungsgericht schon in seiner Stellungnahme vom 17. April 1980 zum neuen VVStG auf diesen Umstand hingewiesen, indessen die fragliche Regelung auf dem Verordnungswege als genügend erachtet. Ueberdies hat das Verwaltungsgericht schon damals die vorgeschlagene Bestimmung so ausgelegt, dass die tatsächlichen und ausgewiesenen Auslagen im Sinne von Art. 327, 327 a und b OR, die dem Steuerpflichtigen durch den Arbeitgeber ersetzt werden müssen, zusätzlich zu den Pauschalen nach § 22bis Abs. 1 lit. c und d in Abzug gebracht werden können. Hätte der Verordnungsgeber diese Auffassung nicht geteilt, so hätte er unzweifelhaft § 37 VVStG dementsprechend formuliert. Was die obigen vom Arbeitgeber nach dem OR zu ersetzenden Auslagen anbetrifft, können im übrigen die Veranlagungsbehörden davon ausgehen, dass diese Auslagen dem Arbeitnehmer auch gesetzeskonform vergütet worden sind, solange der Steuerpflichtige nicht den gegenteiligen Nachweis erbringt (E. Känzig, Wehrsteuer, 1982, N 2 zu Art. 22bis BdBSt). Nachdem der Verordnungsgeber mit § 37 VVStG eine erweiterte Abzugsmöglichkeit von Berufsauslagen schuf und der Gesetzgeber diese Rege-

lung bei der letzten Steuergesetzrevision nicht in den § 22bis StG integrierte oder eine solche Regelung in Kenntnis des § 37 VVStG ausschloss, ist anzunehmen, dass weder der Verordnungsgeber noch der Gesetzgeber in § 37 VVStG eine Verletzung des Legalitätsprinzipes sehen.

eee) Die Aufrechnung der in der Höhe der tatsächlichen Auslagen vom Arbeitgeber vergüteten unmittelbaren Berufsauslagen als Einkommen bei Beanspruchung der Pauschalen nach § 22bis Abs. 1 lit. c und d StG ist bei der gegenwärtig praktizierten Bescheinigungspflicht der Arbeitgeber bzw. der Deklarationspflicht der Steuerpflichtigen auch gar nicht durchführbar. Detailierte betragsmässige Spesenangaben werden auf den offiziellen Lohnausweisen der Eidg. Steuerverwaltung (Form 610.800.2 dfi/2 und kant. form. 11) nur für das leitende und das Aussendienstpersonal verlangt. Für andere Arbeitnehmer sind lediglich die Pauschalvergütungen betragsmässig anzugeben. Beziehen diese keine oder Vergütungen in der Höhe der tatsächlichen Auslagen, so ist lediglich die entsprechende Rubrik anzukreuzen. Es bedürfte also jedesmal eines zusätzlichen Feststellungsverfahrens, wollte man diese in Höhe der tatsächlichen Auslagen gewährten Vergütungen aufrechnen. Dass diese Feststellungsverfahren in der Praxis durchgeführt werden, wird von den Vorinstanzen nicht geltend gemacht. Schliesslich besteht, wie eine Durchsicht des Erhebungsblattes für Unselbständigerwerbende (Form. K 11 U) und des Wehrsteuererklärungsformulares (Form K 2 W) zeigt, auch keinerlei Verpflichtung des Steuerpflichtigen, die tatsächlich vergüteten unmittelbaren Berufsauslagen in den Steuererklärungsformularen anzuführen.

fff) Die Vorinstanzen vertreten in StPS 1983, Heft 2, S. 38, die Auffassung, die von ihnen vertretene enge Interpretation von § 37 VVStG lasse eine Angleichung an die direkte Bundessteuer aufrechterhalten, lasse doch Art. 22bis Abs. 2 BdBSt diese Lösung zu, indem dort lediglich auf die Kosten nach Abs. 1 lit. c Bezug genommen werde. Im Gegensatz zu dieser Meinung hält E. Känzig, a.a.O., N 24 zu Art. 22bis BdBSt, fest, dass dem Steuerpflichtigen der in Art. 22bis Abs. 2 BdBSt vorgesehene Pauschalabzug auch dann zustehe, wenn die Berufsauslagen vom Arbeitgeber ersetzt werden. Dies ergebe sich aus der Tatsache, dass der Gesetzgeber im Interesse einer Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens eine feste Gewinnungskostenpauschale vorgesehen und damit den Veranlagungsbehörden verwehrt habe, diese Pauschale im Einzelfall auf ihre sachliche Begründetheit zu untersuchen. Dass die Auffassung dieses Autors richtig ist und der Auffassung der Eidg. Steuerverwaltungsbehörden entspricht, ergibt sich wiederum aus der Gestaltung der Lohnausweis- und Wehrsteuer- bzw. direkten Bundessteuerdeklarationsformulare.

ggg) Schliesslich ist auch nicht zu übersehen, dass die Spesenpauschale nach § 22bis Abs. 1 lit. c und d StG wohl wesensverwandt ist mit den in Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt

als Beispiele aufgeführten Gewinnungskostenarten:

> "Weitere Berufsauslagen wie Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachliteratur und die für die Berufsausübung erforderlichen Weiterbildung".

Es fällt auf, dass praktisch alle diese Berufsauslagen mit der Person des Arbeitnehmers direkt und eng verknüpft sind. Primär für diese personalbezogenen Berufsauslagen, die wohl in mehr oder weniger grossem Ausmass bei allen Arbeitnehmern anfallen, ist auch die Pauschale nach § 22bis Abs. 1 lit. c und d gedacht. Neben diesen personenbezogenen gibt es aber auch mehr geschäfts- bzw. firmenbezogene Auslagen, die hin und wieder vom Arbeitnehmer beglichen werden.

cc) Vergütungen für mittelbare Berufsauslagen werden in der Höhe der pauschalierten Ansätze anerkannt. Leistet der Arbeitgeber einen Beitrag an die mittelbaren Berufsauslagen, kann der Steuerpflichtige die allenfalls noch bestehende Differenz zu den pauschalierten Ansätzen in Abzug bringen.

c) Die Ausgestaltung der Nachweispflicht der geltend gemachten Berufsauslagen liegt im Ermessen der Veranlagungsbehörde und es ist ihr kein Ermessensmissbrauch oder unrichtige Handhabung des Ermessens vorzuwerfen, wenn sie, um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis hohe Anforderungen stellt. Doch sind dabei, je nach Beweisthema, an die Beweisführung Grenzen gesetzt. Misslingt dem Steuerpflichtigen dieser Nachweis, kann eine Schätzung Platz greifen, sofern hinreichende Schätzungsgrundlagen vorhanden sind, ohne dass indessen eine Pflicht hiezu besteht (VGE 346/81 vom 4. Mai 1982 mit weiteren Zitaten).
Nach der Basler Praxis gilt die Bestätigung des Arbeitgebers, wonach dem Steuerpflichtigen bei der Ausübung seines Berufes die geltend gemachten Auslagen angefallen sind, grundsätzlich nicht als Beweis, weil immer mehr Arbeitgeber willentlich die Erhöhung des steuerbaren Lohnes der Arbeitnehmer durch Einführung oder Erhöhung von Spesenersatz vertuschten und weil infolgedessen der Aussagewert einer solchen vom Arbeitgeber ausgestellten Bestätigung zweifelhaft sei (BJM 1975, S. 207).

d) ... (Feststellung, dass der Pflichtige einen Auslagenachweis nicht erbracht hat, und Vornahme einer Schätzung durch das Gericht, die zur Teilgutheissung der Beschwerde führt.)

3. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 1981/82 um je Fr. 2 000.-- reduziert. Im übrigen wird die Beschwerde, soweit darauf einzutreten war, abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 345.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Rechtskräftig)

Anmerkung der Redaktion zur vorstehenden Praxisänderung

Ueber die richtige Auslegung des (gar nicht klaren) Wortlautes von § 37 VVStG lässt sich mit Fug streiten. Zutreffend ist, dass "geschäftsbezogene" wie überhaupt effektive, das heisst gegen Abrechnung bezogene Spesen neben den gesetzlichen Pauschalen anzuerkennen sind: im Ergebnis lässt sich nämlich eine Unterscheidung, ob die Auslagen auf eigene oder auf Rechnung des Arbeitgebers getätigt wurden, oft nicht vornehmen. In dieser Hinsicht wäre der vom Gericht kritisierte, in StPS 2/83, 37 ff publizierte Entscheid zu präzisieren, wobei zu bemerken ist, dass dort effektive Vergütungen nicht zur Diskussion standen und die Vereinbarkeit solcher, aber nur solcher (notwendiger) Entschädigungen mit den fraglichen Abzügen von den schwyzerischen Veranlagungsbehörden nie in Frage gestellt worden ist.
Die steuerliche Crux liegt demgegenüber in den Pauschalspesenvergütungen (über welche nicht nach Belegen abgerechnet wird). Hier sind u. E. Bedenken gegenüber der neuen Spesenpraxis des Verwaltungsgerichts anzumelden, nicht nur, weil über eine jahrelange Rechtsprechung hinweggegangen wird, sondern weil damit eine Gleichbehandlung von Pauschalspesenbezügern und "Spesenlosen" nicht gewährleistet ist.
Das Kernproblem des vorliegenden Entscheides liegt darin, dass das Gericht einerseits feststellt, eine Schätzungspflicht seitens der Veranlagungsbehörde bestehe nicht (E. 2/c; noch restriktiver: BGE 107 Ib 218) und es sei lediglich Ueberschreitung und Missbrauch des Ermessens zu kontrollieren (a.a.O.), andererseits und in Widerspruch dazu durch eigenhändige Vornahme einer Schätzung reformatorisch ins Ermessen der Vorinstanzen eingreift und damit eine Schätzungspflicht dennoch (indirekt) impliziert.
Im Raum stehengelassen werden kann schliesslich die Frage der Gesetzmässigkeit der neuen Praxis im Lichte von § 22bis Abs. 4 StG und Art. 3 der Berufsauslagenverordnung des Eidg. Finanzdepartements; festgehalten sei jedoch, dass sich, mit Bezug auf die Legitimierung von § 37 VVStG, nicht das Gesetz der Verordnung, sondern die Verordnung dem Gesetz anzupassen hat (E. 2/ddd).

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ vom 30. Dezember 1983 i.S. N. (StKE 158-174/83)

Steuerbemessung; Rentenbesteuerung der Ehepaars-AHV-Rente beim Tod der Ehefrau (Wegfall der Steuervertretung; § 8 Abs. 1, § 16 StG; Art. 13 und Art. 41 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

N. wurde für die Steuerperiode 1981/82 bei den kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt.

Gegen die vom 31.1.1983 datierende Veranlagungsverfügung erhebt der Steuerpflichtige mit Eingabe vom ... fristgerecht Einsprache. Damit beantragt er u.a. eine Neuberechnung des steuerpflichtigen Renteneinkommens unter Berücksichtigung des Umstands, dass die monatliche AHV-Altersrente seit November 1980 (Tod der Ehefrau: 20.10.1980) statt Fr. 1 023.-- nunmehr Fr. 682.-- ausmacht.

Aus den Erwägungen:

1. Infolge des Todes der Ehefrau des Einsprechers ging ab November 1980 der Anspruch auf Bezug einer Ehepaar-Altersrente unter und wurde stattdessen eine einfache Altersrente ausgerichtet. Das veranlagte Renteneinkommen von Fr. 9 327.-- gründete indes auf den in den Bemessungsjahren 1979/80 effektiv zugeflossenen Altersrenten (1979: 12 x Fr. 977.--; 1980: 10 x Fr. 1 023.-- + 2 x Fr. 682.--/einfache Altersrente), wogegen der Einsprecher einwendet, er werde in der Steuerperiode 1981/82 für nicht mehr erzielte Renteneinkünfte besteuert.

   a) Nach kantonalem Recht gelangt das System der Praenumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zur Anwendung. Diese Steuerberechnungsmethode weist die Besonderheit auf, dass Steuerperiode (=Veranlagungsperiode) und Bemessungsperiode in der Regel zwei Kalenderjahre umfassen. Demgemäss werden die für eine Veranlagungsperiode geschuldeten Jahressteuern nach dem Einkommen berechnet, das der Steuerpflichtige in den beiden der Veranlagungsperiode unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahren im Durchschnitt erzielt hat (§ 8 Abs. 1 StG; Känzig, Wehrsteuer, N 1 zu Art. 41 Abs. 1 BdBSt).

   b) Die Vergangenheitsbemessung beruht auf der Annahme, dass die Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Veranlagungsperiode ungefähr gleich bleiben, wie sie in der Bemessungsperiode gewesen sind. Sie ist jedoch dann nicht mehr angebracht, wenn sich aufgrund bestimmter Tatsachen die Veranlagungsgrundlagen während einer zweijährigen Veranlagungs- oder Berechnungsperiode dauernd verändern. In Betracht fallen dabei strukturelle Aenderungen, die einen markanten Wechsel in den persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen bewirken. Diesfalls ergeht eine Zwischeneinschätzung auf den auf das Ereignis folgenden Tag (§ 70 i.V.m. § 8 Abs. 4 StG).

c) Die Tatsachen, die eine Zwischenveranlagung zulassen oder notwendig machen, sind im kantonalen Steuergesetz abschliessend aufgezählt (VGE 355/82 vom 10.6.1983). Einkommens- oder Vermögensänderungen, die nicht auf eine der in § 70 StG umschriebenen Ursachen zurückzuführen sind, führen deshalb weder zu einer Zwischenveranlagung noch zum Uebergang zur Gegenwartsbemessung.
Vorliegend bringen die Veranlagungsbehörden zwar zu Recht vor, der teilweise Wegfall einer Rente stelle keinen Zwischenveranlagungsgrund dar; nachdem sich jeweils auch der Rentenanfall erst in der Folgeperiode steuerlich auswirke, bestehe keine Veranlassung, beim Wegfall einer Rente vom Grundsatz der Steuerbemessung nach den Ergebnissen der ordentlichen Berechnungsperiode abzuweichen. Mit der dargestellten Argumentation verkennen sie jedoch, dass eine Rentenreduktion zufolge des Todes der Ehefrau kein Zwischenveranlagungsproblem abgibt. Der zugrunde liegende Sachverhalt bedarf vielmehr - wie nachfolgend zu zeigen ist - einer Ueberprüfung unter dem Gesichtspunkt des Wegfalls der Steuervertretung der Ehefrau durch den Ehemann.

d) Nach § 16 des Steuergesetzes werden Einkommen und Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau ohne Rücksicht auf den Güterstand dem Einkommen und Vermögen des Ehemannes zugerechnet. Obwohl demzufolge mit dem Tag der Heirat die Steuerfaktoren der Ehefrau - d.h. in erster Linie deren gesamtes Einkommen, und zwar unbekümmert darum, ob dieses Einkommen aus Vermögenserträgen, Erträgen aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit oder anderen Einkünften herrührt (Känzig, a.a.O., N 2 zu Art. 13 Abs. 1 BdBSt) - mit denjenigen des Ehemannes zusammen veranlagt werden, bleibt die Ehefrau Steuersubjekt. Der Ehemann tritt lediglich als Substitut in ihre Steuerschuld ein, und zwar so, wie diese besteht; aus dem Steuerrechtsverhältnis verpflichtet ist dagegen nach wie vor die Ehefrau. Aus dem Umstand, dass die Ehefrau auch während der Ehe Steuersubjekt verbleibt, folgt zwingend, dass ihre Steuerfaktoren nur solange dem Ehemann zugerechnet werden können, als sie selbst die Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss § 4 StG erfüllt (Känzig, a.a.O., N 6 zu Art. 13 Abs. 1; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 3 zu Art. 13).

Dass die Steuerpflicht einer natürlichen Person mit deren Todestag aufhört, ist evident (DA Ziff. 33; Känzig, a.a.O., N 1 zu Art. 9). Dementsprechend endet mit dem Tod der Ehefrau offensichtlich auch das Steuervertretungsverhältnis und entfällt eine weitere Zusammenrechnung der Einkommensbestandteile beider Ehegatten (DA Ziff. 59; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher StG, N 6 zu § 8; Masshardt, a.a.O., N 6 zu Art. 13).

e) Nachdem der Untergang der Steuervertretung eine weitere Zurechnung von Steuerfaktoren der verstorbenen Ehefrau zu denjenigen des Einsprechers ausschliesst, ist für den Verfahrensausgang entscheidend, ob durch den Wegfall der Ehepaar-Altersrente bzw. deren Ersetzung durch eine einfache Altersrente überhaupt Einkünfte entfallen sind, die rechtlich gesehen der Verstorbenen zustanden: Gemäss Art. 22 Abs. 2 AHVG ist die Ehefrau immerhin befugt, bei Beginn des Ehepaar-Rentenanspruchs

zu erklären, sie wolle die halbe Rente für sich beanspruchen. Dabei handelt es sich jedoch nur um den Anspruch auf eine getrennte Auszahlung, wogegen die eigentliche Forderungsberechtigung für die ganze Ehepaar-Altersrente in jedem Fall beim Ehemann verbleibt. Die Ehefrau verfügt über keinen selbständigen und vom Ehemann unabhängigen Rechtsanspruch auf den hälftigen Anteil der Ehepaar-Altersrente: Ihr Recht ist nur von demjenigen ihres Gatten abgeleitet und dauert nur solange fort, als dieser die generellen und speziellen Rentenbezugsvoraussetzungen erfüllt (A. Maurer, Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, Bd. 2, S. 86; BGE 107 V 72 ff). Der Wegfall der Ehepaar-Altersrente bzw. die Ersetzung derselben durch eine einfache Altersrente beinhaltet deshalb formalrechtlich gesehen keinen Wegfall von Steuerfaktoren der Ehefrau, sondern von eigenen Einkommensbestandteilen des Einsprechers. Unter diesen Umständen ist die Veranlagung der Renteneinkünfte in ordentlicher Vergangenheitsbemessung nicht zu beanstanden und die Einsprache trotz Wegfall der Steuersubstitution in diesem Punkte abzuweisen.

2. ...

3. ...

4. ...

(Rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 1984 i.S. K. (VGE 338/84)

Liquidationsgewinnbesteuerung, stille Auflösung von Warenlagerreserven (Art. 43 BdBSt; vgl. § 26 Abs. 3 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

Der Beschwerdeführer K. verstarb am 25.1.1980. Auf diesen Zeitpunkt übernahmen die Erben bzw. dessen Sohn P. den Geschäftsbetrieb, bestehend aus Sägerei und Schaltafelbetrieb.

Mit Veranlagungsverfügung vom 28.5.1982 wurden die Erben von K. sel. kantonal mit einem steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 112 000.-- und bei der direkten Bundessteuer mit einem solchen von Fr. 181 200.-- (inbegriffen ein Liegenschaftsgewinn von Fr. 67 200.--) veranlagt. Die Berechnung des Veranlagungsbeamten basiert auf einem Betrag von Fr. 96 000.-- an im Jahre 1979 aufgelösten Reserven (Sägerei: Fr. 75 000.--; Schaltafelbetrieb: Fr. 21 000.--) und einem solchen von Fr. 18 000.-- an in der Bemessungslücke unterlassenen Abschreibungen.

Am 24.6.1982 liessen die Erben innert Frist Einsprache erheben und beantragen, die kantonale Veranlagung aufzuheben und bei der direkten Bundessteuer den geschuldeten Betrag auf Fr. 67 200.-- herabzusetzen. Mit Entscheid vom 25. Juli 1983 hat die VdBSt die Einsprache abgewiesen, die angefochtene Veranlagungsverfügung aufgehoben, den steuerbaren Aufwertungsgewinn auf Fr. 200 000.-- erhöht (reformatio in peius) und die Jahressteuer auf Fr. 19 677.20 festgesetzt. Gegen diesen Entscheid erhoben die Erben des K. sel. fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht.

Aus den Erwägungen:

1. Umstritten ist im vorliegenden Verfahren Umstand und Ausmass der Reserveauflösung im Geschäftsjahr 1979 (Bemessungslücke).
   Nach Art. 43 BdBSt unterliegen Kapitalgewinne und Wertvermehrungen, welche in der sogenannten Bemessungslücke in einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung anfallen, einer speziellen Jahressteuer.
   Die Beschwerdeführer machen geltend, im Jahre 1979 seien keine Aufwertungsgewinne, welche als solche einer Besteuerung gemäss Art. 43 BdBSt unterliegen würden, erzielt worden, da im Gegenteil die Warenreserven um Fr. 5 199.15 erhöht worden seien. Von einer Auflösung von Warenreserven könne deshalb keine Rede sein.

   a) Grundsätzlich hat die Steuerbehörde zu beweisen, dass und in welchem Umfange Reserven aufgelöst worden sind. Doch dürfen an den Nachweis nicht zu strenge Anforderungen gestellt werden; schwerwiegende Indizien genügen. Insbesondere kann nicht verlangt werden, dass die Steuerbehörde einen zahlenmässig genauen Beweis für die Höhe der aufgelösten Reserven erbringt;

sie ist vielfach auf eine pflichtgemässe Schätzung unter Abwägung aller Umstände angewiesen. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, darzutun, dass den Indizien, auf die sich die Behörde stützt, nicht die Beweiskraft zukommt, die sie ihnen beilegt (ASA, 39, 200).

2. Im Jahre 1979 (Bemessungslücke) erzielte die Firma K. einen wesentlich höheren Bruttogewinn, als in den Vorjahren, woraus die Steuerverwaltung schloss, es seien in diesem Jahr Aufwertungsgewinne erzielt worden, denn "auf einen Liquidationsgewinn ist aus dem überdurchschnittlichen Bruttogewinn zu schliessen" (Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 58 ZH-StG). Diese Aufwertungsgewinne sollen durch Realisierung stiller Reserven aus dem Warenlager entstanden sein.

   a) Die Bewegung von stillen Reserven auf dem Warenlager kann nur dann genau verfolgt werden, wenn eine Lagerbuchhaltung geführt wird, das heisst, sämtliche Wareneinn- und Warenausgänge artikelweise, mengen- und wertmässig erfasst werden. Ist dies nicht der Fall, lässt sich die inventarisierte Menge sowie deren Zusammensetzung bezüglich Einstandspreise nicht überprüfen. Dazu kommt noch, dass die offen ausgewiesenen Warenreservenveränderungen nicht notwendigerweise mit den Veränderungen der stillen Reserven auf dem Warenlager übereinstimmen, weshalb das Argument der Beschwerdeführer, es seien im Jahre 1979 sogar die Warenreserven erhöht worden, den erforderlichen Gegenbeweis nicht zu erbringen vermag.

   b) Zwar ist der Steuerpflichtige gesetzlich nicht dazu verpflichtet, eine Warenbuchhaltung zu führen (vgl. Käfer, Berner Kommentar, N 185 zu Art. 957 OR), was nach dem oben Gesagten (E. 1a) die Steuerbehörde jedoch nicht daran hindern kann, magels anderer Grundlagen die Abgrenzung von Aufwertungsgewinnen und ordentlichem Geschäftsertrag mittels einer Schätzung vorzunehmen. Da der ordentliche Warenertrag der ordentlichen Bruttogewinnmarge entspricht, ist die zweckmässigste Methode zur Unterscheidung zwischen Erträgen aus der betrieblichen Leistungserstellung und den Gewinnen aus Wertzuwachs auf den Vorräten, die Vornahme von Bruttogewinnvergleichen (vgl. auch Känzig, Wehrsteuerkommentar, N 12 zu Art. 43 BdBSt mit Literatur- und Judikaturverweisen). Diese Methode wurde vorliegend auch von der Steuerbehörde angewandt.
   Dabei wurde von den Gesamtumsätzen beider Unternehmen seit 1975 der totale Warenaufwand in Abzug gebracht. Daraus resultierte für die einzelnen Jahre folgendes Bild:

1975	37.8 % Bruttogewinn
1976	37.7 % do.
1977	37.9 % do.
1978	34.2 % do.
Durchschnitt	36.9 % do.
1979	45.9 % do.

   Die Abweichung vom Durchschnittsbruttoumsatz beträgt somit für das Jahr 1979 9 %, woraus die Veranlagungsbehörde einen Aufwertungsgewinn von Fr. 133 000.-- (9 % des Umsatzes von Fr. 760 470.-- und Fr. 725 462.--, abgerundet) errechnete.

3. Um diesen Indizienbeweis umzustossen, bringen die Beschwerdeführer im wesentlichen folgende Argumente vor:

   a) Die Zuhilfenahme einer Bruttogewinnvergleichsrechnung sei lediglich dann statthaft, wenn keine mengenmässigen und detaillierten Inventare vorlägen, was im vorliegenden Fall nicht zuträfe.
   Auf keinen Fall dürfen jedoch die Bruttogewinne der beiden Betriebe vermischt werden, da im Jahre 1975 auf dem einen lediglich ein Bruttogewinn von 8.93 % erzielt worden sei.

   b) Der höhere Bruttogewinn des Jahres 1979 resultiere aus einer Margenverbesserung. Dank günstiger Einkaufspreise habe die Bruttomarge im Jahre 1979 wesentlich verbessert werden können.

4. Zum Argument, die Bewegung stiller Reserven könne auch aus einem jährlich erstellten, mengenmässig detaillierten Lagerinventar entnommen werden, kann auf das unter E.2a Gesagte verwiesen werden. Erwähnt sei lediglich noch, dass das Lager des vorliegenden Betriebes jährlich zweimal umgesetzt wird (Verhältnis des Warenaufwandes zum Inventarbestand). Eine mengenmässige Zusammensetzung bezüglich Einstands-, Verrechnungs- und Standardpreisen lässt sich somit mit einer einmaligen Inventaraufnahme pro Jahr nicht feststellen und folglich auch nicht die Bewegung von stillen Reserven.
   Den Bruttogewinn des Gesamtbetriebes zu verfolgen, obwohl für beide Betriebe getrennte Rechnung geführt wird, rechtfertigt sich aus dem Grunde, da Bruttogewinneinflüsse durch interne Verrechnungspreise eliminiert werden können (der Sägereibetrieb liefert Halbfabrikate an den anderen Betrieb). So steht denn auch dem zitierten Extremwert von 8.9 % Bruttogewinn für den einen Betrieb im Jahre 1975 ein Höchstwert von 47.2 % Bruttogewinn für die Sägerei gegenüber.

5. Einer einlässlichen Untersuchung bedarf indessen der Einwand, der höhere Bruttogewinn resultiere aus einer Margenverbesserung und das parallel laufende Argument; in der Branche der Beschwerdeführer sei mit grossen Preisschwankungen zu rechnen, weshalb auch die Bruttogewinne der einzelnen Jahre verschieden ausfielen.

   a) Nach Ueberprüfung der älteren Erfolgsbilanzen (1971 bis 1974) ergaben sich tatsächlich Bruttogewinne, die mit dem des Jahres 1979 vergleichbar sind. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass im Jahre 1974 eine Rezession im fraglichen Gewerbe einsetzte und demzufolge auch die Bruttogewinne der folgenden Jahre tiefer ausfielen. Diese waren jedoch seit 1975 bis 1980 mit Ausnahme des Jahres 1979 ziemlich konstant, weshalb sich auch die Berücksichtigung nur dieses Zeitabschnittes in der Bruttogewinnvergleichsrechnung rechtfertigt.

   b) Um eine Margenverbesserung glaubhaft zu machen, berufen sich die Beschwerdeführer auf günstige Einkaufspreise im Jahre 1979 und legen dazu eine Auswahl von Warenrechnungen vor, welche tatsächlich tiefere Einkaufspreise vorweisen.
   Die Prüfung der eingereichten Unterlagen ergab jedoch, dass diese lediglich 20 % des gesamten Warenaufwandes ausmachen und nur einzelne Artikel umfassen. So ergibt sich denn auch aus einer von den Beschwerdeführern eingereichten Aufstellung

(welche ihrerseits auch nicht den gesamten Geschäftsumfang, jedoch mindestens die Artikel mit grossen Umsatzzahlen umfasst), dass die Verkaufspreise gegenüber den Einkaufspreisen wesentlich stärker fielen, was naturgemäss eine Margenverschlechterung zur Folge hat. Dazu wurden die Inventarpreise per 31.12.79 erhöht, dies im Gegensatz zu den anerkannten Bewertungsregeln (vgl. Streuli, Die Bewertung der Warenvorräte in unternehmenswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerwirtschaftlicher Sicht, S. 178).
Die Realisierung stiller Reserven wird somit durch die beschwerdeführerischen Unterlagen geradezu bestätigt. Bei einem genaueren Vergleich des Verkaufspreisfalls (z.B. Parallelbretter 18 mm; 19 %) mit den sinkenden Einkaufspreisen (z.B. Trämel, Rohmaterial; 4.5 %) käme man sogar zum Schluss, dass die BG-Verbesserung infolge Auflösung von stillen Reserven für das Jahr 1979 mehr als 9 % ausmachen würde. Da dies jedoch wie gesagt ohne eine exakte Lagerbuchhaltung nicht genau nachweisbar ist und es sich folglich nur um einen Indizienbeweis handelt, scheint es gerechtfertigt, zugunsten des Steuerpflichtigen vom tieferen Satz von 9 % auszugehen.

6. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 400.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Im Zeitpunkt der Redaktion noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid der kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 12. März 1984 i.S. D. AG (StKE 281-27/83)

Bilanzkorrektur; Aenderung der Eröffnungsbilanz einer AG (§ 38 StG, Art. 49 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Gegen die Veranlagungsverfügungen 1979/80 und 1981/82 lässt der Steuerpflichtige fristgerecht Einsprache erheben. Dabei beantragt er, "es sei das steuerbare Einkommen für die ganze Periode um Fr. 22 000.-- zu reduzieren". In der Begründung wird eine Bilanzkorrektur der angefangenen Arbeiten per 31.12.1979 verlangt, da auf dieser Position Fr. 22 000.-- an stillen Reserven in die AG eingebracht worden sein sollen.

Aus den Erwägungen:

1. Mit Bezug auf die Korrektur einer Bilanz ist zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen zu unterscheiden. Unter Bilanzberichtigung wird nach konstanter Lehre und Rechsprechung das Ersetzen von handelsrechtswidrigen Bilanzansätzen durch handelsrechtskonforme Bewertungen verstanden, wogegen bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Ansatz an die Stelle eines andern handelsrechtlichen ebenfalls zulässigen Wertes tritt (vgl. E. Känzig, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Ausgabe 1962, N 32 und 33 zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt). Die Zulässigkeit von Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen im Steuerrecht hängt wesentlich von der Verbindlichkeit der Bilanz ab. Handelsrechtlich besteht für Kapitalgesellschaften die Vorschrift, dass die Bilanz mit der Rechnungsabnahme durch die Generalversammlung definitiv bzw. verbindlich wird. Fest steht, dass eine Kapitalgesellschaft, welche ihrer Steuererklärung die von der Generalversammlung abgenommene Jahresrechnung beilegt, daran gebunden ist, und dass sie insbesondere die in der Bilanz vorgenommene Bewertung des Geschäftsvermögens gegen sich gelten lassen muss, ungeachtet davon, ob sie sich der steuerlichen Folgen bewusst war oder nicht (vgl. dazu E. Känzig, a.a.O., N 32 und 33 zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt; H. Masshardt, Kommentar zur Eidg. Wehrsteuer, N 7 zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt, F. Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht in: ASA Bd. 37, S. 145; W. Studer, Bilanzsteuerrecht, Basel 1968, S. 98 f sowie K. Blumer/A. Graf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 8. Aufl., 1983, S. 416 f und die in dieser Literatur zitierte Judikatur).
Im vorliegenden Falle ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige nachträglich durch eine Höherbewertung von angefangenen Arbeiten eine Reduktion des Jahresgewinnes für das Jahr 1980 erreichen will. Es handelt sich demnach um eine Bilanzänderung, bei welcher es Treu und Glauben verbieten, dass sie lediglich aus Steuerersparnisgründen vorgenommen werden. Der Steuerpflichtige bzw. sein Vertreter verkennen bei ihrer Eingabe offensichtlich, dass nicht nur eine durch die Generalversammlung genehmigte Bilanz vorliegt, sondern dass mit der öffentlichen Urkunde über die konstituierende Generalversammlung der D. AG vom ... zugleich sämtliche Aktiven und Passiven der früheren Gesellschaft übernom-

men wurden und dabei die einzelnen Uebernahmewerte, insbesondere auch die angefangenen Arbeiten, endgültig festgelegt wurden. Unter diesen Umständen kann die anbegehrte Bilanzänderung nicht gewährt werden. Demzufolge sind die einsprecherischen Begehren in diesem Punkte vollumfänglich abzuweisen.

2. ...

3. ...

4. ...

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird (in bezug auf einen andern Punkt, red.) teilweise gutgeheissen...

2. (Verfahrenskosten Fr. 111.85)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Im Zeitpunkt der Redaktion noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Dezember 1983 i.S. R. (VGE 348/83)

Verfahrensrecht: Nichtigkeit von Veranlagungsverfügungen, Anforderung an die Einsprachebegründung (§ 73 Abs. 1 und § 74 aStG, § 21 aVVStG; Art. 99 und 101 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Verfügung vom 29. April 1983 wurde der Steuerpflichtige veranlagt.

Gegen diese Veranlagung erhob der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 26. Mai 1983 Einsprache mit dem Antrag, "das steuerbare Einkommen kantonal auf Fr. ... und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. ... festzulegen.

Mit Entscheid vom 5. September 1983 traten die Vorinstanzen auf die Einsprache nicht ein.

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte R. Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein. Er stellt folgende Begehren:

"1. Es sei der Entscheid der Kantonalen Steuerkommission (Abteilung II) und der Verwaltung für die direkten Bundessteuer vom 5. September 1983 aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Steuerkommission und der Verwaltung für die direkte Bundessteuer."

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Die Vorinstanzen beantragen Nichteintreten, soweit Ausführungen zur Sache gemacht werden. Diesem Begehren ist unter Vorbehalt der Erwägungen zur Frage der Nichtigkeit (Erw. 3) und der Begründungsforderungen (Erw. 4) stattzugeben, denn Anfechtungsgegenstand ist nur der Nichteintretensentscheid. Es sind somit grundsätzlich nur jene Rügen zu hören, welche im Zusammenhang mit diesem Nichteintreten stehen. Nach § 43 Abs. 1 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP; nGS II 225) kann das Verwaltungsgericht zwar in der Sache selbst entscheiden, wenn es den angefochtenen Entscheid aufhebt und ihm volle Ueberprüfungsbefugnis zukommt. Dieses Vorgehen ist aber dann nicht sinnvoll, wenn ein Nichteintretensentscheid aufgehoben wird. Den erstmaligen Sachentscheid hat in der Regel aber die zuständige Verwaltungsinstanz zu fällen und nicht eine Rechtsmittelbehörde. Anders könnte man allenfalls vorgehen, wenn die Verwaltungsinstanz obiter dictum zum Materiellen Stellung bezog (J. Hensler, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Kanton Schwyz, S. 148). Im Sinne einer Kassation bzw. Rückweisung ist im übrigen auch der Beschwerdeantrag Ziffer 1 formuliert.

3. Der Beschwerdeführer behauptet, die Veranlagungsverfügung vom 29. April 1983 sei zu Folge formeller und materieller Rechtsverweigerung nichtig.
Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verwaltungsverfügung. Sie ist von Amtes wegen zu beachten und kann jederzeit, selbst im Vollstreckungsverfahren, geltend gemacht werden. Nichtigkeit ist gegeben, wenn die Verfügung mit einem schwerwiegenden und offenkundigen oder doch leicht erkennbaren Mangel behaftet ist, welcher zudem schwerer wiegt als die durch die Nichtigkeitsfolge eintretende Beeinträchtigung der Rechtssicherheit. Als Nichtigkeitsgründe sind insbesondere denkbar: schwerwiegende Zuständigkeits- und Verfahrensmängel, gewisse Form- und Eröffnungsfehler und in seltenen Ausnahmefällen auch inhaltliche Mängel (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Nr. 40 B).
Der Beschwerdeführer bemängelt, dass die Steuerbehörde ihn ermessensweise einschätzte, ohne vorgängig das Beweismittelverfahren durchzuführen. Das kantonale Steuergesetz in der Fassung vom 4. Juli 1978 hatte in § 67 Abs. 1 folgende Regelung:

> "Wenn die kantonale Steuerverwaltung eine Steuererklärung nicht als richtig befindet, so kann sie vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen. Sie kann ihn auch vorladen. Kommt der Steuerpflichtige ohne triftigen Grund der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht nach, so kann er ermessensweise veranlagt werden. Eine Busse nach § 86 bleibt vorbehalten."

Auf Bundesebene gilt: Art. 88 Abs. 2

> "Ist die Veranlagung gestützt auf die Wehrsteuererklärung und die eingereichten Beilagen nicht ohne weiteres möglich, so hat die Veranlagungsbehörde die erforderlichen Erhebungen nach den Art. 89 und 92 vorzunehmen."

Art. 92 Abs. 1

> "Wenn der Steuerpflichtige die Wehrsteuererklärung, trotz Mahnung, nicht rechtzeitig einreicht oder ergänzt, zur Einvernahme nicht erscheint, einem Auskunftsbegehren nicht Folge leistet, als Buchführungspflichtiger überhaupt keine oder zur Ermittlung der Steuerfaktoren untaugliche Bücher vorlegt oder die geforderten Ausweise nicht beibringt, so wird die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen..."

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, dass eine Ermessenseinschätzung grundsätzlich erst vorgenommen werden darf, wenn alle zur Abklärung des steuerlich massgebenden Sachverhaltes geeigneten im Steuergesetz vorgesehenen Untersuchungsmassnahmen durchgeführt sind und sich als nutzlos erwiesen haben (Känzig, Wehrsteuer, Band 4, Art. 92 N 4). Indessen ist auch der Standpunkt der Vorinstanzen anzuerkennen, dass dort kein Beweisverfahren durchzuführen ist, wo dies zum vornherein als nutzlos einzustufen ist. Eine solche Einschätzung der Sachlage darf jedoch nicht leicht-

hin angenommen werden und ist jeweils mit konkreten Tatsachen zu belegen. Die Vorinstanzen tragen nun vernehmlassend vor, der Steuervertreter sei sich durchaus bewusst gewesen, dass die Buchführung des Pflichtigen nicht ordnungsgemäss war, ansonsten er wohl nicht den Einbezug des Ergebnisses 1981 von sich aus vorgeschlagen hätte (Vernehmlassung vom 12.10.1983, S. 2 Ziff. I.3). Ob ein solcher Sachverhalt bereits zum Verzicht auf ein Feststellungsverfahren berechtigte, scheint fragwürdig. Diese Frage kann hier jedoch offenbleiben, da ein möglicher Verfahrensmangel in concreto zweifelsohne noch keine Nichtigkeit zur Folge hätte. Verfahrensmängel müssen schwerwiegend sein; die Praxis erkennt nur sehr zurückhaltend auf Nichtigkeit. Diese Folge wäre allenfalls angebracht, wenn dem Steuerpflichtigen das Recht zur Einreichung einer Steuererklärung verweigert worden wäre (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 40 B V 2b). Solches behauptet der Beschwerdeführer aber mit Recht nicht.
Im übrigen macht der Beschwerdeführer materielle Rechtsverweigerung geltend. Damit rügt er offensichtlich willkürliche Rechtshandhabung. Indessen geht auch dieser Einwand fehl. Hinsichtlich dem Verfahrensrecht wird auf die bereits gemachten Ausführungen verwiesen. Was die Handhabung des materiellen Steuerrechts betrifft, so führen inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen und nur dann, wenn die Fehler ausserordentlich schwer wiegen, zur Nichtigkeitsfolge (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 40 BV e). Dass in casu ein solcher seltener Ausnahmefall vorliegen würde, kann mit Fug nicht vorgetragen werden.

4. Die Vorinstanzen begründen ihr Nichteintreten mit der mangelhaften Einsprachebegründung; im Falle einer Ermessenstaxation sei als Eintretensvoraussetzung eine qualifizierte Begründung erforderlich. Eine Nachfristsetzung zur Verbesserung mangelhafter Rechtsmitteleingaben sei erst ab der Veranlagungsperiode 1983/84 notwendig.

   a) Es ist zutreffend, dass die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation einer qualifizierten Begründung bedarf. Das Bundesgericht führte in einem Entscheid vom 19. Mai 1978 hiezu aus:

      "Wenn bei einer ordentlichen Veranlagung aufgrund eines nicht völlig einwandfreien Antrags und einer allenfalls wirren Begründung im Zusammenhang mit der Selbstdeklaration für die Einsprachebehörde erkennbar werden kann, 'wo der Einsprecher hinauswill', so ist dies bei einer Ermessensveranlagung in der Regel ausgeschlossen. Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung verlangt - weil keine Anhaltspunkte aus der Steuererklärung gewonnen werden können - eine qualifizierte Begründung; die Feststellung, das Einkommen und das Vermögen seien zu hoch eingeschätzt worden, ist in diesem Sinne zu allgemein und nichtssagend." (ASA 48, S. 196)

   Unter diesem Aspekt würde der hier angefochtene Nichteintretensentscheid vertretbar sein, macht doch der Steuerpflichtige in seiner Einspracheschrift vom 26. Mai 1983 unter Hinweis auf die Betriebsgewinne 1980 und 1981 nur gerade geltend, das von der Veranlagungsbehörde angenommene Einkommen sei "völlig aus der Luft gegriffen".

b) Im vorliegenden Falle gilt es jedoch zu beachten, dass es für den Steuerpflichtigen bzw. dessen Vertreter nicht unbedingt erkennbar war, dass es sich um eine Ermessenstaxation mit den entsprechenden Konsequenzen für das Einspracheverfahren handelte. Es wurde nicht nur kein Feststellungsverfahren im Sinne von § 67 Abs. 1 StG (Fassung vom 4.7.1978) und Art. 89-92 WStB durchgeführt, sondern auch in der Veranlagungsverfügung ist nicht expressis verbis erwähnt, dass die Veranlagung auf einer Ermessenstaxation beruhe. Wie das Gericht aus anderen Beschwerdefällen weiss, wird normalerweise dieser Hinweis zu Recht angebracht. In casu wäre dies umso notwendiger gewesen, da, wie bereits erwähnt, kein Feststellungsverfahren durchgeführt wurde. Zudem lässt die Begründung der Veranlagungsverfügung, welche sich auf das vom Steuerpflichtigen vorgetragene Geschäftsergebnis 1981 bezieht, eher eine ordentliche Veranlagung vermuten. Aufgrund dieser mangelhaften Eröffnung der Ermessenstaxation darf somit dem Steuerpflichtigen beim nachfolgenden Einspracheverfahren kein Nachteil entstehen. Vor allem geht es nicht an, die Einsprachebegründung ohne weiteres an den qualifizierten Anforderungen bei der Anfechtung einer Ermessenstaxation zu messen. Nachdem die fragliche Begründung als Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung gerade noch genügt, hätten die Vorinstanzen vielmehr die Einsprachebegründung unter Hinweis, dass es sich um eine Ermessenstaxation handle, unter Bekanntgabe der Schätzungselemente und der angewendeten Erfahrungswerte oder sonstiger Messzahlen (Hans Gerber, Die Steuerschätzung, Veranlagung nach Ermessen, in Steuer Revue 1980, S. 317), und unter Begründung, weshalb kein Feststellungsverfahren durchgeführt wurde, zur Verbesserung zurückweisen müssen. Dem steht § 73 Abs. 1 StG (Fassung vom 4.7.1978) nicht entgegen, wonach § 39 der Verordnung der Verwaltungsrechtspflege nicht anwendbar sei. § 39 VRP handelt nämlich von den mangelhaften Eingaben, die der Beschwerdeführer zu verantworten hat. Die Verbesserungsmöglichkeit ist unabhängig von dieser Regelung immer gegeben, wenn ein Fehler auf der Behördenseite den objektiven Mangel einer Beschwerdeeingabe massgebend mitbewirkte. In casu ist dies der Fall, darf doch angenommen werden, dass der klare Hinweis auf die Ermessenstaxation einen Treuhänder zur Eingabe einer fundierten und den erwähnten Anforderungen entsprechenden Einspracheschrift veranlasst hätte. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und der angefochtene Nichteintretensentscheid aufzuheben. Die Vorinstanzen haben dem Beschwerdeführer im dargelegten Sinne eine angemessene Frist zur Begründungsverbesserung anzusetzen und in der Folge erneut die Einsprachevoraussetzungen zu überprüfen und allenfalls die Einsprache materiell zu behandeln.

5. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 350.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Rechtskräftig)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 1984 i.S. St. (VGE 332/83)

Ordnungsbusse wegen Nichteinreichung von Unterlagen sowie Unterlassung der Buchführung (§ 67 StG, § 86 StG und Art. 89 Abs. 2; Art. 87, 89 und 131 Abs. 1 BdBSt); Zustellung von Mahnungen an den Vertreter

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Verfügung vom 14. Juni 1983 wurde St. wegen Nichteinreichung der Buchhaltung, trotz Hinweis auf die Buchführungspflicht vom 27. August 1979, und wegen Nichteinreichung der Bauabrechnung nach Mahnung vom 30. Mai 1983 mit je Fr. 200.-- kantonal und eidgenössisch, total Fr. 400.--, gebüsst.

Gegen diese Bussenverfügung erhob St., vertreten durch die ... Treuhand AG, mit Schreiben vom 11. Juli 1983 fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht, mit den Anträgen:

"a) Die beiliegende Bussenverfügung vom 14. Juni 1983 sei aufzuheben.

b) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates."

Aus den Erwägungen:

1. Nach § 67 StG kann die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen. Kommt der Steuerpflichtige ohne triftigen Grund der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht nach, so kann er ermessensweise veranlagt werden. Ueberdies ist er gestützt auf § 86 StG zu büssen. Nach dieser Bestimmung wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes, einer Vollzugsverordnung oder einer aufgrund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher, persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt. Diese Busse beträgt bis zu Fr. 500.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 5 000.--. Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; SR 642 II) regelt die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, insbesondere betreffend Auflage von Beweismitteln ausführlicher. Nach Art. 89 Abs. 2 BdBSt kann die Steuerbehörde vom Steuerpflichtigen die Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können. Insbesondere hat der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen die Namen der Personen zu nennen, mit denen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat; er hat über die vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche Auskunft zu geben.
Die schuldhafte Missachtung behördlicher Anordnungen und Verfügungen, insbesondere über die Einreichung oder Vorlage von Bücher, die Ausstellung oder Einreichung von Bescheinigungen und

sonstigen Belegen sowie die Leistung von Zahlungen und Sicherheiten hat im Bundessteuerrecht eine Busse von Fr. 5.-- bis Fr. 10 000.-- zur Folge.
Die Aussprechung einer Ordnungsbusse nach § 86 StG und nach Art. 131 Abs. 1 BdBSt setzt voraus, dass

- die vom Steuerpflichtigen verletzte Anordnung der Steuerbehörde gesetzeskonform war;
- die Anordnung für das Veranlagungsverfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet ist;
- die missachtete Anordnung angemessen ist, d.h. dass gemessen am zu erwartenden Ergebnis deren Erfüllung dem Steuerpflichtigen nicht unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist;
- vorgängig der Ausfällung der Ordnungsbusse der Steuerpflichtige schriftlich gemahnt worden ist und
- der Steuerpflichtige der Anordnung schuldhaft keine Folge geleistet hat (VGE 372/79 vom 11. März 1980, E. 3; 343/80 vom 26. September 1980, E.3; E. Noher, Die Ordnungsbusse bei der Wehrsteuer, ZBl 1960, 523 ff; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 1 und 14 zu § 72, N 14 zu § 87 N 10 zu § 185; Känzig, Wehrsteuer, Art. 131 Abs. 19, VGE 350/82 vom 31. Dezember 1982 in StPS 1983, 54).

2. Mit Schreiben vom 28. April 1983 verlangten die Vorinstanzen vom Beschwerdeführer, bzw. dessen Vertreterin, eine Buchhaltung mit den Hilfsbüchern für das Jahr 1981, eine Bauabrechnung, einen Kaufvertrag für GB ... Kat. ... und einen Finanzierungsnachweis für beide Investitionen.
Am 9. Mai 1983 sicherte die Vertreterin zu, die angeforderten Unterlagen in den nächsten Tagen wunschgemäss zuzustellen. Sie sei im Moment weder im Besitz der Bauabrechnung noch des Kaufvertrages. Im übrigen sei für sie die Einforderung der Buchhaltung 1981 unverständlich, weil die pendente Steuererklärung die beiden Geschäftsjahre 1979 und 1980 einschliesse. Der Vollständigkeit halber weist sie darauf hin, dass infolge Fehlens einer Buchhaltung eine entsprechende Einkommensberechnung aufgrund der anerkannten Erfahrungszahlen einerseits, aber auch der bisherigen Gewinnmargen für Restaurant und Bildhauerei andererseits, vorgenommen worden sei.
Am 13. Mai 1983 bestätigte die Steuerverwaltung, dass sie die Buchhaltung 1981 einverlangt habe, und dass es sich dabei nicht um einen Verschrieb handle. Diese Buchhaltung diene der Ueberprüfung der Abgrenzung wie auch der Berechnung 1979 und 1980 durch den Beschwerdeführer.
Am 17. Mai 1983 wurde der Beschwerdeführer gemahnt und ihm eine Frist von 10 Tagen für die Zustellung der gewünschten Unterlagen gestellt.
Am 30. Mai 1983 erfolgte die 2. Mahnung mit Ansetzung einer unerstreckbaren Nachfrist bis zum 10. Juni 1983 sowie einer Bussandrohung und der Androhung einer ermessensweisen Veranlagung gemäss § 59bis, § 67 StG und Art. 92 WStB, im Unterlassungsfalle.
Am 9. Juni 1983 reicht die Steuervertreterin den Bierumsatz 1981 und den Umsatz des übrigen Betriebes zwecks Ueberprüfung der Abgrenzung und ihrer diesbezüglichen Berechnung pro 1979 und 1980 ein, da der Steuerpflichtige auch für das Jahr 1981 keine Buchhaltung nachzuweisen vermöge.

Bezüglich des Finanzierungsnachweises für das Wohnhaus wird auf eine beiliegende Aufstellung verwiesen. Der Steuerpflichtige verfüge zur Zeit noch über keine Bauabrechnung seines Ferienhauses, sei jedoch bemüht, eine solche zu erstellen und anschliessend zusammen mit dem entsprechenden Finanzierungsnachweis einzureichen.
Auf dieses Schreiben hin wurde am 14. Juni 1983 die hier beschwerte Bussenverfügung erlassen.

3. Die Vertreterin des Beschwerdeführers macht geltend, diese Bussenverfügung sei willkürlich und bilde darüber hinaus den Höhepunkt einer Schikaneserie, die der zuständige Einschätzungsbeamte schon längere Zeit gegen die Vertreterin reite. Die fragliche Verfügung vom 28. April 1983 sei weder notwendig noch angemessen. Der Beschwerdeführer habe noch nie eine Buchhaltung geführt. Dieser Zustand sei bis heute von der Veranlagungsinstanz immer akzeptiert worden. Die fragliche Verfügung habe somit eine unmögliche Leistung zum Inhalt.
Auch hinsichtlich der Bauabrechnung sei festzuhalten, dass es sich um eine nicht notwendige und unangemessene Auflage handle. Die Bauabrechnung habe mit der massgeblichen Veranlagung überhaupt nichts zu tun, zumal der Eigenmietwert bereits in der 20. Periode (1979/80) festgesetzt worden sei.
Im übrigen sei festzuhalten, dass die Zusammenstellung der vielen Einzelrechnungen in einer Bauabrechnung mit Finanzierungsnachweis im vorliegenden Fall - gemessen am zu erwartenden Ergebnis - derart unverhältnismässig grosse Mühe bereite, dass damit das Prinzip der Angemessenheit bzw. der Rechtsmässigkeit verletzt sei, besonders wenn man die unverhältnismässig kurze Einreichungsfrist berücksichtige.
Die Bussenandrohung vom 30. Mai 1983 sei nur der Steuervertreterin zugegangen. Diese habe es aufgrund der mangelnden Rechtsmässigkeit unterlassen, die Bussenandrohung an den Beschwerdeführer weiterzuleiten, womit dieser unmöglich selbst der Anordnung nachkommen konnte. Mit Berufung auf Känzig (Wehrsteuer, Ergänzungsband 2. A., N 3 zu Art. 131 Abs. 3) sei die Busse zufolge fehlender direkter Androhung gegenüber dem Beschwerdeführer aufzuheben.
Endlich fehle es am Verschulden des Beschwerdeführers. Die Veranlagungsbehörde habe es denn auch bis heute unterlassen, den ihr obliegenden Nachweis für das Verschulden zu erbringen, weshalb dem Beschwerdeführer je nach Inhalt der Vernehmlassung Gelegenheit zu einem zweiten Schriftenwechsel zu geben sei. Diesem Begehren gab das Verwaltungsgericht mit Schreiben vom 29. September 1983 statt. In der Replik vom 19.10.1983 werden keine wesentlichen neuen Vorbringen angebracht. Die Steuerverwaltung verzichtete deshalb auf eine Duplik.

4. Zunächst stellt sich die Frage, ob das Nichteinreichen einer angeblich nicht vorhandenen Buchhaltung eine Ordnungsbusse zur Folge haben kann.
Der Beschwerdeführer ist zweifelsohne buchführungspflichtig. Zu diesem Ergebnis gelangt man unabhängig davon, ob die Steuerbehörden sich bei der Ueberprüfung der Buchführungspflicht an die Praxis der zuständigen Registerbehörden bzw. des Bundesgerichtes (I. Zivilabteilung) zu halten haben oder nicht (im ersteren Sinne BGE vom 1.3.1963 in Archiv Bd. 32, S. 34; kritisch; R. Party, Le rôle en droit fiscal de l'inscription sur le registre du commerce, in Schweizerische Aktiengesellschaft (SAG) 55 (1983) Heft

4, S. 139 f). Der Betrieb einer Gaststätte fällt unter den Begriff "Handelsgewerbe" (vgl. ASA 37, S. 38, 110) und ist gemäss Art. 52 HRV eintragungspflichtig, sofern die jährlichen Roheinnahmen Fr. 100 000.-- überschreiten (Art. 54 HRV). Als Wirt und Bildhauer erzielt der Beschwerdeführer einen aufgrund des Bierverbrauchs und des WUST-Umsatzes des Bildhauerei-Betriebes geschätzten Gesamtumsatz von Fr. ... (1979), bzw. Fr. ... (1980). Selbst wenn man von getrennten Betrieben ausgehen würde, und nur das Restaurant, welches nach Selbstangaben die Umsatzschwelle von Fr. 100 000.-- nicht erreicht, heranziehen wollte, müsste man dieses gem. Art. 56 HRV als eintragungspflichtiges Gewerbe qualifizieren. Gemäss Art. 957 OR ist, wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelregister eintragen zu lassen, gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen.
Der Beschwerdeführer kam seiner Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister, trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung durch das Handelsregisteramt (Mahnung vom 27.8.1979/10.10.1979/13.11.1979) ebensowenig nach wie der Buchführungspflicht, die er in der Beschwerdeschrift denn auch nicht bestreitet. Nach § 62 StG hat, wer nach dem Obligationenrecht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet ist, der Steuererklärung die Bilanzen sowie die Gewinn- und Verlustrechnung der zwei Vorjahre beizufügen. Nach Obligationenrecht Art. 957 ist indessen nicht nur zur Führung einer Buchhaltung verpflichtet, wer im HR eingetragen ist, sondern auch wer verpflichtet ist, sich eintragen zu lassen. Auf diese Pflicht wurde der Beschwerdeführer, wie bereits erwähnt, mehrmals hingewiesen. Aus all diesen Gründen haben die Vorinstanzen somit zu Recht die Einforderung der Buchhaltung verlangt. Es fragt sich indessen, ob das angebliche Nichtvorhandensein einer Buchhaltung Straffreiheit bewirkt. Das Verwaltungsgericht hat in einem früheren Entscheid (VGE 366/79 vom 28.12.1979 i.S. G., S. 9 f) unter Bezugnahme auf ein Urteil des Bundesgerichts in Archiv Bd. 28, S. 213 ff Kriterien aufgestellt, wann die Unterlassung der Buchführungspflicht keinen Anlass zur Verhängung einer Ordnungsbusse geben darf. Danach hat eine Bestrafung zu unterbleiben, wenn (kumulativ):

- die bisherigen Veranlagungen ohne Einverlangen von Buchhaltungsunterlagen vorgenommen wurden und der Pflichtige in einem früheren Veranlagungsverfahren nicht auf seine Buchführungspflicht und die Folgen der Unterlassung aufmerksam gemacht wurde,
- das Handelsregisteramt den Pflichtigen nicht auf seine Buchführungspflicht aufmerksam gemacht hat und die Eintragung ins Handelsregister auch nicht durchsetzte,
- nicht nachgewiesen ist, dass der Pflichtige böswillig die Buchführung unterliess.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Beschwerdeführer bereits 1979 auf die Eintragungs- und Buchführungspflicht hingewiesen wurde und dieser zudem bereits in der 19. Steuerperiode durch eine fachkundige Steuervertreterin beraten war, kommt man schwerlich umhin, kein böswilliges Unterlassen der Buchführung anzunehmen. Die Unmöglichkeit der Beweismitteleinreichung hat der Be-

schwerdeführer klar selbstverschuldet, weshalb die Gewährung der Straffreiheit nicht vertretbar ist. Unbehelflich ist auch der Einwand, es sei weder üblich noch zweckmässig, "zur Ueberprüfung einer Ermessensveranlagung die Buchhaltung der Folgejahre einzufordern" (Beschwerdeschrift S. 2). Der Steuerpflichtige hat "den Veranlagungsbehörden auf deren Verlangen alle mündlichen Auskünfte zu erteilen und alle Beweismittel vorzulegen, die für seine Veranlagung von Bedeutung sein könne (...). Die Veranlagungsbehörden sind somit weitgehend frei, welche Beweismittel sie einfordern wollen. Der Steuerpflichtige kann deren Einreichung nicht verweigern, weil er der Meinung ist, die Steuerbehörden benötigten diese Unterlagen nicht." (Känzig, Wehrsteuer, N 7 zu Art. 89). In Respektierung dieses Grundsatzes ist es durchaus annehmbar, dass die Veranlagungsbehörde zwecks Abgrenzung und Ueberprüfung der deklarierten Einkommens- und Vermögenszahlen, Unterlagen aus einer Vor- oder Folgeperiode verlangt. Das Gericht sieht in casu jedenfalls keine Verletzung des den Steuerbehörden zukommenden Ermessensspielraumes.

5. Unbegründet ist die Beschwerde auch, soweit das Einverlangen der Bauabrechnung für das Ferienhaus bemängelt wird. Der Nachweis der Vermögenszunahme und der Finanzierung sowie die Bauabrechnung mit Belegen sind durchaus übliche Beweismittel, welche normalerweise eingefordert werden (VGE 308/83 vom 10.6.1983, E.3). Daran vermag auch der Einwand, der Eigenmietwert des Ferienhauses sei bereits bei der 20. Steuerperiode festgesetzt worden, weshalb die Bauabrechnung nichts mehr mit der massgeblichen Veranlagung zu tun habe, nichts zu ändern. Nach Aussagen des Beschwerdeführers war zu diesem Zeitpunkt das Ferienhaus noch nicht fertig erstellt und ausgebaut. Die Steuerverwaltung verlangte den Eigenmietwert deshalb in dieser Periode gemäss Stand der damaligen Arbeiten anhand des eingereichten Rechnungsordners. Diese Veranlagung erging aber mit der Begründung, dass die Bauabrechnung in der 21. Periode überprüft werde. Der Einwand, die Frist zur Erstellung einer so aufwendigen Bauabrechnung sei zu kurz bemessen, ist deshalb verfehlt.

6. Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, dass die Bussenandrohung nur der ... Treuhand AG als Steuervertreterin zugegangen sei. Gemäss § 16 Abs. 3 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege gilt die Vertreterin als Empfängerin aller behördlicher Zustellungen, solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft. Diese Regelung findet zweifellos auch im Steuerrecht Anwendung (§ 7 Abs. 1 VVStG). Zwar vertritt Känzig in seinem Kommentar "Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2. A.", N 3 zu Art. 131, hinsichtlich Ordnungsbussen eine gegenteilige Ansicht, welche indessen in der Rechtsprechung und in der Lehre nicht vertreten wird. So haben nach Masshardt (Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 7 zu Art. 131) Handlungen des Vertreters als Handlungen des Steuerpflichtigen zu gelten. Auch das Bundesgericht hält fest, dass Handlungen oder Unterlassungen eines Vertreters für oder gegen die vertretene Person wie deren eigene wirken (BGE vom 24.4.1964 in Archiv Bd. 33, S. 215; VGE 338/76 vom 23.7.1976, E.5, VGE 305/83 vom 28.2.1983, E.4 aE.). An anderer Stelle sagt selbst Känzig, dass die Handlungen des vertraglichen Vertreters als solche des Steuerpflichtigen zu gelten haben (N 4 zu Art. 100). Es leuchtet deshalb überhaupt nicht ein, weshalb eine an die Steuervertreterin zugestellte Bussenandrohung nicht als gegen den Steuerpflich-

tigen gewandte Handlung zu betrachten ist. Es wäre Sache der Vertreterin gewesen, die Bussenandrohung an den Vertretenen weiterzuleiten.

7. Zu Recht bemängelt der Beschwerdeführer die Bussenhöhe nicht. Gemäss Steuerakten wurde dieser in der Vorperiode (20. Steuerperiode) kantonal mit Fr. ... und eidgenössisch mit Fr. ... steuerbarem Einkommen veranlagt. Aufgrund der Weisung der kantonalen Steuerverwaltung betreffend die Ordnungsbussen vom 17.4.1979 ist für steuerbares Einkommen bis zu Fr. 50 000.-- bei erstmaliger Verletzung der Mitwirkungspflichten ein Bussenrahmen von Fr. 100.-- bis 200.-- vorgesehen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 333.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerrechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 1984 i.S. D. (VGE 361/83)

Steuerhinterziehung, Versuch; Vorsatznachweis bei Ermessenstaxationen (§ 88 StG sowie Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

D., der in Y. eine Pizzeria betreibt, deklarierte für die 20. Steuerperiode 1979/80 folgende steuerbaren Einkommen.

Mit Verfügung vom 21.5.1981 wurden die steuerbaren Einkommen ermessensweise auf Fr. ... (Staatssteuer) bzw. Fr. ... (Wehrsteuer, heute: direkte Bundessteuer) veranlagt.
Eine gegen diese Veranlagung geführte Einsprache wurde mit Entscheid vom 2. Juli 1982 abgewiesen. Der Einspracheentscheid wurde nicht an das Verwaltungsgericht weitergezogen, womit die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist.

Mit Verfügung vom 6.9.1982 wurde dem Steuerpflichtigen eröffent, dass gegen ihn ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eingeleitet werde.
Am 14. September 1983 erging an den Steuerpflichtigen folgende Verfügung der kantonalen Steuerkommission und der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer:

> "D. wird wegen versuchter Steuerhinterziehung im Sinne von § 88 StG und Art. 131 Abs. 2 BdBSt
>
> a) mit einer kantonalen Busse von Fr. 13 470.--
> b) mit einer Bundessteuerbusse von Fr. 9 747.--
>
> bestraft.
> ..."

Gegen diese Verfügung erhob der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 28. Oktober 1983 Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. Wer vorsätzlich versucht, eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 78 des kantonalen Steuergesetzes (StG, nGS I 105) zu begehen, wird mit einer Busse bis zu Fr. 20 000.-- bestraft (§ 88 StG). Eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 87 StG liegt u.a. vor, wenn ein Steuerpflichtiger schuldhaft bewirkt, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird. Im Gegensatz zum vollendeten Delikt bedarf es beim Versuch indessen des Vorsatzes. Im direkten Bundessteuerrecht (früher Wehrsteuerrecht) ist die versuchte Steuerhinterziehung in Art. 131 Abs. 2 BdBSt geregelt:

> "Ergibt sich während des Veranlagungs-, Inventarisations-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens, dass ein Pflichtiger zum Zwecke einer zu niedrigen Veranlagung oder einer ungenügenden Inventarisation unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der

Wehrsteuer betrauten Behörden über die für Bestand oder Umfang seiner Wehrsteuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat, so ist eine Busse von Fr. 20.-- bis Fr. 20 000.-- zu verhängen."

Gesetzestechnisch wird im Bundessteuerrecht der Hinterziehungsversuch nicht als Versuch einer Steuerhinterziehung, sondern als selbständiges Steuergefährdungsdelikt behandelt (Känzig, Wehrsteuer, N 12 zu Art. 131).

2. Die objektiven Tatbestandsmerkmale des Steuerhinterziehungsversuches sind zweifelsohne erfüllt. Die ermessensweise Veranlagung, welche wegen den unvollständigen Büchern und Unterlagen insbesondere wegen der vernichteten Kassenstreifen notwendig wurde, ist in Rechtskraft erwachsen. Sie unterscheidet sich massgeblich vom selbstdeklarierten steuerbaren Einkommen zulasten des Fiskus. Diese Abweichung wurde zudem vor Rechtskraft der Veranlagung aufgedeckt, weshalb nur ein Versuch in Frage stehen kann.

3. Bestritten ist indessen das vorsätzliche Verhalten des Beschwerdeführers.

   a) Der Nachweis des Vorsatzes bietet in vielen Fällen Schwierigkeiten. Er kann als erbracht angesehen werden, wenn mit hinlänglicher Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst gewesen ist (Känzig. a.a.O., Art. 131, N 14). Ist dieses Bewusstsein zu bejahen, muss angenommen werden, dass auch willentlich gehandelt wurde (Archiv Bd. 39, S. 431). Die Verhältnisse des Einzelfalles müssen jedoch so liegen, "dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann" (Känzig, a.a.O., Art. 131, N 14 mit weiteren Zitaten). Die Tatsache, dass sich deklariertes und ermessensweise veranlagtes Einkommen nicht decken, lässt nicht a priori auf einen Hinterziehungsversuch schliessen. Wenn jedoch die Differenz zwischen dem deklarierten und dem nach Ermessen veranlagten Einkommen gross ist, nimmt man für den betreffenden Steuerpflichtigen grundsätzlich an, dass er um die unvollständigen Angaben gewusst haben musste und deshalb auch gewillt war, eine zu niedrige Veranlagung herbeizuführen (Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Art. 92, N 23).

   b) Das deklarierte durchschnittliche Einkommen bzw. das steuerbare Einkommen wurde ermessensweise wie folgt aufgerechnet:

	Deklaration	Ermessenstax.	Aufrech.
Reineinkommen (kantonal)	...	...	57 %
Reineinkommen (Bund)	...	...	58 %
steuerbares Einkommen (kantonal)	...	...	64 %
steuerbares Einkommen (Bund)	...	...	61 %

   Das Bundesgericht hat den Vorsatz bei einem Arzt bejaht, der ein Reineinkommen von Fr. 40 149.-- deklarierte, welches dann ermessensweise auf Fr. 80 000.--, also um 99 % aufgerechnet

wurde (Archiv Bd. 34, S. 46 ff). Das Verwaltungsgericht hat in einem neuesten Entscheid dasselbe angenommen, als es darum ging, bei einem teilweise als Skihändler tätigen Steuerpflichtigen die Aufrechnung des durchschnittlichen Reineinkommens um 132 % (kantonal) bzw. 144 % (Bundessteuer) und zwar von Fr. 8 969.-- auf Fr. 20 864.-- bzw. von Fr. 8 604.-- auf Fr. 21 064.--, zu würdigen (VGE 333/83 vom 7.2.1984). Prozentual gesehen ist in casu die Aufrechnung erheblich niedriger als bei den angeführten Vergleichsfällen. Sie beträgt aber immerhin mehr als die Hälfte des deklarierten Reineinkommens und beläuft sich in absoluten Zahlen ausgedrückt auf Fr. 39 540.-- (Staats- und Bundessteuer). Bei dieser Sachlage ist eine derart grosse Diskrepanz zwischen deklariertem und veranlagtem Reineinkommen gegeben, dass auf einen Steuerhinterziehungsversuch im Sinne der Rechtsprechung zu schliessen ist.

c) Die verschiedenen Einwände des Beschwerdeführers vermögen daran nichts zu ändern.

aa) Der Verfasser der Beschwerdeschrift setzt sich vor allem mit der Ermessenstaxation auseinander, obgleich er sich bewusst ist, dass die vorgenommene Aufrechnung hier nicht mehr zur Diskussion steht. Solange eine in Rechtskraft erwachsene Ermessenstaxation nicht offensichtlich übersetzt erscheint, sieht das Verwaltungsgericht keine Veranlassung, im Rahmen eines Strafsteuerverfahrens diese vorfrageweise zu überprüfen.
Der Umstand, dass es sich um eine Schätzung handelt, die nicht auf Franken und Rappen den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, wird durch die zurückhaltende Annahme eines Hinterziehungsversuches berücksichtigt. Mit der Forderung einer grossen Diskrepanz zwischen deklariertem und veranlagtem Einkommen ist bei der Annahme eines Hinterziehungsversuchs diesem Gebot der Zurückhaltung rechtsgenüglich nachgelebt.
Die Vorbringen des Beschwerdeführers sind nun nicht geeignet, eine offensichtlich übersetzte Ermessenstaxation plausibel zu machen.

- Der Steuerpflichtige deklarierte für das Jahr 1977 eine Bruttogewinnmarge von 49.32 % und für das Jahr 1978 eine solche von 50.29 %. Wenn nun in der Beschwerdeschrift ausgeführt wird, für das Jahr 1982 sei eine ordnungsgemässe Buchhaltung samt Kassenstreifen erstellt worden, die einen Bruttogewinn von 54.73 % ausweise und somit die Deklaration für die Berechnungsjahre 1977/78 durchaus für haltbar erscheinen lasse, so kann genauso argumentiert werden, die von den Steuerbehörden angenommene Bruttogewinnmarge von 60 % sei pflichtgemäss und keineswegs willkürlich festgesetzt worden. Dies umsomehr, als es sich um Erfahrungszahlen des Schweizerischen Wirteverbandes handelte. Die Hauptabteilung direkte Bundessteuer erwähnt in ihrer Stellungnahme vom 22. Dezember 1983 sogar, gemäss Nachfrage bei der kantonalbernerischen Steuerverwaltung sei die Bruttogewinnmarge bei vergleichbaren Pizzerien in der Stadt Bern zwischen 68 und 75 %. Ob die Bruttogewinnmarge des Jahres 1982 zuverlässig ist, kann über-

dies erst nach deren Ueberprüfung im Rahmen der Steuerveranlagung 1983/84 gesagt werden.

- Unerheblich ist, aus was für Gründen der Beschwerdeführer gegen die Ermessenstaxation beim Verwaltungsgericht keine Beschwerde erhob. Die behauptete Resignation über das zermürbende Veranlagungsverfahren ist primär ein innerer, faktisch kaum überprüfbarer Vorgang. Was den Beweisnotstand angeht, so hat dies der Beschwerdeführer selbst zu vertreten. Er kann deswegen nichts zu seinen Gunsten ableiten. Vielmehr spricht der Umstand, dass keine Kassenstreifen geführt bzw. solche vernichtet wurden, eher für die Annahme eines Steuerhinterziehungsversuches, hat der Steuerpflichtige doch dadurch den Einblick in die wirtschaftliche Lage verhindert oder mindestens erschwert, obgleich er wissen musste, dass er dies als Geschäftsmann sowohl zivilrechtlich (Art. 959 OR) als auch steuerrechtlich zu gewährleisten hat (Art. 98 Abs. 3 BdBSt).
- Auch die Tatsache, dass bei Berücksichtigung der deklarierten Gemeinkosten von durchschnittlich ca. Fr. 280 000.-- (anstelle eines mittleren Gewinnsatzes von 12.01 % und der mittels Erfahrungswerten korrigierten Aufwandpositionen "Mietaufwand" und "Personalaufwand") das Geschäftseinkommen aufgrund des hochgerechneten Umsatzes sogar Fr. 126 280.-- betragen hätte, lässt mindestens nach unten keine ernsthaften Zweifel an der Ermessenstaxation offen. In casu würde dies höchstens belegen, dass ein zu kleines Geschäftseinkommen angenommen wurde.

bb) Nicht stichhaltig ist im übrigen die sinngemässe Behauptung, der in Archiv Bd. 34, S. 47 ff zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 2.10.1964 könne hier nicht vergleichsweise herangezogen werden, da dort die Ermessenstaxation nicht aufgrund allgemeiner Erfahrungszahlen, sondern hauptsächlich gestützt auf nachgewiesene Krankenkasse- und Versicherungseinkünfte berechnet wurde. Massgebend ist indessen hier wie dort, dass es sich um eine Ermessenstaxation handelt, die sich auf bestimmte Schätzungsgrundlagen und - wo notwendig - auf allgemeine Erfahrungszahlen stützt. Im Falle des Arztes hat man teilweise auf die Behandlungsfall-Statistik der Konkordatsstelle sowie auf die Bescheinigung einer Sektion des Ostschweiz. Krankenkassen-Verbandes abgestellt und dabei die Leistungen des letzteren Verbandes aufgrund der einen Sektionsbescheinigung hochgerechnet, andere Einkommenspositionen hat man aufgrund von Erfahrungen geschätzt bzw. überprüft, so die Bezüge von einer Versicherungsgesellschaft oder die Bareinnahmen. Es leuchtet überhaupt nicht ein, weshalb vorliegend die zitierte Bundesgerichtspraxis nicht anwendbar sein soll, zumal Ausgangspunkt der in Frage gestellten Schätzung nicht irgend ein Erfahrungswert war, sondern der deklarierte Warenaufwand des Beschwerdeführers (vgl. Einspracheentscheid vom 2.7.1981, S. 6).

cc) Auf die "Salamirädeli-Buchhaltung" ist hier nicht näher einzugehen, da sie weder bei der Ermessenstaxation noch

bei der hier angefochtenen Strafverfügung eine massgebende Rolle spielte bzw. spielt. Die ermessensweise Einschätzung erfolgte klar aufgrund des deklarierten Warenaufwandes (abzüglich der Naturallöhne und einer Pauschalsumme von diversen Kleinbeträgen, vgl. Einspracheentscheid vom 2.7.1982, S. 6) und der Erfahrungszahlen des Schweizerischen Wirteverbandes. Das vorsätzliche Verhalten des Beschwerdeführers wiederum ergibt sich aus der grossen Diskrepanz zwischen dem deklarierten und dem ermessensweise veranlagten Reineinkommen. Der daraus gezogene Schluss auf einen Steuerhinterziehungsversuch wird vor allem durch das unbestrittene Fehlen bzw. Vernichten der Kassenstreifen untermauert. Der unzweifelhaft zu hoch ausgefallenen Kalkulation des Warenaufwandes für eine Durchschnittspizza mit Fr. 4.96 (Schreiben ... Treuhand AG vom 1.12.1980) kommt dabei nur untergeordnete Bedeutung zu.

dd) Untauglich ist auch der Einwand, der Beschwerdeführer hätte in den früheren Einschätzungsperioden die gleichen Veranlagungsunterlagen eingereicht, ohne dass dies jemals beanstandet worden wäre. Die Vorinstanzen tragen mit Recht vor, das ein Steuerpflichtiger nichts zu seinen Gunsten ableiten kann, wenn die Veranlagungsbehörden in früheren Jahren nicht durchgehend Buchprüfungen vorgenommen haben. Dies gilt hier umsomehr, als der Beschwerdeführer schon in der Vorperiode (19. Steuerperiode) durch eine fachkundige Steuerberaterin vertreten war.

ee) Die vorinstanzliche Annahme eines Steuerhinterziehungsversuches erweist sich somit als rechtsbeständig. Es kann deshalb offenbleiben, ob auch eine vorsätzliche Nichtverbuchung der "gesamten übrigen Lebenskosten" (angefochtene Verfügung, S. 5) vorliegt, zumal die Vorinstanzen deswegen keine Strafschärfung annahmen.

4. Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer eine starke Reduktion der Busse. Strafmildernd sei in Betracht zu ziehen, dass das Verschulden des Pflichtigen sehr gering sei, dass dieser bislang seine Steuerpflicht korrekt erfüllt und über seine Steuerverhältnisse, soweit dies ihm objektiv möglich war, im Einschätzungsverfahren bereitwillig Auskunft gegeben habe.
Gemäss der Zusatzweisung der kantonalen Steuerkommission vom 11.3.1981 zu den Richtlinien betreffend die Erhebung von Bussen kommen als Strafmilderungsgründe in Betracht:

1. Den Pflichtigen trifft an der Hinterziehung nur ein geringes Verschulden (leichte Fahrlässigkeit, verminderte Zurechnungsfähigkeit).
2. Handeln auf Veranlassung einer Person, von welcher der Fehlbare abhängig ist.
3. Tätige Reue, wobei die Selbstanzeige im Vordergrund steht.
4. Das Bestehen einer zwischen der Tat und ihrer Entdeckung liegenden längeren Zeitspanne, sofern sich der Steuerpflichtige während dieser Zeitspanne dem Fiskus gegenüber wohl verhalten hat.

5. Wenn die Würdigung des Verschuldens und der übrigen persönlichen Verhältnisse die normale Strafsteuer einen unverhältnismässigen Eingriff in das Vermögen des Pflichtigen bedeuten würde, wobei dieser Strafmilderungsgrund zurückhaltend anzuwenden ist, nachdem dem unverhältnismässigen Vermögenseingriff in erster Linie im Rahmen eines allfälligen Erlassgesuches Rechnung getragen werden soll.

6. Die bereitwillige Auskunftserteilung und Vorlage von Unterlagen nach Entdeckung der Widerhandlung, sofern der Pflichtige nicht bereits früher wegen Hinterziehung bestraft wurde.

Die in keiner Art und Weise substantiierten Vorbringen des Beschwerdeführers sind nicht geeignet, von der verfügten Normalbusse abzuweichen, zumal den Vorinstanzen diesbezüglich auch ein gewisser Ermessensspielraum zusteht und das Verwaltungsgericht deshalb nur zurückhaltend eingreifen würde.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 307.50)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerrechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Das Zitat

"Vor Steuern fliehen fast ebensoviele Menschen ins Ausland wie vor Diktatoren."

J. Newman ("SHZ")

StPS 1/84 Seite 3

Verlustverrechnung, ausserkantonaler Geschäftsbetrieb (Par. 22 Abs. 1 lit. c StG; Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Verluste (ausser- oder innerkantonaler) Geschäftsbetriebe können mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden, wenn sie im Geschäftsbetrieb eines Buchführenden eingetreten und verbucht worden sind. Ob eine Geschäftstätigkeit oder lediglich eine Liebhaberei (Hobby) vorliegt, hängt davon ab, ob sie ausschliesslich oder doch mindestens vorwiegend aus Freude an der betreffenden Tätigkeit oder im Hinblick auf eine Gewinnerzielung ausgeübt wird (inneres Kriterium); bringt die Tätigkeit auf die Dauer nicht nur nichts ein, sondern erfordert noch einen Mehraufwand, kann nicht von einer Geschäftstätigkeit gesprochen werden (und umgekehrt; äusseres Kriterium)

VGE 354-82 vom 28. Oktober 1983 i.S. S. (Abweisung)

StPS 1/84 Seite 8

Gewinnungskosten; Spesenvergütungen (Par. 22bis StG; Art. 22bis BdBSt)

1. Bei den Berufsauslagen ist zwischen unmittelbaren und mittelbaren zu unterscheiden, denen die pauschalen bzw. pauschalierten Abzüge entsprechen (letztere sind lediglich sog. Veranlagungshilfen, E.2).

2. Die Nachweispflicht bildet das Kernstück des gesamten Komplexes, um die Berufsunkosten (sofern diese den Pauschalabzug übersteigen); aus einmal gewährten Abzügen kann noch keine (rechtsverbindliche) Zusicherung abgeleitet werden (E.3). Misslingt der Nachweis durch den Steuerpflichtigen, können die Abzüge durch Schätzung bestimmt werden, wozu aber keine Pflicht der Veranlagungsbehörde besteht (E.7/a).

3. Spesenvergütungen werden als steuerbares Einkommen erfasst, soweit sie nicht berufsbedingte Gewinnungskosten darstellen. Werden derartige Entschädigungen ausgerichtet, ist zu vermuten, dass damit sämtliche Auslagen ersetzt sind (E.4).

VGE 327-79 vom 27. November 1979 i.S. G. (Abweisung und reformatio in peius)

StPS 1/84 Seite 13

Verdeckte Gewinnausschüttung, Aufrechnung übersetzter Spesen beim Arbeitgeber (sog. geldwerte Leistung; Par. 38 Abs. 1 StG; Art. 49 Abs. 1 BdBSt)

Uebersetzte Spesenzahlungen sind als geldwerte Leistungen dem Reinertrag der Aktiengesellschaft hinzuzurechnen, und zwar unter Umständen selbst dann, wenn sie an einen nicht kapitalbeteiligten Arbeitnehmer erfolgt sind. Eine nachträgliche Umbuchung zulasten des Lohnkontos widerspricht Treu und Glauben und ist unzulässig (sog. buchmässige Behaftung).

StKE 409-83 vom 4. Oktober 1983 i.S. P. AG (Abweisung)

StPS 1/84 Seite 15

Grundstückgewinnsteuer; Vermittlungsprovision und Gewinnbeteiligung bei wirtschaftlicher Verbundenheit (Par. 51 StG)

Vermittlungsprovisionen können bei wirtschaftlich miteinander verbundenenen Vertragsparteien steuerlich nicht anerkannt werden, sondern sind als Gewinnbeteiligungen anzusehen (wirtschaftliche Betrachtungsweise, Steuerumgehungsverbot).

StKE 737-83 vom 2. November 1983 i.S. St. (Abweisung)

StPS 1/84 Seite 18

Verfahrensrecht: Zustellung von Veranlagungsverfügungen und Fristenlauf (Par. 68 und Par. 73 Abs. 1 StG; Art. 95 und Art. 99 Abs. 1 BdBSt)

Die kantonalrechtliche Vorschrift, wonach Verfügungen ein zweites Mal (eingeschrieben) zuzustellen sind, wenn die erste Zustellung - ohne Vereitelung durch den Pflichtigen - scheitert, ist eine Ordnungsnorm.

Die Rechtsmittelfrist berechnet sich aufgrund der Taxationseröffnung und nicht nach der Fakturierung, wobei die Rechnung als solche nicht angefochten werden kann.

StKE 592-83 vom 21. Juli 1983 i.S. Prof. St. (Nichteintreten)

StPS 1/84 Seite 20

Beweisverfahren im Einschätzungsstadium; Substantiierungspflicht (Par. 67 Abs. 1 StG; Art. 89 BdBSt)

Im Veranlagungsverfahren steht dem Steuerpflichtigen kein Anspruch auf mündliche Einvernahme zu.

Im Rechtsmittelverfahren kann sich der Pflichtige nicht mit allgemeinen Rügen und Behauptungen begnügen, ansonsten dies bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen ist.

VGE 316-83 vom 10. November 1983 i.S. Z. (Abweisung)

StPS 1/84 Seite 22

Beweisverfahren: Beibringung von Bankenbescheinigungen, Inhaltserfordernisse derselben (Par. 67 Abs. 1 StG; Art. 89 Abs. 2 BdBSt)

Bei Vollständigkeitsbescheinigungen muss die Steuerbehörde keine Einschränkungsklauseln wie "Irrtum vorbehalten" akzeptieren. Tut der Pflichtige nicht sein Möglichstes, um eine Bescheinigung beizubringen, kann er sowohl bundessteuerrechtlich wie auch kantonal gebüsst werden (obwohl eine Bescheinigungspflicht seitens der Bank nur bei der direkten Bundessteuer besteht, red.).

VGE 319-83 vom 28. Oktober 1983 i.S. I. (Abweisung)

Beweisverfahren: Bescheinigungspflicht der Banken (Par. 67 Abs. 1 StG; Art. 90 Abs. 5, Art. 89 Abs. 2 BdBSt)

Der Fiskus darf vom Steuerpflichtigen Vollständigkeitsbescheinigungen über Bankenbeziehungen verlangen, sofern ein begründeter Verdacht auf nicht versteuerte Guthaben besteht und ihm die Bankverbindung bekannt ist (andernfalls die Bestätigung einer gesetzlich nicht gedeckten Negativbescheinigung gleichkäme, red.).

Weitert sich die Bank, eine derartige Bescheinigung auszustellen, ist sie zu mahnen und gegebenenfalls zu büssen.

VGE 343-80 vom 26. September 1980 i.S. Sch. (Abweisung)

Januar 1984 2. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung	1
Das System der Güterschätzungen	2
Justizentscheide	3–32

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Redaktion

Wir übermitteln unsern Abonnenten mit unserer ersten Nummer im "orwell'schen Jahr" die besten Wünsche und bedanken uns für das unserer Zeitschrift weiterhin entgegengebrachte Interesse.

Schwyz, im Januar 1984

Das System der Güterschätzungen

Nachdem die verschiedenen Arten von Schätzungen immer wieder Anlass zu Missverständnissen und Unklarheiten geben, sei nachfolgende Uebersicht über das Tätigkeitsfeld der Güterschätzungskommission, die eine Abteilung des Finanzdepartements bildet und deren Beschäftigung zum grossen Teil die Steuerschätzungen (nach altem und neuem Verfahren, § 68 StG) ausmachen, publiziert. Die neue Güterschätzungsverordnung, die sich zur Zeit in Revision befindet, wird Anlass geben, auf dieses Thema zurückzukommen.

(red.)

(Schematischer Ueberblick)

Schätzungsart / Verfahren	LEG-Schätzung	ZGB-Schätzung (Anrechnungswert)		Steuerschätzung (Vermögenswert, BJE)	
		landwirtsch. ZGB 620 ZGB 617/8	nicht landwirt. ZGB 617/8	landwirtsch.	nicht landw.
ordentliches Schätzungsverfahren/allg. Zuständigkeit	- Güterschätzungskommission, sobald eine rechtskräftige Unterstellung vorliegt (Weiterzug an: VGer) - Art. 5 LEG	- Güterschätzungskommission gemäss Auftrag des ER oder des ordentl. Zivilrichters (Weiterzug an: VGer) - die Schätzung ist den Betroffenen nach Anhörung zu eröffnen - § 1 Ziff. 3 lit. 1 i.V.m. 50 EGzZGB		- Güterschätzungskommission (Weiterzug an: Kantonale Steuerkommission) - § 68 StG	
Nachprüfungsverfahren (Anpassung)	- nach fünf Jahren, oder bei Aenderung der Verhältnisse (Anbau, Melioration etc.;nicht Reglementsänderung) - Antragsberechtigung: identisch mit Legitimation zur Weiterziehung - Art. 9 LEG	keine		- bei Aenderung der Verhältnisse - (§ 68 Abs. 2 StG) - von Amtes wegen, auf Antrag der Steuerverwaltung oder des Pflichtigen - § 2 VO	
Schätzungsmethode	Ertragswert nach Eidg. Schätzungsreglement	Ertragswert nach Eidg. Schätzungsreglement (Tuor/ Picenoni N. 2c/ 14 zu 618 und N. 27 zu 617)	Verkehrswert nach Naegeli	Ertragswert nach Eidg. Schätzungsreglement	Verkehrs-/Ertragswert nach kt. Weisungen (./. 10 %)
				§ 28 StG	

(Zusammengestellt von lic.iur. M. Ziegler)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Oktober 1983 i.S. S. (VGE 354/82)

Verlustverrechnung, ausserkantonaler Geschäftsbetrieb (§ 22 Abs. 1 lit. c StG; Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Der seit Jahrzehnten als ... in X. tätige S. züchtet seit 1970 auf einer von ihm gekauften Bergliegenschaft Schafe. Die Liegenschaft weist ca. 3 ha Wiesland und 1 ha Wald auf. Aus dem Ertrag des älteren Obstbaumbestandes (15-20 Kirschbäume, 10 Birnbäume, 10 Aepfel- und 6 Zwetschgenbäume, 2 Nussbäume) stellt S. in seiner Eigenbrennerei gebrannte Wasser her. Er erstellte auf der Liegenschaft ein sehr gefälliges Wohn-/Ferienhaus. Die Schafe sind in einem separaten Schafstall untergebracht. Im weitern steht auf der Liegenschaft ein alter Kuhstall, der Platz für ca. 5 Kühe und 5 Stück Jungvieh bietet. In diesem Stall wird das Dürrfutter gelagert, es werden darin Maschinen und Gerätschaften versorgt und es ist darin auch eine noch in Betrieb stehende Mostpresse untergebracht. Neben dem eigenen Land hat S. neuerdings auch noch Weidland dazugepachtet. Für die Steuerveranlagung 1977/78 füllte er gegenüber den Steuerbehörden des Kantons Luzern auch den Fragebogen für Landwirte aus. Er deklarierte einen durchschnittlichen Bestand von 75 Schafen sowie einen Verlust aus dem Betrieb von durchschnittlich Fr. 3 947.-- für die Jahre 1977 und 1978. Bei der Deklaration an seinem Hauptsteuerdomizil (Kanton Schwyz) brachte er den Verlust aus der Landwirtschaft in der Höhe von Fr. 3 957.-- mit seinem übrigen Einkommen in Verrechnung.

Aus den Erwägungen:

1. Streitig ist, ob der Beschwerdeführer befugt ist, den aus seiner Landwirtschaft deklarierten Verlust von seinem übrigen Einkommen in Abzug zu bringen. Vorerst stellt sich die Frage, ob die schwyzerischen Verwaltungsbehörden und das Schwyzer Verwaltungsgericht befugt sind, eine Qualifizierung des im Kanton Luzern gelegenen Schafhaltungsbetriebes vorzunehmen, oder ob dies nicht vielmehr den luzernischen Behörden vorbehalten bleibt.

   a) Unbestritten ist, dass die Geschäftstätigkeit im Kanton Schwyz der schwyzerischen, die Führung der Schafzucht in Y. der luzernischen Steuerhoheit unterliegt. Die Veranlagung von Steuerpflichtigen, welche der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstehen, erfolgt in jedem Kanton nach den Vorschriften des betreffenden Kantons über das Veranlagungsverfahren (vgl. Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973, N 1 zu § 25, S. 387); denn Art. 46 Abs. 2 BV verbietet nur die materielle Doppelbesteuerung, d.h. die Besteuerung durch einen anderen Kanton als denjenigen, welchem nach den für die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten geltenden bundesrechtlichen Regeln in bezug auf das betreffende Objekt die Steuerberechtigung zusteht (Locher, Praxis der Bundessteuern, III., Band 3, § 10, Ia Nr. 3). Die Kantone sind in der Wahl ihres Steuersystems frei; jeder kann bei der Besteuerung von Pflichtigen, welche der Hoheit verschiedener Kantone unterstehen, sein eigenes

formelles und materielles Steuerrecht anwenden, sofern er die vom Bundesgericht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgestellten Kollisionsnormen beachtet (Locher, a.a.O., § 10, II Nr. 20; siehe auch §§ 10, I A Nr. 4). Insbesondere kann ein Kanton für solche Personen, die seiner Steuerhoheit nur für einen Teil ihres gesamten steuerpflichtigen Einkommens unterstehen, diesen Teil unter Anwendung des Steuer-(Progressions-)Satzes besteuern lassen, der dem Gesamteinkommen des Pflichtigen entspricht (Locher, a.a.O., § 10, III B, 1 Nr. 3). Auch darf jeder Kanton das steuerbare Gesamteinkommen des Pflichtigen nach dem eigenen Recht bestimmen (Locher, a.a.O., § 10, III B, 1 Nr. 10; vgl. auch BGE 71 I 339: "... darf und soll jeder Kanton bei der Feststellung des steuerbaren Gewinns des Gesamtunternehmens, von der Fiktion ausgehen, als ob das gesamte Unternehmen seiner Steuerhoheit unterstände..."). Dies ist wiederholt für den Fall, wo jeder Kanton eine Quote des Gesamteinkommens besteuern darf (z.B. beim oben angetönten BGE 71 I 339) entschieden worden, und muss erst recht gelten, wenn das Gesamteinkommen nur für die Berechnung des Steuersatzes herangezogen wird (vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher StG, N 5 zu § 7: "Die Gesamtwerte sind zu ermitteln, wie wenn der Steuerpflichtige voll der Steuerhoheit des Kantons unterstände").
Gemäss § 13 Abs. 5 StG wird bei der Steuerausscheidung die Steuereinheit nach dem Gesamteinkommen bestimmt. Zur Bestimmung des Gesamteinkommens ist demnach wesentlich, ob und inwieweit ein allfälliges Einkommen bzw. Verlust aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit berücksichtigt werden kann.
Die Veranlagungsbehörden des Kantons Schwyz waren deshalb berechtigt, die Fragen der Steuerbarkeit von Einkünften aus der Schafhaltung in Y. zu prüfen.

b) Nicht nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts, sondern auch bei einer allfälligen Verlustverrechnung ist die Frage, ob in Y. ein Geschäftsbetrieb vorliegt, abzuklären. Rechtlich ist davon auszugehen, dass Landwirtschaftsbetriebe nach den Regeln der interkantonalen Unternehmung behandelt werden (vgl. Höhn, a.a.O., N 17 zu § 13). Das Einkommen einer interkantonalen Unternehmung wird nach Massgabe der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles auf die Niederlassungskantone verteilt. Das Einkommen wird sowohl in Luzern (landwirtschaftlicher Betrieb) als auch in Schwyz nach dem Reineinkommen aus dem jeweiligen Geschäftsbetrieb berechnet. Verluste in Luzern sind analog zur Betriebsstättenbesteuerung auch in Schwyz mitzutragen (Locher, a.a.O., § 8 II C, Ia Nr. 3, per analogiam). Wenn die Tätigkeit in Y. als landwirtschaftlicher Betrieb zu qualifizieren ist, muss der Kanton Schwyz den dort erlittenen Verlust mittragen; deshalb muss es bei der Klärung einer allfälligen Verlustverrechnung dem Kanton Schwyz erlaubt sein, die rechtliche Qualifikation vorzunehmen. Sollte dem Steuerpflichtigen durch eine eventuelle unterschiedliche Beurteilung der gleichen Frage in den beiden Kantonen steuerlich ein Nachteil entstehen, so steht ihm das Recht der Doppelbesteuerungsbeschwerde offen.
Das Verwaltungsgericht ist deshalb auch zuständig, die Frage der landwirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen einer allfälligen Verlustverrechnung zu beurteilen.

c) Gemäss Art. 77 BdBSt werden Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, an dem Orte veranlagt, wo sie ihren Wohnsitz haben. Der kantonale Anteil an den Wehrsteuerbeträgen, die von Pflichtigen mit Steuerobjekten in mehreren Kantonen geschuldet sind, wird von den Kantonen unter sich nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung verteilt (Art. 137 Abs. 1 BdBSt).
Der Kanton Schwyz hat als Wohnsitzkanton das gesamte steuerbare Einkommen zu veranlagen; deshalb ist das Verwaltungsgericht als kantonale Rekursinstanz in Bundessteuersachen zuständig, die Frage der Qualifikation des umstrittenen landwirtschaftlichen Einkommens zu prüfen.

2. Vom Einkommen können gemäss § 22 Abs. 1 lit. c des kantonalen Steuergesetzes die eingetretenen und vom Buchführenden verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden (StG, nGS 105). Aehnlich lautet die Bestimmung des Art. 22 Abs. 1 lit. c des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt). Danach werden vom rohen Einkommen die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist somit:
a) dass es sich um Geschäftsverluste handelt, was einen Geschäftsbetrieb voraussetzt;
b) dass die Geschäftsverluste eingetreten sind;
c) dass die Geschäftsverluste im Geschäftsbetrieb eines Buchführenden entstanden und von diesem verbucht worden sind.

3. Die Vorinstanzen vertreten die Meinung, die Schafhaltung des Beschwerdeführers könne nicht als Geschäftsbetrieb angesprochen werden, sondern es sei dies eine Liebhaberei. Ob eine Tätigkeit im Sinne einer Liebhaberei oder im Sinne einer Erwerbstätigkeit vorliegt, hängt davon ab, ob sie ausschliesslich oder doch mindestens vorwiegend aus Freude an der betreffenden Sache, oder ob sie ausschliesslich oder doch vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird. Das Unterscheidungskriterium ist also der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit und somit ein im Innern des Steuerpflichtigen liegender und der Natur der Sache nach nur schwer feststellbarer Sachverhalt. Eine zusätzliche Erschwerung liegt darin, dass es viele Grenzfälle gibt, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden, wobei das Schwergewicht bald auf der einen und bald auf der andern Seite liegt oder ein solches sogar fehlen kann. Abgesehen von dem eben erwähnten inneren und schwer feststellbaren Unterscheidungskriterium gibt es auch noch ein praktisches, äusseres Merkmal zur Unterscheidung von Liebhaberei und Erwerbstätigkeit, das - wenn auch nicht ausnahmslos, so doch in den meisten Fällen - zu einem sicheren Ergebnis führen dürfte. Zum Begriff der Erwerbstätigkeit gehört definitionsgemäss, dass tatsächlich ein Einkommen erzielt wird. Wer also eine Tätigkeit ausübt, die auf die Dauer nicht nur nichts einbringt, sondern noch einen Aufwand erfordert, der betreibt diese Tätigkeit nicht als Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei. Das Festhalten an einer nicht einträglichen, sondern sogar aufwendigen Tätigkeit lässt diese als Liebhaberei erscheinen. Wer eine Tätigkeit wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolges von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Selbstverständlich ist dabei, dass nicht

jedes einzelne, mit einem Verlust abgeschlossene Jahr den Schluss zulässt, es handle sich um eine Liebhaberei. Diese Schlussfolgerung ist erst dann zulässig, wenn nach einem gewissen Andauern der Verluste angenommen werden muss, ein Steuerpflichtiger, dem es dabei um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, hätte sich wegen des finanziellen Misserfolges von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen lassen.
Zum Begriff der Liebhaberei gehört demgegenüber, dass mit der betreffenden Tätigkeit nicht die Erzielung eines Einkommens bezweckt und in der Regel auch gar nicht erzielt wird. Das Vorliegen eines ins Gewicht fallenden Einkommens bei einer als Liebhaberei bezeichneten Tätigkeit deutet meistens darauf hin, dass nicht eine reine Liebhaberei, sondern eine der häufig vorkommenden Mischungen von Liebhaberei und Erwerbstätigkeit vorliegt.
Zeitlich ist die Frage, ob Liebhaberei oder Erwerbstätigkeit (oder eine Verbindung von beiden) vorliegt, grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu zu prüfen, wobei in der Regel die Verhältnisse in den Vorjahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BVR 1982, 440 f.; MBVR 1967, 234 f.; NStP 34, 1980, 55 f.; 29, 1975, 42; 27, 1973, 201; H. Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, N 3 zu Art. 37; N 9 zu Art. 26 und N 7 zu Art. 27; VGE 350/78 vom 15.9.1978 und 303/81 vom 26.11.1981 beide i.S. M.K.).
Der Beschwerdeführer wendet gegen diese Rechtsprechung ein, es sei widersprüchlich und absurd, wenn ein Nebengewerbe als Geschäftsbetrieb anerkannt werde, wenn es Gewinn erbringe, ein gleiches oder gar umfangreicheres Nebengewerbe aber als Hobbybetrieb qualifiziert werde, wenn daraus ein Verlust resultiere. Er übersieht, dass das Wesensmerkmal eines Geschäftsbetriebes als eines nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Betriebes in der Gewinnerzielung liegt (VGE 350/78 E.4 mit Verweisen). Resultieren Verluste, so können diese in einem Geschäftsbetrieb nur hingenommen werden, wenn sie ausserordentlichen oder vorübergehenden Charakter aufweisen. Ist ein Betriebsinhaber indessen bereit, auf unabsehbare Zeit hin, ohne Aussicht auf Gewinn, zu wirtschaften, so führt er eben keinen Geschäftsbetrieb, sondern er betreibt eine Liebhaberei.

4. Der Beschwerdeführer legt ausführlich dar, dass die Schafhaltung einen grossen zeitlichen Einsatz und intensive Pflege erfordere. Dies ist allerdings für die Abgrenzung, ob es sich um eine Liebhaberei oder eine Geschäftstätigkeit handle, nicht von massgeblicher Bedeutung. Vorliegend dürfte unter Berücksichtigung der erheblichen Anzahl von Tieren ein Grenzfall vorliegen, bei dem sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden. Es ist auch nicht zu übersehen, dass dieser Fall erheblich von dem in VGE 350/78 bzw. 303/81 beurteilten abweicht, wurden doch in jenem Fall 5 bis 6 Mal weniger Schafe gehalten. Schwierigkeiten der Zuordnung ergeben sich hier namentlich auch deshalb, weil die Vorinstanzen die Frage, ob tatsächlich ein Verlust erzielt wurde, nicht näher abgeklärt haben. Es wurde vielmehr ohne weitere Prüfung auf die Selbstdeklaration abgestellt. Stutzig macht in diesem Zusammenhang das Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Luzern vom 24. Juni 1982, worin ausgeführt wird, es ergebe sich in der Steuerperiode 1979/80 nicht ein Verlust, sondern ein schuldenfreies durchschnittliches Jahreseinkommen von Fr. 5 444.--.
Die Frage, ob der Beschwerdeführer, welcher seinen Schafhaltungsbetrieb nach der Netto-Rohertragsmethode deklarierte, in den

Jahren 1977 und 1978 einen Verlust erlitt, hängt vor allem davon ab, wie hoch der Mietwert seines Wohnhauses eingeschätzt wird und ob die Fahrtkosten von X. nach Y. abziehbaren Aufwand darstellen oder nicht. Der Netto-Rohertrag ergibt sich, wenn vom Brutto-Rohertrag die Sachkosten wie Auslagen für Dünger, Futtermittel, Saatgut, Chemikalien, Medizinalkosten, Unterhalt und Reparatur von Gebäuden und Betriebsmobiliar, Prämien für Betriebsversicherungen, Treibstoff, Elektrizität, allgemeine Betriebsunkosten und die Abschreibungen an Gebäuden und beweglichen Betriebseinrichtungen abgezogen werden (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 448 ff zu § 19). Fahrtkosten dürfen nach der offenbar auch im Kanton Luzern geübten Praxis bei der Besteuerung nach der Netto-Rohertragsmethode nicht individuell zum Abzug zugelassen werden, sondern sind im Nettorohertragsansatz bereits berücksichtigt. Folgt man dieser Auffassung, so resultiert aus dem Betrieb in Y. in der Steuerperiode 1979/80 und in der Steuerperiode 1981/82 nicht mehr ein Verlust, sondern ein Gewinn. Die Steuerveranlagungsverfügungen des Gemeindesteueramtes Y., datiert vom 7.9.1982, sehen folgende Einkommensveranlagung für den Kanton Luzern vor...
Wie die Steuerverwaltung Luzern auf Rückfrage hin mitgeteilt hat, hat der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungen vom 7. September 1982 Einsprache erhoben. Diese ist gegenwärtig noch hängig. Bei dieser Sachlage muss die Frage, ob der Schafhaltungsbetrieb des Beschwerdeführers steuerrechtlich als Geschäftsbetrieb oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist, offen gelassen werden.

5. Die Frage, ob es sich um einen Geschäftsbetrieb oder um eine Liebhaberei handelt, muss in diesem Verfahren deshalb nicht entschieden werden, weil die Verlustverrechnung, abgesehen davon, dass das Vorliegen eines Verlustes aufgrund der luzernischen Veranlagungsverfügungen fraglich ist, nicht beurteilt werden, weil der Beschwerdeführer eine Buchhaltung über seinen Schafhaltungsbetrieb in Y. nicht vorlegt.
Eine Verlustverrechnung kommt schon - wie in Erwägung 2 anhand der gesetzlichen Bestimmungen dargelegt - mangels Buchführung und Verlustverbuchung in der Buchhaltung nicht in Frage (vgl. Känzig, Wehrsteuer 1982, N 137 zu Art. 22 Abs. 1 lit. c; Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, Art. 41 N 14, S. 219; Kreisschreiben EStV in ASA 47, 401 ff; BL-StP, Sept. 1983 E.4, S. 214).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 349.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerrechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. November 1979 i.S. G. (VGE 327/79)

Gewinnungskosten; Spesenvergütungen (§ 22bis StG; Art. 22bis BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer ist Direktor der X-Betriebe. Unter dem Titel "Spesenentschädigung" wurden ihm im Jahr 1975 Fr. 6 000.-- und im Jahr 1976 Fr. 9 000.-- ausbezahlt.
In seiner Steuererklärung für die Veranlagungsperiode 1977/78 brachte der Beschwerdeführer nebst der nicht zum Bruttolohn geschlagenen Pauschalspesenvergütung von durchschnittlich Fr. 7 500.-- noch Fr. 9 100.-- (kantonale Steuern) und Fr. 7 600.-- (Wehrsteuer) als Gewinnungskosten zum Abzug. Als Berufsunkosten machte er somit insgesamt Fr. 16 600.-- bei den kantonalen und Fr. 15 100.-- bei der Wehrsteuer geltend. Die Veranlagungsinstanzen billigten ihm nebst der nicht in die Einkommensberechnung einbezogenen durchschnittlichen Pauschalentschädigung von Fr. 7 500.-- auch noch die gesetzlich pauschalierten Gewinnungskostenabzüge von Fr. 2 500.-- bei der kantonalen und Fr. 1 000.-- bei der Wehrsteuer zu.

   In der Einsprache, deren Antrag der Beschwerdeführer zum Beschwerdeantrag erhebt, machte er Bruttospesen von durchschnittlich Fr. 17 781.50 geltend. Hievon zog er die pauschale Spesenvergütung von Fr. 7 500.-- und spezielle Entschädigungen von Dritten (Einkommen als VR-Mitglied jur. Personen) im Betrage von Fr. 1 000.-- ab, so dass als Nettogewinnungskosten noch Fr. 9 281.50 verblieben, die er zum Abzug vom Einkommen bringen will...

   In der vorliegenden Beschwerde ist auszugehen vom beantragten Abzug von Fr. 9 281.50 (exkl. Lohnsechstel) einerseits und von der pauschalen Spesenvergütung der Arbeitgeberin von Fr. 7 500.-- anderseits. Ebenso zu berücksichtigen ist die Entschädigung von Dritten im Betrage von Fr. 1 000.--. Die Pauschalentschädigung der Arbeitgeberin wurde von den Vorinstanzen zum Abzug zugelassen. Nunmehr beantragen sie, auch diese Fr. 7 500.-- seien zum Bruttolohn hinzuzurechnen. Umstritten sind unter dem Titel "Gewinnungskosten" somit Fr. 17 781.50 (Fr. 9 281.50 + Fr. 7 500.-- + Fr. 1 000.--).

2. Gewinnungskosten Unselbständigerwerbender im Sinne des Steuerrechts sind Auslagen, die ein Steuerpflichtiger macht, um während der Bemessungsperiode ein bestimmtes Einkommen zu erzielen. Es handelt sich entweder um eigentliche Berufsauslagen, die mit der Einkommenserzielung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wie Aufwendungen für Berufswerkzeuge, Berufskleider, Berufsfahrten, Fachliteratur, private Arbeitsräume etc., oder um solche, die nur mittelbar mit der Berufstätigkeit zusammenhängen, wie Fahrkosten zum Arbeitsort, Kosten für auswärtige Verpflegung, Schichtarbeit usw. (Känzig, Wehrsteuer, N 1 zu Art. 22bis; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 ff zu § 26 des Zürcher Steuergesetzes).

   Sowohl der Wehrsteuerbeschluss (Art. 22bis WStB) als auch das kantonale Steuergesetz (§ 22bis StG) gibt dem Steuerpflichtigen

die Möglichkeit, zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten oder von Pauschalen zu wählen. Bei den Gewinnungskosten, die nur mittelbar mit der Berufstätigkeit zusammenhängen (Auslagen für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, für Schichtarbeit und beruflich bedingte auswärtige Unterkunft) gibt es keine eigentlichen Pauschalen, sondern die Ausführungsvorschriften zur Steuergesetzgebung begnügen sich mit einer Pauschalierung der Bemessungsfaktoren. Diese sog. Pauschalen sind Veranlagungshilfen, welche aufgrund von Durchschnittswerten festgelegt werden und der Mehrzahl der Fälle gerecht werden (Känzig, a.a.O., N 18 zu Art. 22bis WStB; Felix Escher, Die Gewinnungskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nach baselständischem Steuerrecht in BJM 1977, S. 15). Dagegen kennt die Gesetzgebung Pauschalen für die eigentlichen Berufsauslagen, die dem Steuerpflichtigen ohne Nachweis auch dann gewährt werden, wenn die tatsächlichen Aufwendungen niedriger sind. Im kantonalen Recht werden solche Pauschalabzüge in § 22bis Abs. 1 lit. c und d gewährt, während der WStB in Art. 22bis Abs. 1 lit. c eine nicht abschliessende Aufzählung einiger Berufsauslagen nennt, wobei das Eidg. Finanz- und Zolldepartement in Abs. 2 der erwähnten Norm verhalten wird, Pauschalabzüge festzusetzen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Geltendmachung der effektiven Gewinnungskosten, dann hat er hiefür den Nachweis zu erbringen (§ 22bis Abs. 4 StG; Art. 22bis Abs. 2 Satz 2 WStB; EGV 1975 S. 18 ff). Werden die effektiven Kosten geltend gemacht und anerkannt, so fällt der Abzug der Pauschalen (grundsätzlich; nach neuem § 37 VVStG, red.) dahin.

3. Wie unter E.1 festgehalten, will der Beschwerdeführer Fr. 17 781.50 als Berufsauslagen zum Abzug bringen. Hiefür ist eine genügende Konkretisierung und Belegung erforderlich. Ohne Nachweis des Steuerpflichtigen ist es unmöglich, zu entscheiden, ob die geltend gemachten Kosten zur Erzielung des Erwerbseinkommens wirklich erforderlich waren.

Die Nachweispflicht bildet das Kernstück des gesamten Komplexes rund um die Berufsunkosten. Die Veranlagungsbehörde kann - wie sich aus § 22bis in Verbindung mit § 67 StG ergibt - vom einzelnen Steuerpflichtigen einen besonderen Nachweis für die geltend gemachten Abzüge verlangen. Sie muss dies aber nicht in jedem Fall und bei jeder Veranlagung tun.

§ 22bis Abs. 4 lässt nur die notwendigen tatsächlichen Gewinnungskosten zum Abzug zu. Dies bedeutet einerseits, dass zumindest eine eindeutige, relative berufliche Notwendigkeit der Ausgaben gegeben sein muss, und anderseits der Charakter der Aufwendungen nur festgestellt werden kann, wenn sie genügend konkretisiert und belegt sind.

Die Ausgestaltung der Nachweispflicht wird in das Ermessen der Veranlagungsbehörde gestellt, womit ihr ein grosser Ermessensspielraum zugestanden wird. Der Verwaltung kann kein Ermessensmissbrauch oder die unrichtige Handhabung ihres Ermessens angelastet werden, wenn sie um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis relativ hohe Anforderungen stellt. Dabei sind allerdings, je nach Beweisthema, an die Beweisführung Grenzen gesetzt.

Die Klärung des Sachverhaltes erfordert ein sachgerechtes Vorgehen der Veranlagungsbehörden und ein erhebliches Mass an Flexibilität (VGE 353/77 vom 9.6.1978).

Der Beschwerdeführer macht geltend, bei der Veranlagung für die Steuerperiode 1975/76 sei mit dem Revisor der Steuerverwaltung besprochen und abgemacht worden, welche Spesen für die damalige Veranlagung und auch für die zukünftige Einschätzung akzeptiert werden könnten. Dass nun die Steuerverwaltung diese Absprache nicht mehr gelten lassen wolle, bedeute für den Steuerpflichtigen eine Rechtsunsicherheit ohne gleichen, wenn von Periode zu Periode neue Massstäbe angesetzt würden. Er verlange deshalb, dass die Steuerverwaltung sich an einmal abgegebene Zusicherungen halte (Beschwerde S. 2 lit. d). Aus den Steuerakten 1973/74 und 1975/76 des Beschwerdeführers ist ersichtlich, dass in der Veranlagungsperiode 1973/74 Fr. 6 797.-- bei den kantonalen und Fr. 5 097.-- bei der Wehrsteuer als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen wurden. In der Periode 1975/76 betrugen die entsprechenden Summen Fr. 8 350.-- und Fr. 6 850.--. Es ist augenfällig, dass die Summe der früher zugebilligten Abzüge sich mitnichten mit den vorliegend geltend gemachten Fr. 17 781.50 vergleichen lässt.

Der Beschwerdeführer kann wohl nicht ernstlich die Absicht haben, aus den früher zugebilligten Abzügen im Rahmen von Fr. 7 000.-- bis Fr. 8 000.-- den Anspruch auf den Abzug von Fr. 17 781.50 abzuleiten. Nicht nur geht es in casu um einen wesentlich höheren Betrag, auch sind die rechtstatsächlichen Voraussetzungen völlig verschieden.

In den vorangehenden Veranlagungen wurden jeweils die pauschalierten Gewinnungskostenabzüge, wie sie im Gesetz vorgesehen sind, von den Steuerbehörden anerkannt. Nunmehr verlangt der Beschwerdeführer den Abzug der tatsächlich angefallenen Gewinnungskosten; hiefür hat er den Nachweis zu erbringen, und für den Abzug der gesetzlich normierten Pauschalen bleibt kein Platz (§ 22bis Abs. 4 StG; Art. 22bis Abs. 2 Satz 2 WStB). Abgesehen davon, dass die Steuerbehörde nicht in jedem Fall und bei jeder Veranlagung vom Steuerpflichtigen den Nachweis der geltend gemachten Auslagen verlangen muss (vgl. F. Escher, a.a.O., S. 10), kommt das Vertrauensprinzip im Steuerrecht nur dann zur Anwendung, wenn es auf einer behördlichen Angabe beruht, die sich auf eine konkrete, den betreffenden Steuerpflichtigen betreffende Angelegenheit bezieht und dieser aufgrund der Auskunft eine nachteilige Disposition getroffen hat (BGE 101 Ia 99; Jürg Andereas Baur, Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörden an Private im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich, 1979, S. 214 ff). Dass letzteres hier nicht zutreffen kann, ist offensichtlich; denn Berufsauslagen fallen an oder nicht, unabhängig von steuerbehördlichen Auskünften.

4. Gegenüber den früheren Veranlagungen besteht bezüglich der Gewinnungskosten nun insofern eine neue Situation, als dem Beschwerdeführer erstmals eine Spesenpauschalentschädigung, die nicht im Bruttolohn enthalten ist, ausgerichtet worden ist. Spesenvergütungen können nicht als steuerbares Einkommen erfasst werden, wenn sie berufsbedingte Gewinnungskosten darstellen. In ihrer Vernehmlassung vertreten die Einspracheinstanzen den Standpunkt,

die dem Beschwerdeführer in den Bemessungsjahren 1975 und 1976 ausgerichteten pauschalen Spesenentschädigungen von Fr. 6 000.-- bzw. Fr. 9 000.-- seien ausnahmslos als Lohnbestandteile zu betrachten...

Der Beschwerdeführer verweist auf ein Schreiben des Arbeitgebers...

a) In der Lehre und Rechtsprechung herrscht Einigkeit darüber, dass dann, wenn dem Steuerpflichtigen vom Arbeitgeber eine Spesenvergütung bezahlt wird, zu vermuten ist, dem Arbeitnehmer würden damit sämtliche beruflich bedingten Auslagen voll ersetzt (Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, Art. 22bis N 1 mit Hinweisen; F. Escher, a.a.O., S. 14). Doch bleibt es dem Steuerpflichtigen unbenommen, nachzuweisen, oder wenigstens glaubhaft zu machen, dass die Spesenvergütung die tatsächlichen Berufsauslagen nicht deckt. Macht er über die Spesenvergütung hinaus Auslagen geltend, so sind jedoch alle Aufwendungen nachzuweisen, nicht bloss der die pauschale Spesenvergütung übersteigende Betrag (vgl. F. Escher, a.a.O., S. 14; Känzig, Ergänzungsband, N 1 zu Art. 22bis WStB).

b) Der vom Beschwerdeführer beanspruchte Abzug von Berufsauslagen in der Höhe von Fr. 17 781.50 übersteigt die von der Arbeitgeberin erhaltene Spesenvergütung um rund Fr. 10 000.--. Es liegt somit an ihm, den Nachweis zu erbringen, dass sämtliche geltend gemachten Gewinnungskosten auch tatsächlich angefallen sind. Unter diesen Umständen kann er die für den Steuerpflichtigen günstige Vermutung, dass mit der pauschalen Spesenvergütung die beruflich bedingten Auslagen gedeckt sind, nicht für sich beanspruchen.

5. ...

6. Zusammenfassend ergibt sich folgendes Bild: Die als Reisespesen aufgeführten Aufwendungen im Betrage von Fr. 9 700.-- konnte der Beschwerdeführer nicht einwandfrei belegen. Widersprüche ergeben sich dadurch, dass die in den Aufwandkonti der drei Verkehrsbetriebe verbuchten Auszahlungen an den Beschwerdeführer für Reisekosten, Konsumationen etc. nebst der Pauschalspesenvergütung ausgerichtet wurden. Andererseits ist nicht zweifelhaft, dass ihm in einem ansprechenden Umfang Reisespesen angefallen sind.

Die zum Abzug anbegehrten Autokosten von Fr. 6 481.50 sind masslich nicht nachgewiesen. Dass geschäftsbedingte Autofahrten erforderlich sind, ist durchaus glaubhaft und durch die Zeugenbefragung auch bestätigt. Doch sind die zum Abzug beantragten Aufwendungen insbesondere im Hinblick auf den unbedeutenden Privatanteil und angesichts der Tatsache, dass der Beschwerdeführer für die grösseren Reisestrecken die öffentlichen Verkehrsmittel benützt, nicht hinlänglich belegt. Geschäftlich bedingte Telefonspesen mögen sicher in bescheidenem Rahmen angefallen sein. Insgesamt ist aber festzuhalten, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelingt, den Nachweis der notwendigen und tatsächlich angefallenen Gewinnungskosten zu erbringen (vgl. E.3). Unbegründet ist der geltend gemachte Abzug für ein privates Arbeitszimmer.

7. a) Misslingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass ihm in der Höhe des beanspruchten Abzuges Auslagen entstanden sind, und dass diese einwandfrei als Gewinnungskosten einzustufen sind, so können die Abzüge durch Schätzung bestimmt werden. Eine Pflicht dazu besteht allerdings nicht.

   b) Im vorliegenden Fall...

8. In der vom Beschwerdeführer eingereichten Zusammenstellung über sein Einkommen als Mitglied der Verwaltung juristischer Personen sind für das Jahr 1975 Fr. 264.-- und für 1976 Fr. 1 268.-- eingesetzt. Bei der Befragung stellte sich heraus, dass es sich um Entschädigungen aus Verbandsfunktionen handelt; als Kassier des ... würden ihm jährlich Fr. 1 000.-- ausgerichtet. Diese Geldleistungen von Drittseite müssen steuerrechtlich zum Einkommen hinzugerechnet werden. Als Gewinnungskosten kommen sie allein deshalb nicht in Betracht, weil die mit den Verbandsfunktionen verbundenen Spesen von der Arbeitgeberin entschädigt werden. Es sind deshalb durchschnittlich Fr. 766.-- dem Einkommen hinzuzurechnen.

9. Die Vorinstanzen weisen vernehmlassend darauf hin, dass von der Arbeitgeberin persönliche Mitgliederbeiträge des Beschwerdeführers übernommen würden...
   Deshalb sind im Durchschnitt der Bemessungsjahre Fr. 300.-- als Einkommensbestandteil aufzurechnen.

10. Der Beschwerdeführer rügt die Art und Weise der Untersuchungsführung durch die Vorinstanzen...

11. Das steuerbare Einkommen setzt sich demnach wie folgt zusammen...

    Gegenüber dem Einspracheentscheid ergibt sich eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens. Der Beschwerdeführer unterliegt mithin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, so dass ihm die Verfahrenskosten zu überbinden sind (§ 72 Abs. 2 VRP).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen und das steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern auf Fr. ... und bei der Wehrsteuer auf Fr. ... festgesetzt.

2. (Verfahrenskosten Fr. 450.50)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 4. Oktober 1983 i.S. P. AG

Verdeckte Gewinnausschüttung, Aufrechnung übersetzter Spesen beim Arbeitgeber (sog. geldwerte Leistung; § 38 Abs. 1 StG; Art. 49 Abs. 1 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

II. Spesenvergütungen (als geldwerte Leistung)

3. Der Gewinn- und Verlustrechnung einer juristischen Person werden belastete, geschäftsmässig jedoch nicht begründete Aufwendungen wie freiwillige Leistungen an Dritte zur Ermittlung des steuerbaren Reinertrags hinzugerechnet (§ 38 Abs. 1 lit. b StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt; Känzig, Wehrsteuer, N 49 ff zu Art. 49; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 18 ff zu Art. 49). Solche geschäftsmässig nicht notwendigen Unkosten stellen unter anderem übersetzte Saläre und Spesenvergütungen dar. Werden solche geldwerte Leistungen an einen Gesellschafter ausgerichtet, ist regelmässig eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben (vgl. Känzig, a.a.O., N 53 ff und 80 zu Art. 49). Eine Aufrechnung kann jedoch grundsätzlich auch dann vorgenommen werden, wenn die übersetzte Vergütung an einen nichtbeteiligten Dritten erfolgt, allerdings unter wesentlich strengeren Voraussetzungen (ASA 49, 143; Känzig, a.a.O. und Ergänzungsband, N 59 zu Art. 49; Masshardt, Ergänzungsband, N 26 zu Art. 49); die Steuerpflichtige könnte sich in einem solchen Falle nicht etwa unter dem Vorwand einer Aufrechnung entziehen, die entsprechende Zuwendung habe Lohncharakter und hätte daher dem Lohnkonto belastet werden müssen, da der Grundsatz von Treu und Glauben nachträgliche Rechnungsänderungen grundsätzlich verbietet (buchmässige Behaftung; vgl. ASA 37, 145, AGVE 1967, 278, Känzig, a.a.O., N 33 zu Art. 49; in Betracht zu ziehen sind nicht zuletzt auch die Auswirkungen der kontomässigen Behandlung bezüglich Gefährdung des Steueranspruchs gegenüber den Leistungsempfängern sowie auf die Höhe der Sozialabgaben). Die damit verbundene Problematik kann vorliegend letztlich offengelassen werden, da es sich beim Spesenempfänger um den Hauptaktionär der Einsprecherin handelt; immerhin erhellt daraus, dass der letzteren die Einrede, die Vergütung sei deshalb Lohn und nicht Gewinnausschüttung, weil das Entgelt für die Arbeitsleistung allein objektiv zu tief sei, aus diesem Grunde versagt wäre.

4. Dem Konto Reisespesen wurden im Jahre 1979 insgesamt Fr. 28 375.-- und 1980 Fr. 30 755.-- belastet. Davon wurde von ihr sowohl 1979 als auch 1980 lediglich ein Privatanteil von Fr. 4 000.-- berücksichtigt. Im Veranlagungsverfahren des Hauptaktionärs liess dieser vernehmen, es sei ihm nachträglich unmöglich, Belege für die Reisespesenvergütungen beizubringen (Schreiben vom 9.2.1983). Mit der eingereichten Aufstellung wurden auch keine Belege ins Recht gelegt. Aufgrund dieses Umstands liegt die vorgenommene Aufrechnung an der untersten Grenze des Zulässigen (vgl. den Leitsatz "Keine Buchung ohne Beleg"; zur fakultativen Aufwandschätzung vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, ZH-StG; N 40 ff zu § 75, VGE 327/79 E.7). Hinzu kommt, dass den übrigen Mitarbeitern

im Durchschnitt pro Tag Auslagen von Fr. 11.--, dem Hauptaktionär dagegen von Fr. 110.-- ersetzt wurden. Das Bild wird schliesslich dadurch abgerundet, dass gemäss Auskunft des Verkehrsamtes die Einsprecherin Halterin von 5 Motorfahrzeugen ist; grundsätzlich müssten davon zwei Autos als Privatanteil aufgerechnet werden. Nach der ständigen Praxis der Einsprachebehörde, dass bei der Abänderung von Veranlagungen zu Ungunsten des Einsprechers Zurückhaltung geübt wird, kann es in casu bei der angefochtenen Taxation - ohne Präjudiz für die Zukunft - sein Bewenden haben.

5. In seiner Einsprachebegründung bringt die Steuerpflichtige noch vor, dass Leistungen, die als Lohnbestandteile betrachtet würden, nicht bei der Gesellschaft und beim Aktionär zugleich besteuert werden könnten; hiebei übersieht die Einsprecherin einerseits, dass die fraglichen Vergütungen beim Empfänger als Einkommen aufgefasst werden können, ohne dass ihr Lohncharakter erstellt wäre (Prinzip der Gesamteinkommensbesteuerung), andererseits, dass nach dem erwähnten Leitsatz der buchmässigen Behaftung eine nachträgliche "Umpolung" bei der Kapitalgesellschaft ausgeschlossen ist, abzusehen davon, dass über die Einsprache des Hauptaktionärs in einem separaten Verfahren entschieden wird.

6. ...

7. ...

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 2. November 1983 i.S. St.

Grundstückgewinnsteuer; Vermittlungsprovision und Gewinnbeteiligung bei wirtschaftlicher Verbundenheit (§ 51 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

Die Kantonale Steuerverwaltung veranlagte St. am 10.6.1983 mit einem steuerbaren Grundstückgewinn.
Mit Eingabe vom 24.6.1983 erhebt der Steuerpflichtige Einsprache gegen diese Verfügung und beantragt sinngemäss, eine Provision im Betrage von Fr. ... (5 % des Bruttoerlöses) bei der Gewinnermittlung zum Abzuge zuzulassen und den geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu reduzieren. Zur Begründung macht er im wesentlichen geltend, die Verkaufsbemühungen seien "offiziel über die X. AG" abgewickelt worden und der damit verbundene finanzielle Aufwand sei nötig gewesen, "um den Verkauf der Parzelle zu realisieren".

Aus den Erwägungen:

1. Bei der Grundstückgewinnbesteuerung gilt als Erlös der Verkaufspreis unter Einschluss aller weiteren Leistungen abzüglich der unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten (§ 51 Abs. 1 StG), zu denen grundsätzlich auch Vermittlungsprovisionen zu zählen sind (§ 51 Abs. 2 StG).

2. Damit eine Vermittlungs- oder Verkaufsprovision in Abzug gebracht werden kann, müssen die entsprechende Tätigkeit und die damit verbundenen Auslagen ausgewiesen sein (Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, S. 51; BGE vom 14.4.1978 in: ASA 48, 443). Gerade hieran gebricht es im vorliegenden Fall. Trotz der Beweisauflage vom 29.6.1983 hat der Einsprecher keine Belege über die Aufwendungen, die der von ihm zu 43 % beherrschten Firma erwachsen sein sollen, beigebracht; als Organ der X. AG macht er lediglich geltend, "ein Einbringen der einzelnen Aufwendungen" sei "daher heute nicht mehr möglich". Er unterlässt es auch, sich darüber auszuweisen, dass und wie die fragliche Provision bezahlt wurde. Die Einsprache erweist sich deshalb schon unter diesem Blickwinkel als unbegründet.

3. Selbst wenn der Einsprecher die verlangten Unterlagen beigebracht oder hätte beibringen können, müsste die Einsprache abgewiesen werden. Die fraglichen Verkaufsbemühungen lasteten vorliegend ohnehin auf der Person des Pflichtigen, was dieser nicht in Abrede stellt: somit kann es a priori keine Rolle spielen, ob er einen Teil des Rechtsgeschäfts (nämlich die Vermittlertätigkeit) formell über die Firma abwickeln liess (indem er als Organ derselben gehandelt haben will), zumal bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise diesbezüglich kein Unterschied zu sehen ist und ausserdem, wenn damit eine wesentliche Steuerersparnis beabsichtigt ist, ein solches Vorgehen als Steuerumgehung zu werten wäre, was noch darzulegen sein wird.
Von entscheidender Bedeutung ist aber auch, dass der ins Recht gelegte und vom Einsprecher offensichtlich dergestalt qualifizierte Vermittlungsvertrag mit der X. AG vom 2.11.1982 durch

Selbstkontraktion abgeschlossen wurde und deshalb schon zivilrechtlich als grundsätzlich ungültig zu betrachten ist (Guhl/Merz/Kummer, Das schweizerische Obligationenrecht, S. 136 f). Dieser Umstand ist gleichzeitig ein gewichtiges Indiz dafür, dass es sich in casu lediglich um ein (nichtiges) Scheingeschäft handelt.

4. a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung dann vor, "wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint, anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde" (zit. bei Känzig, Wehrsteuer 2.A, N 39 zu Art. 2). Bei der Grundstückgewinnsteuer liegt unter anderem ein solcher Tatbestand vor, wenn mittels Vereinbarung einer Vermittlungstätigkeit die Aufteilung der Steuerlast, verbunden mit einer erzielbaren wesentlichen Steuerersparnis, bewirkt wird und Umstände dergestalt vorliegen, dass die Handänderung ohne Erschwernis vom Eigentümer selbst hätte in die Wege geleitet werden können. Dies ist regelmässig dann der Fall, wenn die mitwirkenden Parteien (auf der Verkäuferseite) wirtschaftlich miteinander verbunden sind (BGE 103 Ia 25; ASA a.a.O.).

   b) Dass in casu eine wirtschaftliche Interessenbindung nicht verneint werden kann, ist erstellt, zumal der Einsprecher auch als Geschäftsführer der X. AG waltet und als weitere Aktionärin die Y. AG auftritt, deren Verwaltungsratspräsident gleichzeitig Vizepräsident der X. ist und von welcher der Steuerpflichtige ein unverzinsliches Darlehen bezog. Aus dem Vertrag vom 2.11.1982 (in Selbstkontrahierung abgeschlossen) ist sodann ersichtlich, dass der gesamte Grundstückhandel (Kauf und Verkauf) im Interesse und de facto mit Gewinnbeteiligung der Firma erfolgt ist, so dass diese das Geschäft mit demselben Ergebnis auf eigene Rechnung, unter Verzicht auf den gewählten absonderlichen Weg, hätte vornehmen können, abzusehen davon, dass eine Gewinnbeteiligung sich grundstückgewinnsteuerlich nicht absetzen lässt (nStP 37 H. 2 S. 22 ff mit Hinweisen).
   Die Steuerbelastung von 29.04 % bei der in Rechnung zu ziehenden kurzen Besitzesdauer lässt schliesslich allein auf eine mögliche wesentliche Steuereinsparung im Falle der Akzeptierung durch den Fiskus schliessen. Hinzu kommt, dass die "Provisions"zahlung bei der ordentlichen Ertragsteuer durch die Firma zu versteuern sein wird, soweit dieser nicht gewinnmindernde tatsächliche Aufwendungen gegenüberstehen.

5. Offen bleiben kann bei dieser Rechtslage, wie der vorgelegte Vertrag zivilrechtlich zu qualifizieren wäre und ob die vereinbarte "Provision" nicht auch nach Obligationenrecht als gewöhnliche Gewinnbeteiligung aufgefasst werden müsste. Es sei lediglich darauf hingewiesen, dass die von Vertragsparteien gewählte Bezeichnung nicht massgebend ist (Becker, in: Berner Kommentar, N 26 zu Art. 18 OR).

6. Unterliegt der Einsprecher, verfallen die Verfahrenskosten zu seinen Lasten (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG; § 23 GebO).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Verfahrenskosten Fr. 121.10)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 21. Juli 1983 i.S. St.

Verfahrensrecht: Zustellung von Veranlagungsverfügungen und Fristenlauf (§ 69 und 73 Abs. 1 StG; Art. 95 und 99 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt:

Mit Verfügung vom 28.2.1983 wurde Prof. St. für die Veranlagungsperiode 1981/82 eingeschätzt. Der erste Zustellversuch, mit eingeschriebener Post, erfolgte am 28.2.1983 an die schweizerische Adresse des Steuerpflichtigen (Ferienhaus). Die zweite Zustellung geschah mit gewöhnlicher Post am 9.3.1983.

Mit Schreiben vom 21.5.1983 beschwerte sich Prof. St. über die Zustellung an die Fereinhausadresse und verlangte, künftige Sendungen an seinen deutschen Wohnsitz zu adressieren. Ausserdem behielt er sich vor, die Taxation innert 30 Tagen anzufechten.

Mit Zuschrift vom 21. und 22.6.1983 (Poststempeldatum; Aufgabeort: Köln) an das "Bezirkssteueramt des Kantons Schwyz" liess der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung sowie die definitiven und provisorischen Steuerrechnungen "Einsprache" erheben.

Aus den Erwägungen:

1. Das Rechtsmittel der Einsprache ist gegen die Veranlagungsverfügung zu richten, sofern die Festsetzung der Steuerfaktoren materiell beanstandet werden soll. Gegen die Steuerrechnung als solche ist kein ordentliches Rechtsmittel gegeben, da diese nicht Verfügungscharakter aufweist; dies gilt erst recht für eine provisorische Rechnung. Einwendungen gegen die rechnerische Festsetzung des Steuerbetrages, welche vorliegend nicht vorgetragen werden, müssten, soweit der Steuerbetrag nicht bereits in der Veranlagung enthalten ist, im Vollstreckungs- oder allenfalls in einem separaten Feststellungsverfahren geltend gemacht werden. Wird durch die nachträgliche Abänderung einer Taxation eine neue Rechnungstellung erforderlich, sind allfällige Differenzbeträge von Amtes wegen samt Zins zurückzuerstatten (§ 82 Abs. 1 StG; Art. 114 Abs. 4 BdBSt), weshalb für den Pflichtigen insoweit ohnehin keine Nachteile entstehen. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens kann somit allein die angefochtene Veranlagungsverfügung 1981/82 bilden.

2. Gegen eine Veranlagungsverfügung kann innert 30 Tagen seit Zustellung schriftlich Einsprache erhoben werden (§ 73 Abs. 1 StG; Art. 99 Abs. 1 BdBSt). Diese Frist ist vorliegend offensichtlich nicht gewahrt worden. Zwar ist aus den Akten ersichtlich, dass die Gemeindebehörde als Eröffnungsinstanz - entgegen der Verfahrensordnung - lediglich die erste, gescheiterte Zustellung durch eingeschriebene Post vorgenommen hat (vgl. § 115 Abs. 1 GO i.V.m. § 4 VRP; diese Bestimmungen gelten allerdings nur kantonal). Werden die genannten Verfahrensvorschriften nicht befolgt, hat dies lediglich zur Folge, dass das Gemeinwesen die tatsächliche Zustellung zu beweisen hat und sich nicht auf die

gesetzliche Vermutung von § 115 GO zu stützen vermag (Eröffnungsfiktion nach der zweiten Zustellung). Dies ist vorliegend der Fall, hat doch der Einsprecher mit Schreiben vom 21.5.1983 den Empfang der Taxation spätestens zu diesem Zeitpunkt bestätigt. Die Einsprache ist jedoch selbst dann verspätet, wenn man zugunsten des Steuerpflichtigen vom letztgenannten Termin ausgeht, wonach die Anfechtungsfrist am 21.6.1983 abgelaufen wäre; nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung hätte sich die Einspracheschrift spätestens dann im Gewahrsam einer schweizerischen Poststelle befinden müssen, was nicht der Fall war, weswegen auf die Einsprache nicht einzutreten ist. Unter diesen Umständen braucht nicht geprüft zu werden, wann die rechtsgültige Eröffnung der Veranlagung hinsichtlich der direkten Bundessteuer erfolgt ist, zumal hierfür nur ein früherer Zeitpunkt in Frage steht.

3. Der Einsprecher hat entgegen dem Schreiben der Kantonalen Steuerverwaltung vom 24.5.1983 noch immer nicht ausdrücklich ein schweizerisches Zustelldomizil bezeichnet, weshalb anzunehmen ist, dass nach wie vor die Ferienhausadresse massgebend ist. Der vorliegende Einspracheentscheid ist deshalb im ordentlichen Verfahren an diese Adresse zu eröffnen; im Sinne eines Entgegenkommens und zum Zwecke der Kenntnisnahme wird die Zusendung an den bezeichneten Vertreter (welcher sich allerdings nicht durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesen hat) in Kopieform mit gewöhnlicher Post vorgesehen. Der Steuerpflichtige wird zudem nochmals ermahnt, der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz umgehend eine schweizerische Zustelladresse mitzuteilen, ansonsten die amtliche Post weiterhin an die Ferienhausanschrift versandt wird.

4. ...

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. November 1983 i.S. Z. (VGE 316/83)

Beweisverfahren im Einschätzungsstadium; Substantiierungspflicht (§ 67 Abs. 1 StG; Art. 89 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Der Beschwerdeführer lässt u.a. vortragen, dass er die Steuererklärung fristgemäss und korrekt eingereicht habe, dass er als einfacher Landwirt "nur primitive Notizen gemacht" habe, die er auch vorzeigte und vorzeigen wollte, und dass man ihm eine mündliche Verhandlung verweigerte und somit auch das rechtliche Gehör verletzte.
   Die Vorinstanzen bestreiten ausdrücklich, dass der Beschwerdeführer die einverlangten Unterlagen einreichte und eine mündliche Verhandlung anbegehrte. Man habe im übrigen ihn schon in der Vorperiode aufmerksam gemacht, dass er namentlich für den Viehhandel in der nächsten Steuererklärung eine Aufstellung aufgeteilt nach Schlacht-, Zucht- und Nutzvieh zu erstellen habe.

3. Nach § 67 StG kann die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen. Sie kann ihn auch vorladen. Kommt der Steuerpflichtige ohne triftigen Grund der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht nach, so kann er ermessensweise veranlagt werden. Ueberdies ist er gestützt auf § 86 StG zu büssen...

4. Im nachfolgenden ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausfällung einer Ordnungsbusse erfüllt waren.

   a) Dass die Anordnung der Steuerbehörde einerseits gesetzeskonform war und anderseits für das Veranlagungsverfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet ist, bedarf zufolge Offenkundigkeit keiner eingehenden Begründung. Ob der Betrieb des Beschwerdeführers buchführungspflichtig ist, kann offen bleiben. Selbst wenn keine Buchführungspflicht bestehen sollte, muss der Beschwerdeführer über alle Tatsachen Auskunft geben, die für die Veranlagung von Bedeutung sein können, wobei aber kein Rechtsanspruch auf mündliche Einvernahme besteht. Insbesondere muss er sein Einkommen detailliert belegen können (vgl. Aufzeichnungspflicht der Selbständigerwerbenden, Art. 89 Abs. 3 BdBSt, Masshardt, Ergänzungsband, S. 103 ff; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, 1980, Art. 89 N 1). Die eher tiefe Selbsttaxation gebot den Steuerbehörden jedenfalls, die Angaben bezüglich Viehhandel und Transporten einer genaueren Ueberprüfung zu unterziehen.

   b) Auch das Erfordernis der Angemessenheit ist zweifellos eingehalten...

   c) Unbestritten ist auch, dass der Beschwerdeführer schriftlich gemahnt wurde.

d) Umstritten ist indessen, ob der Steuerpflichtige der Anordnung schuldhaft keine Folge leistete. Ohne jegliche Substantiierung lässt der Beschwerdeführer behaupten, er hätte die Auskunftspflicht nie verweigert und die gemachten Notizen vorgezeigt und vorzeigen wollen. Die ganze Beschwerdebegründung lässt den Eindruck erwecken, die Steuerbehörde hätte sich geweigert, die angebotenen Auskünfte entgegenzunehmen. Nachdem der Beschwerdeführer durch einen patentierten Rechtsanwalt vertreten ist und die Einwände trotzdem in keiner Art und Weise begründet werden, erweisen sich die Vorbringen des Beschwerdeführers offensichtlich als reine Schutzbehauptungen, zumal sich für deren Richtigkeit in den vorinstanzlichen Akten keinerlei Anhaltspunkte ergeben. Dem Vertreter des Beschwerdeführers wäre es zumindest zuzumuten gewesen, zu erklären, welcher Steuerbeamte wann welche Auskünfte bzw. Unterlagen nicht entgegennahm sowie wer die mündliche Verhandlung ablehnte. Dies ist jedoch unterblieben, weshalb das Verwaltungsgericht keine Veranlassung sieht, die wenig glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers näher abzuklären. Kommt hinzu, dass der Vertreter des Beschwerdeführers sich selbst in Widersprüche verstrickt, behauptet er doch einerseits, die Steuerverwaltung sei verpflichtet, dem Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass er über Aufzeichnungen verfüge und Unterlagen besitze, was jedoch nicht zutreffe, und anderseits, dass sein Klient als einfacher, invalider Bauersmann nur primitive Notizen gemacht habe, die er auch vorzeigte und vorzeigen wollte. Aufgrund aller dieser Umstände erachtet es das Verwaltungsgericht als erwiesen, dass der Beschwerdeführer keinerlei Unterlagen im Sinne der Beweiseinforderung einreichte und auch nicht eine mündliche Verhandlung verlangte. Abgesehen davon könnte im Umstand, dass eine mündliche Verhandlung abgelehnt worden wäre, keine Verletzung des rechtlichen Gehörs abgeleitet werden, da kein Anspruch auf mündliche Auskunftserteilung besteht (vgl. vorn Erw. 4a). Der Beschwerdeführer hat somit mindestens fahrlässig seine Mitwirkungspflicht verletzt.

5. Zu prüfen bleibt, ob die Bussenhöhe ... gerechtfertigt war...

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 28. Oktober 1983 i.S. I. (VGE 319/83)

Beweisverfahren: Beibringung von Bankenbescheinigungen, Inhaltserfordernisse derselben (§ 67 Abs. 1 StG; Art. 89 Abs. 2 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer wurde am 14. Oktober 1982 aufgefordert, der Steuerverwaltung bis zum 28. Oktober 1982 die Buchhaltung der Jahre 1979/80 mit sämtlichen Hilfsbüchern (z.B. Kassabuch, Postcheckbuch, Bankauszüge etc.) zuzustellen. Mit Schreiben vom 2. Dezember 1982 wurde der Vertreter des Beschwerdeführers ersucht, bis 23. Dezember 1982 (verlängert bis 15. Januar 1983) bestimmte Beweismittel, insbesondere sog. Vollständigkeitsbescheinigungen ... ins Recht zu legen.
Nach erfolgter Mahnung vom 19. Januar 1983 liess der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. Januar 1983 folgende Bescheinigung von der Bank K. zukommen:

> "Soweit unsere Nachforschungen ergaben (Irrtum vorbehalten) sind bei unserer Bank folgende Konti..."

Im Begleitschreiben führte er zudem aus:

> "Alle drei Banken haben sich offenbar geweigert, die von Ihnen vorbereiteten Formulare auszufüllen.
>
> Falls Sie trotzdem auf dem Ausfüllen dieser Bescheinigungen bestehen, bitte ich Sie um Ihre Hinweise, wie Herr I. vorzugehen hat, um zu diesen gewünschten Bescheinigungen zu kommen. Ich werde mich am Montag in dieser Sache mit Ihnen telef. in Verbindung setzen."

Die Steuerverwaltung akzeptierte die eingereichte Bescheinigung offenbar nicht und mahnte den Steuerpflichtigen mit eingeschriebenem Brief vom 2. Februar 1983 unter Ansetzung einer unerstreckbaren Nachfrist, bis zum 16. Februar 1983 die bereits im Schreiben vom 2. Dezember 1982 anbegehrten Vollständigkeitsbescheinigungen einzureichen. Als Säumnisfolge wurde die Ausfällung einer Ordnungsbusse und die ermessensweise Veranlagung angedroht. Im übrigen brachte der Steuerbeamte folgenden Hinweis an:

> "Betreffend dem Ausfüllen der beiliegenden Bescheinigungen möchte ich Sie auf VGE 320/82 hinweisen, auszugsweise in Heft 1 der Steuerpraxis des Kantons Schwyz."

Mit Schreiben vom 3. März 1983 stellte der Vertreter des Beschwerdeführers ein durch die Bank Sp. ausgefülltes Bescheingungsformular der Steuerverwaltung zu. Beigelegt war auch ein Schreiben der Bank S. mit folgendem Wortlaut:

> "Im Auftrage unseres Kunden, Herrn I., ..., bestätigen wir Ihnen, dass Herr I. bei uns ein Kontokorrent mit der Nummer ... unterhält.

Weitere Beziehungen bestehen nicht."

Die Steuerverwaltung sandte darauf dem Beschwerdeführer am 15. März 1983 ein weiteres, eingeschriebenes Mahnschreiben. Darin führte sie u.a. aus:

> "Mit diesem Schreiben setzen wir Ihnen eine Nachfrist bis zum 30.3.1983, uns folgendes einzureichen:
>
> - von der Bank K. und der Bank S. ausgefüllte und unterzeichnete Bestätigungsformulare (Formulare liegen bei)
>
> oder
>
> - Bestätigung der entsprechenden Bank, dass sie sich weigert, diese Formulare auszufüllen und zu unterzeichnen
>
> oder
>
> - Ihre Vollmacht, dass wir direkt bei der entsprechenden Bank ... die für uns nötigen Informationen gemäss des Bestätigungs-Formulars einholen können.
>
> Wenn Sie dieser wiederholten Mahnung innert Frist keine Folge leisten, muss eine Ordnungsbusse ausgefällt werden. Diese beträgt kantonal bis Fr. 500.-- sowie bei der Wehrsteuer bis Fr. 10 000.-- (§ 86 StG; Art. 131 WStB). Da es sich um ein Veranlagungsverfahren handelt, so müssen wir bei Nichtbefolgung dieser Mahnung eine ermessensweise Veranlagung vornehmen (§ 59bis und § 67 StG; Art. 92 WStB)."

In der Folge liess der Beschwerdeführer die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 25. März 1983 wissen:

> "Wie ich Ihnen schon wiederholt berichtet habe, weigern sich die anderen Banken, dieses Formular auszufüllen. Auf mein ausdrückliches Verlangen hat man Ihre Forderung aber sinngemäss schriftlich bestätigt.
>
> Wenn Ihnen diese Formulierung nicht passt, liegt es an Ihnen, darüber mit den Banken zu diskutieren. Jedenfalls habe ich das Hin und Her satt und finde es eine Anmassung, dass Sie auf meinem Rücken austragen wollen, was ein offensichtliches Problem zwischen Ihnen und den Banken betrifft."

Am 6. April 1983 erliessen die Vorinstanzen die hier angefochtene Verfügung. Der Versand erfolgte am gleichen Tag.
Am 20. April 1983 gab der Beschwerdeführer persönlich bei der Steuerverwaltung die durch die Bank K. und die Bank S. ausgefüllten und mit 20. April 1983 datierten Bescheinigungsformulare ab.

2. Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, er habe mit seinen Eingaben vom 28. Januar und 3. März 1983 dem Begehren der Steuerbehörden genügend Folge geleistet. Es sei überspitzter Formalismus, wenn man die Bestätigung auf einem bestimmten Formular verlange. Man könne ihm nicht als Verschulden anrechnen, wenn er

die materiell genau gleiche Bescheinigung nicht zweimal einreiche.
Die Steuerbehörde hält dafür, dass zum einen der Ordnungsbussentatbestand durch das nachträgliche Einreichen der Vollständigkeitsbescheinigungen nicht rückgängig gemacht werde, und dass zum anderen eine dem offiziellen Formular entsprechend gleichwertige Bescheinigungsform akzeptiert werde, die Bestätigung der Bank K. vom 28. Januar 1983 vor allem wegen dem Passus "Irrtum vorbehalten" und der alleinigen Bestätigung der Stichtage per 31.12. diesen Anforderungen jedoch nicht entspreche. Hingegen hätte richtigerweise die Bescheinigung der Bank S. vom 16. Februar 1983 als rechtsgenüglich angesehen werden müssen.

3. Nach § 67 StG kann die Steuerverwaltung, wenn sie eine Steuererklärung als nicht richtig befindet, vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen. Sie kann ihn auch vorladen. Kommt der Steuerpflichtige ohne triftigen Grund der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht nach, so kann er ermessensweise veranlagt werden. Ueberdies ist er gestützt auf § 86 StG zu büssen...
Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; SR 642.11) regelt die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, insbesondere betreffend Auflage von Beweismitteln ausführlicher. Nach Art. 89 Abs. 2 BdBSt kann die Steuerbehörde vom Steuerpflichtigen die Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können. Insbesondere hat der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen die Namen der Personen zu nennen, mit denen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat; er hat über die vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche Auskunft zu geben.
Die schuldhafte Missachtung behördlicher Anordnungen und Verfügungen, insbesondere über die Einreichung oder Vorlage von Büchern, die Ausstellung oder Einreichung von Bescheinigungen und sonstigen Belegen sowie die Leistung von Zahlungen und Sicherheiten hat im Bundessteuerrecht eine Busse von Fr. 5.-- bis Fr. 10 000.-- zur Folge...

4. Im Nachfolgenden ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausfällung einer Ordnungsbusse erfüllt waren.

   a) Die Anordnung der Steuerbehörde, es seien von den mit dem Steuerpflichtigen in Verbindungen stehenden Banken Vollständigkeitsbescheinigungen einzureichen, ist zweifelsfrei gesetzeskonform.
   Die Steuerverwaltung hat nach der Untersuchungsmaxime von Amtes wegen die für die Veranlagung nötigen Massnahmen zu treffen und insbesondere die tatsächlichen Verhältnisse, welche für die Besteuerung erheblich sind, zu ergründen (§ 59bis StG). Der Steuerpflichtige hat dabei massgeblich mitzuwirken, weil ja nur er über seine Verhältnisse Auskunft geben bzw. diese vermitteln kann. § 67 Abs. 1 StG sieht denn auch ausdrücklich vor, dass die Veranlagungsinstanzen vom Pflichtigen Beweismittel verlangen kann (analog dazu Art. 89 Abs. 2 BdBSt). Gemäss Art. 90 Abs. 5 BdBSt haben dabei Personen (juristische

oder natürliche), die mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, diesem auf Verlangen eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen. Daraus ergibt sich, dass der Fiskus - weil nicht ausdrücklich vorgesehen - nicht berechtigt ist, vom Bankier direkt Auskünfte über den Steuerpflichtigen (Bankgläubiger oder Bankschuldner) einzuholen. Er kann den Steuerschuldner jedoch - wie dies vorliegend geschehen ist - anhalten, vom Bankier Bescheinigungen über seine Guthaben, Schulden und Depots zu verlangen und dieser hat die gewünschten Beweismittel auszustellen. Die Banken können sich von der Erfüllung der Bescheinigungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht auf das Berufs- oder Bankgeheimnis stützen, denn dem steht Art. 90 Abs. 5 BdBSt entgegen. Eine Bescheinigungspflicht der Banken besteht allerdings nur, wenn der Steuerpflichtige mit ihnen in Geschäftsbeziehungen steht oder stand (Art. 89 Abs. 2 und 90 Abs. 5 BdBSt). Dies schliesst aus, dass die Steuerbehörden sogenannte Negativbescheinigungen verlangen können. Zulässig sind hingegen Vollständigkeitsbescheinigungen, das sind Bescheinigungen, aus denen sämtliche vertraglichen Beziehungen zwischen der Bank und dem Steuerpflichtigen hervorgehen und in denen die Bank ausdrücklich bestätigt, dass neben den eröffneten Geschäftsbeziehungen keine weiteren im erfragten Zeitraum zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen bestanden haben (vgl. hiezu auch VGE 343/80 vom 26.9.1980 mit Verweisen; Kreisschreiben Eidg. Steuerverwaltung vom 12.6.1980, betr. Bankenbescheinigungen; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 13 ff zu Art. 90 WStB; VGE 320/82 vom 18. November 1982 in StPS 1983, 29).

b) Kein Zweifel kann auch darüber bestehen, dass die fragliche Anordnung für das Veranlagungsverfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet war, sowie den Grundsätzen der Angemessenheit entsprach. Bescheinigungen über Anzahl und Umfang von Bankguthaben bilden gerade bei Selbständigerwerbenden eine massgebende Grundlage für die Steuerveranlagung. Die Beschaffung bereitet dem Steuerpflichtigen dabei nicht unverhältnismässig grosse Mühe. Sollte sich ein Bankinstitut wider Erwarten weigern, die angeforderte Bescheinigung auszustellen, so muss die Steuerverwaltung die Beweiseinforderung entsprechend modifizieren, um dem Erfordernis der Angemessenheit gerecht zu werden. In diesem Sinne hat denn auch die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 15. März 1983 gehandelt, indem sie alternativ zum Begehren um Einreichung der Vollständigkeitsbescheingungen eine Bestätigung der entsprechenden Bank, die sich weigert, das Formular auszufüllen und zu unterzeichnen, oder die Vollmacht des Beschwerdeführers, um bei der sich weigernden Bank direkt die nötigen Informationen einzuholen, verlangte. Die Anordnung der Steuerverwaltung entsprach somit in jedem Falle dem Grundsatz der Angemessenheit.

c) Unbestritten ist im übrigen, dass der Beschwerdeführer vorgängig der Ausfällung der Ordnungsbusse schriftlich gemahnt wurde (19.1.83/2.2.83/15.3.83). Nachdem die erste Mahnung ohne Bussenandrohung erfolgte, die zweite zwar eine solche enthielt, aber keine Ordnungsbusse zur Folge hatte, und die

Steuerverwaltung auf entsprechenden Einwand hin die Beweiseinforderung modifizierte, ist im vorliegenden Falle allein auf die dritte Mahnung vom 15. März 1983 abzustellen.

d) Fraglich bleibt indessen, ob der Beschwerdeführer der Anordnung schuldhaft keine Folge leistete. Er selbst vertritt die Auffassung, dass er der Beweiseinforderung nicht nur nicht schuldhaft nicht nachkam, sondern diese vollends erfüllte. Dies trifft unbestrittenermassen hinsichtlich der geschäftlichen Beziehung zur Bank Sp. zu. Die Bank S. gab ebenfalls eine Vollständigkeitsbescheinigung ab, ohne dabei aber das offizielle Formular der Steuerverwaltung zu verwenden. Dieses Bankinstitut führte jedoch die verlangten Guthaben- und Schuldbestände je per 1. Januar eines jeden Jahres nicht auf. In der dritten Mahnung wurde deshalb erneut ein von der Bank S. ausgefülltes und unterzeichnetes Bestätigungsformular anbegehrt. Wieso die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 9. Juni 1983 der Meinung ist, auch die Bescheinigung der Bank S. vom 16.2.1983 wäre richtigerweise und entgegen der Mahnung vom 15. März 1983, welche wohl auf einem Versehen beruhe, als rechtsgenüglich anzusehen gewesen, ist nicht ersichtlich und beruht wohl ihrerseits auf einem Versehen. Umstritten ist aber im vorliegenden Falle insbesondere die Bescheinigungsform der Bank K. ...
Die Steuerverwaltung stösst sich nun vor allem am Passus "Irrtum vorbehalten". In der Tat relativiert ein solcher Vorbehalt die Vollständigkeitsbescheinigung derart erheblich, dass letztere für das Veranlagungsverfahren kein taugliches Beweismittel mehr darstellt. Indessen ist auch beim offiziellen Formular der Vorbehalt "soweit feststellbar" angebracht. Die Feststellbarkeit ist im Gegensatz zum Irrtum jedoch ein objektives Kriterium, welches den Wert einer Vollständigkeitsbescheinigung viel weniger einschränkt. In der Praxis wird es nämlich wenige Sachverhalte geben, bei denen eine Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Bankinstitut nicht feststellbar wäre (inzwischen verwendet die Steuerverwaltung denn auch bei den neuen Formularen den Vorbehalt "soweit feststellbar" nicht mehr). Zu denken ist etwa an Inhabersparhefte, deren ersten Inhaber die Bank infolge der geringfügigen Geldeinlage nicht festzuhalten braucht. Kennt sie aber den Inhaber, so muss sie auch diese Geschäftsbeziehung preisgeben. Es liegt dann beim Steuerpflichtigen, einen allfälligen Inhaberwechsel zu beweisen. Aufgrund dieser Sachlage ist somit klar, dass die Vollständigkeitsbescheinigung der Bank K. vom 12. Januar 1983 nicht rechtsgenüglich war. Hingegen kann der vorinstanzlichen Argumentation nicht gefolgt werden, soweit der Stichtag per 31.12. bemängelt wird. Es trifft zwar zu, dass der Steuerpflichtige aufgefordert wurde, die Guthaben- und Schuldbestände je per 1. Januar eines jeden Jahres anzugeben. Indem er Kontoauszüge per 31.12.78/79/80 mit den jeweiligen Abschlussbuchungen ins Recht legte, kam er dem Verlangen der Steuerverwaltung genügend nach. Wenn irgendein triftiger Grund, der im vorliegenden Fall anhand der Akten jedoch nicht ersichtlich wäre, eine formelle Bestätigung per 1. Januar erforderlich gemacht hätte, so hätte das Prinzip der Angemessenheit verlangt, dass dies in den Mahnungen ausdrücklich hervorgehoben worden wäre. Dies ist hier jedoch unterblieben, weshalb dem Steuerpflichtigen be-

züglich dem Stichtag der Kontoauszüge kein Vorwurf zu machen ist. Dies gilt umsomehr, als die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung ausdrücklich festhielt, dass die nachträglich eingereichte Bescheinigung der Bank K. vom 20. April 1983 akzeptiert worden wäre. Diese Bescheinigung weist aber ebenfalls nur auf die Guthaben- und Schuldbestände per 31.12.78/79/80 hin. Der Widerspruch in der Vernehmlassung scheint somit eher auf einem Versehen zu beruhen, als auf einem bewussten Vorgang.
Objektivermassen ist somit erstellt, dass der Steuerpflichtige insoweit der Anordnung der Vorinstanz nicht Folge leistete, als er von der Bank S. die Guthaben- und Schuldbestände und von der Bank K. die Vollständigkeitsbescheinigung nicht rechtzeitig ins Recht legte.
Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer diese Versäumnisse schuldhaft verursachte. Schuldhaft handelt, wer sich einer Verfahrenspflicht vorsätzlich oder fahrlässig widersetzt (VGE 343/80 vom 26.9.1980, S. 8; Art. 131 Abs. 1 BdBSt). Auf die dritte Mahnung vom 15. März 1983 hin schrieb der Beschwerdeführer persönlich an die Steuerverwaltung:

> "Wie ich Ihnen schon wiederholt berichtet habe, weigern sich die anderen Banken, dieses Formular auszufüllen. Auf mein ausdrückliches Verlangen hat man Ihre Forderung aber sinngemäss schriftlich bestätigt.
> Wenn Ihnen diese Formulierung nicht passt, liegt es an Ihnen, darüber mit den Banken zu diskutieren. Jedenfalls habe ich das Hin und Her satt und finde es eine Anmassung, dass Sie auf meinem Rücken austragen wollen, was ein offensichtliches Problem zwischen Ihnen und den Banken betrifft."

Der Beschwerdeführer hat sich somit vorsätzlich der verlangten Mitwirkung entsagt. An diesem für den Ordnungsbussentatbestand relevanten Sachverhalt vermag die nachträgliche Einreichung der Vollständikgeitsbescheinigungen ... nichts zu ändern. Letzterer Umstand lässt höchstens die ständige Behauptung, die Banken würden sich weigern, die Vollständigkeitsbescheinigungen auszufüllen und zu unterzeichnen, fragwürdig erscheinen. Selbst wenn dies zunächst zugetroffen hätte, wäre es dem Steuerpflichtigen zuzumuten gewesen, sich diese Verweigerung durch die Banken bestätigen zu lassen oder die Steuerverwaltung direkt zu bevollmächtigen, die notwendigen Angaben einzuholen. Nachdem der Beschwerdeführer aber auch dieser Verfahrenspflicht nicht nachkam, besteht kein Anlass, keine schuldhafte Versäumnis anzunehmen...

5. ... (Erwägung zur Bussenbemessung)

6. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 380.40)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

(Im Zeitpunkt der Redaktion bundessteuerrechtlich noch nicht rechtskräftig.)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. September 1980 i.S. Sch. VGE 343/80)

Beweisverfahren: Bescheinigungspflicht der Banken (§ 67 Abs. 1 StG; Art. 90 Abs. 5, 89 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Verfügungen vom 1. Mai 1980 wurde Sch. von der Kantonalen Steuerverwaltung und der Kantonalen Wehrsteuerverwaltung in Anwendung von § 86 Steuergesetz (StG) und Art. 131 Abs. 1 Wehrsteuerbeschluss (WStB) mit je Fr. 300.-- gebüsst mit der Begründung, er habe eine Bankbescheinigung nicht eingereicht.

Aus den Erwägungen:

II. ...

1. Mit Ordnungsbussen belegt wurde der Steuerpflichtige persönlich, hingegen wurden die beiden Bussenverfügungen seinem Steuervertreter zugestellt. Der Beschwerdeführer behauptet, diese Zustellung sei nicht formrichtig, weshalb die Verfügungen aufzuheben seien. Alle Handlungen des Steuervertreters werden dem Steuerpflichtigen angerechnet. Insbesondere hat er auch alle Rechtsnachteile, die aus Verfahrensverletzungen des Vertreters entstehen, auf sich zu nehmen. Im Steuerstrafrecht ergeben sich indessen diesbezüglich Einschränkungen, indem der Steuerpflichtige nicht für das Verschulden seines Bevollmächtigten haftet, mit Ausnahme der aus der allgemeinen Sorgfaltspflicht fliessenden Haftung für richtige Instruktion sowie für die Ueberwachung und Ueberprüfung der Handlungen des Vertreters (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 17 zu § 72; N 34 zu § 185; N 60 und 62 zu § 188; N 73 zu § 192 StG). Bereits vor der Ausfällung der Ordnungsbussen brachte der Vertreter des Pflichtigen zum Ausdruck, dass er sich im Einverständnis mit seinem Mandanten weigere, die geforderten Vollständigkeitsbescheinigungen zu beschaffen (vgl. act. A 34; Vernehmlassung der Vorinstanzen 6/7). Es wurde deshalb zu Recht der Steuerpflichtige persönlich gebüsst, sofern die übrigen Voraussetzungen für die Ausfällung von Ordnungsbussen erfüllt waren. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist auch die Zustellung an den Rechtsvertreter nicht zu beanstanden. Gemäss § 16 Abs. 3 der Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6.6.1974 (VRP, nGS 225) gilt, solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft, deren Vertreter als Empfänger aller behördlichen Zustellungen. Diese Regelung erfährt auch für das Steuerveranlagungs- und das Ordnungsbussenverfahren keine Aenderung. Vielmehr bestimmt § 67 Abs. 3 StG, dass die Unterlagen und Auskünfte vom vertraglichen Vertreter zu verlangen seien. § 86 Abs. 3 StG regelt die Zustellung von Ordnungsbussenverfügungen nur für den Normalfall, in dem keine Vertretung gegeben ist. Zudem liegt die Bedeutung dieser Bestimmung primär in der Verpflichtung der Verwaltung, Bussenverfügungen schriftlich zu eröffnen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen. Anwendbar ist hier überdies nicht der rev. § 86 StG, sondern der alte § 64, welcher

bei Vertretungen ebenfalls keine Zustellung an den Pflichtigen direkt vorschrieb.
Anlässlich der Revision des Steuergesetzes vom 4. Juli 1978 wurde in den Beratungen der kantonsrätlichen Kommission Wert darauf gelegt, dass die Eröffnungen von Verfügungen auch im Steuerrecht immer an den Vertreter zu erfolgen habe, sofern ein solcher mit entsprechender umfassender Vollmacht ausgestatteter Vertreter bestellt worden sei. Damit sollte der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen, der seine Steuerangelegenheit einem Steuerberater anvertraut hatte, verbessert werden (vgl. Protokoll der 2. Sitzung der kantonsrätlichen Kommission zur Vorberatung der Revision des Steuergesetzes vom 4.4.1978 zu § 69 Abs. 1 StG, insbesondere Voten H. Trütsch, K. Weber und T. Dettling).
Selbst wenn hier der Auffassung des Vertreters des Steuerpflichtigen zu folgen wäre, wäre die Zustellung an den Vertreter statt an den Gebüssten direkt auf jeden Fall kein Grund, die Verfügungen deshalb aufzuheben oder gar als nichtig zu erklären, weil - wie erwähnt - der Steuerpflichtige darauf auf keinen Fall Nachteile zu tragen hat.

2. Art. 89 Abs. 2 WStB lautet:

> "Die Veranlagungsbehörde kann ferner vom Steuerpflichtigen die Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können. Insbesondere hat der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen die Namen der Personen zu nennen, mit denen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat; er hat über seine vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche Auskunft zu geben. Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten, ebenso der Einspruch gegen die Meldung von Versicherungsleistungen nach Art. 19 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer."

In ähnlicher, etwas weniger ausführlicher Weise wird die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren auch in § 67 Abs. 1 StG geregelt. Die Auskunfts- und Bescheinigungspflicht nach § 67 Abs. 1 StG und Art. 89 Abs. 2 WStB stellt eine Ergänzung der Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgetreuen Deklaration in der Steuererklärung dar.

3. ... (Voraussetzungen für die Ausfällung von Ordnungsbussen, vgl. StPS 2/83, 53)

4. Die Veranlagungsbehörden dürfen den Steuerpflichtigen nur zur Einreichung derjenigen Bescheinigungen anhalten, welche für die Veranlagung von Bedeutung sein können (Art. 89 Abs. 2 WStB; E. Känzig, a.a.O., N 12 zu Art. 89). Der Steuerbeamte stiess im Rahmen seiner Sachverhaltsabklärungen auf ein unversteuertes Sparheft ... mit einem Betrag von Fr. 53 000.--. Zwar liess der Beschwerdeführer behaupten, dieses Sparheft sei persönliches

Eigentum seiner Ehefrau gewesen und er habe darum nicht gewusst. Indessen wurde diese Behauptung durch den Steuerbeamten bereits in seinem Schreiben vom 6. Juli 1979 (act. A 24) insofern widerlegt, als er darauf verwies, dass die auf diesem Sparheft gelagerten Gelder am 4. März 1976 auf ein bereits bestehendes Sparheft ... umgebucht wurden. Spätestens ab diesem Zeitpunkt wusste der Beschwerdeführer um dieses Sparheft und trotzdem deklarierte er in der am 30.11.1977 eingereichten Steuererklärung die in den Jahren 1975/76 angefallenen Zinsen nicht! Aufgrund dieses Umstandes ist die Vermutung des Steuerbeamten, es könnten noch weitere nicht deklarierte Vermögenswerte vorhanden sein, nicht abwegig.

5. Bei den Bescheinigungen, welche der Steuerbeamte von denjenigen Banken forderte, von denen Geschäftsbeziehungen mit dem Beschwerdeführer bekannt waren, sind als sog. Vollständigkeitsbescheinigungen zu bezeichnen. Deren Zweck ist es, sämtliche vertraglichen Beziehungen zwischen der Bank und dem Steuerpflichtigen (Wertschriftendepots, Kontokorrente, Sparhefte usw.) offenzulegen, also vollständig zu sein. Der Steuerpflichtige kann ohne weiteres von denjenigen Banken, mit denen er vertragliche Beziehungen unterhält, eine solche Vollständigkeitsbescheinigung verlangen (Rundschreiben Eidg. Wehrsteuerverwaltung vom 12.6.1980 an die Kantonale Wehrsteuerverwaltung; II 3. N 12 zu § 73 und Nr. 11 zu § 74, Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O.). Diese Vollständigkeitsbescheinigungen sind wohl das geeignetste Mittel in Fällen, wo begründeter Verdacht auf nicht besteuerte Vermögenswerte besteht, den Sachverhalt abzuklären. Allerdings wäre es wohl unverhältnismässig, sämtliche Steuerpflichtige zur Einreichung solcher Bescheinigungen anzuhalten. Hingegen ist nichts dagegen einzuwenden, wenn diese Bescheinigungen in jenen Fällen, in denen begründete Zweifel an der Vollständigkeit der Selbstdeklaration bestehen, verlangt werden. Die Vorinstanzen führen denn auch vernehmlassend aus, dass das Einverlangen von Bankbescheinigungen in der Praxis beschränkt werde auf Fälle, wo unversteuerte Vermögenswerte bei Banken bereits festgestellt worden seien und der Kreis werde auf jene Banken beschränkt, zu denen Verbindungen eines Pflichtigen bereits bekannt seien. Nachdem hier Zweifel angebracht sind, ist das Einverlangen der Bankbescheinigungen auch aus der Sicht der Vehältnismässigkeit nicht zu beanstanden.

Die Bescheinigung der ... vom 28. August 1979 wiesen folgende vorgedruckte Formulierung auf: (Form. 1 No. 5921 11 17 20)

> "Wir geben Ihnen nachstehend wunschgemäss den Stand Ihres Kontos/Ihrer Konti bekannt.
> Irrtum vorbehalten..."

Diese Bescheinigung gibt lediglich Auskunft über das Kontokorrent X., gibt aber in keiner Weise zuverlässig Auskunft über allfällige weitere vertragliche Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Bank. Insbesondere schliesst diese Formulierung das Bestehen von weiteren Konten, Wertschriftendepots, Sparheften usw. nicht aus. Es geht natürlich nicht an, dass der Befragte irgendeine ihm beliebige Bescheinigung ausstellt, sondern wenn die Verwaltung bzw. der Steuerpflichtige eine Vollständigkeitsbescheinigung verlangt, ist eine solche auszustellen und

nichts anderes. Die Behauptung des Vertreters des Beschwerdeführers, die am 28.8.1978 ausgestellten Bestätigungen seien Vollständigkeitserklärungen, geht fehl. Für die Abklärung der Frage, ob keine weiteren vertraglichen Beziehungen bestanden, waren diese Bescheinigungen in keiner Weise aussagekräftig und deshalb wertlos. Der Steuerbeamte hat deshalb zu Recht nochmals eine Bescheinigung gefordert, zumal der Umstand, dass die Vollständikgeitsbescheinigung nicht ausgestellt worden war, geradezu den Verdacht schüren musste, dass bei dieser Bank noch unversteuerte Werte vorhanden waren. Dieser Verdacht wird auch durch die im Beschwerdeverfahren eingereichte weitere Bestätigung ... keineswegs entkräftet...

6. Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, die Bank habe sich geweigert, eine Vollständikgeitsbescheinigung auszustellen. Wäre dies der Fall, dann müsste anstelle des Beschwerdeführers die Bank gemahnt und sofern die Mahnung nichts fruchten würde, gebüsst werden (E. Noher, a.a.O., 524/5; BGE in ASA 17 515 ff; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 25 zu § 185; Pius Schwager, Das schweizerische Bankgeheimnis, Diss. 1973, S. 73, 110 ff; Blumenstein, System des Steuerrechts, 341).

7. ... (Ordnungsbussenzumessung)

Das Zitat

"Die wahre Politik kann keinen Schritt tun, ohne der Moral gehuldigt zu haben... Das Recht muss nie der Politik, wohl aber die Politik jederzeit dem Recht angepasst werden. Alle Politik muss ihre Knie vor dem Rechte beugen."

Immanuel Kant

StPS 4/83 Seite 8

Innerkantonale Steuerausscheidung, sekundäres Steuerdomizil, Geschäftssitz, Zuweisungsmethode (Par. 13 Abs. 3 StG)

1. Nach der bundesgerichtlichen Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot, welche gemäss Par. 13 Abs. 3 StG auch innerkantonal zur Anwendung gelangt, befindet sich der Geschäftssitz immer am Ort der Unternehmungsleitung. Nicht massgeblich ist der Sitz gemäss Handelsregistereintrag.

2. Als sekundäres Steuerdomizil in Gestalt einer Betriebsstätte gilt jede ständige Einrichtung, in welcher sich ein qualitativ oder quantitativ wesentlicher Teil der Unternehmertätigkeit abwickelt.

3. Bei Bauunternehmungen wird das Einkommen den einzelnen Gemeinwesen nach den Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit zugewiesen, wobei diese Hilfsfaktoren teilweise zu kapitalisieren sind.

4. Kommt die Tätigkeit des Geschäftsinhabers nur zum Teil in den Erwerbsfaktoren zum Ausdruck, so ist dem Geschäftssitz ein praecipuum (Vorausanteil) zuzuweisen.

StKE vom 3. August 1983 i.S. A. (Abweisung)

StPS 4/83 Seite 13

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalabfindung zufolge bleibender körperlicher Nachteile und im Rahmen von Personalvorsorgeeinrichtungen (Par. 19 Abs. 3 und 4, Par. 20 StG; vgl. Art. 21bis BdBSt)

1. Kapitalabfindungen bei Auflösung eines Dienstverhältnisses, welche innert Jahresfrist in eine andere Personalvorsorgeeinrichtung eingebracht werden, sind steuerfrei (Par. 19 Abs. 4 StG).

2. Kapitalabfindungen zufolge bleibender körperlicher Nachteile stellen steuerbares Ersatzeinkommen im Sinne von Par. 19 Abs. 1 lit. a StG dar, soweit sie aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen (Par. 19 Abs. 3 lit. f StG).

Eine vom Arbeitgeber abgeschlossene Kollektivunfallversicherung, welche zudem die Funktion einer Personalvorsorgeeinrichtung erfüllt, gilt als Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Par. 19 Abs. 3 lit. f StG.

VGE 303-83 vom 10. Juni 1983 i.S. K. (Abweisung)

StPS 4/83 Seite 16

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Rentenleistung aus rückkauffähiger Versicherung (Par. 20 StG, Art. 21bis BdBSt)

Rückkauffähige Kapitalversicherungen sind nicht steuerbar. Handelt es sich jedoch um eine rückkauffähige Versicherung, welche in Form einer Rentenleistung ausbezahlt wird, unterliegt sie der Steuerpflicht.

StKE vom 20. April 1983 i.S. H. (Abweisung)

Seite 4/83 Seite 18

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalleistung aus einer gemischten Privatversicherung (Art. 21bis BdBSt; vgl. Par. 20 StG

1. Einkünfte aus rückkauffähiger Kapitalversicherung unterliegen bei der direkten Bundessteuer nicht der Einkommenssteuerpflicht (Art. 21bis Abs. 3 BdBSt). Rückkauffähig sind lebenslängliche Todesfallversicherungen, bei welchen die Kapitalzahlung bei Ableben fällig wird, nicht dagegen temporäre Todesfallversicherungen, die eine Auszahlung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vorsehen.

2. Bei gemischten Versicherungen (Kombination verschiedener Versicherungsarten) ist zwischen den einzelnen Versicherungsarten zu unterscheiden. Eine Gewinnbeteiligung (Bonus) teilt das Schicksal der Hauptversicherung.

VGE 351-77 vom 30. Dezember 1977 i.S. B. (Teilgutheissung)

StPS 4/83 Seite 22

Geschäftsbetrieb, Abschreibungen (Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt; vgl. Par. 22 Abs. 1 StG)

Die Führung eines Geschäftsbetriebes ist Voraussetzung für die Gewährung von Abschreibungen. Die Vermietung von Liegenschaften gehört grundsätzlich zur üblichen Verwaltung privaten Vermögens. Für eine eindeutige Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von einem Geschäftsbetrieb bilden die Organisation als einfache Gesellschaft und das Fehlen des Handelsregistereintrages entscheidende Willenskundgebungen des Steuerpflichtigen, keinen Geschäftsbetrieb zu führen.

BGE vom 26. August 1982 i.S. B. (Abweisung)

StPS 4/83 Seite 31

Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Berücksichtigung ausserordentlicher Faktoren (Par. 8 und Par. 71 StG; vgl. Art. 41 Abs. 4, Art. 42 BdBSt)

1. Das seit dem Zuzug erzielte und auf ein Jahr berechnete Einkommen bildet Bemessungsgrundlage sowohl für den Rest der Veranlagungsperiode als auch in der Folgeperiode. Ausserordentliche Aufwendungen oder Einkünfte sind dabei nur für eine Veranlagungsperiode in Rechnung zu stellen, wobei diese grundsätzlich in der zweiten Periode, welche zwei volle Jahre umfasst, zu erfolgen hat. Vorausgesetzt wird, dass
a) der Faktor (Zufluss oder Aufwand) ausserordentlich ist und
b) dieser einen erheblichen Umfang aufweist.

2. Zahnarzt- und Ausbildungskosten haben im Gegensatz zu Aufwendungen bei chronisch Kranken in der Regel ausserordentlichen Charakter.

VGE 312-83 vom 10. Juni 1983 i.S. G. (Abweisung)

StPS 4/83 Seite 33

Zwischenveranlagung zufolge Schenkung an eine in der Steuerpflicht vertretene Person; Steuerumgehung; rechtliches Gehör (Par. 70 Abs. 1, Par. 75 Abs. 2 StG; Art. 96 Abs. 1 BdBSt)

1. Wird einem Kind, solange es unmündig ist und mithin unter der elterlichen Gewalt steht (Art. 296 ZGB), vom Vater ein Vermögen schenkungshalber übertragen, so bewirkt dieser Vorgang keine Zwischenveranlagung, weil sich dadurch infolge der Steuervertretung des Kindes durch den Vater keine Aenderung der Veranlagungsgrundlagen ergeben.

2. Die im Gesetz genannten Zwischenveranlagungsgründe sind abschliessend aufgezählt. Der Eintritt der Mündigkeit bildet demnach keinen Zwischenveranlagungsgrund.

3. Schenkung an die unmündige Person (i.V.m. einer Verzinsung) als Steuerumgehung?

4. Im Einspracheverfahren besteht kein Anspruch auf eine Verhandlung vor der Steuerkommission; dagegen hat der Veranlagungsbeamte den Einsprecher auf Verlangen mündlich abzuhören.

VGE 355-82 vom 10. Juni 1983 i.S. R. (Abweisung)

StPS 4/83 Seite 39

Ordnungsbusse wegen Nichteinreichung von Unterlagen; Legalitätsprinzip (Par. 86 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt)

1. Das Ordnungsbussenverfahren wird vom Legalitätsprinzip beherrscht, weshalb die Sanktion bei gegebenen Voraussetzungen ausgesprochen werden muss.

2. Bei der Beurteilung der Verhältnismässigkeit ist vom Wissensstand auszugehen, den die Verwaltung bei Erlass der Beweisauflage besass.

3. Für den subjektiven Tatbestand der Ordnungswidrigkeit genügt Fahrlässigkeit.

VGE 308-83 vom 10. Juni 1983 i.S. R. (Abweisung)

Oktober 1983 1. Jahrgang Heft 4



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung	1
Das Amtsgeheimnis im Steuerrecht	2–7
Justizentscheide	8–42

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Redaktion

Mit dem vorliegenden Heft erscheint die letzte Nummer des 1. Jahrganges der "Steuerpraxis". Wenn auch das Publikationsorgan noch in etwelcher Hinsicht in Anfangsschwierigkeiten steckt, waren doch die Reaktionen des "Publikums" vorwiegend positiv, was für die Herausgeberin eine Ermutigung darstellt. In diesem Zusammenhang sei festgehalten, dass steuerrechtliche Beiträge oder Ansichtsäusserungen aussenstehender Verfasser gerne gesehen und auch (nach allfälliger Absprache) veröffentlicht würden; ebenso ist die Redaktion für alle Anregungen dankbar.

Ohne gegenteilige Mitteilung nimmt die Herausgeberin an, dass die bisherigen Abonnenten auch den nächsten Jahrgang (1984) der "Steuerpraxis" bestellen wollen; es wird darum gebeten, den (gleichbleibenden) Betrag bis zum 15. Dezember 1983 an die Staatskasse zu überweisen.

Schwyz, im Oktober 1983

Das Amtsgeheimnis im Steuerrecht

Die Erfüllung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren bedeutet eine Offenbarung der persönlichen und finanziellen Verhältnisse durch den Steuerpflichtigen und damit gleichzeitig die Preisgabe einer Geheimsphäre (Weber, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, S. 139). Diese Tatsache und der Umstand, dass diese Auskunftspflicht des Bürgers nicht in einem besonderen Rechtsverhältnis fundiert ist, sind für den Gesetzgeber Grund genug, das Steuergeheimnis mit besonderen Kautelen zu versehenundim Vergleich zum allgemeinen Amtsgeheimnis strenger zu schützen. Dies kommt beispielsweise darin zum Ausdruck, dass Verhandlungen in Steuersachen nie öffentlich sind (vgl. § 91 Abs. 2 GO; Art. 17 Abs. 2 OG) und in amtlichen Entscheidpublikationen keine Namen erscheinen (vgl. hiezu Weber, a.a.O., S. 201).
Einen Einbruch erleidet das Steuergeheimnis nach schwyzerischem Recht lediglich durch das Institut der Steuerausweise (welche gegen eine Gebühr von Fr. 5.-- erhältlich sind), wobei die damit verbundene Preisgabe der Steuerfaktoren (§ 6 VVStG) nicht überbewertet werden darf.

Im Rahmen der aktuellen Bestrebungen um Verbesserung des Datenschutzes hat das Finanzdepartement Richtlinien über Schweigepflicht und Datenschutz in Steuersachen erlassen, in der im wesentlichen geltendes Recht und Praxis in systematischer Form zum Ausdruck gelangen. Obwohl nur Verwaltungsnorm, dürfte die Weisung dennoch für Gemeindeorgane und Praktiker von Interesse sein, weshalb sie nachfolgend im Wortlaut publiziert sei.

(red.)

Weisung des Finanzdepartementes über die Gewährung der Akteneinsicht sowie die Erteilung und Einholung von Steuerauskünften (Schweigepflicht und Datenschutz in Steuersachen)

vom 6. Juli 1983

In Anwendung von §§ 59 und 59bis Abs. 4 StG, 6 und 11 VVStG, 9-11 Besoldungs-Vo, § 22 VRP sowie Art. 71 und 76 BdBSt und § 5 VVBdBSt erlässt das Finanzdepartement des Kantons Schwyz für die Kantonale Steuerverwaltung folgende verwaltungsinterne Richtlinien:

I. Grundsatz

1. Schweigepflicht

[1]Die Steuerbehörden sind unter dem Vorbehalt der gesetzmässigen Ausnahmen über Tatsachen, die sie in amtlicher Eigenschaft erfahren haben oder ihnen anvertraut wurden, zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 59 Abs. 1 StG, Art. 71 BdBSt); dies betrifft in gleicher Weise Beamte und Angestellte, die das Dienstverhältnis beendigt haben (§ 9 Abs. 1 Besoldungs-Vo).

[2]Das Steuergeheimnis gilt auch gegenüber Behörden und Amtsstellen, denen nicht die Funktion einer inländischen Steuerbehörde zukommt.

[3]Eine Ausnahme von der Schweigepflicht ist ausschliesslich dann gegeben, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

a) Ermächtigung oder Verpflichtung zur Auskunft durch das Gesetz,

b) Ermächtigung durch den Vorsteher des Finanzdepartementes (Entbindung) oder

c) ausdrücklichen Einwilligung des Steuerpflichtigen, soweit er Geheimnisherr ist.

Ob eine dieser Voraussetzungen gegeben ist und den gesetzlichen Anforderungen genügt, ist im Einzelfall zu prüfen.

II. Akteneinsicht

2. Recht des Steuerpflichtigen

a) Umfang

[1]Jedem Steuerpflichtigen steht das Recht zu, in bezug auf hängige Verfahren die von ihm eingereichten oder unterzeichneten Akten sowie die an ihn eröffneten Verfügungen und Entscheide einzusehen (§ 59bis Abs. 4 Satz 1 StG, Art. 76 Abs. 2 BdBSt). Dasselbe Recht kann die in der Steuerpflicht vertretene Ehefrau beanspruchen, soweit sie ein schutzwürdiges Interesse dartut; die Bewilligung zur Einsichtnahme kann mit Auflagen verbunden werden. Die Einsichtnahme in Unterlagen, die ein abgeschlossenes Verfahren betreffen, wird grundsätzlich im selben Umfang gewährt, soweit der Ansprecher ein schutzwürdiges Interesse dartut.

[2]Ueber die Oeffnung weiterer Akten wird im Einzelfall nach Interessenabwägung entschieden (§ 59bis Abs. 4 Satz 2 StG), wobei die Ermittlung des Sachverhalts nicht beeinträchtigt werden darf; hinsichtlich vertraulicher Informationen hat der Pflichtige Anspruch, in jedem Fall die wesentlichen Grundlagen von Verfügungen und Entscheiden sowie insbesondere die Gründe und Einzelheiten der Faktorenfestsetzung und -berechnung bei Abweichungen von den Selbstangaben zu erfahren.

[3]Der Geheimhaltung auch gegenüber dem Steuerpflichtigen unterliegen das Veranlagungsprotokoll (Anträge und Mitteilungen der Gemeinden) sowie die Aktenstücke des internen Beschlussfassungsverfahrens. Protokolle und Unterlagen des internen Informationsverkehrs (Notizen, Entwürfe u.a.), können geheimgehalten werden, soweit diese nicht zur materiellen Stützung einer Verfügung oder eines Entscheides dienen.

b) Modalitäten

[4]Die Akteneinsicht wird in der Regel nach Vereinbarung durch Auflage der verlangten und zu öffnenden Unterlagen gewährt (§ 11 VVStG).

[5]Sofern nur wenige Aktenstücke betroffen sind, können dem Ansprecher auf Wunsch Kopien angefertigt werden; § 10 und 12 GebO bleiben vorbehalten.

[6]Herausgabe oder Zusendung von Originalakten darf zwecks Akteneinsichtnahme nur an im Kanton Schwyz zur Berufsausübung zugelassene Rechtsanwälte erfolgen.

3. Recht der Erben

[1]Nach dem Tode des Steuerpflichtigen steht das Akteneinsichtsrecht jedem einzelnen gesetzlichen oder eingesetzten Erben bezüglich hängiger Steuerverfahren und rechtskräftiger Veranlagungsverfügungen im selben Umfang wie dem Pflichtigen zu (z. B. Nachlassinventar); ausgeschlossen hievon sind vom Erblasser nicht berücksichtigte gesetzliche Erben sowie blosse Erbschaftsprätendenten.

[2]Was frühere Verfahren angeht, wird über die Einsichtsgewährung im Einzelfall entschieden (vgl. § 59bis Abs. 4 Satz 2 StG), wobei die Steuerverwaltung die Ausübung des Einsichtsrechts durch einen (vertraglichen oder amtlichen) Vertreter verlangen kann.

4. Zuständigkeit

[1]Die Einsichtgewährung durch Aktenauflage gemäss Ziff. 2 Abs. 1 - 5 wird im Veranlagungs- und Vorverfahren durch den zuständigen Sachbearbeiter oder dessen Vorgesetzten veranlasst. In den übrigen Fällen (Gesuche ausserhalb des Vorverfahrens; Ziff. 2 Abs. 6, Ziff. 3) befindet der Rechtsdienst über das Einsichtsrecht; in Zweifelsfällen holt dieser die Anweisung des Vorstehers der Steuerverwaltung ein.

[2]Ueber strittige Einsichtsbegehren wird in Verfügungsform entschieden; Ziff. 6 Abs. 3 Satz 2 gilt sinngemäss.

III. Steuerauskünfte/Amtshilfe

5. Im allgemeinen; Steuerfaktoren

[1]Gegen die Gebühr von Fr. 5.-- wird auf Gesuch hin über die rechtskräftigen kantonalen Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen/Ertrag und Vermögen/Kapital) Auskunft erteilt (§ 6 VVStG); es ist das hiefür vorgesehene amtliche Formular zu verwenden.

Innerkantonalen Amtstellen können die Steuerfaktoren auf Gesuch hin schriftlich und unentgeltlich mitgeteilt werden.

[2]Dieses Auskunftsrecht gilt nicht für die direkte Bundessteuer (Art. 71 und 76 Abs. 2 BdBSt).

[3]Vorbehalten bleibt die Eröffnung der Veranlagungsverfügung durch Publikation in Anwendung von § 33 Abs. 2 VRP und Art. 74 Abs. 2 BdBSt.

6. Weitergehende Auskünfte

a) Offenbarungsrecht von Gesetzes wegen

[1]Soweit Rechtssätze des Bundes oder des Kantons die Steuerbehörden zur Auskunftserteilung ermächtigen oder verpflichten (gegenüber Steuer- und Steuerjustizbehörden, § 59 Abs. 1 StG, Art. 71 Abs. 1 BdBSt; gesetzliche Anzeigepflicht nach § 96 StG, § 24 VVStG und Art. 133bis Abs. 1 lit. a BdBSt und damit zusammenhängende Auskünfte bei dringendem Verdacht eines Steuervergehens; Art. 93 AHVG und 23 AHVV; Art. 15 BewB; nicht: Art. 352 StGB und § 58 Abs. 2 StPO), ist die Schweigepflicht aufgehoben.

Aktenstücke werden in der Regel in Kopieform ediert, anderweitige Auskünfte in schriftlicher oder in der

von den einschlägigen Prozessvorschriften vorgesehenen Form erteilt.

b) Entbindung durch den Geheimnisherrn und/oder die vorgesetzte Behörde

[2]Steuerakten oder -informationen können, soweit der Steuerpflichtige darüber disponieren kann (Ziff. 2/4, z. B. Steuerfaktoren), mit dessen Einwilligung einer Behörde oder einem rechtsgenüglich bevollmächtigten Vertreter zugänglich gemacht werden. Die Entbindung muss schriftlich bestätigt werden.

[3]Der Vorsteher des Finanzdepartementes als vorgesetzte Behörde im Sinne von Art. 320 Ziff. 2 StGB kann die Steuerverwaltung im Einzelfall bezüglich der Geheimhaltung unterliegender Tatsachen von der Schweigepflicht entbinden (vgl. § 6 Abs. 6 VVStG), soweit die Bekanntgabe im öffentlichen Interesse geboten und verhältnismässig ist und keine sonstigen Interessen überwiegen; dies gilt sowohl für Aussagen und Auskünfte gegenüber Gerichts- und andern Verwaltungsbehörden als auch in bezug auf Stellungnahmen im Rahmen der notwendigerscheinenden Information der Oeffentlichkeit (§§ 9 ff. Besoldungs-Vo, insbesondere bezüglich Zeugenaussage). Die Entbindung kann von Amtes wegen oder auf Gesuch hin, welches bei der Steuerverwaltung einzureichen ist, erfolgen; sie ist in Form einer gemäss den Bestimmungen über die Verwaltungsrechtspflege anfechtbaren Verfügung, nach allfälliger Anhörung eines in seinen rechtlich geschützten Interessen berührten Gesuchsgegners, zu eröffnen. Erst der Eintritt der Rechtskraft oder gegebenenfalls der Entzug der aufschiebenden Wirkung befreit von der Schweigepflicht.

[4]Für Auskünfte hinsichtlich der direkten Bundessteuer gilt das Bundesrecht (Entbindung durch den Bundesrat oder das EFD, vgl. ASA 31 145); dies gilt namentlich für Informationen, die auch kantonal verwendet werden (Nachlassinventar usw.).

7. Zuständigkeit

[1]Auskünfte gemäss Ziff. 5 Abs. 1 (Formularauskünfte) werden (nebst der von der betroffenen Gemeinde bezeichneten Amtsstelle) kantonal durch die Verwaltungsabteilung gewährt.

[2]Steuermeldungen oder Auskünfte an kantonale, ausserkantonale und eidgenössische Steuerbehörden werden durch den Sachbearbeiter oder die Verwaltungsabteilung erstattet.

[3]Die Auskunftserteilung in den übrigen Fällen nach Ziff. 5 und 6 erfolgt durch den Rechtsdienst oder nach dessen Anweisung.

[4]Die Antragstellung gemäss Ziff. 6 Abs. 3 obliegt grundsätzlich dem Rechtsdienst.

[5]In Zweifelsfällen entscheidet der Vorsteher der Steuerverwaltung.

IV. Einholung von Auskünften

8. Auskünfte Dritter; Zuständigkeit

[1]Die Auskunftspflicht Dritter bestimmt sich nach den §§ 131 f, 140 und 157 ZPO i.V.m. § 24 VRP und §§ 9 ff. Besoldungs-Vo sowie Art. 90 BdBSt (vgl. Konferenz direkte Bundessteuer 1983, Ref. Maeder); die einschlägigen eidgenössischen Informationen dürfen auch für die kantonalen Steuern verwertet werden (vgl. § 62 Abs. 5 StG).

[2]Die Stellung von Amtshilfegesuchen an Gerichts- und andere Verwaltungsbehörden richtet sich nach den Anweisungen des Vorstehers der Steuerverwaltung.

V. Inkrafttreten

9. Rechtsgültigkeit

[1]Die vorliegende Weisung tritt sofort in Kraft; ihr widersprechende (interne) Verwaltungsverordnungen werden aufgehoben.

[2]Zufertigung an die Inhaber des Organisationshandbuches.

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 3. August 1983 i.S. Gemeinde X. c. Gemeinde Y.

Innerkantonale Steuerausscheidung, sekundäres Steuerdomizil, Geschäftssitz, Zuweisungsmethode (§ 13 Abs. 3 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Veranlagungsverfügung vom 30.9.1982 wurde das steuerbare Einkommen von A. auf Fr. ... festgesetzt und davon der Gemeinde X. ein Faktor von Fr. ... (49,8 %) zugewiesen. Dagegen erhob der Gemeinderat namens der Gemeinde X. Einsprache und beantragt, die Steuerausscheidung in dem Sinne abzuändern, als vom Berufseinkommen des Steuerpflichtigen ein Betrag von Fr. ... (rund 80 %) zugunsten der Einsprecherin zu verlegen sei. Insbesondere begehrt sie auch die Zuweisung eines Vorausanteils von 20 % an ihre Steuerhoheit an.

Am 22.6.1983 wurde an den Betriebseinrichtungen des Pflichtigen ein Augenschein vorgenommen.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2. In materieller Hinsicht ist vorfrageweise zu prüfen, ob bei beiden Gemeinden die Voraussetzungen der Steuerhoheit vorliegen, mithin, ob sowohl in X. wie auch in Y. die Prämissen für ein Haupt- oder Nebensteuerdomizil erfüllt sind. Wäre dies nicht der Fall, müsste die Steuerkommission, ohne Bindung an die gestellten Anträge, die Taxation von Amtes wegen korrigieren, wobei hier schon erwähnt sei, dass die Parteibegehren im Steuerjustizverfahren für die erkennende Behörde ohnehin nicht massgebend sind (§ 76 Abs. 2 StG); das rechtliche Gehör (Art. 4 Abs. 1 BV; vgl. auch § 76 Abs. 2 in der neuen Fassung, hier allerdings noch nicht anwendbar) wurde der Einsprecherin diesbezüglich mit der Zustellung der Vernehmlassung vom 6.6.1983 (Zwischenbescheid vom 9.6.1983, act. 08), der Einsprachegegnerin mit der Gelegenheit zur Vernehmlassung gewährt (vgl. ebenso Augenscheinprotokoll Ziff. 3 act. 09).

   a) Y. ist unbestrittenermassen Wohnsitz des Steuerpflichtigen; da seinen Geschäftsunternehmen die Rechtsform einer Einzelfirma zukommt, ist dieser somit eo ipso als Hauptsteuerdomizil zu betrachten (§ 13 Abs. 3 StG; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, S. 114, 161, 167 ff und insb. 174).

   b) Somit stellt sich die Frage, ob der Einsprecherin die Voraussetzungen eines Nebensteuerdomizils zuerkannt werden können. Zunächst ist dem Problem nachzugehen, in welcher Gemeinde der Geschäftsort der Unternehmung liegt. Nach der bundesgerichtlichen Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot, welche durch gesetzlichen Verweis (§ 13 Abs.

3 StG) auch innerkantonal zur Anwendung gelangt, befindet sich der Geschäftsort immer am Ort der Leitung einer Unternehmung (Höhn, a.a.O., S. 161/174; Locher, die Praxis der Bundessteuern, § 8 I C/4 Nr. 1/5 Nr. 3); ohne Einfluss ist dabei - entgegen der Auffassung der Einsprecherin - der Sitz gemäss Handelsregistereintrag (vgl. Ziff. 24 DA). Nachdem sich Sekretariat und Büro der Einzelfirma, wie der durchgeführte Augenschein ergeben hat (vgl. Protokoll, Ziff. 2, act. 09), in Y. situiert ist und die Niederlassung in X. weder über Büro noch Telefon verfügt, vollzieht sich die Administration des Bauunternehmens eindeutig von Y. aus, weshalb der Geschäftssitz vorliegend mit dem Hauptsteuerdomizil zusammenfällt (vgl. BGE 67 I 94).

c) Die Betriebseinrichtung in X. muss demnach ein sekundäres Steuerdomizil in Gestalt einer Betriebsstätte darstellen, damit die Einsprecherin als Nebensteuerdomizil Steuerhoheit über den Pflichtigen beanspruchen kann. Dies ist der Fall, da sich auf ihrem Gebiet eine ständige Einrichtung befindet und dort auch eine wesentliche Tätigkeit ausgeübt wird, indem sich Geschäftsherr und Angestellte jeweils zu Arbeitsbeginn dort einfinden (vgl. Höhn, a.a.O., S. 167; Locher, a.a.O., § 8 I C/5 Nr. 4n).

Es erweist sich demnach als zutreffend, dass die Veranlagungsbehörde eine Steuerausscheidung vorgenommen hat.

3. Zu beurteilen ist nunmehr das Mass der Steuerausscheidung (Steueranteile) zwischen Betriebsstätte und Hauptsteuerdomizil, was in erster Linie strittig ist. Wie erwähnt, steht der Steuerkommission diesbezüglich eine freie Kognition zu.

a) Abgesehen vom praecipuum, worüber im Anschluss zu befinden ist, wird das Einkommen für Bauunternehmungen nach den Produktionsfaktoren "Kapital" und "Arbeit" zugewiesen (indirekte Methode nach Quoten), wobei diese Hilfsfaktoren teilweise zu kapitalisieren sind (Höhn, a.a.O., S. 321 f). Wiewohl der Veranlagungsbehörde beizupflichten ist, dass die Zuteilung bei einem kleinen Bauunternehmen nach diesen Kriterien problematisch ist, darf nicht von dieser Methode abgewichen werden, da sich diese aus der bundesgerichtlichen Judikatur i.V.m. § 13 Abs. 4 StG zwingend ergibt. Abzulehnen ist insbesondere eine Abgrenzung nach Umsätzen, da nicht einfach auf die örtliche Verteilung der Bautätigkeit abgestellt werden darf und eine Eruierung des auf die Betriebsstätte entfallenden Umsatzes bei dieser Branche als undurchführbar erscheint. In der Bewertung der einzelnen Vermögensbestandteile ist von den Buchwerten und folgerichtig von der Veranlagung auszugehen, zumal diese als solche nicht angefochten ist.

aa) Der Prduktionsfaktor Kapital besteht aus den zugewiesenen Aktiven (Geschäftsvermögen, Locher, a.a.O., § 8 II C/2a Nr. 1) zuzüglich der mit 6 % kapitalisierten Miete für gemietete Anlagen.

Der Faktor Arbeit ergibt sich aus der Kapitalisierung der Saläre und Löhne mit 10 %. Dabei besteht das Hauptproblem darin, ob das Geschäftseinkommen mitzugewichten ist und allenfalls in welchem Umfang. Soweit ersichtlich ist diese Frage weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung abgehandelt worden. Eindeutig ist, dass die Arbeitsleistungen des Firmeninhabers und seiner Frau nicht ausser Acht gelassen werden dürfen. Nach mündlicher Ansichtsäusserung von Prof. E. Höhn, St. Gallen, (vom 22.7.1983) ist ein Lohnanteil vom Geschäftseinkommen auszuscheiden, wobei bei der vorzunehmenden Schätzung in erster Linie die Verzinsung des Eigenkapitals zu berücksichtigen sei. Nach Ueberzeugung der Steuerkommission ist dieser Rechtsauffassung beizupflichten. Bei der Vornahme der Bewertung erscheint es zudem als richtig, aushilfsweise den fiktiven Vergleich darüber anzustellen, wie sich der Lohnanteil präsentieren würde, wenn dem Unternehmen die Rechtsform einer juristischen Person zukäme; die obere Grenze des Lohneinkommens ist da anzusetzen, wo keine Abgeltung für geleistete Arbeit, sondern verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden müsste, was in casu, bei einem Einkommen von rund Fr. ..., a priori nicht zur Diskussion steht.
Die Verzinsung des Eigenkapitals (mit 7 %, vgl. Merkblatt der EStV betr. Zinssätze vom 28.12.1982) macht Fr. ... aus, so dass ein Betrag von rund Fr. ... verbleibt. Werden die Mitarbeit der Ehefrau und die auswärtige Vergabe von Buchhaltungsarbeiten in Betracht gezogen, erscheint eine Bewertung des Lohnanteils mit Fr. ... als angemessen, womit eine Differenz von Fr. ... als Ertragseinkommen nicht in die Kapitalisierung einzubeziehen ist.

Folgende Elemente sind demnach in die Gewichtung einzubeziehen:

- Maschinen/Werkzeuge
- Fahrzeugpark
- Warenlager
- Geschäftsguthaben

- Miete Magazin in X. (kap. mit 6 %)
- Miete Geschäftsanteil der Wohnung in Y.
- Lohnanteil des Geschäftsergebnisses (kap. mit 10 %)
- Personalkosten (kap. mit 10 %)

... Zum Zeitpunkt der Bewertungen aller Faktoren bleibt nachzutragen, dass hiefür den Geschäftsabschluss 1980, welcher dem Stichtag am nächsten kommt, heranzuziehen naheliegt.

bb) Die Umlegung der einzelnen Bewertungsbestandteile geschieht nach den zu erörterten Gesichtspunkten. Unbestritten und unbestreitbar dürfte sein, dass Maschinen, Werkzeuge und Warenlager der Gemeinde X. zuzuteilen sind.

Für den Fahrzeugpark rechtfertigt sich eine Aufteilung von zwei Dritteln zugunsten des Hauptdomizils und von einem Drittel zugunsten der Einsprecherin, werden doch die beiden Motorfahrzeuge regelmässig in Y. eingestellt.
Nach dem Grundsatz, dass mobile Konti bei Bauunternehmungen im Verhältnis der lokalisierten Aktiven umgelegt werden (vgl. Schlumpf/Dürr, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungs-Verbot, S. 219 unten), ist auch in casu zu verfahren; zu erwähnen ist hiebei, dass insbesondere auch das Bankguthaben zum Geschäftsvermögen zu zählen ist (Mittelherkunft, buchmässige Behandlung; vgl. VGE 346/82 E.2 in: StPS 3/83, 22). Die Aufteilung der Mietwerte schliesslich ergibt sich aus der Belegenheit der Objekte.

Von den Arbeitsfaktoren sind die Löhne der Angestellten vollumfänglich zugunsten der Einsprecherin auszuscheiden. Hingegen ist für den Lohnanteil an den Geschäftseinkünften eine Zerlegung am Platz, wobei zu berücksichtigen ist, dass der Pflichtige an der Betriebsstätte nur wenige Arbeiten zu erledigen pflegt, seine Tätigkeit auf den Baustellen dem Hauptsteuerdomizil zugute kommt, ebenso wie die auswärtige Vergabe der Buchhaltungsarbeiten, und dass schliesslich die Ehefrau vollumfänglich am Wohnsitz für den Geschäftsbetrieb tätig ist. Nach Auffassung der Steuerkommission erscheint es in Abwägung aller Umstände als angemessen, 4/5 dieses Bestandteils der Gemeinde Y. zuzuweisen (vgl. hiezu Locher, a.a.O., § 8 II C/2a Nr. 3 und 6).

b) Aus dem Gesagten resultiert folgende Gewichtung (Aufteilung der Hilfsfaktoren):

	Gemeinde Y.	Gemeinde X.
Kapitalverteiler nach Zuweisung des Anlagevermögens	46 %	54 %
Anlagevermögen (gem. Verteiler) Geschäftsguthaben Mietwert Löhne Geschäftseinkünfte		
Total	....	....
Einkommensverteiler gerundet (ohne praecipuum)	49,2 %	50,8 %

4. Offen bleibt somit noch der Befund über einen Vorausanteil. Dass in casu der Geschäftssitz offenkundigerweise auf dem Gebiet der Einsprachegegnerin liegt, wurde bereits erwogen. Nachdem die Tätigkeit des Geschäftsinhabers nur zum Teil in den Erwerbsfaktoren zum Ausdruck gelangt (Schlumpf/Dürr,

a.a.O., S. 226 f; Höhn, a.a.O., S. 319), ist der Gemeinde Y. ein praecipuum von 10 % zu gewähren.

5. a) Zusammenfassend ergibt sich, dass vom Geschäftseinkommen des Pflichtigen (inklusive Kapitalerträge von Fr. ...) 10 % im voraus und vom Restanteil 49,2 % an die Einsprachegegnerin zuzuweisen ist, womit der Einsprecherin 45,7 % und dementsprechend, unter anteilsmässiger Berücksichtigung der Abzüge, ein steuerbares Einkommen von Fr. ... verbleiben. Dies führt nicht nur zur Abweisung der Einsprache, sondern darüber hinaus, in teilweiser Gutheissung des Gegenantrags der Gemeinde Y., zu einer Abänderung der Veranlagung von Amtes wegen.

   b) Hat die Einsprecherin eine reformatio in peius hinzunehmen, verfallen die Verfahrenskosten ausgangsgemäss zu ihren Lasten (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG; § 23 GebO).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen.

2. Die angefochtene Veranlagungsverfügung wird in bezug auf die Steuerausscheidung von Amtes wegen aufgehoben und das steuerbare Einkommen im Umfang von Fr. ... der Gemeinde X. und im übrigen (Fr. ...) der Gemeinde Y. zugewiesen.

3. (Verfahrenskosten Fr. 318.30)

4. (Rechtsmittelbelehrung)

5. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. Juni 1983 i.S. K. (VGE 303/83)

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalabfindung zufolge bleibender körperlicher Nachteile und im Rahmen von Personalvorsorgeeinrichtungen (§ 19 Abs. 3 und 4, 20 StG; vgl. Art. 21bis BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

K. erlitt am 21. April 1975 einen Arbeitsunfall, welcher bleibende körperliche Nachteile zur Folge hatte. Dies führte im Jahre 1979 zu einer Invaliditätsentschädigung der Winterthur-Versicherung.
Mit Verfügung vom 15. Juni 1982 wurde diese Kapitalabfindung besteuert.

Gegen diese Verhandlung reichte K. Einsprache und gegen den abweisenden Entscheid Beschwerde ein.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Der Grundsatz der allgemeinen Reineinkommenssteuer ist im schwyzerischen Steuergesetz nicht bis zur letzten Konsequenz verwirklicht worden. Einzelne Einkünfte werden überhaupt nicht besteuert, so u.a. Genugtuungsleistungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile (§ 19 Abs. 3 lit. e StG, nGS 105) und Kapitalabfindungen für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile oder für den Tod, soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen (§ 19 Abs. 3 lit. f StG).

3. Der Beschwerdeführer qualifiziert die Auszahlung der Winterthur-Unfallversicherung als Genugtuungsleistung, welche gemäss § 19 Abs. 3 lit. e StG nicht versteuerbares Einkommen darstellen würde.
Unter Genugtuung versteht man die Wiedergutmachung ausservertraglich zugefügter immaterieller Unbill. Immaterielle Unbill ist eine nicht-wirtschaftliche Beeinträchtigung der Persönlichkeit durch Kränkung, Leid, körperliche Schmerzen, Verminderung des Lebensgenusses, der Lebensfreude etc. (Keller/Landmann, Haftpflichtrecht, Zürich 1979, Tafel 113a mit Verweisen auf BGE 73 II 212 und BGE 97 II 349).
Sie beruht auf einer Verletzung des Persönlichkeitsrechts; sie muss auch im Gesetz vorgesehen sein (ZGB 28). Art. 47 OR bestimmt, dass bei einer Körperverletzung dem Verletzten eine angemessene Geldsumme als Genugtuung zugesprochen werden kann. Als Bemessungskriterien für die Festsetzung der Höhe der Genugtuungsleistung werden die Schwere der immateriellen Unbill, die Schwere des Verschuldens des Haftpfichtigen sowie weitere Umstände des Einzelfalls (z.B. besondere Verwerflichkeit) untersucht (Keller/Landmann, a.a.O., T. 116).

Versichert war vorliegend der 4000-fache Taglohn des Beschwerdeführers. Bei einer 20%igen Teilinvalidität erhielt er Fr. .... Diese Leistung besitzt eindeutig keinen Genugtuungscharakter; denn sie wurde nicht nach der Schwere der immateriellen Unbill bestimmt, sondern es wurden die Nachteile aus teilweiser Arbeitsunfähigkeit bei Körperverletzung berechnet. Es wurde zuerst der Grad der Arbeitsunfähigkeit (20%ige Teilinvalidität) festgelegt. Danach wurde die Höhe der Leistung prozentual zu der Summe berechnet, die sich ergeben hätte, wenn die Verletzung zur Vollinvalidität geführt hätte.
Die Kapitalabfindung stellt daher Schadenersatz für die Nachteile aus teilweiser Arbeitsunfähigkeit dar (vgl. Art. 46 Abs. 1 OR).

4. ...

Der Beschwerdeführer glaubt, dass sämtliche Kapitalabfindungen nach § 19 Abs. 4 StG steuerfrei sind, sofern sie innert Jahresfrist nach der Auszahlung zum Einkauf in eine Personalvorsorgeeinrichtung verwendet werden. Diese Auffassung geht jedoch fehl.

a) § 19 Abs. 4 StG bezieht sich nur auf Kapitalabfindungen, welche bei Auflösung eines Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber oder durch die Personalvorsorgeeinrichtung (z.B. Pensionskasse) anfallen und die innert Jahresfrist zum Einkauf in eine andere Personalvorsorgeeinrichtung verwendet werden. Diese Bestimmung bezweckt den Ausschluss einer Mehrfachbesteuerung; denn der Pensionsberechtigte muss später die von der Pensionskasse des neuen Arbeitgebers erhaltene Pension als Einkommen versteuern. Müsste ein Steuerpflichtiger bei jedem Wechsel des Arbeitsplatzes mit gleichzeitigem Wechsel der Pensionskasse die Abfindung durch die alte Pensionskasse versteuern, würde dies zu einer unerträglichen Härte führen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, N 42 zu § 24 StG, im zürcherischen Steuergesetz sind die obigen Ausführungen explizit enthalten, siehe StG-ZH § 24 lit. d). Der Beschwerdeführer ist aber weder aus dem bisherigen Dienstverhältnis noch aus der bisherigen Personalvorsorgeeinrichtung ausgetreten, weshalb ein Einkauf in eine andere Personalvorsorgeeinrichtung gar nicht zur Diskussion steht. Eine Steuerbefreiung aufgrund von § 19 Abs. 4 StG kommt deshalb nicht in Frage.

b) Ganz andere Fälle deckt § 19 Abs. 3 lit. f StG ab. Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zugrunde, dass sich der Staat nicht am Unglück seiner Bürger bereichern dürfe; daher sollen die zufolge eines Unglücksfalles geleisteten Kapitalzahlungen steuerfrei bleiben (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 26 zu § 24 StG-ZH).
Diese Kapitalabfindungen sind jedoch nur steuerfrei, soweit sie nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen. Diesfalls stellen sie steuerbares Ersatzeinkommen dar (§ 19 Abs. 1 lit. a StG), welches an die Stelle des bisherigen Erwerbseinkommens aus einem Arbeitsverhältnis tritt (vgl. Grüninger/

Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 206).

aa) Wie oben schon ausgeführt worden ist, ist die Geldleistung als Schadenersatz für einen Körperschaden ausgerichtet worden. Die Versicherung berechnet schematisch, dass der Berechtigte je nach Invaliditätsgrad weniger verdienen würde; dabei wird nicht berücksichtigt, ob der Berechtigte auch effektiv weniger verdienen wird. Es wird eine hypothetische Differenz zwischen dem Einkommen vor und nach dem Eintritt des Körperschadens berechnet.
Diese Schadenersatzleistung stellt jedoch versteuerbares Einkommen dar, soweit sie aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammt.

bb) Die Kapitalabfindung entstammt vorliegend einer durch die Arbeitgeberin Korporation Y. abgeschlossene Kollektivunfallversicherung. Die Arbeitgeberin übernimmt auch die Bezahlung der Prämien. Mit dieser Versicherung deckt sie die Todesfall- und Invaliditätsrisiken sowie die Heilungskosten der bei ihr beschäftigten Waldarbeiter ab.
Die Versicherung hat auch die Funktion einer Personalvorsorgeeinrichtung; darunter versteht man u.a. auch die Vorsorge gegen die wirtschaftlichen Folgen von Invalidität. Die berufliche Vorsorge bildet die zweite Säule innerhalb des Dreisäulenprinzips (vgl. BBl 1970 II 557). Die dritte Säule bildet die individuelle Selbstvorsorge (z.B. private Unfallversicherungen, Haftpflichtversicherungen).
Diejenigen Leistungen, die aufgrund von Versicherungen der zweiten Säule entrichtet werden, fliessen immer aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung.
Aus der Tatsache, dass der Beschwerdeführer die Leistungen nur deshalb beanspruchen konnte, weil er Arbeitnehmer bei der Gemeinde-Korporation Y. ist, ergibt sich, dass die Vorsorgeeinrichtung mit dem Erwerbsverhältnis verbunden ist.
Nur wenn sich die Kapitalabfindung aus einer privaten Unfall- oder Haftpflichtversicherung ergeben hätte, wäre sie steuerfrei geblieben, denn diese Abfindung würde nicht aus einer mit dem Erwerbsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung stammen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 270.60 zulasten des Beschwerdeführers)

3. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 20. April 1983 i.S. H.

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Rentenleistung aus rückkauffähiger Versicherung (§ 20 StG, Art. 21bis BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. ... (Ueberprüfung der nachträglichen bundessteuerlichen Erfassung auf deren Zulässigkeit)

2. Die Steuerpflichtige beanstandet in ihrer Eingabe vom 29.9.1982 denn auch nur die steuerrechtliche Relevanz der empfangenen Rentenleistungen. In Anbetracht dessen, dass die einschlägigen Rechtsgrundlagen im kantonalen wie auch im Bundessteuerrecht im wesentlichen identisch sind, kann eine gemeinsame Beurteilung vorgenommen werden.

   a) Nach Auffassung der Einsprecherin steht und fällt die Steuerbarkeit in casu damit, ob mit der Police Nr. 2.327.794 eine rückkauffähige Versicherung im Sinne von Art. 90 Abs. 2 VVG abgeschlossen wurde. Aus dem Policentext geht hervor, dass es sich um eine sofort beginnende, lebenslängliche Leibrentenversicherung handelt, welche mit oder ohne Rückgewähr abgeschlossen werden kann (Stauber, Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherungen, S. 10 f). Aus Art. 16 Abs. 1 der "Allgemeinen Bedingungen für die Leibrentenversicherungen" der Rentenanstalt vom 1.10.1970 ergibt sich sodann, dass die fragliche Rente eindeutig auf einer rückkauffähigen Versicherung beruht, was übrigens auf zwingendes Recht zurückgeht (Art. 98 VVG). Ein entsprechender Hinweis der Veranlagungsbehörde geht deshalb fehl.

   b) Damit ist indes, entgegen der scheinbaren einsprecherischen Auffassung, noch nicht über das Einsprachebegehren entschieden. Von der Struktur her sind Renten- und Kapitalversicherungen klar zu unterscheiden. Dies schlägt sich schon im Wortlaut der Ausnahmebestimmungen von § 20 Abs. 3 StG und Art. 21bis Abs. 3 BdBSt ("Kapitalversicherung") nieder. Gemäss - soweit ersichtlich - einhelliger Auffassung in der Literatur sind denn Rentenleistungen, gleichgültig, ob sie einer rückkauffähigen Versicherung entstammen oder nicht, in reduziertem Masse (zu 60 %, § 20 Abs. 1 lit. a StG und Art. 21bis Abs. 1 lit. a BdBSt) steuerbar (Känzig, Wehrsteuer, N 143 zu Art. 21; Stauber, a.a.O., S. 159 f; Läubin in: StR 15, 100 und 103; vergleiche auch DA 120). Diese Regelung ist auf den ersten Blick nicht leicht verständlich; naheliegend ist, dass der Gesetzgeber eine über längere Zeit andauernde und das Deckungskapital übersteigende Rentenleistung im Auge hatte und mit der geltenden Normierung eine durchschnittliche Belastung (60 %) anstrebte (vgl. Läubin, a.a.O., 103).

3. Zu prüfen bleibt, ob die Versicherung zum Rückkaufswert auch noch bei der Vermögenssteuer zu erfassen wäre. Die Frage, ob die formell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt wären, kann offen gelassen werden (vgl. EGV 79,116 ff), da § 32 Abs. 1 StG eine Besteuerung unter den vorliegenden Umständen klarerweise untersagt.

4. Unterliegt die Einsprecherin mit ihren Anträgen, verfallen die Verfahrenskosten kantonal zu ihren Lasten (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG; § 23 GebO); nachdem indes begründeter Anlass bestand, das zu beurteilende Problem abklären zu lassen, sind die Gebühren zu Gunsten der Einsprecherin an der unteren Grenze anzusetzen.

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen und die angefochtene Veranlagungsverfügung bestätigt.

2. (Verfahrenskosten Fr. 72.20)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. Dezember 1977 i.S. B. (VGE 351/77)

Besteuerung von Versicherungsleistungen: Kapitalleistung aus einer gemischten Privatversicherung (Art. 21bis BdBSt; vgl. § 20 StG)

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Der Sohn des Beschwerdeführers hatte am 24. März 1965 mit der Basler Lebens-Versicherungs-Gesellschaft eine gemischte Versicherung abgeschlossen, welche folgende Versicherungsleistungen vorsah:

Fr. 15 000.--	zahlbar im Erlebnisfall am 1. Mai 1992
	oder
Fr. 30 000.--	im Todesfall
	oder
Fr. 45 000.--	bei Tod durch Unfall
Fr. 15.--	Taggeld bei Krankheit oder Unfall
Fr. 2 400.--	Invalidenrente mit Prämienbefreiung.

Mit schriftlicher Erklärung vom 3. Mai 1972 trat W. B. die ihm aus diesem Versicherungsvertrag zustehenden Ansprüche an den Beschwerdeführer ab, womit die bisherigen Begünstigungsbestimmungen aufgehoben wurden. Am 15.11.1972 verunfallte W. B. tödlich.
Gemäss Abrechnung vom 28.12.1972 wurden dem Beschwerdeführer von der Versicherungsgesellschaft folgende Leistungen ausgerichtet:

Todesfallkapital mit Bonus	Fr. 34 692.--
Unfalltod-Zusatzsumme	Fr. 15 000.--
Prämienrückerstattung vom 16.11.72 - 30.4.73	Fr. 281.70
Stempelabgabe	Fr. 1.50
	Fr. 49 975.20

3. Die Wehrsteuerverwaltung nahm folgende Aufrechnung vor:

Ausbezahlter Gesamtbetrag		Fr. 50 000.--
abzüglich Grundbetrag aus Lebensversicherung	Fr. 15 000.--	
Anteil Erbschaftssteuer Kt. N.	Fr. 1 000.--	Fr. 16 000.--
		Fr. 34 000.--

4. Art. 21bis Abs. 3 WStB sieht vor, dass Einkünfte aus rückkaufsfähiger Kapitalversicherung der Einkommensbesteuerung nicht unterliegen. Für Einkünfte in Form einmaliger Kapital-

zahlungen aus Lebensversicherung, Pensionskassen und ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen gelten dagegen die Bestimmungen von Absatz 1 und 2, soweit es sich um nichtrückkaufsfähige Versicherungen handelt. Streitobjekt bildet primär die Frage, ob und in welchem Umfang sich der Beschwerdeführer auf den objektiven Steuerbefreiungsgrund des Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 WStB berufen kann. Gemäss Art. 90 Abs. 2 VVG ist eine Lebensversicherung vom Versicherer auf Verlangen des Versicherten zurückzukaufen, wenn der Eintritt des versicherten Ereignisses gewiss ist und sofern die Prämien wenigstens für drei Jahre entrichtet wurden. Die Rückkaufsfähigkeit setzt demnach nebst einer Mindestzahlung von Prämien voraus, dass der Eintritt des versicherten Ereignisses gewiss ist (dies certus an). Rückkaufsfähig sind lebenslängliche Todesfallversicherungen, bei welchen die Kapitalzahlung bei Ableben des Versicherten fällig wird, nicht dagegen temporäre Todesfallversicherungen, die eine Auszahlung der Versicherungssumme vorsehen, wenn der Tod des Versicherten innerhalb eines bestimmten Zeitraumes oder vor Erreichung eines bestimmten Alters des Versicherten eintritt. Im einen, wie andern Fall ist der Eintritt des Versicherungsereignisses unbestimmt (dies incertus an). Bei der konkreten Versicherung handelt es sich um eine Kombination verschiedener Versicherungen (Erlebensfall-, Todesfall-, Unfallversicherung mit einmaliger Kapitalabfindung, wiederkehrende Leistungen für Krankheit, Unfall und Invalidität und Prämienbefreiung im Invaliditätsfall). Wehrsteuerrechtlich ist bei solchen kombinierten Versicherungen zwischen den einzelnen Versicherungsarten eine Unterscheidung zu treffen und insbesondere ist bei einmaligen Kapitalzahlungen zwischen rückkaufs- und nicht rückkaufsfähigen zu differenzieren (vgl. Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung vom Juni 1955/ASA 23, S. 514 und Masshardt, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer, S. 130). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kommt dem Umstand, dass im gleichen Vertrag Leistungen aus verschiedenen Versicherungsarten verabredet wurden, nicht die Bedeutung zu, dass alle diese Leistungen im Sinne von Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 WStB steuerfrei sind. Unfallversicherungen sind zwar Personen-, nicht aber Lebensversicherungen, und deshalb nicht rückkaufsfähig; ganz abgesehen davon, dass der Eintritt des Unfallereignisses nicht bestimmt ist. Die im konkreten Vertrag vorgesehene Kapitalleistung von Fr. 45 000.-- bei Unfalltod fällt deshalb nicht unter Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 WStB. Im weitern hatte die Versicherungsgesellschaft Fr. 15 000.-- auszuzahlen, wenn der Sohn des Beschwerdeführers am 1. Mai 1992 noch gelebt hätte oder Fr. 30 000.--, wenn er vor diesem Zeitpunkt starb, ohne dass das Ableben durch einen Unfall verursacht wurde. Es liegt eine gemischte Versicherung zwischen einer nicht rückkaufsfähigen Erlebensfallversicherung und einer temporären Todesfallversicherung vor (Willy Koenig, Schweiz. Privatversicherungsrecht, 3. Aufl., S. 391 ff und 413 ff). Entweder hätte der ursprüngliche Versicherungsnehmer den festgesetzten Zeitpunkt vom 1. Mai 1992 erlebt oder er starb vor diesem Termin. Insoweit war der Eintritt des Versicherungsereignisses gewiss. Unbestimmt war dagegen, ob der Tod vor dem 1. Mai 1992 eintrat, und insoweit handelt es sich bei der vereinbarten Zusatzzahlung von Fr. 15 000.-- um eine

nicht rückkaufsfähige Kapitalleistung. Nicht der Einkommenssteuer gemäss Art. 21bis Abs. 3 Satz 1 WStB ist deshalb nur ein Betrag von Fr. 15 000.-- unterworfen.

5. In Hinsicht auf die Einkünfte aus den Kapitalzahlungen der Versicherungsgesellschaft ergibt sich deshalb folgende Berechnung des steuerbaren Einkommens:

Steuerfrei	Fr. 15 000.--	
Steuerbar gemäss Art. 21bis Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 1 lit. a WStB 3/5 von Fr. 30 000.-- =	Fr. 18 000.--	
bzw. durchschnittlich je Jahr		Fr. 9 000.--

Die Gewinnbeteiligung von Fr. 4 692.-- ist - wie die Kantonale Wehrsteuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vom 6.12.1977 anerkennt - nicht in Anrechnung zu bringen, weil davon ausgegangen werden kann, dass sich dieser Bonus auf die nicht steuerbare Hauptleistung bezieht und deshalb ebenfalls nicht der Besteuerung unterstellt ist (René Stauber, Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherung, Diss. 1977, S. 166 ff). Die Vorinstanzen haben einen Anteil der vom Beschwerdeführer im Kanton N. entrichteten Erbschaftssteuer im Betrage von Fr. 1 000.-- in Abzug gebracht, ohne diesen Abzug näher zu begründen. Erbschafts- und Schenkungssteuern, welche von den Kantonen erhoben werden, können wie kantonale und kommunale Einkommens- und Vermögenssteuern gemäss Art. 23 WStB nicht in Abzug gebracht werden (Känzig E., Wehrsteuer N. 4 zu Art. 23 WStB; Masshardt H., a.a.O., S. 155).

6. ... (Verwerfung eines Einwandes hinsichtlich Doppelbesteuerung, wovon die Bundessteuer nicht betroffen wird)

7. ... Die Wehrsteuerverwaltung vertritt in ihrem Schreiben vom 6.12.1977 die Auffassung, Art. 40 Abs. 2 WStB sei auf die Versicherungsleistungen anwendbar. Diese Bestimmung bezieht sich indessen nur auf Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, auf Ersatzleistungen für bleibende Nachteile oder auf Kapitalabfindungen bei Beendigung eines Dienstverhältnisses. Bei den vom Beschwerdeführer bezogenen Versicherungsleistungen handelt es sich weder um Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, noch um solche, welche zufolge Auflösung eines Arbeitsverhältnisses ausgerichtet wurden. Es kann sich nur die Frage stellen, ob die Zusatzleistung von Fr. 30 000.-- für den Unfalltod als Ersatzleistung für bleibende Nachteile anzusprechen ist. Die Frage ist zu bejahen (Känzig E., a.a.O., N 4 zu Art. 40 WStB; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 27 zu § 24 StG Kanton Zürich; Eduard Sommer, ZBl 59, S. 178/179). Der Kapitalleistung von Fr. 30 000.-- aus Unfalltod entspricht unter Berücksichtigung des Alters des Beschwerdeführers per 1.1.1973 eine Rente von Fr. 1 167.-- (18 x 65.44 / Känzig, a.a.O., Bd. II, S. 141). Es ergibt sich deshalb das folgende satzbestimmende Wehrsteuereinkommen ...

8. ...

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird insoweit gutgeheissen, als das satzbestimmende Wehrsteuereinkommen für die 18. Periode auf Fr. ... festgesetzt wird. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. (Kosten; Parteientschädigung)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 26. August 1982 i.S. B.

Geschäftsbetrieb, Abschreibungen (Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt; vgl. § 22 Abs. 1 StG

Sachverhalt (gekürzt):

B. ist Rechtsanwalt in W. Seine Ehefrau erbte zusammen mit vier Schwestern und mit ihrer Mutter vom Vater eine Liegenschaft in C. Seit 1962 strebten die fünf Schwestern und ihre Ehemänner eine Ueberbauung dieser Liegenschaft zwecks späterer Vermietung an, wobei sie einen Verkauf ausschlossen. Sie zogen den in W. als Immobilienhändler und -verwalter tätigen S. bei, der den Bau eines Einkaufszentrums empfahl. 1965 setzten sie hiefür eine Baukommission ein, der u.a. B. und S. angehörten. 1968 fanden die fünf Schwestern mit Erbteilungsvertrag ihre Mutter ab, die aus der Erbengemeinschaft ausschied. Das Gesamteigentum wurde in der Folge in Miteigentum umgewandelt und die Zusammenarbeit mit S. in Form einer einfachen Gesellschaft fortgesetzt. 1970 trat eine der Schwestern ihren Miteigentumsfünftel und 1971 eine zweite den halben Miteigentumsfünftel an S. ab. 1971 - 1973 wurde die Liegenschaft mit einem Kostenaufwand von rund 11 Millionen (inklusive Bauland) mit einem Einkaufszentrum überbaut, an dem Frau B. mit einem Fünftel beteiligt ist. Die Vermietung und Verwaltung wird von S. besorgt.

Für die 18. Wehrsteuerperiode rechnete die Veranlagungsbehörde B. durchschnittlich Fr. 32 190.-- als Einkommen auf, indem sie die entsprechenden (anteiligen) Abschreibungen in der von S. gemachten Abrechnung über die Liegenschaft S. nicht anerkannte. Die dagegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen, ebenso die in der Folge eingereichte Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer weist auf gewisse Widersprüche in den Erwägungen des angefochtenen Urteils hin. Diese sind offenbar etwas knapp ausgefallen, wo sich die Vorinstanz mit der vom Beschwerdeführer angeführten eigenen Arbeit für die Planung und Verwirklichung des Bauvorhabens und mit seiner selbständigen Berufstätigkeit befasste. Doch wird die Argumentation der Vorinstanz und der von ihr zugrunde gelegte Sachverhalt vom Beschwerdeführer in diesem Punkte nicht angefochten. Er macht nicht geltend, dass er selber ebenfalls an der einfachen Gesellschaft und an der Liegenschaft S. beteiligt sei, sondern er wurde bei deren Planung und Bau und wird weiterhin bei deren Verwaltung als Vertreter seiner beteiligten Ehefrau tätig. Aus den Akten ist ersichtlich, dass er als Protokollführer und Wortführer der Erben gegenüber Behörden und Banken sowie als Mitglied ihrer Baukommission zwischen 1962 und den Bemessungsjahren 1973/74 mehr Zeit für die Ueberbauung aufgewendet haben dürfte, als die Erbinnen oder die anderen Ehemänner, und dass er auch persönlich einen Teil der von der Grundeigentümern erwarteten

Eigenmittel für den Bau aufbrachte. Ob und wie er für seine Tätigkeit entschädigt wurde und wie seine zur Verfügung gestellten Gelder sichergestellt und verzinst werden, ist den Akten nicht zu entnehmen. Insbesondere gibt die von S. gemachte Erfolgsrechnung 1973 und 1974 darüber keinen Aufschluss. Wesentlich sind die beiden von der Vorinstanz unwidersprochen gemachten Feststellungen: Die Beteiligung an der Liegenschaft mit Einkaufszentrum gehört nicht zu seinem Geschäftsbetrieb als Anwalt, in deren Rechnung entsprechendes Vermögen und dessen Ertrag nicht enthalten sind; soweit er als freiberuflicher Anwalt im Hinblick auf ein Entgelt (Erwerb) tätig geworden sein sollte, würde die Ueberbauung in B. selber nicht seine selbständige Erwerbstätigkeit darstellen (sondern er erfüllte im Rahmen seiner Anwaltstätigkeit ein Mandat).

2. Mit diesen beiden Feststellungen ist an sich nicht ausgeschlossen, dass die Beteiligung an der Ueberbauung und Vermietung des Einkaufszentrums eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit (und das daraus fliessende Einkommen Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB) seiner Ehefrau sein könnte, die Miteigentümerin der Liegenschaft und an der einfachen Gesellschaft beteiligt ist. Der Beschwerdeführer wäre dann als ihre Hilfsperson zu betrachten und die von ihm entwickelte Tätigkeit ihr als Selbständigerwerbender anzurechnen.

   Die Vorinstanz hat denn auch geprüft, ob die Beteiligung an der Gründung einer einfachen Gesellschaft, an der Vorbereitung, Planung und Erstellung eines Einkaufszentrums sowie an dessen Vermietung eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit (der beteiligten Ehefrau) sei, nämlich eine in Form eines geschäftlichen Betriebs ausgeübte Tätigkeit, aus der ihr Anteil am Einkommen (Gewinn) der einfachen Gesellschaft nach Art. 18 Abs. 2 und Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB als Einkommen bei ihm (Art. 13 Abs. 1 WStB) zu besteuern sei. Sie ist auf die in der Beschwerde aufgeworfene Frage durchaus eingegangen.

3. Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB beschränkt den Abzug von Abschreibungen vom Roheinkommen auf die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen geschäftlicher Betriebe. Damit sind Abschreibungen für die Wehrsteuer von vorne herein nur zulässig vom Roheinkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB (BGE 79 I 64 E.2). Nicht vorgesehen sind sie dagegen beim Roheinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, was hier nicht streitig ist. Sie können aber auch nicht vom Roheinkommen aus jeder selbständigen Erwerbstätigkeit irgendwelcher Art abgezogen werden, sondern nur, wo diese sich in einem geschäftlichen Betrieb abspielt (BGE 91 I 287). Zudem können sie, wo der Selbständigerwerbende einen geschäftlichen Betrieb unter seiner Einzelfirma oder in einer Personengesellschaft führt, nur auf Gegenständen des Geschäftsvermögens in diesem Betrieb vorgenommen werden, nicht auch auf solchen eines Privatvermögens (BGE 70 I 260/1; E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., Art. 22, N. 90, S. 578 mit Hinweisen; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, Art. 22, N. 18, S. 150). Das bedeutet insbesondere, dass keine Abschreibungen vorgenommen

werden können auf Einkünften aus unbeweglichem und beweglichem Vermögen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b und c WStB, sofern es sich beim Ertrag solchen Vermögens nicht um Ertrag eines geschäftlichen Betriebs handelt (I. Blumenstein, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, S. 94; E. Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. Aufl., S. 216; sinngemäss BGE 91 I 287 ff, insbesondere S. 290 E. 3b; 79 I 63 ff; 70 I 260/1). Massgebend dafür, ob Abschreibungen vorgenommen werden können, ist die Abgrenzung zwischen dem auf Erwerb (Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB) gerichteten geschäftlichen Betrieb und der auf Erzielung steuerbaren Vermögensertrags (Art. 21 Abs. 1 lit. b und c WStB) gerichteten Verwaltung privaten Vermögens.

4. a) Wie der in Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB verwendete Begriff des geschäftlichen Betriebs zu verstehen ist, lässt sich nicht direkt dem Wehrsteuerbeschluss entnehmen. Er entspricht dem Begriff der Unternehmung, jedenfalls sofern darunter auch Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetriebe und die Betriebe - einschliesslich Einmannbetriebe - der Angehörigen freier Berufe mitverstanden werden, nämlich einer organisierten Einheit von Kapital und Arbeit, bei welcher der Reingewinn als Einkommen bzw. Ertrag der Wehrsteuer unterliegt (BGE 91 I 287 E. 1; Känzig, a.a.O., Art. 22 N. 88, S. 576/7 und Art. 2 N. 20, S. 28 f, Art. 21, N. 4, S. 225, N. 31 ff, S. 249 ff; I. Blumenstein, a.a.O., S. 94, N. 15; J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, S. 99 und 161 ff; vgl. auch W. Guex, Der Begriff des Geschäfts- und Gewerbebetriebs im schweizerischen Steuerrecht im Hinblick auf die Vornahme steuerrechtlich tolerierter Abschreibungen, Zürcher Diss. Stans 1951, insbesondere S. 106; W. Altorfer, Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, St. Galler Diss. 1959, S. 33ff; Th. W. Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, St. Galler Diss. 1969, S. 63 ff).

   b) Die steuerrechtlich bedeutsame Abschreibung kann als Abzug vom Roheinkommen umschrieben werden, der zum Ausgleich und im Umfang der Wertverminderung erfolgt, die das der Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während der Bemessungsperiode erleidet (so E. Blumenstein, a.a.O., S. 215/6). Regelmässig wird indessen schon bei der Definition der Abschreibung von der Buchführung kaufmännischer Art ausgegangen, in der sie ihre eigentliche Bedeutung hat und sich als Herabsetzung des Bilanz- oder Einkommenssteuerwerts eines Wirtschaftsguts bei entsprechender Schmälerung des Gewinns in der Erfolgsrechnung der Unternehmung darstellt (E. Höhn, Steuerrecht, 3. A., S. 177; Rivier, a.a.O., S. 184 mit Hinweisen).

   Dies entspricht der grundsätzlichen Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses, in welcher das Einkommen aus Unternehmung bzw. aus dem Betrieb eines Geschäfts nach dem Reingewinn der geschäftlichen Erfolgsrechnung erfasst wird, in die Gewinne und Verluste auf geschäftlichen Investitionen einbezogen werden. Abschreibungen bilden

als wertmässige Darstellung von Verminderungen des Geschäftsvermögens Bestandteile der geschäftlichen Erfolgsrechnung (BGE 79 I 64).

c) Für einen geschäftlichen Betrieb, in dem Abschreibungen vom Roheinkommen für die Wehrsteuer zulässig sind, ist allerdings nicht erforderlich, dass es sich um einen buchführungspflichtigen Geschäftsbetrieb, d.h. ein nach kaufmännischer Art geführtes Handels-, Fabrikations- oder andersartiges Gewerbe (Art. 934 Abs. 1 i.V.m. Art. 957 Abs. 1 OR) handelt, und dass eine kaufmännische (doppelte) Buchhaltung tatsächlich geführt wird (BGE 91 I 289 E. 3a; nicht publiziertes Urteil vom 21. März 1969 in Archiv Bd. 38, S. 393 ff, insbesondere E. 4b, S. 397; Känzig, a.a.O., Art. 22 N. 92, S. 581 mit Hinweisen; nicht publiziertes Urteil vom 3. Juli 1980 i.S. Kantonale Wehrsteuerverwaltung Ticino gegen F., E. 6c). Abschreibungen sind daher in der Wehrsteuer auch Steuerpflichtigen zu gewähren, welche Kapitalgewinne auf dem Vermögen ihres Geschäftsbetriebs nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB nicht zu versteuern haben, weil sie der Buchführungspflicht nicht unterliegen. Voraussetzung ist bloss die Führung eines Geschäftsbetriebs.

5. Die Abgrenzung gegenüber der blossen Verwaltung privaten Vermögens bietet Schwierigkeiten nicht nur, wo es um den zum Abzug von Abschreibungen berechtigten geschäftlichen Betrieb geht (Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB), sondern auch dort, wo eine nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB steuerbare, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit in Frage steht. Dies namentlich, wenn es sich nicht um eine hauptberufliche oder mit dem Hauptberuf ihrer Art nach zusammenhängende nebenberufliche, sondern eine bloss gelegentliche Tätigkeit handelt und der erstrebte Erwerb in einem Veräusserungsgewinn besteht, welcher mangels Buchführungspflicht als Kapitalgewinn nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB steuerfrei bleiben würde (vgl. zuletzt Entscheid vom 1. Februar 1980 in Archiv Bd. 49, S. 558 ff, insbesondere E. 4, S. 561). Das Bundesgericht hat sich in einer langjährigen Praxis in zahlreichen Entscheiden mit dieser Abgrenzung namentlich befasst, wo es um die Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen ging. Und der Beschwerdeführer nimmt auf diese Praxis Bezug. Die dort entwickelten Kriterien können jedoch nicht unbesehen übernommen werden. Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung einerseits von einer Tätigkeit, bei der Kapitalgewinne (Liegenschaftsgewinne) nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB steuerbar sind, anderseits von einem geschäftlichen Betrieb, in dem Abschreibungen nach Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB vom Roheinkommen abgezogen werden können, muss nicht notwendig übereinstimmen. Denn nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB kann auch ein Erwerb aus einer in selbständiger Stellung ausgeübten Tätigkeit (z.B. einer nicht berufsmässig, nebenberuflich und rein gelegentlich ausgeübten einmaligen Tätigkeit) steuerbar sein, die nicht in Form eines geschäftlichen Betriebs unternommen wird. Zumindest können nicht alle für eine Erwerbstätigkeit sprechenden Kriterien aus den neueren Entscheiden über wehrsteuerpflichtige Grundstückgewinne herangezogen werden, in denen das Bundesgericht

eine ausdehnende Auslegung der auf Erwerb gerichteten Tätigkeit damit begründete, dass "nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der massgebenden Bestimmungen des WStB und auch zur Wahrung der Steuergerechtigkeit ... die Wehrsteuerfreiheit der auf Liegenschaften erzielten Kapitalgewinne strikte auf den Bereich der Verwaltung des privaten Vermögens zu beschränken" und "die bisherige Rechtsprechung ... dahin zu verdeutlichen" sei, "dass jegliche Tätigkeit, in deren Folge Grundstückgewinne gemäss Art. 21 WStB erzielt werden, die Steuerpflicht begründet, sofern sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht" (BGE 104 Ib 167; Urteil vom 27. Oktober 1978 in Archiv Bd. 48, S. 420).

6. Der Beschwerdeführer kann Abschreibungen nur geltend machen, wenn die fraglichen Einkünfte in einem geschäftlichen Betrieb erzielt wurden, also bei selbständiger Ausübung einer kaufmännischen oder einer andern mit kaufmännischen Methoden (Einsatz von Kapital und kaufmännischer Buchführung) ausgeübten Tätigkeit, wobei diese Tätigkeit entweder berufsmässig ausgeübt wird oder jedenfalls Gewinnerzielung bezweckt (BGE 91 I 287 E. 1).

   a) Es kommen als Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs nicht bloss Kauf, Herstellung und Verkauf von Waren oder Liegenschaften in Betracht, sondern u.a. auch Dienstleistungen. So kann an sich auch die Vermietung (oder Verpachtung) Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs sein, dies vorab als Dienstleistung für Dritteigentümer; unter Umständen aber auch die Vermietung von Eigentum eines Betriebsinhabers. (Es handelt sich dann um ein Unternehmen, mit dem den eigenen Mietern Dienstleistungen erbracht werden.) Das Bundesgericht hat dies bei der Vermietung von Hochseeschiffen (BGE 91 I 288/9 E. 2) angenommen, sodann auch für im Baurecht erstellte und an eine Geschäftsfirma vermietete Lagerhallen (Urteil vom 23. Dezember 1970 in Archiv Bd. 41, S. 36 E. 3).

      Bei der Annahme, die Vermietung von Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs, ist jedoch grösste Zurückhaltung geboten. Denn die Vermietung eigener Liegenschaften gehört ausgesprochen zur üblichen Verwaltung privaten Vermögens, die es vom Geschäftsbetrieb grundsätzlich zu unterscheiden gilt. Die private Vermögensverwaltung wird auch nicht allein dadurch zu einem Geschäftsbetrieb, dass das zu verwaltende Vermögen umfangreich ist, so dass der Eigentümer eine kaufmännische Buchhaltung führt und er anlässlich der Verwaltung gelegentliche Veräusserungsgewinne erzielt (Urteil vom 1. März 1978 im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren in Archiv Bd. 48, S. 363 f E. 4c mit Hinsweisen). Private Vermögensverwaltung liegt auch dann vor, wenn die Mieter oder Pächter die vermieteten bzw. verpachteten Gegenstände für Geschäftszwecke verwenden, ja sogar wenn der Eigentümer am Geschäft des Mieters oder Pächters beteiligt oder interessiert ist (vgl. BGE 79 I 63/4; Urteil vom 8. Mai 1953 in Archiv Bd. 22, S. 35 E. 2).

In den vorne erwähnten Entscheiden, wo das Bundesgericht die Vermietung von Gegenständen nicht mehr als Verwaltung privaten Vermögens, sondern als Erwerbstätigkeit erachtet hat, stand die Vermietung im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf vermieteter Vermögensgegenstände und den dabei erzielten und durch die ganze Tätigkeit erstrebten Gewinnen (vgl. namentlich BGE 91 I 289/90 E. 3b, Urteil vom 23. Dezember 1970 in Archiv Bd. 41, S. 34 ff; vgl. auch Urteil vom 21. März 1969 in Archiv Bd. 38, S. 393 ff). Es handelte sich also nicht bloss um die Vermietung von Vermögen. Es spielten in diesen Fällen wiederum die speziellen Kriterien eine Rolle (E. 5), die bei Liegenschaftsgewinnen massgebend für deren Besteuerung nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB sind.

Es ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Eigentümer, der seine Liegenschaft (-en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, normalerweise privates Vermögen verwaltet.

b) Der Beschwerdeführer legt besonderes Gewicht darauf, dass die Ueberbauung durch eine einfache Gesellschaft der Miteigentümer unter Beteiligung des beruflich mit der Verwaltung, Ueberbauung und wohl auch dem Handel mit Liegenschaften befassten Fachmanns S. ausgeführt worden sei. Das allein genügt nach seiner Ansicht, darin - im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen als Erwerbseinkommen - eine Erwerbstätigkeit zu sehen. Die Argumentation ist keineswegs zwingend.

aa) Die bundesgerichtliche Praxis, wonach die Erschliessung und Ueberbauung einer Liegenschaft zwecks gewinnbringenden Verkaufs namentlich dann eine Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB darstellt, wenn Grundeigentümer sich hiefür mit Fachleuten des Liegenschaftenhandels oder Baugewerbes in einer einfachen Gesellschaft (Konsortium) zusammentun (BGE 96 I 658/9 E. 2; Urteile vom 23. Oktober 1970 in Archiv Bd. 40, S. 349 ff E. 2 und 3 und vom 4. November 1966 in Archiv Bd. 36, S. 283/4 E.3), lässt nicht den Schluss zu, dass in einem solchen Fall immer auch ein Geschäftsbetrieb vorliege. Zudem kann sie nicht ohne weiteres übertragen werden auf Fälle, wo bloss die Vermietung von Liegenschaften zur Diskussion steht (vgl. E. 5). Eine gemeinsame Nutzung einer Liegenschaft durch Miteigentümer, wovon einer Fachmann ist, in Form einer einfachen Gesellschaft kann unter Umständen durchaus auch zur blossen Verwaltung privaten Vermögens gerechnet werden (BGE 96 I 667 E. 2d; vgl. auch BGE 96 I 659 und Urteil vom 8. Mai 1953 in Archiv Bd. 22, S. 35 E. 1c).

Der Beizug von S. kann gerade deswegen erfolgt sein, weil die Erbinnen sich auf die Verwaltung der Liegenschaft als (ertragsbringenden) Teil ihres Privatvermögens beschränken wollten, die Aufnahme einer Geschäftstätigkeit zur Erzielung eines der Lage ange-

messenen Ertrags dagegen scheuten. (Dass für S. als Berufsmann der Miteigentumsanteil zum Geschäftsvermögen gehört und seine Tätigkeit eine Geschäftstätigkeit darstellt, ist offenbar unbestritten.)

bb) Dem einzelnen Gesellschafter sind die Einkünfte aus seinem Anteil an der Gesellschaft als Einkommen aus Erwerbstätigkeit anzurechnen, wenn die Gesellschaft als Ganzes eine Tätigkeit entwickelt, die das übertrifft, was mit sorgfältigster Verwaltung eigenen Vermögens noch verbunden sein kann (BGE 96 I 659, Urteil vom 4. November 1966 in Archiv Bd. 36, S. 283). Zieht die Gesellschaft (u.a. auch wegen der Mitwirkung eines Fachmanns) eine kaufmännische Organisation auf und setzt sie in deren Rahmen Kapital und Arbeitskraft ein, so stellte ihre Vermögensverwaltung auch einen geschäftlichen Betrieb dar, und Abschreibungen müssten grundsätzlich bei der Ermittlung des den einzelnen Gesellschaftern als Erwerbseinkommen anteilsmässig anzurechnenden Gewinns zugelassen sein. In dieser Beziehung liegt hier ein Grenzfall vor.

c) Berücksichtigt man das Ausmass der auf Planung, Vorbereitung und Bau aufgewendeten Zeit, die Aufnahme von Baukrediten in mehrfacher Höhe des Baulandwertes, vor allem aber die von den Beteiligten und den Ehemännern der Erbinnen wie vom Beschwerdeführer persönlich teils aus eigenen (bzw. auf eigenen Namen aufgenommenen), vorwiegend aus Darlehen von Bank und Dritten beschafften Mitteln von fast 9 Millionen Franken (vgl. BGE 96 I 666 E. c mit Hinweis; Urteile vom 1. Februar 1980 in Archiv Bd. 49, S. 562 und vom 23. Dezember 1970 in Archiv Bd. 41, S. 36), so könnte man wohl in Betracht ziehen, von einer den Gesellschaftern zuzurechnenden Erwerbstätigkeit zu sprechen.

Einen Geschäftsbetrieb anzunehmen, würde sich auch rechtfertigen aus dem Abschreibungsbedarf. Der Beschwerdeführer weist mit Recht darauf hin, dass bei Bau und Finanzierung eines Einkaufzentrums das Risiko grösser ist, als bei der Investition entsprechender Mittel in Wohnbauten oder wohl auch in Bürogebäuden...

7. Liegt so ein Grenzfall zwischen der auf die Erzielung von Vermögensertrag gerichteten Verwaltung von Privatvermögen und einer Geschäftstätigkeit der mit dem Liegenschaftenfachmann S. verbundenen Miterben vor, kommt weiteren Umständen sowie den Erklärungen und an die Oeffentlichkeit gerichteten Kundgebungen der Beteiligten besonderes Gewicht zu. Die Ehefrau des Beschwerdeführers und ihre Miterben haben die Liegenschaft nicht gekauft, sondern geerbt, und denken nicht an einen spätern gewinnbringenden Verkauf. Der Beschwerdeführer hat die Einkünfte aus der Beteiligung seiner Ehefrau nicht als Erwerbseinkommen, sondern als Liegenschaftenertrag deklariert. Vor allem aber ist die Ausgestaltung der nicht ins Handelsgegister eingetragenen Gesellschaft von Bedeutung.

a) Einen Geschäftsbetrieb dieses Umfangs (Bruttoertrag an Mietzinsen 1974 Fr. 1 177 896.--) könnten Private, die nicht als Kaufleute im Handelsregister eingetragen sind, nicht in Form einer einfachen Gesellschaft führen, jedenfalls sofern sie nicht bloss stille Gesellschafter eines eingetragenen Kaufmanns wären. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe mit einem Jahresumsatz von über Fr. 100 000.-- (Art. 54 HRV) ist von den Beteiligten zumindest als Kollektivgesellschaft (Art. 530 Abs. 2 und 552 Abs. 1 OR) zu gestalten und im Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 552 Abs. 2 und 934 Abs. 1 OR). Aus dem mit der Beschwerde eingereichten Protokoll der Baukommission vom 19. Juli 1969 ist ersichtlich, dass die Miterben zu jeder Zeit denn auch die Gründung einer AG erwogen, davon aber bewusst absahen, u.a. um Grundstückgewinnsteuern zu sparen.

b) Eine im Handelsregister eingetragene Personengesellschaft, die ein Geschäft dieses Umfangs führt, ist auch buchführungspflichtig (Art. 957 Abs. 1 OR). Damit unterliegen spätere Kapitalgewinne der Wehrsteuer (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB; als weitere Folge wäre die Ehefrau des Beschwerdeführers für die Sozialversicherung beitragspflichtige Selbständigerwerbende). Einen Mittelweg, nämlich die Führung eines derartigen Geschäftsbetriebs ohne Eintragungs- und Buchführungspflicht gibt es nicht.

c) Dagegen bleibt es im Grenzbereich zwischen einem geschäftlichen Betrieb und der blossen Verwaltung privaten Vermögens den Beteiligten überlassen, ihre Verhältnisse verschieden zu gestalten. Sie können ihr Privatvermögen auch in Form einer einfachen Gesellschaft verwalten, wenn sie es vorziehen, keinen Geschäftsbetrieb kaufmännischer Art aufzuziehen, keine Personengesellschaft wie die Kollektivgesellschaft (oder gar eine Kapitalgesellschaft) zu gründen und ins Handelsregister eintragen zu lassen. Für die Steuerbehörden kommt es zwar im allgemeinen nicht darauf an, ob eine Gesellschaft tatsächlich im Handelsregister eingetragen, sondern ob sie eintragungspflichtig ist (BGE 97 I 169/70 mit Hinweis; Urteile vom 31. März 1976 in Archiv Bd. 45, 581/2 E. 2 und 3, vom 17. Juni 1976 in Archiv Bd. 44, 289 E. 2a; Känzig, a.a.O., 2. A., Art. 21 N. 160, S. 376. u.a.). Doch ist in Zweifelsfällen gerade auch die fehlende Eintragung ein Hinweis dafür, dass die Beteiligten keinen Geschäftsbetrieb führen wollen. Wenn die übrigen Merkmale für eine eindeutige Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von einem Geschäftsbetrieb nicht ausreichen, sind die Organisation als einfache Gesellschaft und das Fehlen des Handelsregistereintrags entscheidende Willenskundgebungen der Steuerpflichtigen, keinen buchführungspflichtigen Geschäftsbetrieb zu führen. Dabei sind der Beschwerdeführer und seine Ehefrau zu behaften. Folglich werden die strittigen Abschreibungen zu Recht nicht anerkannt. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

Anmerkung der Redaktion:

Das vorstehende Urteil betrifft nicht den Kanton Schwyz, wird jedoch hier wegen seiner grundsätzlichen Bedeutung bei der Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen publiziert.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. Juni 1983 i.S. G. (VGE 312/83)

Steuerbemessung bei Gegenwartsbesteuerung; Berücksichtigung ausserordentlicher Faktoren (§ 8 und 71 StG, vgl. Art. 41 Abs. 4, 42 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. Treten die Voraussetzungen der Steuerpflicht erst in der Veranlagungsperiode ein, so ist der Steuer gemäss § 8 Abs. 3 Steuergesetz (StG, nGS 105) das nach Eintritt der Voraussetzungen erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen. Der am 1. Juni 1981 in den Kanton Schwyz zugezogene Beschwerdeführer muss - was unbestritten ist - für den Rest der Veranlagungsperiode 1981/82 (1.6.1981-31.12.1982) nach § 8 Abs. 3 StG veranlagt werden. Die generelle und zwingende Regelung des § 8 Abs. 3 StG schliesst bei Verlegung des Wohnsitzes aus, dass das im früheren Kanton erzielte Einkommen oder die im Zeitraum vor der Wohnsitznahme im Kanton Schwyz angefallenen Abzüge vom Roheinkommen bei der Platz greifenden Gegenwartsbesteuerung Berücksichtigung finden können (VGE 335/76 vom 28.2.1977 i.S. C., Erw. 2.3; Prot. 1977, 97/98).

2. ...

3. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend darlegt, bildet das seit dem Zuzug erzielte und auf ein Jahr berechnete Einkommen Bemessungsgrundlage für den Rest der Veranlagungsperiode 1981/82. Sodann bildet dieses Einkommen ein zweitesmal - zumindest teilweise - die Bemessungsgrundlage für die Steuerveranlagungsperiode 1983/84. Wird - wie dies bei der Gegenwartsbesteuerung und der daran anschliessenden Praenumerandobesteuerung der Fall ist - das gleiche Einkommen für zwei Veranlagungsperioden verwendet, so entstehen dann Unzukömmlichkeiten, wenn das Einkommen des Zeitraums, der wiederholt der Steuerbemessung zugrund zu legen ist, durch ausserordentliche Erträge oder Aufwendungen in einem erheblichen Umfang erhöht oder vermindert wird. Solche Vermögenszugänge und Abgänge sind nur für eine Veranlagungsperiode in Rechnung zu stellen, wobei diese Erfassung in der zweiten Periode, welche zwei volle Jahre umfasst, zu erfolgen hat (VGE 355/81 vom 21.9.1982 E. 3 d; Prot. 400 mit Verweisen = Steuerpraxis des Kantons Schwyz (StPS) 1983, Heft 1, S. 21; E. Känzig, Wehrsteuerkommentar 1982, N. 21 zu Art. 41; Dienstanleitung zum StG v. 10.10.80 Rz. 45; BGE vom 8.12.1978 in ASA 49, 482; BGE 94 I 381 und 147; ASA 38, 390/91; 45, S. 262; AGVE 1975, 391 ff). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Wehrsteuer, welche auch für das kantonale Steuerrecht zu übernehmen ist, setzt die nur einmalige Berücksichtigung von Aufwendungen oder Erträgen kumulativ voraus, dass
   a) der Ertrag oder der Aufwand ausserordentlich ist;
   b) der in Frage stehende Ertrag oder Aufwand einen erheblichen Umfang aufweist.

Es ist im folgenden zu prüfen, ob die in Frage stehenden Aufwendungen für Zahnarzt und für Weiterbildung als ausserordentlicher Aufwand zu betrachten sind und ob es sich um Aufwendungen in erheblichem Umfang handelt. Ausserordentlich sind Aufwendungen, die grundsätzlich oder in bezug auf ihre Höhe nicht jede Steuerperiode wiederkehren, sondern nur ausnahmsweise anfallen. Nach der kantonalen Steuerstatistik über die Steuerveranlagung 1979/80 konnten in dieser Steuerperiode 11.7 % der Steuerpflichtigen Krankheits- und Zahnarztkosten abziehen, während 6.1 % der Pflichtigen Ausbildungskostenabzüge geltend machen konnten. Bei diesen Zahlenverhältnissen müssen diese Aufwendungen, soweit sie ein steuerrechtlich relevantes Ausmass erreichen, d.h. die Selbstbehalte von je Fr. 400.-- pro Person und Jahr übersteigen, grundsätzlich als ausserordentlich betrachtet werden. Anders kann es sich verhalten bei chronisch Kranken, welche von Periode zu Periode Krankheitskosten von über Fr. 400.-- selber zu tragen haben.
Weiter ist zu prüfen, ob die in Frage stehenden Abzüge, welche zusammen eine Verminderung des steuerbaren Einkommens von Fr. 2 200.-- zur Folge hätten, als erheblich zu betrachten sind. Die Gewährung dieser Abzüge in den Jahren 1981/82 würde im konkreten Fall zu einer Steuerersparnis von Fr. 499.95 führen...

Eine Steuerersparnis von rund Fr. 500.-- im Jahr ist ein nicht unerheblicher Betrag, weshalb die Verweigerung dieser Abzüge für die Veranlagungsperiode 1981/82 zulässig war. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid dargelegt hat, wird der Beschwerdeführer die im Jahre 1981 angefallenen Krankheits- und Ausbildungskosten in der unverkürzten Veranlagungsperiode 1983/84 zum Abzug bringen können, wobei er gegebenenfalls von den erhöhten Abzügen des auf den 1.1.1983 revidierten Steuergesetzes wird profitieren können. Der Hinweis in der Beschwerde, dies nütze wenig, da die Ausbildungskosten des Jahres 1982 bereits den Maximalabzug erreichten, ist nicht zutreffend; denn Berechnungsbasis für die Steuerveranlagung 1983/84 bildet nicht nur das Jahr 1982, sondern auch das Jahr 1981.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 226.80 zulasten des Beschwerdeführers)

3. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. Juni 1983 i.S. R. (VGE 355/82)

Zwischenveranlagung zufolge Schenkung an eine in der Steuerpflicht vertretene Person; Steuerumgehung; rechtliches Gehör (§ 70 Abs. 1, § 75 Abs. 2 StG; Art. 96 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

R. erhob am 23.7.1982 gegen die Veranlagung 1981/82 Einsprache und machte geltend, diese könne nur bis zum 6.12.1981 wirksam sein, weil am 7.12.1981 sein Sohn P. mündig geworden sei und somit eine Zwischenveranlagung im Sinne von § 70 StG auf diesen Zeitpunkt vorzunehmen sei. Diese hätte gemäss den eingereichten Steuererklärungen zu erfolgen. Gleichzeitig erhebe er auch Einsprache im Namen des Sohnes, der zur Zeit zu Ausbildungszwecken im Ausland weile. Nachdem der Präsident und der Sekretär der Steuerkommission R. antragsgemäss mündlich angehört hatten, haben die Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 26.8.1982 die Einsprache abgewiesen.

Mit Eingabe vom 13.9.1982 erhebt R. rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Wie der Beschwerde zu entnehmen ist, will der Beschwerdeführer im Interesse der Gleichbehandlung seiner beiden Söhne, geb. 1961 und 1965, diesen schon zu seinen Lebenszeiten einen Vermögensteil schenken. Der eine brauche das Geld schon heute, um sein Studium finanzieren zu können. Zu diesem Zwecke hat er diesem nebst hier nicht interessierenden Wertschriften einen Inhaberschuldbrief von Fr. 100 000.-- schenkungsweise überlassen. Die im Schuldbrief verkörperte Schuld verzinse er seinem Sohn P. mit 6 % im Jahr. Da dieser am 7.12.81 mündig geworden ist, verlangt der Beschwerdeführer, nachdem er als Steuersubstitut bisher auch dessen Einkommen und Vermögen unter Hinzurechnung zu seinen Steuerfaktoren zu versteuern hatte, auf dieses Datum die Vornahme einer Zwischenveranlagung.
   Unter Hinweis auf § 70 Abs. 1 lit. a StG, wonach eine Schenkung einen Zwischenveranlagungsgrund darstelle und dass gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung bei einer Schenkung, die eine Vermögenszunahme von mehr als Fr. 20 000.-- bewirkt, ein zwingender Zwischenveranlagungsgrund vorliege, verlangt der Beschwerdeführer zumindest sinngemäss, dass auf den Zeitpunkt dieser schenkungsweisen Vermögenshingabe eine Zwischenveranlagung vorzunehmen sei. Im weiteren sieht er mit dem Eintritt der Volljährigkeit seines Sohnes einen Zwischenveranlagungsgrund als erfüllt.

3. Eine Zwischenveranlagung wegen eines Vermögensanfalls des Sohnes aufgrund einer Schenkung des Vaters könnte nur dann

Platz greifen, wenn diese Vermögenshingabe auf den Zeitpunkt des Eintritts der Mündigkeit des Sohnes (frühestens wohl auf Beginn der nächsten Veranlagungsperiode hin; red.) oder auf einen späteren Zeitpunkt hin erfolgt wäre; denn der Vermögensertrag und das Vermögen von Kindern unter elterlicher Gewalt werden dem Einkommen und Vermögen des Inhabers der elterlichen Gewalt zugerechnet (§ 17 Abs. 1 StG; Art. 14 Abs. 1 BdBSt). Wird einem Kind, solange es unmündig ist und mithin unter der elterlichen Gewalt steht (Art. 296 ZGB), vom Vater ein Vermögen schenkungshalber übertragen, so bewirkt dieser Vorgang keine Zwischenveranlagung, weil sich dadurch infolge der Steuervertretung des Kindes durch den Vater keine Aenderungen der Veranlagungsgrundlagen ergeben. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Akten, dass die fragliche Vermögenshingabe lange Zeit vor der Mündigkeit des Sohnes des Beschwerdeführers erfolgte. Schon im Veranlagungsverfahren 1979/1980 ersuchte der Beschwerdeführer die Veranlagungsbehörde, die seinem Sohn geschenkten Vermögensteile von seinen Steuerfaktoren in Abzug zu bringen und auf dessen Mündigkeit hin eine Zwischenveranlagung vorzunehmen. Schliesslich zeigt auch der Umstand, dass der beschenkte Sohn in seinem Wertschriftenverzeichnis der 21. Steuerperiode mit den Fälligkeiten 1979/1980 für die Jahre 1979 und 1980 einen Ertrag aus der Schuldbrieforderung von je Fr. 6 000.-- ausweist, dass die Schenkung nicht auf die Mündigkeit des Sohnes hin erfolgte.
Nach Ansicht des Beschwerdeführers müsste jedenfalls auf den Zeitpunkt der Mündigkeit eine Zwischenveranlagung vorgenommen werden. Es sei bedenklich und staatspolitisch verwerflich, wenn die interne Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz eine andere Interpretation des Gesetzes vorsehe und von der eindeutigen Formulierung im Steuergesetz, welches vom Volk angenommen worden sei, abweiche.
Der Beschwerdeführer übersieht, dass bei den in § 70 StG und Art. 96 BdBSt abschliessend aufgeführten Zwischenveranlagungsgründen (Känzig, Kommentar Wehrsteuer, N. 1 und 2 zu Art. 42, N. 1 zu Art. 96; VGE 316/79 vom 11.4.1979; 384/78 vom 22.12.1978; 366/78 vom 10.10.1978; 313/77 vom 15.4.1977) der Eintritt der Mündigkeit nicht als Zwischenveranlagungstatbestand genannt wird. Wohl endet die Steuervertretung mit der Erlangung der Volljährigkeit; indessen ist dieses Ereignis, wie im angefochtenen Entscheid zutreffend ausgeführt wird, kein Zwischenveranlagungsgrund. Dies hat zur Folge, dass sich die Steuersubstitution bis zum Ende der Veranlagungsperiode auswirkt, wenn das Kind in dessen Verlauf mündig wird; dem Eintritt der Mündigkeit kann somit erst auf Beginn der folgenden Veranlagungsperiode Rechnung getragen werden (Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., N. 8 zu Art. 13; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ziff. 5 zu Art. 14).
Die Veranlagungsinstanzen haben somit zu Recht den Vermögensertrag von Sohn P. dem Einkommen des Beschwerdeführers zugerechnet und den Abzug der Zinsen von Fr. 6 000.-- für die grundpfandrechtlich gesicherte Forderung des Sohnes gegenüber dem Beschwerdeführer von Fr. 100 000.-- verweigert.

4. Die Vorinstanzen haben schliesslich geprüft, ob mit der Uebergabe eines Inhaberschuldbriefes und der damit verbundenen steuerrechtlichen Folgen eine Steuerumgehung beabsichtigt

sei. Sie haben diese Frage geprüft, obwohl sie nicht Gegenstand der angefochtenen Veranlagung bildet; auch steht fest, dass wegen der bis zum Beginn der folgenden Veranlagungsperiode fortdauernden Steuervertretung des Sohnes durch den Vater das gewählte Vorgehen bis dahin nicht die beabsichtigte steuerliche Auswirkung haben wird.
Indem die Vorinstanzen über die Rechtsfolgen dieses Vorgehens, welche sich erst in der folgenden Steuerperiode verwirklichen werden, befunden haben, haben sie über ein zukünftiges Steuerrechtsverhältnis einen Vorbescheid in Form einer Feststellungsverfügung erlassen. Feststellungsverfügungen als Mittel des vorbeugenden Verwaltungsschutzes können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nicht erwirkt werden, wenn die Feststellung eines zukünftigen Rechtsverhältnisses angestrebt wird (Gueng, Zur Tragweite des Feststellungsanspruchs gemäss Art. 25 VwG, in SJZ 1971, 372; Baur, Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörden an Private im schweizerischen Steuerrecht, Diss. ZH 1979, 91 mit Verweisungen). Nach Gueng (a.a.O.) ist nur der Bestand, nicht aber die Entstehung individuell-konkreter Berechtigungen oder Verpflichtungen feststellungsfähig, weshalb das Feststellungsverfahren erst künftiger - nach Sachverhaltsverwirklichung oder nach Konkretisierung durch Verwaltungsakte - möglicherweise entstehender Rechte und Pflichten nicht angängig ist.
Voraussetzung eines Feststellungsanspruchs ist sodann ein schutzwürdiges Interesse des Betroffenen an einer Feststellungsverfügung. Der Gesuchsteller muss glaubhaft machen, dass sich eine unklare Rechtsfrage für ihn konkret verdichtet hat und er ohne Auskunft der Behörde Gefahr laufen würde, dass ihm dadurch Nachteile entstünden (Gueng, a.a.O., 372/373; Baur, a.a.O., 93/94). Ein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung des Bestandes noch nicht aktueller Steuerfolgen fehlt bei der Einkommens- und Ertragssteuer, da die Periodizität der Steuerveranlagung der Vorwegnahme einer in einer späteren Veranlagungsperiode vorzunehmenden Einschätzung entgegensteht (Baur, a.a.O., 94; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 36 IV). Da aber Bestand und Folgen des mit der schenkungsweisen Ueberlassung eines Inhaberschuldbriefes durch den Beschwerdeführer an seinen Sohn sich ergebenden Steuerrechtsverhältnisses erst mit der Veranlagung für die Jahre 1983/1984 aktualisiert werden und überdies dem Beschwerdeführer keine Nachteile erwachsen, wenn über die steuerlichen Folgen seines Vorgehens erst im Zusammenhang mit der kommenden Veranlagung befunden wird, bleibt für eine Feststellungsverfügung kein Platz.
Nachdem die Vorinstanzen sich über die mit der Uebergabe des Inhaberschuldbriefes vom Vater auf den Sohn ergebenden Steuerrechtsprobleme ausgelassen haben und mithin ein anfechtbarer Entscheid in dieser Frage vorliegt, erachtet es das Verwaltungsgericht aus prozessökonomischen Gründen als angebracht, auf diesen Anfechtungsgegenstand einzutreten, auch im Interesse, einen künftigen unvermeidlichen Streit in dieser Frage im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens zu erledigen.

5. ... Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass dieser Vorgang (Belastung der Liegenschaft, Uebergabe des Titels und Verzinsung; red.) steuerrechtlich als ungewöhnlich bezeichnet werden müsse. Bei einem vorhandenen Reinvermögen von über Fr. ... sei es naheliegender, vor einer Verschuldung die vorhandenen Aktiven abzutreten oder zu versilbern. Mit dem gewählten Vorgehen erreiche er mit dem Abzug der Passivzinsen eine erhebliche Steuereinsparung. Eine Verschuldung, um dem Sohn Fr. 100 000.-- zu schenken, sei schon an sich nicht alltäglich. Bei Betrachtung der konkreten Umstände, wie Finanzierung des Studiums und Einsparung erheblicher Steuern, müsse dieses Vorgehen als ungewöhnlich und absonderlich bezeichnet werden. Da es nur mit der Absicht, Steuern einzusparen, zu erklären sei, müsse die schenkungsweise Ueberlassung eines Inhaberschuldbriefes von Fr. 100 000.-- als Steuerumgehung qualifiziert werden.
In der Beschwerde bringt der Beschwerdeführer vor, dass er anstelle des Weges über eine Bank den direkten Weg gewählt habe; dem Fiskus gehe auf diese Weise keine Steuersubstanz verloren. Hätte er den indirekten Weg gewählt, so hätte er ein Bankdarlehen von Fr. 100 000.-- aufnehmen und jährliche Hypothekarzinsen von Fr. 6 000.-- (6 %) entrichten müssen, während dessen die Anlage dieses Geldes auf ein Sparheft seines Sohne einen Zinsertrag von Fr. 4 000.-- (4 %) abwerfen würde. Dem Fiskus ginge dabei die Zinsdifferenz von Fr. 2 000.-- verloren.

a) Mit der Ueberlassung des Schuldbriefes von Fr. 100 000.-- schenkungshalber an seinen Sohn hat der Beschwerdeführer unbestrittenermassen bezweckt, diesem zu ermöglichen, selber "teilweise sein Studium finanzieren zu können" (Beschwerde S. 2). In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob und allenfalls in welchem Umfang der Beschwerdeführer für die Kosten der Ausbildung seines Sohnes aufzukommen hat. Wird nämlich mit der hier zur Diskussion stehenden Vermögensverschiebung ganz oder teilweise eine elterliche Unterhaltslast abgelöst, müssten deren steuerliche Folgen nach den Kriterien beurteilt werden, die für Unterhaltsleistungen gelten.
Nach Art. 277 ZGB dauert die Unterhaltspflicht der Eltern grundsätzlich bis zur Mündigkeit des Kindes. Befindet es sich noch in Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt weiterhin aufzukommen, bis diese Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann. Vorliegend kann nicht zweifelhaft sein, dass die Unterhaltspflicht der Eltern nach der Mündigkeit weiterdauert, bis das Studium des Sohnes ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts, 115; BGE 107 II 477).

b) ... Ueberträgt ein Steuerpflichtiger, solange er unterstützungsberechtigte Kinder hat, diesen in Schenkungsabsicht ein Vermögen zum Zwecke der Ablösung seiner Unterhaltslast, so erfüllt er gleichwohl seine Unterhaltspflicht, erreicht damit aber, dass ihm formell keine Unterhaltsaufwendungen anfallen, die er ohnehin nicht abziehen könnte. Das gewählte Vorgehen mit der Schenkung

einer Geldsumme in Form eines verzinslichen Darlehens bezweckt eine zumindest teilweise Befriedigung des Unterhaltsbedarfs des Sohnes, wobei hier im Gegensatz zur Ueberlassung eines frei verfügbaren Vermögens, periodische Leistungen an den Unterhalt anfallen, welche durch die gewählte Rechtsgestaltung in Form von Schuldzinsen zu leisten sind. Damit will der Beschwerdeführer erreichen, dass diese Leistungen, die unbestrittenermassen der Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht (Art. 276 ff ZGB) dienen, unter dem Titel "Schuldzinsen" gestützt auf § 22 Abs. 1 lit. d StG abzugsfähig werden. Tatsächlich handelt es sich bei diesem Vorgehen um denselben Sachverhalt, wie er der Bestimmung von § 22 Abs. 1 lit. d StG zweiter Satz zugrundeliegt, nämlich um die Erfüllung einer auf Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht. Leistungen in Erfüllung dieser Pflicht sind beim Leistungspflichtigen nicht abzugsfähig, während sie entsprechend beim Leistungsempfänger nicht einkommenssteuerpflichtig sind (§ 19 Abs. 3 lit. c StG). Das vom Beschwerdeführer gewählte Vorgehen erfüllt die Voraussetzungen einer Steuerumgehung (Höhn, Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA 46, 145 ff, insb. 150/151; BGE vom 23.12.1981 in ASA 50, 631), was dazu führt, dass die geltend gemachten Schuldzinsen nicht abzugsfähig sind.
Im übrigen müsste man, wenn man die gewählte Rechtsgestaltung und die Hingabe eines Vermögens an den Sohn zur freien Verfügung zum Zwecke der Unterhaltsbefriedigung steuerlich anerkennen wollte, konsequenterweise den Ausbildungskosten- und den Kinderabzug gemäss § 22 Abs. 1 lit. k und § 24 lit. c StG verweigern, sofern über diesen Weg erreicht wird, dass der Steuerpflichtige seine Kinder nicht mehr zur Hauptsache unterhalten muss.

c) In Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt ist abweichend zur entsprechenden Bestimmung im kantonalen Recht nicht von Leistungen in Erfüllung einer Unterhaltspflicht die Rede, sondern es heisst dort wörtlich: "Dienen die Renten der Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht, so dürfen sie nicht abgezogen werden." Auf der andern Seite gelten sie, wie überhaupt Bezüge aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung, nicht als steuerbares Einkommen des Empfängers (Art. 21 Abs. 3 BdBSt). Mit Entscheid vom 26.9.1974 hat das Bundesgericht entschieden, dass Rentenleistungen und dauernde Lasten, mit denen ein Schenkungsversprechen erfüllt werde, vom Einkommen nicht abziehbar seien (ASA 43, 521 ff). Es hat gefunden, dass bei solchen Leistungen der Schenkungscharakter überwiege und somit vom Empfänger gestützt auf Art. 21 Abs. 3 BdBSt nicht als Einkommen zu deklarieren seien. Vorliegend geht es insofern um ein ähnliches Problem, als die Leistungen des Beschwerdeführers in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterstützungspflicht erbracht werden, welche vom Einkommen nicht abziehbar sind. Allerdings erbringt der Beschwerdeführer keine Rentenleistungen, handelt es sich doch bei diesen um periodisch wiederkehrende Leistungen, die auf das Leben des Gläubigers, des Schuldners oder eines Dritten gestellt sind

(Känzig, a.a.O., N. 146 zu Art. 22). Indessen kann vernünftigerweise Sinn und Zweck dieser Bestimmung nur sein, Leistungen, wenn immer sie auf einer familienrechtlichen Unterstützungspflicht beruhen, vom Steuerabzug auszuschliessen. Die Abweichung vom Gesetzeswortlaut ist ausnahmsweise zulässig, wenn triftige Gründe dafür sprechen; solche können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Grund und Zweck der Vorschrift oder aus ihrem Zusammenhang mit anderen Bestimmungen des Gesetzes ergeben (ASA 43, 524; BGE 99 Ia 575; 104 Ia 7; 103 Ia 11; 102 Ia 17; 101 Ia 207). Aus dem Systemzusammenhang ergibt sich vorliegend, dass die Erfüllung von im Familienrecht begründeten Unterhaltspflichten beim Pflichtigen nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen sind, selbst wenn sie nicht in Rentenform erfolgt (vgl. Känzig, a.a.O., N. 148 zu Art. 22).

6. Erweist sich die Beschwerde aus den angeführten Gründen als unbegründet, so verfallen die Verfahrenkosten zu Lasten des Beschwerdeführers.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 314.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Anmerkung der Redaktion:

Näher hätte wohl gelegen, die vorinstanzlichen Ausführungen zur Steuerumgehung als Eventualbegründung anstatt als Vorbescheid zu qualifizieren, zumal dieselben im angefochtenen Dispositiv nicht selbständig zum Ausdruck kamen.

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. Juni 1983 i.S. R. (VGE 308/83)

Ordnungsbusse wegen Nichteinreichung von Unterlagen; Legalitätsprinzip (§ 86 StG, Art. 131 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Am 21. Dezember 1982 erliessen die Kantonale Steuerverwaltung und die Kantonale Wehrsteuerverwaltung (heute VdBSt) gegenüber R. eine Bussenverfügung in der Höhe von Fr. 600.-- (je Fr. 300.-- für die kantonalen Steuern und für die Wehrsteuer). Zur Begründung wurde ausgeführt, der Steuerpflichtige habe trotz Mahnung die Rechnungen und Quittungen zur Bauabrechnung und den Finanzierungsnachweis für die Vermögenszunahme 1979/81 nicht eingereicht (act. 9).

Mit Eingabe vom 7. Januar 1983 verlangte der Vertreter des Gebüssten die Wiedererwägung der Bussenverfügung im Sinne einer vollen Aufhebung.
Mit Verfügung vom 19. Januar 1983 haben die Kantonale Steuerverwaltung und die Verwaltung für die direkte Bundessteuer in Wiedererwägung der Bussenverfügung die ausgesprochenen Bussen kantonal wie bei der direkten Bundessteuer auf je Fr. 200.-- herabgesetzt.

Gegen diese Wiedererwägungsverfügung reichte der Vertreter des Gebüssten fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein.

Aus den Erwägungen:

1. Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder einer Vollzugsverordnung oder einer aufgrund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher, persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere eine Auskunfts- oder Bescheinigungspflicht nicht erfüllt, wird mit Busse bestraft. Die Busse beträgt bis zu Fr. 500.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 5 000.-- (§ 86 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes; StG, nGS 105). In analoger Weise bestimmt Art. 131 Abs. 1 des Bundesbeschlusses über eine direkte Bundessteuer (BdBSt), dass, wer kraft dieses Beschlusses getroffenen amtlichen Verfügungen und Anordnungen, insbesondere über die Erteilung von Auskünften, vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt, mit einer Busse von Fr. 5.-- bis zu Fr. 10 000.-- zu belegen sei. Wie das Verwaltungsgericht schon wiederholt festgestellt hat, ist die Ausfällung einer Ordnungsbusse demnach an folgende Voraussetzungen geknüpft.... (vgl. hiezu StPS 2/83, 53; red.).

2. Mit Verfügung vom 10. August 1982 forderte die Verwaltung R. auf, bis zum 7. September 1982 verschiedene Unterlagen einzureichen...

Am 26. August 1982 wurde die Frist bis zum 18. September 1982 erstreckt.
Am 20. September 1982 wurde der Beschwerdeführer schriftlich gemahnt, die geforderten Unterlagen innert 10 Tagen einzureichen. Mit Schreiben vom 25. Oktober 1982 erfolgte eine zweite schrifliche Mahnung mit der Aufforderung, die Unterlagen bis zum 5. November 1982 einzureichen. In dieser Mahnung wurde die Ausfällung von Ordnungsbussen und die ermessensweise Veranlagung angedroht für den Fall, dass die Frist nicht beachtet werden sollte.
Mit Schreiben vom 10. November 1982 erfolgte dann nochmals eine Mahnung mit Fristansetzung bis zum 22. November 1982.
In der Folge wurde dann der Grossteil der in der Verfügung vom 20. August 1982 verlangten Akten eingereicht. Unbestritten ist indessen und es wird dies denn auch in der Beschwerde ausdrücklich anerkannt, dass der Beschwerdeführer bis zum Zeitpunkt der Bussenausfällung der Verfügung vom 20.8.82 insofern nicht vollständig nachgekommen ist...

3. Der Beschwerdeführer macht geltend, die ausgefällten Bussen widersprächen dem Grundsatz, wonach bei der Büssung äusserste Zurückhaltung zu üben sei. Dieser in der Beschwerde aufgestellte Grundsatz findet in den Steuererlassen keine Stütze. Sowohl nach kantonalem Recht wie nach dem Bundesrecht ist die Ausfällung von Bussen vielmehr zwingend, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Ueber mangelnde Zurückhaltung der Verwaltung kann sich der Beschwerdeführer im übrigen hier umso weniger beklagen, als sich die Verwaltung nicht mit einer einmaligen Mahnung begnügte, sondern ihn dreimal mahnte, bevor die Busse ausgesprochen wurde. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit erforderte vorliegend die Bussenausfällung, sofern die übrigen in Erw. 1 aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind.

4. Der Beschwerdeführer bringt vor, die Legitimation der Verwaltung zum einverlangen der Bauabrechnung mit Belegen und Quittungen samt Finanzierungsausweis für das Einfamilienhaus in X. sei nicht gegeben gewesen; denn die Baubewilligung der Gemeinde X. sei erst am 17. Dezember 1980 erteilt worden. Mit der Bauausführung habe erst im Frühjahr 1981 begonnen werden können. Damit will der Beschwerdeführer wohl geltend machen, es fehle an der Notwendigkeit der verlangten Auskünfte und Unterlagen für die Veranlagung 1981/82. Objektiv trifft dies teilweise zu. Zumindest in bezug auf den geforderten Finanzierungsnachweis für den Landkauf ist das Prinzip der Periodizität indessen zweifelsfrei gewahrt. Im übrigen ist bei der Beurteilung der Notwendigkeit der geforderten Auskünfte vom Wissensstand auszugehen, welchen die Verwaltung im Zeitpunkt des Erlasses der Editionsverfügung besass. In der vom 27. Mai 1981 datierenden Steuererklärung deklarierte der Beschwerdeführer als Grundeigentum ein sich im Bau befindliches Haus. Angesichts dieses Umstands und in Berücksichtigung, dass der Landkauf bereits am 13. September 1979 erfolgt war, musste die Verwaltung annehmen, dass dieses Haus am 1.1.1981, dem Stichtag für die Vermögensbesteuerung, bereits teilweise gebaut war. Dass der Beschwerdeführer in bezug auf den Vermögensstatus mit dem Hinweis "im Bau" in seiner Steuererklärung eine falsche Angabe mach-

te, konnte die Verwaltung nicht wissen. Es wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen, nach Erhalt der Verfügung unter Hinweis auf die Baubewilligungserteilung und andere Belege (z.B. Hinweis auf das Baukonto) der Verwaltung mitzuteilen, dass per 1.1.1981 noch keine Bauaufwendungen angefallen waren. Der Beschwerdeführer hat indessen bis zum Erlass der Bussenverfügung nichts unternommen, um auf diesen Umstand hinzuweisen.

5. Der Beschwerdeführer macht geltend, besonders gravierend sei, dass in der Bussenverfügung von grundlegend falschen Voraussetzungen ausgegangen werde, indem Liegenschaften als sein Vermögen erfasst würden, die aktenmässig laut Erbteilungsvertrag nicht ihm gehörten. Unzutreffend sei auch die Annahme, dass die gesamten Geschäftsbezüge für den Privataufwand verwendet worden seien. Es sei daraus auch eine Vermögensbildung möglich gewesen. Diese Rügen beziehen sich auf den gleichzeitig mit der Bussenverfügung versandten Veranlagungsvorschlag. Gegenstand dieser Beschwerde kann indessen nur die Bussenverfügung sein, weshalb auf diese Einwände nicht eingetreten werden kann. In der Sache hat es der Beschwerdeführer seiner eigenen Nachlässigkeit zuzuschreiben, dass es zur Vermögensvorschlagsberechnung durch die Verwaltung kam...

6. Der Beschwerdeführer bestreitet, absichtlich seine Mitwirkungspflichten missachtet zu haben. Selbst wenn ihn nur ein fahrlässiges Verschulden trifft, genügt dies für die Ausfällung von Ordnungsbussen.

7. Die Editionsverfügung der Steuerverwaltung hält auch dem Verhältnismässigkeitsprinzip stand. Die Einforderung des Nachweises einer Vermögenszunahme, ein Finanzierungsnachweis für einen Hausbau sowie das Einfordern der Bauabrechnung mit den Belegen gehört zu den durchaus üblichen Beweismitteln, welche eingefordert werden. Wenn der Beschwerdeführer geltend macht, die Bauabrechnung habe sich verzögert, da erst im Oktober 1982 die letzten Handwerkerrechnungen bezahlt worden seien, so ändert dies nichts daran, dass er spätestens mit der Einreichung der Bauabrechnung anfangs November 1982 auch die übrigen Beweismittel hätte einreichen können. Im übrigen hätte von ihm erwartet werden dürfen, dass er der Verwaltung nach Erlass der Verfügung vom 24. August 1982 mitgeteilt hätte, dass die Bauabrechnung noch nicht greifbar sei.

8. Die Höhe der Bussen wird vom Beschwerdeführer nicht beanstandet. Diese liegen denn auch tiefer, als dies bei einer erstmaligen Verletzung von Mitwirkungspflichten üblicherweise gemäss den Verwaltungsweisungen vom 17. April 1979 der Fall ist. Die Vorinstanzen haben damit dem relativ bescheidenen Verschulden und insbesondere dem Umstand, dass er grösstenteils der Verfügung vom 20. August 1982 nachgekommen ist, hinreichend Rechnung getragen. Eine weitere Reduzierung der Bussen rechtfertigt sich nicht.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 226.40 zulasten des Beschwerdeführers)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

StPS 3/83 Seite 6

Steuerliche Probleme bei einer Scheidung oder Trennung: Getrennte Besteuerung, Zwischenveranlagung, Besteuerung von Leistungsverpflichtungen und Behandlung der Sozialabzüge (Par. 19 ff. StG; Art. 21 ff. BdBSt)

Bei der Frage der Bemessungsgrundlage ist zu prüfen, ob eine Zwischenveranlagung oder lediglich eine getrennte Besteuerung auf Beginn der nächsten Periode vorzunehmen ist.

Stehen Leistungsverpflichtigungen zur Diskussion, ist einerseits zwischen Renten- und Kapitalzahlungen und andererseits zwischen Leistungen aus Unterhalt (Alimenten), Entschädigung oder Genugtuung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung zu unterscheiden.

Bei der Gewährung der Sozialabzüge ist nach der Abzugsart zu differenzieren.

Abhandlung über steuerliche Probleme bei Scheidung/Trennung vom 15. Juni 1983

StPS 3/83 Seite 21

Kapitalgewinn auf Liegenschaften; Geschäftsvermögen zufolge Verpfändung (Art. 21 lit. d BdBSt; vgl. Par. 19 Abs. 1 lit. e StG; auch Par. 47 ff. StG)

Das entscheidende Kriterium, ob ein Vermögenswert zum Geschäftsvermögen zählt, ist darin zu sehen, ob dieser für Geschäftszwecke erworben oder dem Geschäft tatsächlich dient; die buch- mässige Behandlung ist dabei nicht entscheidend, kann aber als Indiz herangezogen werden.

Wenn ein Vermögensgegenstand für den Geschäftsbetrieb verpfändet wird, dient dieser unmittelbar Geschäftszwecken, was in casu der Fall war und weshalb der Liegenschaftsgewinn bundessteuerrechtlich vollumfänglich zu erfassen war (kantonal: vgl. Par. 19 Abs. 1 lit. e, i, f StG, red.); eine sogenannte Wertzerlegung ist bei einer Belastung von rund 80 % a priori nicht am Platz. Für die Gewinnbemessung ist grundsätzlich auf den Buchwert als Ausgangsbasis abzustellen.

VGE 346-82 vom 25. Februar 1983 i.S. T. (Praxisänderung; Abweisung)

StPS 3/83 Seite 28

Geschäftsverluste: Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit (Par. 22 Abs. 1 lit. c StG; Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Die Anerkennung eines Geschäftsverlustes durch den Fiskus setzt voraus:

- Existenz eines Geschäftsbetriebs
- tatsächlicher Verlusteintritt und
- ordnungsgemässe Verbuchung desselben.

Der Umstand, dass aus früherem Geschäftsbetrieb noch Maschinen vorhanden sind, genügt für das erste Erfordernis nicht.

VGE 351-82 vom 25. Februar 1983 i.S. Z. (Abweisung)

Verlustvortrag: Umfang der Verlustverrechnung in den Folgeperioden (Art. 41 Abs. 2 BdBSt; vgl. Par. 6bis und Par. 9 StG)

Ein erlittener Verlust kann in den Folgeperioden nur soweit zum Abzug gebracht werden, als nicht bereits eine Verrechnung stattfinden konnte. Unterliegt dabei der Pflichtige in einer der massgeblichen Perioden der Gegenwartsbesteuerung (in casu in der ersten Periode), gelten als "sonstiges Einkommen" auch die Bestandteile, die (zufolge fehlenden Kausalzusammenhangs mit dem ZV-Grund) der ordentlichen Vergangenheitsmessung unterworfen sind.

BGE 348-79 vom 4. Februar 1983 i.S. W. (teilweise Gutheissung v.A.w.)

Juni 1983 1. Jahrgang Heft 3



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilung	1–2
Besteuerung von Eigenleistungen	3–5
Steuerliche Probleme bei einer Scheidung oder Trennung nach schwyzerischem und Bundessteuerrecht	6–20
Justizentscheide	21–35

(4 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer

Bei der summarischen Durchsicht der bei uns eingereichten Steuererklärungsformulare mussten wir verschiedentlich feststellen, dass Formulare fehlten, nicht unterzeichnet oder mangelhaft ausgefüllt waren, bzw. dass diese andere Fehler aufweisen. Die häufigsten von uns festgestellten Mängel lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Allgemein

   - Die Steuererklärung wird vom vertraglichen Vertreter unterzeichnet.
   - Die Steuererklärung für die direkte Bundessteuer ist nicht unterzeichnet.
   - Das Wertschriftenverzeichnis ist nicht unterzeichnet.
   - Bei Vollmachterteilung an einen vertraglichen Vertreter fehlt die Unterschrift auf Seite 1 der Steuererklärung oder es wird nur vorne bei der Vollmachterteilung unterzeichnet.
   - Der Lohnausweis liegt nicht bei.
   - Das Schuldenverzeichnis liegt nicht vor.

2. Bei den Selbständigerwerbenden im speziellen

   - Der Fragebogen für Selbständigerwerbende mit kaufmännischer oder ohne kaufmännische Buchhaltung fehlt (vgl. S. 8 der Wegleitung).
   - Die Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen liegen nicht bei.
   - Die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen sind nicht unterzeichnet. Gemäss Art. 961 OR sind Inventar, Betriebsrechnung und Bilanz vom Firmeninhaber, gegebenenfalls von sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern, und wenn es sich um eine Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft handelt, von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen zu unterzeichnen.
   - Die Details der Privat- und Kapitalkonti fehlen (vgl. dazu S. 8 der Wegleitung).

Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie diesen Anliegen bei den noch eingehenden Steuererklärungen Rechnung tragen würden. Sie ersparen uns und Ihnen unnötige Umtriebe.

3. Fristverlängerungsgesuch für juristische Personen

Gleichzeitig möchten wir Sie darauf hinweisen, dass die Gewährung von Fristverlängerungen für juristische Personen ausschliesslich Sache der Kantonalen Steuerverwaltung ist (vgl. § 1 Abs. 2 VVO zum StG und Beschluss des Finanzdepartementes vom 30. Juni 1982, Ziff. 1.1).

All jenen Steuerpflichtigen, die unseren Wünschen und Anweisungen schon jetzt die nötige Beachtung geschenkt haben, möchten wir für das Verständnis und die Mitarbeit bestens danken.

Besteuerung von Eigenleistungen

Auszug aus einem Referat von lic. iur. P. Agner, Chef der Abteilung Rechtswesen in der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer der EStV, gehalten anlässlich der Konferenz Direkte Bundessteuer 1983

(Eine ausführliche Abhandlung über die Problematik von demselben Autor wird voraussichtlich in ASA 53, H. 1/2 erscheinen; red.)

Problemstellung

Nach den grundsätzlichen Erwägungen des Bundesgerichtes (BGE 108 Ib 227 ff.; red.) können Eigenleistungen Unselbständigerwerbender beim Bau eines Eigenheimes - entgegen bisheriger Praxis - nicht mehr besteuert werden. Dieser Grundsatzentscheid ist - bevor er publiziert werden konnte - in der Presse auf sensationelle Art und Weise hochgejubelt worden. Bei den Steuerbehörden hat sich eine gewisse Verunsicherung breitgemacht, dergestalt, ob Eigenleistungen eines Unselbständigerwerbenden generell nicht mehr besteuert werden können.

Im folgenden soll versucht werden, diese Unsicherheiten zu zerstreuen und die künftige steuerliche Behandlung von Eigenleistungen zu skizzieren. Vorab kann festgehalten werden, dass Eigenleistungen, die im Zusammenhang mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit erbracht werden, steuerbares Einkommen darstellen, unabhängig einer allfälligen Buchführungspflicht. Die Erfassung von Eigenleistungen im Rahmen der Besteuerung des Geschäftseinkommens von Selbständigerwerbenden bietet in der Regel keine Schwierigkeiten und ist nicht Gegenstand der weiteren Ausführungen.

Steuerfreie Eigenleistungen

Nach einer früheren Faustregel galten Eigenleistungen dann als steuerfrei, wenn sie gewissermassen als Hobby erbracht wurden und betragsmässig nicht ins Gewicht fielen. Das Bundesgericht stellt demgegenüber den Grundsatz auf, dass Eigenleistungen, die ein Unselbständigerwerbender erbringt, dann steuerfrei zu belassen sind, wenn sie sich nicht aus einer auf geldwerten Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit ergeben. Als Kriterien steuerfreier Eigenleistungen können somit genannt werden:

- die Eigenleistungen des Unselbständigerwerbenden beruhen nicht auf einer auf geldwerten Verdienst (Nebenerwerb) gerichteten Tätigkeit;

- die Selbstbenutzung (Eigengebrauch) des geschaffenen Wirtschaftsgutes (z. B. Eigenheim);

- die Eigenleistungen werden in der Freizeit erbracht.

Steuerbare Eigenleistungen

Demgegenüber liegt nach Auffassung des Bundesgerichtes eine auf geldwerten Erwerb gerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor, wenn der Unselbständigerwerbende ein Haus für den Weiterverkauf mit Eigenleistungen erbaut; ohne Belang ist dabei, ob diese Tätigkeit regelmässig, bzw. wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird. Das Bundesgericht hat sich im konkreten Fall nicht dazu geäussert, wenn ein Teil des neuerstellten Hauses weder für den Eigengebrauch noch für den Verkauf, sondern für die Vermietung Verwendung findet. In der Tat hat im vorliegenden Fall der Steuerpflichtige ein Zweifamilienhaus erstellt, wobei er den einen Teil für sich beansprucht, den andern Teil vermietet. Das Bundesgericht hat somit hinsichtlich der Nutzung keine Differenzierung vorgenommen. Unseres Erachtens liegen auch dann steuerbare Eigenleistungen vor, wenn ein neuerstelltes Haus durch Vermietung genutzt wird. Der Steuerpflichtige muss ja zunächst ein Wirtschaftsgut schaffen, bevor er es gewinnbringend nutzen kann. Es sind daher auch jene Eigenleistungen als steuerbare Einkünfte zu betrachten, die der Steuerpflichtige an seinem für die Vermietung bestimmten Haus erbringt. Dabei sind diese durch eigene Arbeit geschaffene Vermögenswerte im Zeitpunkt der Herstellung zu besteuern; wenn sie dagegen für den Verkauf bestimmt sind, wird das steuerbare Einkommen erst im Zeitpunkt der Veräusserung erzielt.

Zur Ermittlung der steuerbaren Eigenleistungen wird grundsätzlich auf den Marktwert der Arbeitsleistung abgestellt und nicht auf den Wert, den der Steuerpflichtige diesem Einkommen zumisst. Immerhin ist zu berücksichtigen, dass Eigenleistungen von einem nicht ausgebildeten Fachmann in der Regel nicht jenen marktüblichen Wert aufweisen, der bei Ausführung der Arbeit durch fremde, aber sachkundige Arbeitskräfte hätte bezahlt werden müssen. Eine zurückhaltende Bewertung solcher Eigenleistungen ist daher angebracht und dem Ermessen der Veranlagungsbehörde anheimzustellen.

Zusammenfassend können für die Besteuerung von Eigenleistungen eines Unselbständigerwerbenden folgende Hinweise gemacht werden:

- Als steuerbare Einkünfte gelten die duch Eigenleistungen für den Verkauf oder Vermietung geschaffenen Vermögenswerte;

- Steuerbare Eigenleistungen liegen auch dann vor, wenn die Erbringung von Eigenleistungen zur Haupttätigkeit wird, was namentlich dann zutrifft, wenn der Steuerpflichtige ein bestehendes Arbeitsverhältnis im Hinblick auf die Eigenleistungen auflöst oder sich für längere Zeit beurlauben lässt (BGE 106 V 129);

- Das Einkommen wird im Zeitpunkt der Veräusserung erzielt, in den andern Fällen im Zeitpunkt der Erstellung;

- Für die Bewertung der Eigenleistungen ist grundsätzlich der Marktwert massgebend;

- Wird ein Vermögensobjekt zunächst für den Eigengebrauch verwendet, später jedoch verkauft, so sind solche Eigenleistungen im Rahmen des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels der Besteuerung zu unterwerfen.

Schlussfolgerungen

Der Bundesgerichtsentscheid vom 29. Januar 1982 ist kein Freipass für steuerfreie Eigenleistungen. Vielmehr ist in jedem Einzelfall die Frage erlaubt, ob steuerbare oder steuerfreie Eigenleistungen vorliegen. In Abwandlung eines Ausspruches von Wilhelm Tell könnte man sagen: Die Axt im Haus erspart zwar den Zimmermann, aber nicht in jedem Fall auch den Steuervogt. Die Steuerbehörden sind daher aufgerufen, dem Bundesgerichtsurteil in der Weise Genüge zu tun, dass sie Eigenleistungen eines Unselbständigerwerbenden für den Eigengebrauch grundsätzlich steuerfrei lassen, dagegen die für den Verkauf oder die Vermietung erbrachten Eigenleistungen der Besteuerung unterziehen. Eine solche Zäsur hat somit eine tiefgreifende Aenderung der bisherigen Praxis hinsichtlich der Besteuerung von Eigenleistungen zur Folge; der Bundesgerichtsentscheid gewinnt damit aber auch die wohl beabsichtigte Tiefenwirkung, indem jenen Hobby-Handwerkern von Eigenheimen, die zu deren Erstellung eigene Arbeit beigesteuert haben, dieser selbstgeschaffene Wert nicht gleich wieder wegbesteuert wird.

Dennoch ist das Problem der Besteuerung von Eigenleistungen auch durch den vorliegenden Bundesgerichtsentscheid noch nicht endgültig gelöst. Der Entscheid lässt nämlich Fragen offen, wie z. B., ob die Eigenleistungen zu besteuern sind, wenn der geschaffene Vermögensgegenstand als Mietobjekt dient; ferner wird die Frage offen gelassen, in welchem Umfang (Marktwert) die Eigenleistungen zu besteuern sind. Es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht durch weitere Urteile die neue Praxis noch verfeinert.

Steuerliche Probleme bei einer Scheidung oder Trennung nach schwyzerischem und Bundessteuerrecht

Lic. oec./lic. iur. A. Camenzind, Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung

Uebersicht

1. Einleitung

2. Die Besteuerung von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten

3. Die getrennte Besteuerung der Ehegatten

3.1 Voraussetzungen zur getrennten Besteuerung

3.1.1 Kantonales Steuerrecht
3.1.2 Bundessteuerrecht

3.2 Die Zwischenveranlagung im besonderen

3.2.1 Kantonales Steuerrecht
3.2.2 Bundessteuerrecht

4. Steuerliche Behandlung der bei Scheidung oder Trennung anfallenden Leistungsverpflichtungen (Einkommensbereich)

4.1 Allgemeines

4.2 Unterhalt- bzw. Unterstützungsleistungen

4.2.1 Bundessteuerrecht
4.2.2 Kantonales Recht
4.2.3 Kapitalzahlungen

4.3 Entschädigungs- und Genugtuungsleistungen

5. Steuerliche Behandlung von Leistungen im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung (Vermögensbereich)

6. Die Solidarhaftung der Ehefrau für Steuerforderungen

7. Sozialabzüge

7.1 Verheiratetenabzug

7.2 Abzug für die Halbfamilie

7.3 Kinderabzug

7.4 Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen

7.5 Abzug vom Erwerbseinkommen des zweitverdienenden Ehegatten

7.6 Vermögensabzug

8. Schlussbemerkung

1. Einleitung

Im Zusammenhang mit Scheidung oder Trennung (Trennung im allgemeinen nach Art. 146 ZGB, im Rahmen des Massnahmeverfahrens nach Art. 145 ZGB i.V.m. Art. 170 Abs. 2 ZGB oder des Eheschutzverfahrens nach Art. 170 ZGB) treten vielfach Fragen auf, welche von den betroffenen Parteien nicht beantwortet werden können. Mit dem folgenden Aufsatz soll auf die wichtigsten Probleme, die sich im Zusammenhang mit Scheidung oder Trennung stellen, eingegangen werden. Wenn damit unerfreuliche Steuerjustizverfahren vermieden werden können, oder zumindest etwas zur Klärung der diversen Probleme beigetragen werden kann, so ist das Ziel dieser kurzen Abhandlung erreicht.
Gleichzeitig wird einem Wunsch aus Anwaltskreisen entsprochen. Es sei angefügt, dass Anregungen aus dem Leserkreis an die Redaktion der "Steuerpraxis" immer gerne entgegengenommen und nach Möglichkeit berücksichtigt werden.
Mit den Ausführungen wird kein Neuland beschritten, haben sich sowohl Dr. P. Locher für das kantonal bernische Recht wie auch die Eidgenössische Steuerverwaltung schon eingehend mit diesen Fragen befasst. Dem Verfasser obliegt es lediglich, einige Konkretisierungen anzubringen und vor allem die Besonderheiten für den Kanton Schwyz hervorzuheben.

2. Die Besteuerung von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten

Im schweizerischen Steuerrecht (Bund und alle Kantone) werden Einkommen und Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten zusammen veranlagt. Was der Ehefrau zufliesst oder zusteht, wird dem Ehemann steuerlich zugerechnet.(1;2) Damit folgt die Schweiz dem reinen Prinzip der Haushaltsbesteuerung. Diese Haushaltsbesteuerung basiert auf der Tatsache, dass die Ehegatten zivilrechtlich wie wirtschaftlich eine Einheit bilden. Die rechtliche Verpflichtung der Ehegatten zur gegenseitigen Hilfe und Unterstützung (Art. 159 Abs. 1 und 2 ZGB) führt zur wirtschaftlichen Zusammenlegung der Einkünfte und damit zur progressiven Besteuerung derselben. Was die Rechtsstellung der Ehefrau betrifft, ist sowohl für das Bundessteuerrecht wie auch das kantonale, schwyzerische Steuerrecht festzuhalten, dass diese in ihren steuerlichen Pflichten und Rechten durch den Ehemann lediglich vertreten wird (Steuersubstitution), (3;4) weshalb die Ehefrau weiterhin als selbständiges Steuersubjekt zu betrachten ist.

Die gemeinsame Haushaltsbesteuerung und damit die Steuervertretung durch den Ehemann bleiben solange bestehen, als die eheliche Gemeinschaft rechtlich nicht getrennt ist und die Ehegatten auch wirtschaftlich durch die Führung eines gemeinsamen Haushaltes miteinander verbunden sind.

3. Die getrennte Besteuerung der Ehegatten

3.1 Voraussetzung zur getrennten Besteuerung

3.1.1 Kantonales Steuerrecht

Zur Frage, wann die Voraussetzungen zur getrennten Besteuerung der Ehegatten nach kantonalem Recht erfüllt sind, ist von § 16 StG auszugehen. Dieser besagt, dass das Einkommen und Vermögen der in ungetennter Ehe lebenden Ehefrau ohne Rücksicht auf den Güterstand dem Einkommen und Vermögen des Ehemannes zugerechnet wird. Eine Präzisierung des Begriffs "ungetrennte Ehe" findet man in § 70 Abs. 1 lit. d StG sowie in der Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz; (5) danach ist eine Ehe ungetrennt, wenn sie weder geschieden noch rechtlich oder tatsächlich getrennt ist.
Der steuerrechtliche Begriff der Scheidung deckt sich mit dem zivilrechtlichen (Art. 146 Abs. 1 ZGB).
Eine rechtliche Trennung der Ehe liegt einmal dann vor, wenn sie dauernd oder vorübergehend gerichtlich getrennt ist (Art. 146 f ZGB). Sodann wird darunter der Tatbestand subsumiert, dass vom Richter im Rahmen eines Massnahmeverfahrens im Scheidungs- oder Trennungsprozess (Art. 147 i.V.m. Art. 170 Abs. 2 ZGB) oder durch ein Eheschutzverfahren (Art. 170 ZGB) die Berechtigung zum Getrenntleben festgestellt und der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist; gleichgestellt wird die Situation, dass sich diese Berechtigung von Gesetzes wegen ergibt (Art. 170 Abs. 1 ZGB). Letzteres ist u.a. dann der Fall, wenn einem Ehegatten die Fortführung des gemeinsamen Haushaltes verunmöglicht ist, z. B., wenn sich der andere weigert, mit ihm zusammen zu wohnen, wenn der Ehemann keine eheliche Wohnung bestimmt, wenn der andere Ehegatte wegen Geisteskrankheit, strafrechtlicher Verurteilung und dergleichen in eine Anstalt eingewiesen wird u.a.m. (6)

Als tatsächlich getrennt gilt die Ehe, wenn der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist, zwischen den Ehegatten keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr besteht, eine allfällige Unterstützung des einen Ehegatten durch den andern nur noch in ziffermässig bestimmten Beträgen geleistet wird und von Gesetzes wegen keine Berechtigung zum Getrenntleben besteht. (7)

3.1.2 Bundessteuerrecht

Gestützt auf den klaren Wortlaut von Art. 13 BdBSt war bis anhin im Bundessteuerrecht eine getrennte Veranlagung von Ehegatten sowohl bei tatsächlicher Trennung wie auch bei einer vom Richter nach Art. 170

und Art. 145 ZGB bewilligten Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes grundsätzlich nicht zulässig. Nachdem aber eine Mehrheit der kantonalen Steuergesetze die getrennte Veranlagung auch für eine faktische Trennung der Ehe vorsah, führte dies in der Praxis dazu, dass die strenge Auslegung von Art. 13 BdBSt nicht in jedem Einzelfalle eingehalten wurde. Zudem kritisierten die Kommentatoren zum Wehrsteuerbeschluss, Känzig und Masshardt, diese geltende gesetzliche Regelung als sachlich unbefriedigend. Auch das Bundesgericht hat unter dem Gesichtspunkt der interkantonalen Doppelbesteuerung festgehalten, dass die Zusammenveranlagung von faktisch getrenntlebenden Ehegatten entfallen müsse. Die Eidgenössische Wehrsteuerverwaltung ist unter diesen Umständen dazu übergegangen, eine Ausnahmeregelung für bestimmte Fälle zu empfehlen. (8) Danach kann:

"Auf eine Zusammenveranlagung bloss faktisch getrennter Ehegatten in Anlehung an die bundesgerichtlichen Kriterien dann verzichtet werden, wenn

- das Getrenntleben längere Zeit (mindestens 1 Jahr) angedauert hat;
- die Berechtigung zum Getrenntleben besteht.

Der Nachweis der faktischen Trennung obliegt den betreffenden Ehegatten. Sie haben die Umstände darzulegen, die nach den Artikeln 169 und 170 ZGB zum Getrenntleben berechtigen. Für den Regelfall ist dieser Nachweis mit der Vorlage einer richterlichen Verfügung zum Getrenntleben erbracht" (Kreisschreiben Nr. 15 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, vom 20. Mai 1983).

Der Unterschied zum kantonalen Recht liegt somit bei der steuerrechtlichen faktischen Trennung nach Bundesrecht darin, dass für die Dauer des Getrenntlebens als massgebendes Kriterium für eine getrennte Ehegattenbesteuerung die "Berechtigung zum Getrenntleben" vorhanden sein muss. Eine Berechtigung zum Getrenntleben ist nur dann gegeben, wenn die vom Gesetz ausdrücklich oder im Rahmen der Auslegung genannten Gründe vorliegen (vgl. vor allem Art. 145, 146/47 und 170 ZGB). Im Unterschied zum kantonalen Recht würde somit eine auf gegenseitiger Einwilligung basierende Trennung der Ehegatten nicht zu einer getrennten Besteuerung führen. Von einer Berechtigung zum Getrenntleben kann also nur dann gesprochen werden, wenn objektive, rechtliche Gründe die Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes rechtfertigen.

3.2 Die Zwischenveranlagung im besonderen

3.2.1 Kantonales Steuerrecht

Für die kantonalen Steuern wird auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Trennung bzw. der Scheidung oder gerichtlichen Trennung eine Zwischenveranlagung vorgenommen. Diese bewirkt, dass ab diesem Zeitpunkt jeder Ehegatte für sein Einkommen und Vermögen selbständig und für die betroffenen Einkommensbestandteile in der Gegenwartsbemessung besteuert wird. Das Einkommen wird nach Massgabe der bisherigen persönlichen Einkünfte und das Vermögen nach den Regeln des ehelichen Güterrechts getrennt. Die steuerbaren Vermögenserträge werden jedem Ehegatten entsprechend der güterrechtlichen Vermögensaufteilung zugewiesen. § 70 Abs. 1 lit. c des kantonalen Steuergesetzes besagt klar, dass bei dauernder, rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehegatten eine Zwischenveranlagung Platz greifen muss. In der Praxis können sich vor allem bei der faktischen (gewillkürten) Trennung Abgrenzungsprobleme ergeben, da dem Ehemann mangels gerichtlicher bzw. richterlicher Entscheidung nach wie vor die Nutzung am Frauengut zusteht, soweit es sich nicht um Sondergut handelt. Die Kantonale Steuerverwaltung wird in solchen Fällen solange auf die beidseitigen Deklarationen abstellen und diese akzeptieren, wenn damit das gesamte Vermögen und Einkommen erfasst wird.

Die Auslegung der Begriffe rechtliche oder tatsächliche Trennung richtet sich nach der Praxis, welche zu § 16 StG entwickelt wurde (vgl. Dienstanleitung Ziff. 60 und 61). Dauerhaft ist eine Trennung im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. c StG analog zur Auslegung von § 70 Abs. 1 lit. d StG immer dann, wenn die Aenderung der Einkommensverhältnisse nach den Umständen und nach der Lebenserfahrung für immer, mindestens aber während eines Jahres anhält.

3.2.2 Bundessteuerrecht

Was das Bundessteuerrecht betrifft, so ist mit Art. 96 BdBSt davon auszugehen, dass eine Zwischenveranlagung bei Scheidung oder gerichtlicher Trennung der Ehe vorgenommen werden muss, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen dauernd verändert haben. Die Möglichkeit einer Zwischenveranlagung besteht dagegen bei einer nichtgerichtlichen Trennung im Sinne des Bundessteuerrechts nicht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung begründet dies wie folgt:

"Art. 96 BdBSt führt als Zwischenveranlagungsgrund neben der Scheidung ausdrücklich nur die gerichtliche Trennung der Ehe an. Gerichtlich getrennt ist jedoch eine Ehe lediglich dann, wenn sie gestützt auf ein

richterliches Urteil im Sinne der Art. 146 ff. ZGB getrennt worden ist. Bei bloss tatsächlicher Trennung kann deshalb eine getrennte Veranlagung nur auf den Beginn einer Veranlagungsperiode vorgenommen werden" (vgl. Kreisschreiben Nr. 15 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Mai 1983).

In diesem Zusammenhang ist abschliessend noch darauf hinzuweisen, dass private Vereinbarungen oder richterliche Anordnungen, wonach ein Ehegatte die Steuern des andern zu übernehmen hat (z. B. im Rahmen eines Massnahmeverfahrens), ohne Einfluss auf die getrennte Besteuerung bleiben. Jeder Ehegatte wird trotzdem selbständig besteuert und für seine Steuern belangt. Allfällige Forderungen gegen den anderen Ehegatten sind auf dem zivilrechtlichen Wege geltend zu machen. Für die Steuern vor Eintritt der getrennten Besteuerung haftet jedoch die Ehefrau solidarisch mit dem Ehemann bis zum Betrage des auf ihr eigenes Einkommen und Vermögen entfallenden Steueranteils. (9)

4. Steuerliche Behandlung der bei Scheidung oder Trennung anfallenden Leistungsverpflichtungen (Einkommensbereich)

4.1 Allgemeines

Ein tatsächliches oder rechtlich sanktioniertes Auseinanderfallen der ehelichen Gemeinschaft hat regelmässig finanzielle Konsequenzen. Dabei ist zu differenzieren, ob es sich um Folgen der güterrechtlichen Auseinandersetzung oder um Leistungen handelt, die auf aussergüterrechtlichen, finanziellen Ansprüchen basieren. (10)

Bei den aussergüterrechtlichen finanziellen Ansprüchen zufolge Scheidung wird im Zivilrecht unterschieden zwischen:

- Entschädigungsansprüchen für verlorenen Unterhalt (Art. 151 Abs. 1 ZGB);
- Entschädigungsansprüchen für andere Schäden (Art. 151 Abs. 1 ZGB);
  (Als Beispiele in diesem Zusammenhang seien aufgeführt: Der Wegfall von Ansprüchen des Ehemannes auf Beitrags- oder Beistandsleistungen der Ehefrau;
  der Wegfall des Nutzungsrechtes des Ehemannes am eingebrachten Frauengut sowie Anwartschaften, die vor allem dadurch beeinträchtigt werden, dass nach der Scheidung keine Erbansprüche mehr zwischen den Ehegatten bestehen.)
- Genugtuungsansprüche (Art. 151 Abs. 2 ZGB);
- Ansprüche zufolge Bedürftigkeit (Art. 152 ZGB);
- Unterhaltsleistungen an die Kinder (Art. 156 Abs. 2 ZGB).

Sowohl bei der allgemeinen Trennung nach Art. 147 ZGB wie auch bei der vom Richter ausgesprochenen Trennung im Rahmen des Massnahmeverfahrens (Art. 145 ZGB) und im Rahmen des Eheschutzverfahrens (Art. 170 ZGB) werden die Unterhaltspflicht des Ehemannes sowie die Beitrags- und Beistandspflicht der Ehefrau, wie sie sich aus den allgemeinen vermögensrechtlichen Wirkungen der Ehe ergeben, von der Trennung als solche nicht berührt, da ja die Ehe weiterbesteht. In allen vorgenannten Fällen setzt jedoch der Richter eine bestimmte Höhe der Unterhaltsleistung an den getrenntlebenden Ehegatten fest.

Steuerrechtlich von Bedeutung ist im allgemeinen die Unterscheidung zwischen:

a) Unterhalts- bzw. Unterstützungsleistungen

b) Entschädigungs- und Genugtuungsleistungen

c) Ersatzforderungen aus Güterrecht

sowie innerhalb dieser Kriterien die Abgrenzung zwischen Renten und Kapitalleistungen. (11)

4.2 Unterhalt- bzw. Unterstützungsleistungen (sog. Alimente)

4.2.1 Kantonales Recht

Die laufenden Beiträge, die bei geschiedener oder rechtlicher bzw. tatsächlicher Trennung einer Ehe ein Ehegatte an den Unterhalt des andern ausrichtet, sind beim Empfänger steuerbar (§ 19 Abs. 1 lit. h, § 19 Abs. 3 lit. c sowie § 22 Abs. 1 lit. d StG). Entsprechend kann sie der Leistende zum Abzug bringen. In dieser Beziehung besteht somit ein klarer Unterschied zur direkten Bundessteuer, wo die laufenden Unterhaltsbeiträge beim Empfänger nicht steuerpflichtig sind.

Die Beiträge an den Unterhalt von Kindern aus geschiedener oder getrennter Ehe werden nicht besteuert. (14)

4.2.2 Bundessteuerrecht

Unabhängig davon, ob es sich um Unterhalts- bzw. Unterstützungsleistungen nach Art. 151 ZGB (12) oder um Leistungen nach Art. 152 ZGB (13) handelt, gelten im Bundessteuerrecht ganz allgemein Vermögenszugänge, die aus der Erfüllung der einem Familienangehörigen des Steuerpflichtigen obliegenden Unterhaltspflicht herrühren, als steuerfreies Einkommen (Art. 21 Abs. 3 BdBSt). Dies betrifft auch die Kosten des Unterhalts und der Erziehung der dem geschiedenen Ehegatten zugesprochenen Kinder (Art. 156 Abs. 2 ZGB). (15)

4.2.3 Kapitalleistungen

Unterhaltsverpflichtungen, gestützt auf Art. 151 ZGB, welche durch eine Kapitalleistung abgegolten werden (16), bzw. Zahlungen nach Art. 152 ZGB, welche ausnahmsweise in Kapitalform geleistet werden (17), werden nach Bundessteuerrecht nicht besteuert. Dies gilt nach konstanter Praxis auch im kantonalen Steuerrecht und zwar sowohl für Kapitalabfindungen im Rahmen von Art. 151 ZGB wie auch für solche im Rahmen von Art. 152 ZGB. (18) Als Pendant dazu können die anstelle von Alimente den geschiedenen oder getrenntlebenden Ehegatten ausgerichteten Kapitalabfindungen beim Leistenden nicht abgezogen werden. (19) Ebensowenig werden Kapitalabfindungen, welche im Rahmen von Art. 156 Abs. 2 (Kinderunterstützung) geleistet werden, besteuert.

Abschliessend ist noch darauf hinzuweisen, dass Leistungen für den Ehegatten und die Kinder, welche z. B. im Rahmen von vorsorglichen Massnahmen in einem Gesamtbetrag festgesetzt werden, angemessen aufzuteilen sind.

4.3 Entschädigungs- und Genugtuungsleistungen

Die gestützt auf Art. 151 Abs. 1 und 2 ZGB neben den Unterhaltsleistungen auszurichtenden Entschädigungsansprüche als Ersatz für wegfallende Ansprüche aus Güterrecht- und Ehevertrag, Beeinträchtigung erb- oder versicherungsrechtlicher Anwartschaften sowie die Genugtuungsleistungen sind beim Empfänger sowohl nach kantonalem Steuerrecht wie auch bei der direkten Bundessteuer voll steuerbar, sofern sie in Rentenform ausgerichtet werden. Beim Empfänger steuerbar sind solche Leistungen, auch wenn sie in Form von Kapitalabfindungen erbracht werden.

Dagegen können sie beim Leistenden, gestützt auf Art. 22 Abs. 1 lit. d 1. Halbsatz BdBSt sowie § 22 Abs. 1 lit. d StG (20), nur dann vom rohen Einkommen in Abzug gebracht werden, wenn es sich um Renten handelt, nicht aber bei Kapitalleistungen. (21) Demgegenüber geht Känzig davon aus, dass nicht auf Familienrecht beruhende Renten, die der schuldige Ehegatte dem schuldlosen Gatten für die Beeinträchtigung von Vermögensrechten oder Anwartschaften sowie Genugtuungsleistungen, welche im Sinne von Art. 151 i.V.m. Art. 153 bzw. Art. 151 Abs. 2 ZGB in Kapitalform ausgerichtet werden, einkommenssteuerfrei sind. (22) Würde man dieser Theorie Känzigs folgen, entfiele die unschöne Doppelbelastung bei den Kapitalleistungen; sie setzt allerdings eine Gesetzesinterpretation voraus, die nicht mehr durch den Wortlaut gedeckt und deshalb abzulehnen ist.

5. Steuerliche Behandlung von Leistungen im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung (Vermögensbereich)

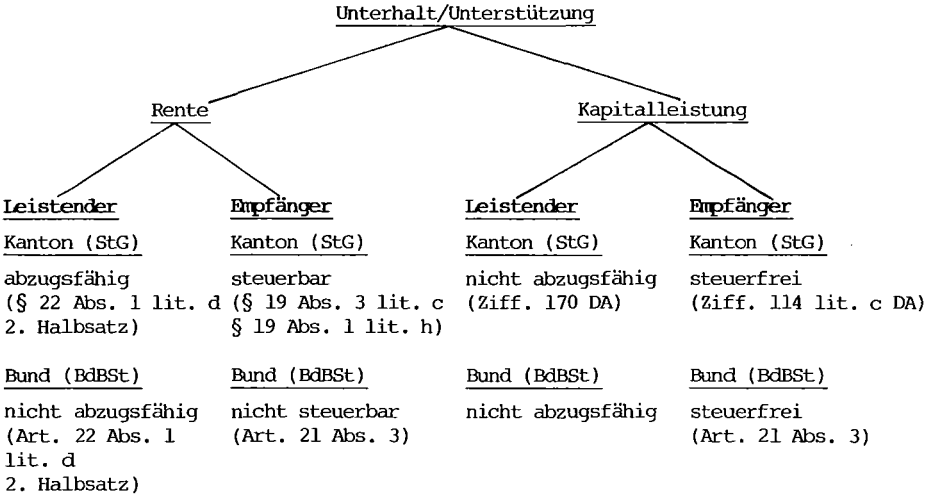
Bei Ersatzforderungen, welche im Zusammenhang mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung ausgerichtet werden, wird vor allem die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen tangiert. In der Regel kann davon ausgegangen werden, dass die güterrechtliche Auseinandersetzung ohne direkte steuerliche Folgen bleibt, da es sich um eine blosse Zuordnung bereits versteuerten Vermögens handelt. (24) Zur Diskussion stehen zivilrechtlich der Rückfall der Eigengüter (25), Ersatzforderungen für Verschiebungen innerhalb der verschiedenen güterrechtlichen Vermögensmassen (26), der Ausgleich besonderer Arbeitsleistungen (27) sowie der Vorschlagsanteil (28).

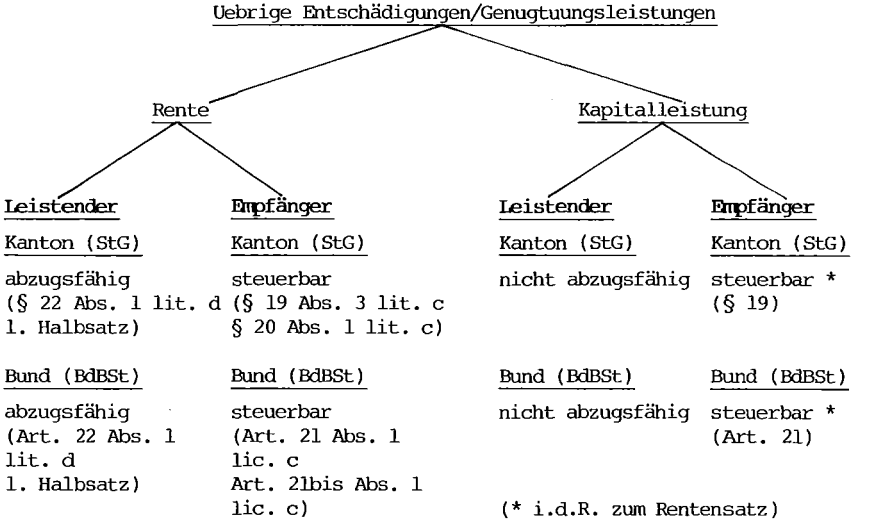
Probleme ergeben sich einzig dann, wenn im Zuge dieser vermögensrechtlichen Auseinandersetzung Sachwerte mit noch nicht besteuerten stillen Reserven (z. B. Geschäftsvermögen) von einer Partei auf die andere bzw. von einer steuerbaren in eine nicht steuerbare Sphäre übertragen werden. In einem solchen Falle liegt steuerrechtlich eine Gewinnrealisation vor. Eine Teilbesteuerung kann auch dort Platz greifen, wo die Kapitalschuld aus Güterrecht in eine lebenslängliche Rente umgewandelt wird. In diesem Falle setzt sich die einzelne wiederkehrende Leistung aus einer Kapitalrückzahlungs- und einer Ertragskomponente (Zins) zusammen, wobei lediglich die Ertragskomponente der Besteuerung in dem Sinne unterliegt, als diese aufgrund der gesamten Rentenzahlung nach § 21 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 21bis Abs. 1 lit. a BdBSt bzw. § 19 Abs. 1 lit. c i.V.m. § 20 StG bemessen und demnach relativ hoch veranschlagt wird (gesetzliche Fiktion).

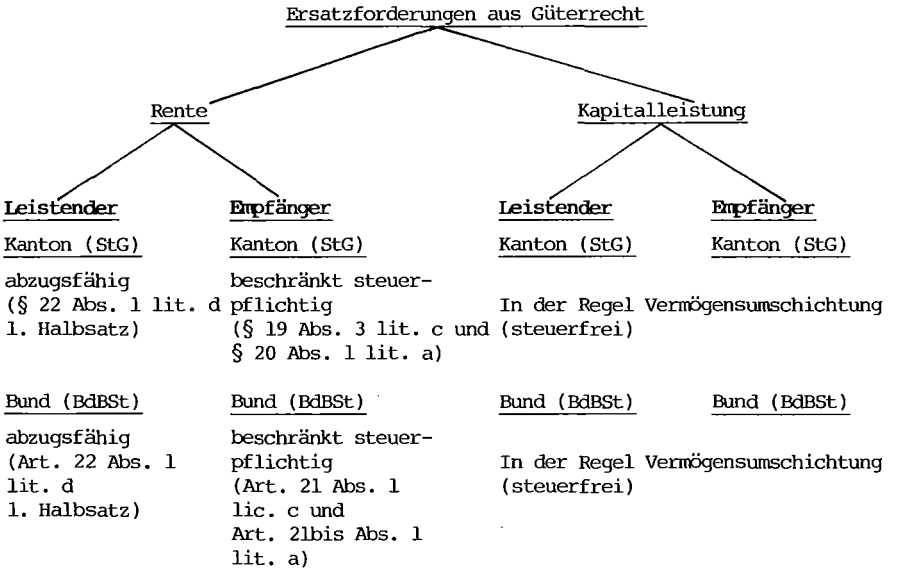
Beim Schuldner wird die Rentenzahlung aufgrund von § 22 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt sachwidrigerweise im vollen Umfang den abzugsfähigen Schuldzinsen gleichgestellt. (29)

Uebersicht (23)

Besteuerung von vermögenswerten Leistungen an Ehegatten bei Scheidung oder Trennung nach kantonalem und Bundessteuerrecht







6. Die Solidarhaftung der Ehefrau für Steuerforderungen

§ 16 Abs. 2 StG sowie Art. 13 Abs. 2 BdBSt bestimmen, dass die Ehefrau solidarisch mit dem Ehemann für den auf sie entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer haftet. Dies bedeutet, dass die Ehefrau mit ihrem Frauenvermögen für diese Schuld einzustehen hat. Sofern eine rechtskräftige Veranlagung des Ehemannes sowie eine behördliche Festsetzung des von der Ehefrau geschuldeten Steuerbetrages vorliegt, steht es dem Steuergläubigern (Kanton, (30) Bezirk, Gemeinde, Kirchgemeinde) frei, welchen der beiden Solidarschuldner diese belangen wollen. (31) Die Inanspruchnahme der Ehefrau setzt nicht voraus, dass zuerst der Ehemann erfolglos betrieben wurde und ebensowenig kann dieser als Solidarschuldner verlangen, dass die Ehefrau als solidarische "Mitschuldnerin" für ihren Anteil belangt wird. (32) Eine Abänderung dieses Haftungsanspruches durch Parteikonvention oder durch Verfügungen des Zivilrichters ist nicht möglich, da dieser Anspruch aus dem Steuerrecht ergeht. (33)

7. Sozialabzüge

Für die Behandlung der Sozialabzüge bei getrennt zu veranlagenden Ehegatten gilt folgendes:

7.1 Der Verheiratetenabzug (Allgemeiner Abzug; Art. 25 Abs. 1 lit. a BdBSt) kann bei der direkten Bundessteuer von den Ehegatten nur im einfachen Betrag (nicht doppelt) beansprucht werden, und zwar grundsätzlich von demjenigen, der für den Unterhalt des andern vollumfänglich aufkommt (34); im Zweifel ist der Abzug jedem Ehegatten zur Hälfte zu gewähren.

Kantonal kann der Sozialabzug gemäss § 24 Abs. 1 lit. a StG von demjenigen Ehegatten geltend gemacht werden, der mit Kindern, für die nach lit. c ein Abzug zulässig ist (d. h. für die er zur Hauptsache aufkommt), selbständig einen Haushalt führt. Der andere Ehegatte kann den Abzug gemäss § 24 Abs. 1 lit. b geltend machen.

7.2 Der Abzug für die sogenannte Halbfamilie (Art. 25 Abs. 1 lit. b BdBSt) bei der direkten Bundessteuer ist ausdrücklich auf verwitwete, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die zusammen mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen Haushalt führen, beschränkt.

7.3 Der Kinderabzug (Art. 25 Abs. 1 lit. c BdBSt) kann bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich ebenfalls nur im einfachen Betrag beansprucht werden. Da er jedoch in Konkurrenz mit dem Abzug für unterstützungsbedürftige Personen (lit. d) steht, lässt es sich verantworten, ihn jedem getrennt veranlagten Ehegatten im vollen Betrag zu gewähren, sofern der Ehegatte mindestens in diesem Umfang an den Unterhalt des Kindes beiträgt.

Kantonal kann der Kinderabzug in der Regel von demjenigen Elternteil geltend gemacht werden, der zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt. Mit der Formulierung in der Dienstanleitung "besonderen Verhältnissen ist angemessen Rechnung zu tragen" wird auch im kantonalen Recht eine flexible Lösung ermöglicht. (35)

7.4 Der Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen (Art. 22 Abs. 1 lit. h BdBSt und § 22 Abs. 1 lit. l StG) kann im Bundessteuerrecht von jedem getrennt veranlagten Ehegatten höchstens bis zur Hälfte beansprucht werden.

Kantonal ist gemäss § 22 Abs. 1 lit. e StG derzeit ein Abzug von maximal Fr. 2 500.-- für jede getrenntlebende Person möglich.

7.5 Der Abzug vom Erwerbseinkommen des zweitverdienenden Ehegatten (Art. 22 Abs. 1 lit. i BdBSt und § 22 Abs. 2 und 3 StG) scheidet nach Wortlaut und Sinn des Gesetzes aus.

7.6 Der Vermögensabzug (Art. 34 Abs. 1 lit. a und b):
Für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für Steuerpflichtige, die mit Kindern, für die sie zur Hauptsache aufkommen, selbständig einen Haushalt führen, kann der Abzug gemäss § 34 Abs. 1 lit. a StG, für die übrigen Steuerpflichtigen derjenige gemäss § 34 Abs. 1 lit. b beansprucht werden. Für jedes Kind, für das ein Kinderabzug gemäss § 24 lit. c StG geltend gemacht werden kann, ist der Abzug gemäss § 34 Abs. 1 lit. c möglich.

8. Schlussbemerkung

Aus den vorliegenden Ueberlegungen geht hervor, dass die steuerliche Behandlung der einzelnen vermögenswerten Leistungen bei Scheidung und Trennung sehr unterschiedlich ist. In den diversen Konvenien bzw. Scheidungs- oder Trennungsurteilen sind vielfach die Zahlungen nicht näher spezifiziert. Aus steuerlicher wie übrigens auch aus vermögensrechtlicher Sicht wäre es deshalb erwünscht, wenn in der Zivilrechtspraxis eine Präzisierung dieser Zahlungen erfolgen würde. Dadurch würden nicht nur günstige Voraussetzungen für eine sachgemässe steuerliche Behandlung solcher Leistungen geschaffen, sondern auch die Arbeit der Steuerverwaltung erleichtert und nicht zuletzt vielen Steuerpflichtigen unnötiger Aerger erspart. (36)

Zitate

1) E. Höhn, Grundriss des schweizerischen Steuerrechts, 3. Auflage, Bern 1979, S. 127

2) Steuerinformation, herausgegeben von der interkantonalen Kommission für Steueraufklärung, Band I, F, S. 4 ff.

3) Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10. Oktober 1980, N 59, S. 9 ff.

4) E. Känzig, Kommentar zur Wehrsteur (direkte Bundessteuer), 2. Auflage, I. Teil, Band 1982, N 1 ff. zu Art. 13 BdBSt

5) Dienstanleitung Ziff. 60 und 61, S. 9

6) P. Lemp, in Berner Kommentar zu Art. 170 ZGB, N 1 ff., S. 115

7) Dienstanleitung Ziff. 61, S. 9

8) Kreisschreiben Nr. 15 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer vom 20. Mai 1983

9) Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen vom Februar 1983, vgl. zudem unter Ziff. 6 dieses Aufsatzes

10) P. Locher, in Steuerpraxis, Monatsschrift für bernisches und eidgenössisches Steuerrecht, März 1982, 36. Jahrgang, S. 35

11) P. Locher, in Steuerpraxis, März 1982, 36. Jahrgang, S. 35

12) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, 1980, N 23 zu Art. 151 ZGB

13) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, 1980, N 4 zu Art. 152 ZGB

14) Dienstanleitung Ziff. 113 und 114

15) E. Känzig, Wehrsteuerkommentar, N 245 zu Art. 21 Abs. 3 BdBSt

16) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, N 43 zu Art. 151 ZGB

17) Bühler/Spühler, N 19 zu Art. 152 ZGB

18) Dienstanleitung Ziff. 114 lit. c

19) Dienstanleitung Ziff. 114 lit. d

20) BGE 79 I 151 = ASA 22, S. 36

21) P. Locher, in Steuerpraxis 1982, S. 36

22) E. Känzig, Wehrsteuerkommentar, N 245 zu Art. 21 Abs. 3 BdBSt

23) vgl. Uebersicht nach P. Locher, in Steuerpraxis, S. 37

24) vgl. Uebersicht nach P. Locher, in Steuerpraxis, S. 36

25) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, N 11 ff. zu Art. 154 ZGB

26) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, N 31 ff. zu Art. 154 ZGB

27) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, N 39 ff. zu Art. 154 ZGB

28) Bühler/Spühler, Berner Kommentar, N 50 ff. zu Art. 154 ZGB

29) P. Locher, in Steuerpraxis 1982, S. 36 ff.

30) Steuergläubiger bei der direkten Bundessteuer ist der Kanton allein, da er im Unterschied zu den Gemeinden nicht nur den Bezug besorgt, sondern auch veranlagt und am Ertrag beteiligt ist (vgl. Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 264).

31) E. Känzig, Wehrsteuerkommentar, N 8 ff. zu Art. 13 Abs. 1 und 2 BdBSt

32) P. Locher, in Steuerpraxis 1982, S. 39

33) P. Locher, in Steuerpraxis 1982, S. 39

34) Kreisschreiben Nr. 15 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Mai 1983 und Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10. Oktober 1980, N 182, S. 182

35) Dienstanleitung, Ziff. 188 zu § 24 lit. c StG

36) P. Locher, in Steuerpraxis 1982, S. 39

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Februar 1983 I. S. T. (VGE 346/82; Praxisänderung)

Kapitalgewinn auf Liegenschaften; Geschäftsvermögen zufolge Verpfändung (Art. 21 lit. d BdBSt; vgl. § 19 Abs. 1 lit. e StG; auch § 47 ff. StG)

Sachverhalt (gekürzt):

A. T. deklarierte in seiner Steuererklärung 1979/80 für die Geschäftsjahre 1977 und 1978 erhebliche Geschäftsverluste und dementsprechend weder für die kantonalen Steuern, noch für die Bundessteuer, ein steuerbares Einkommen.

Mit Veranlagungsverfügung vom 26. Februar 1982 wurde er veranlagt.

Gegen diese Veranlagungsverfügung reichte der Pflichtige Einsprache ein, welche sich gegen die Aufrechnung eines Kapitalgewinnes aus Liegenschaftsveräusserung richtete. In der Einsprache wurde geltend gemacht, diese Liegenschaft habe nicht zum Geschäftsvermögen gehört, sondern sei Bestandteil seines Privatvermögens gewesen.

Mit Entscheid vom 23. Juli 1982 wurde die Einsprache abgewiesen.

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte A. T. am 19. August 1982 fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein.

Mit Vernehmlassung vom 6. September 1982 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Mit Replik vom 30. September und Duplik vom 3. Dezember 1982 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.
Auf die Begründungen in den Rechtsschriften wird, soweit für die Beurteilung erforderlich, in den Erwägungen bezug genommen.

Aus den Erwägungen:

I. ... (tatsächliche Erwägungen)

II. Rechtliche Erwägungen

1. Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, unterliegen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d (Beschluss über die direkte Bundessteuer, BdBSt) der Einkommenssteuer. Die Steuerpflicht beschränkt sich auf Gegenstände des Geschäftsvermögens, währenddem die Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei ist.

Das Vermögen von Geschäftsleuten kann in notwendiges Geschäftsvermögen, notwendiges Privatvermögen, gewillkürtes Geschäftsvermögen und gewillkürtes Privatvermögen unterteilt werden. Notwendiges Geschäftsvermögen sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die ihrer Art und Beschaffenheit nach betrieblichen Zwecken dienen, wie z. B. Fabrikationsgebäude, Maschinen, Werkzeuge, Warenlager usw.. Gewillkürtes Geschäftsvermögen sind demgegenüber diejenigen Sachen, Rechte und anderen Wirtschaftsgüter, die ihrer Art und Bestimmung nach sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen können, aber im Hinblick auf die Gegebenheiten des einzelnen Falles dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sind. Ihrer Art nach neutral sind u. a. Wohnbauten und andere nicht unmittelbar der Geschäftstätigkeit dienende Bauten. Für diese neutralen Wirtschaftsgüter muss im einzelnen Fall entschieden werden, ob sie dem Geschäftsvermögen oder dem Privatvermögen des Unternehmers zuzurechnen sind (E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., S. 368/9).
Die fragliche Liegenschaft diente dem Sägerei- und Holzhandelsbetrieb des Beschwerdeführers nicht als notwendiges Geschäftsvermögen. Es waren in diesem Gebäude Wohnungen und ein Kaffee-Restaurant untergebracht, also Nutzungsarten, welche in keiner technisch-wirtschaftlichen Beziehung zum Geschäftsbetrieb standen. Es handelt sich demnach bei der fraglichen Liegenschaft um eine neutrale Sache.

2. Bereitet die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder Privatvermögen Schwierigkeiten, ist darüber nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (BGE 94 I 464; 93 I 358 Erw. 3 und 364 Erw. 1; ASA 49, 74 Erw. 1). Dabei ist nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung das entscheidende Kriterium darin zu erblicken, ob ein Vermögenswert für Geschäftszwecke erworben worden ist oder dem Geschäft tatsächlich dient (E. Känzig, a.a.O., S. 370 mit zahllosen Verweisen). Für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen müssen indessen die beiden Kriterien des Erwerbs für Geschäftszwecke und des dem Geschäft tatsächlichen Dienens nicht kumulativ erfüllt sein. Ist die Herkunft der Mittel, welche für den Erwerb aufgewendet wurden, nicht geschäftlicher Art, so liegt dennoch Geschäftsvermögen vor, wenn das Aktivum geschäftlichen Zwekken dient. In einem solchen Fall stellt das Einbringen der Liegenschaft in das Geschäft eine private Kapitaleinlage dar (vgl. ASA 38, 309; RB-Zürich 1974, Nr. 29). Die tatsächliche Verwendung zu Gunsten des Geschäfts ist das primäre Zuteilungskriterium (G. Steinmann, Das Grundstück als Gegenstand des Geschäftsvermögens im Wehrsteuerrecht, ASA 44, 572; Grossmann, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsvermögen, S. 31).
Die buchmässige Behandlung eines Vermögensgegenstands ist nach der Praxis nicht entscheidend; hingegen stellt diese

ein gewichtiges Indiz dar, sofern die Buchhaltung nicht das gesamte Vermögen umfasst (VGE 358/80 vom 28. November 1980, E. 2, S. 5; E. Höhn, Steurrecht, 3. Aufl., N 21 zu § 15; ASA 49, 74 mit weiteren Verweisen).

3. In VGE 358/80 vom 28. November 1980, Erw. 2, S. 5, führte das Verwaltungsgericht aus:

"Der Annahme eines mittelbaren Dienens steht das Bundesgericht und das Eidg. Versicherungsgericht in seiner Praxis zu Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG nunmehr zurückhaltend gegenüber, da auch Privatvermögen als Reserve für das Geschäft dienen kann. Diese zurückhaltende Berücksichtigung des mittelbaren Dienens eines Aktivums als Reserve für den Betrieb oder als Pfand für Betriebsschulden ist vor allem bei Einzelkaufleuten und Unternehmern angezeigt, weil diese ohnehin mit ihrem gesamten Vermögen für Geschäftsschulden unbeschränkt haften."

Die Vorinstanz kritisiert diese Erwägung unter Hinweis auf frühere Verwaltungsgerichtsentscheide, auf die Praxis des Bundesgerichts und die Lehre, indem sie ausführt, wenn ein Vermögenswert als Pfand für Geschäftsschulden dem Unternehmen diene, dann diene das Grundstück nicht unmittelbar, sondern unmittelbar Geschäftszwecken. Bei einer Verpfändung einer Liegenschaft für Geschäftsschulden nehme aber die Rechtsprechung ohne Zurückhaltung an, dass diese Liegenschaft Bestandteil des Geschäftsvermögens sei.
In VGE 321/78 vom 2. Juni 1978, E. 4, führte das Verwaltungsgericht aus, eine Liegenschaft könne dem Unternehmen nicht nur durch ihre Beschaffenheit, sondern unmittelbar als Pfand für Geschäftsschulden oder mittelbar als Betriebsreserve dienen. Aufgrund des unmittelbaren Dienens als Pfand wurde die in jenem Entscheid zur Diskussion stehende Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zugerechnet. Bestätigt wurde diese Praxis in VGE 323/79 vom 11. März 1980, E. 8 a. Beide Entscheide enthalten zahlreiche Literaturhinweise. Auch Steinmann, a.a.O., S. 570, führt aus, dass eine Liegenschaft, welche als Pfand für Geschäftsschulden verwendet werde, unmittelbar für geschäftliche Zwecke verwendet werde. Die Verpfändung eines Vermögensgegenstandes für Geschäftsschulden mache diesen stets zum Geschäftsvermögen. Diese Auffassung wird auch von namhaften weiteren Autoren geteilt (E. Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, S. 63 und Aufl. 1982, N 157, Abs. 1 zu Art. 21 WStB; O. Bosshardt, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, 1952, S. 120; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl., S. 195; E. Gygax, Schweiz. Steuerlexikon, 9./10. Aufl., S. 125; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum StG-Zürich, N 28 zu § 19).

Das Bundesgericht hat schon in BGE 70 I 261 erklärt, dass die Verpfändung eines Vermögenswertes für Geschäftsschulden diesen zum Geschäftsvermögen mache. In BGE 93 I 359 (ASA 37, S. 41) hat es sich mit der Kritik von Altdorfer (Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, S. 54) auseinandergesetzt und erklärt, die Einwendungen dieses Autors, wonach das Privatvermögen in allen Fällen zum Haftungssubstrat gehöre, weshalb der Umstand, dass einzelne Teile dieses Privatvermögens noch besonders als Pfand für bestimmte Geschäftsschulden bestellt würden, könne die Qualifikation dieser Vermögensstücke als Privatvermögen nicht beeinflussen, überzeugen nicht; denn was für Betriebskredite verpfändet werde, diene in erster Linie dem Betrieb. Der Betriebsinhaber habe durch die Verpfändung den Vermögenswert dem Geschäft in besonderer Weise gewidmet, das führe dazu, dass der für Geschäftsschulden verpfändete Vermögenswert zum Geschäftsvermögen gehöre. Kritik an der weitgehend geschlossenen Lehre und Praxis übte die Steuerrekurskommission Aargau, wobei auch diese zum Ergebnis kam, dass die Verpfändung eines privaten Vermögensstückes für Geschäftsschulden aus praktischen Gründen dann einkommenssteuerrechtlich wirksam sei, wenn sie als dauernde Massnahme gelten könne (ZBl 1978, 268). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht mit seinen Ausführungen in VGE 358/80, Erw. 2, S. 5, nicht die Absicht hegte, von der herrschenden Lehre, seiner früheren und der bundesgerichtlichen Praxis abzuweichen. Vielmehr unterlief dem Gericht im damaligen Entscheid ein Fehler, indem es die Verpfändung eines Vermögensstückes fälschlicherweise unter das mittelbare Dienen subsumierte. Im übrigen spielte diese Frage für den damals zu beurteilenden Fall - wie die Vorinstanz vernehmlassend richtig ausführte - keine entscheidende Bedeutung, da die Belastung der Liegenschaft äusserst gering war.

4. Laut Kaufvertrag Ziff. 2 war die Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräussrung mit insgesamt Fr. 920 000.-- belastet...

Der Beschwerdeführer bestreitet zu Recht nicht, dass die Liegenschaft für Geschäftsschulden verpfändet war. Dies ergibt sich auch aus der in den Akten vorhandenen Korrespondenz. Danach haftete bereits im Jahre 1970 ein aufgenommener Schuldbrief für eine Kontokorrentschuld. Es war denn auch diese Bank, welche schon Jahre vor dem tatsächlichen Verkauf darauf drängte, dass dieses Geschäftspfand im Sinne einer Sanierungsmassnahme des Geschäftes veräussert werden müsse (vgl. Steueract. A 6). Der Umstand, dass nicht die Liegenschaft verpfändet, sondern Faustpfänder an Wertpapieren (Schuldbriefen) errichtet wurden, ändert nichts daran, dass die Liegenschaft durch die Hingabe dieser Schuldbriefe an Geschäftsgläubiger zum Haftungssubstrat für Geschäftsschulden wurde. Es handelt sich hiebei im übrigen um das bei der Hypothekenerrichtung heute übliche Vorgehen.

5. Neben der Haftung der Liegenschaft als Pfand für die Betriebsschulden spricht vorliegend auch die buchmässige Behandlung, welche für sich allein betrachtet lediglich ein gewichtiges Indiz für die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen darstellt (E. Känzig, Kommentar 82, N 155 zu Art. 21 WStB), für die Zuordnung dieser Liegenschaft zum Geschäftsvermögen. Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde, erfolgte die erste Pfandhingabe für Geschäftsschulden im Umfang von Fr. 200 000.-- im Jahre 1967. Bereits in der Steuererklärung 1969/70 (Berechnungsjahre 1967/68) wurde diese Schuld als "Grundpfandschuld des Betriebs" (Schuldenverzeichnis 69/79 Form. K 14) bezeichnet und die für diese Schuld entrichteten Zinsen wurden der Gewinn- und Verlustrechnung 1967/68 belastet. In der Bilanz wurde die Liegenschaft erstmals 1971 aufgeführt... Der Miteinbezug der Liegenschaft in die Bilanz und die Bilanzierung auch anderer Grundstücke zu den Steuerschatzungswerten erwies sich zunehmend als erforderlich, um bilanzmässig eine genügende Eigenkapitalbasis auszuweisen.

6. Der steuerbare Kapitalgewinn besteht im Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräusserungserlös und dem steuerlich massgebenden Buchwert der veräusserten Vermögensgegenstände (E. Känzig, a.a.O., S. 429 unten). Buchwert ist derjenige Wert, zu dem das veräusserte Vermögensstück im Zeitpunkt seiner Veräusserung in der ordnungsgemäss geführten Geschäftsbuchhaltung aufgeführt ist (Känzig, a.a.O., N 214 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB). Demgemäss ermittelte die Veranlagungsbehörde den Kapitalgewinn wie folgt:

Veräusserungserlös	Fr. 1 163 500.--
Bilanzwert per 31.12.77	" 505 000.--
Kapitalgewinn	Fr. 658 500.--

Zu diesem Betrag rechnete die Veranlagungsbehörde noch einen Kapitalgewinn von Fr. 101 054.-- aus dem nichtinvestierten Teil der Brandentschädigung der Versicherung hinzu. Dieser letztere Kapitalgewinn ist unbestritten.

7. a) Hingegen macht der Beschwerdeführer in seinem Eventualantrag geltend, es dürfe nicht auf den Bilanzwert abgestellt werden, da die Liegenschaft seinerzeit im Jahre 1967, als die erste Pfandhingabe von Fr. 200 000.-- erfolgt sei, einen höheren Wert aufgewiesen habe, als der damalige Steuerschatzungswert. Ueberdies wäre eine Wertzerlegung vorzunehmen, da nicht der gesamte wirtschaftliche Wert dem Geschäfte mittelbar dienstbar gemacht worden sei. Eine Wertzerlegung von Liegenschaften hat dann zu erfolgen, wenn eine Liegenschaft teilweise geschäftlich und teilweise privat genutzt wird. Dies ist etwa

dann der Fall, wenn im gleichen Gebäude Geschäftsräumlichkeiten und Wohnungen untergebracht sind (vgl. Känzig, a.a.O., N 159 zu Art. 21 WStB). Dient die Liegenschaft dem Geschäft aber als Pfand, so haftet die ganze Liegenschaft für die auf der Liegenschaft lastenden Geschäftsschulden.
Eine Aufteilung ist auch dann nicht vorzunehmen, wenn - was häufig der Fall sein dürfte - bei der Veräusserung der Veräusserungserlös die auf der Liegenschaft lastenden Geschäftshypotheken übersteigt. Wie es sich dann verhält, wenn die Geschäftsschulden, für welche die Liegenschaft haftet, nur einen geringfügigen Teil des Wertes der Liegenschaft betragen, kann hier offen bleiben, denn die Geschäftsschulden, welche auf der Liegenschaft lasteten, betrugen vorliegend rund 80 % des Veräusserungserlöses.

b) Nach der Praxis und Lehre ist der Buchwert dann keine sachgemässe Berechnungsgrundlage für Kapitalgewinne, wenn das veräusserte Vermögensstück seinerzeit zu einem offensichtlich zu niedrigen Wertansatz in die Unternehmung eingebracht worden ist. In einem solchen Falle ist vom Wert auszugehen, der dem Vermögensgegenstand im Zeitpunkt seiner Einbringung in die Unternehmung tatsächlich zugekommen ist (Känzig, a.a.O., N 214 zu Art. 21 WStB). Sinn dieser Ausnahmeregelung ist die Vermeidung der Besteuerung von Wertvermehrungen, die nicht im Geschäftsvermögen entstanden sind (ASA 27, 43).
Die Liegenschaft wurde 1967 mit der Pfandhingabe zu Geschäftsvermögen. Der kantonale Steuerschatzungswert betrug damals Fr. 247 000.--. Erstmals in der Geschäftsbuchhaltung aufgeführt wurde die Liegenschaft in der Bilanz 1971 und zwar zu einem Wert von Fr. 405 000.--. Dieser Wert entsprach dem auf den 1. Januar 1969 in Kraft getretenen neuen amtlichen Schatzungswert. Dieser Schatzungswert erfolgte unter Berücksichtigung des Verkehrs- und Ertragswertes (§ 28 Abs. 2 StG). Nach Art. 31 Abs. 1 WStB (BdBSt) wird der Wert von Grundstücken unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes berechnet. Der kantonale Steuerschatzungswert entsprach damals grundsätzlich dem in Art. 31 Abs. 1 WStB geforderten Wert (vgl. Weisungen in ASA 37, S. 451).
Gegen die per 1. Januar 1969 vorgenommene Erhöhung der Güterschatzung erhob die Witwe T. Einsprache mit der Begründung, diese Schätzung mit Fr. 405 000.-- trage dem Alter des Gebäudes und dessen Unterhaltsbedürftigkeit ganz ungenügend Rechnung. Sie beantragte, den Steuerschatzungswert auf Fr. 360 000.-- herabzusetzen. Die Einsprache wurde allerdings abgewiesen und es wurde an der neuen Schatzung festgehalten. In den Jahren 1967/68 resultierte aus der Liegenschaft ein jährlicher Rohertrag von rund Fr. 28 500.--. Wird dieser Rohertrag unter Berücksichtigung des Alters des Gebäudes mit 7 % kapitalisiert, so

ergibt sich ein Ertragswert von rund Fr. 407 000.-- (vgl. Art. 7 der Verfügung betr. die Bewertung der Grundstücke gemäss Art. 31 des WStB vom 14. Oktober 1958). Der Schatzungswert lag damit ganz leicht unter dem Ertragswert. Diese Hinweise zeigen, dass der Schatzungswert von Fr. 405 000.-- sicher in bezug auf den damaligen Verkehrswert zurückhaltend war. Von einem offensichtlich zu niedrigen Wertansatz kann indessen nicht die Rede sein. Insbesondere lässt sich dies auch nicht aus dem im Jahre 1978 erzielten Verkaufserlös ableiten, denn wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, war die Zeitspanne zwischen 1967 und 1978 durch massives Ansteigen der Bau- und Grundstückpreise gekennzeichnet. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer in dieser Zeit Umbauten vornahm und deswegen die Liegenschaft in der Bilanz um Fr. 100 000.-- aufwertete. Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass die Käuferin diese Liegenschaft erwarb, um darin eine Bankfiliale zu errichten. Dadurch bot sich für den Beschwerdeführer eine besonders günstige Verkaufgelegenheit, zumal bekannt ist, dass Banken bereit und in der Lage sind, Spitzenpreise zu bezahlen für den Erwerb von Liegenschaften für eigene Bankgeschäfte an bevorzugter Lage. Besteht aber kein Anlass für die Annahme, die Liegenschaft sei seinerzeit zu einem offensichtlich zu niedrigen Wertansatz in die Unternehmung eingebracht worden, so ist nichts dagegen einzuwenden, wenn die Vorinstanz die Differenz zwischen Veräusserungserlös und Buchwert als Kapitalgewinn erfasst und besteuert hat.
Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 438.30)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Februar 1983 i. S. T. (VGE 351/82)

Geschäftsverluste: Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit (§ 22 Abs. 1 lit. c StG; Art. 22 Abs. 1 lit. c BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

A. Z. übte früher ausschliesslich eine selbständige Erwerbstätigkeit als Tiefbauunternehmer aus. Zufolge schlechten Geschäftsganges sah er sich veranlasst, am 25. Mai 1967 eine unselbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Seit dem 21. Juni 1977 und 1978 war er als Maurerpolier tätig.

In seiner Steuererklärung 1977/78 deklarierte er ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von durchschnittlich Fr. ... Aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte er einen Verlust.

Mit Verfügung vom 10. Dezember 1981 wurde er für die Steuerperiode 1979/80 veranlagt.
Zur Begründung für die Abweichungen von der Selbstdeklaration wurde ausgeführt, der Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit sei nicht anerkannt worden, da kein Einkommen erzielt worden sei. Ferner sei der Abzug für Ausbildungs- und Krankheitskosten nicht zulässig, da solche Kosten nicht ausgewiesen seien.

Mit Entscheid vom 11. August 1982 wurde die dagegengerichtete Einsprache in bezug auf die kantonalen Steuern teilweise gutgeheissen, indem der geltend gemachte Ausbildungskosten- und Krankheitsabzug anerkannt wurden.

Mit Eingabe vom 10. September 1982 reichte A. Z. fristgerecht beim Verwaltungsgericht gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag:
"Es ist die Steuererklärung im vollen Umfang zu berücksichtigen und dementsprechend die Steuer zu veranlagen."
In der Begründung führt er aus, es sei richtig, dass er die geschäftliche Tätigkeit Ende 1976 vorübergehend habe einstellen müssen als Folge der Krise, aber es habe keine Liquidation stattgefunden. Er habe mit den Gläubigern Vereinbarungen treffen müssen und müsse noch heute bezahlen. Wenn er aus der früheren Geschäftstätigkeit noch ein Einkommen erzielen würde, müsste er dies wohl auch versteuern. 1980 habe er wieder "eine kleine Tätigkeit", welche er in der Steuererklärung auch habe angeben müssen.

Aus den Erwägungen:

2. Streitgegenstand bildet die Frage, ob der Beschwerdeführer berechtigt ist, die aus einer angeblichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1977 und 1978 resultierenden Verluste vom steuerbaren Einkommen abzuziehen...

   Nach Einreichung von Belegen ergab sich, dass der Beschwerdeführer für die Lagerplatzmiete für zwei Baumaschinen in den Jahren 1977/78 nicht die geltend gemachten Fr. 2 220.--, sondern nur Fr. 600.-- pro Jahr bezahlen musste. Durch die Reduktion dieser Positionen vermindert sich der Verlust 1977 auf Fr. 8 033.-- und für 1978 Fr. 6 028.--.

3. Die Vorinstanzen haben die Abzugsfähigkeit dieser Verluste verneint. Sie führen aus, die Geltendmachung eines Geschäftsverlustes sei an folgende Voraussetzungen geknüpft:

   - Vorhandensein eines Geschäftsbetriebes
   - tatsächlicher Eintritt des Verlustes
   - Verbuchung

   Eine Verlustverrechnung kann nach den Vorinstanzen schon deshalb nicht anerkannt werden, weil in den fraglichen Bemessungsjahren keine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden und demzufolge kein Geschäftsbetrieb vorhanden gewesen sei. Der Beschwerdeführer anerkennt, dass in den Bemessungsjahren 1977/78 die Geschäftstätigkeit eingestellt gewesen war. Hingegen macht er geltend, es habe sich dabei nur um eine zeitlich befristete Inaktivitätsperiode gehandelt. Das Geschäft sei nicht liquidiert worden. Im Jahre 1980 habe er wieder in kleinem Umfang eine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Wenn die Vorinstanzen ausführen, in den Jahren 1977 und 1978 habe gar kein Geschäftsbetrieb mehr vorgelegen, so ist dies richtig; denn wie aus dem Wortlaut des Begriffs "Geschäfts-Betrieb" schon hervorgeht, setzt das Vorliegen eines solchen voraus, dass eine geschäftliche Tätigkeit entfaltet wird und zwar muss es sich um eine kaufmännische, d. h. auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit handeln. Nach der Rechtsprechung des Bundes- und des Verwaltungsgerichts setzt der steuerrechtliche Begriff "Geschäftsbetrieb" eine selbständige und berufsmässige Ausübung einer kaufmännischen Tätigkeit im eigentlichen Sinn (Kauf, Fabrikation, Verkauf von Waren) oder einer andern Tätigkeit voraus, die mit Hilfe gewisser kaufmännischer Methoden ausgeübt wird und mit welcher eine Gewinnerzielung bezweckt wird (BGE 91 I 287; Känzig, Wehrsteuer 1982, N 88 ff. zu Art. 22 WStB). Es muss sich um eine nachhaltige, dauernde Berufstätigkeit handeln, die nach aussen sichtbar ist, indem sich der Inhaber des Unternehmens am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt (Theophil Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweiz. Steuerrecht, 1969, S. 63 ff.; VGE 350/78 vom 15.9.78, E. 4 i. S. M. K. und 303/81 vom 26.11.81 i. S.

M. K.). Hat der Beschwerdeführer, was unbestritten ist, in den fraglichen Bemessungsjahren keinerlei kaufmännische, auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet, so liegt, wie die Vorinstanzen richtig erkannt haben, kein Geschäftsbetrieb vor. Vom rohen Einkommen können aber nur die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten und die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen geschäftlicher Betriebe abgezogen werden (§ 22 Abs. 1 lit. a StG; Art. 22 Abs. 1 lit. a, b BdBSt). Die vom Beschwerdeführer als Verluste geltend gemachten Aufwendungen dienten aber in der Bemessungsperiode 1977/78 weder der Einkommenserzielung, noch liegt ein Geschäftsbetrieb vor, weshalb weder Abschreibungen noch andere Aufwendungen anerkannt werden können.
Der Umstand allein, dass aus dem früheren Geschäftsbetrieb noch Maschinen vorhanden sind, die einer Entwertung ausgesetzt sind und deren Lagerung Kosten verursacht, genügt für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebes und die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen und Abschreibungen nicht. Anders verhält es sich dann, wenn der Beschwerdeführer später - wie dies offenbar im Jahre 1980 der Fall war - wieder beginnt, mit seinen stillgelegten Maschinen die frühere Tätigkeit auszuüben. Sobald er dies nachhaltig und dauernd tut, liegt wieder ein Geschäftsbetrieb vor und die Vornahme von Abschreibungen und der Abzug von Gewinnungskosten wird möglich sein.

4. Der Beschwerdeführer macht geltend, wenn er nachträglich ein Einkommen erzielen würde, das von der früheren geschäftlichen Tätigkeit stamme, so müsste er dies auch versteuern. Dies ist zutreffend, sofern für die Bemessung des Erwerbseinkommens während der Geschäftstätigkeit auf die Kasseneingänge abgestellt wurde (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer 1982, N 38 Abs. 2 zu Art. 42). Er übersieht aber, dass es sich in diesem Fall um Erwerbseinkommen handelt, welches während der Dauer der Geschäftstätigkeit erwirtschaftet, aber erst später zur Zahlung fällig geworden ist. Vorliegend geht es aber nicht um Aufwendungen, die während der Geschäftstätigkeit entstanden und erst später fällig geworden sind. Vielmehr handelt es sich - soweit die Aufwendungen und Abschreibungen überhaupt reell sind - um solche, die nach dem steuerrechtlichen Verschwinden des Geschäftsbetriebes dadurch entstanden sind, dass der Beschwerdeführer Maschinen in seinem Privatvermögen behielt.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 227.40)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Auszug aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 4. Februar 1983 i. S. W.

Verlustvortrag: Umfang der Verlustverrechnung in den Folgeperioden (Art. 41 Abs. 2 BdBSt; vgl. § 6bis und 9 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

Am 1. Januar 1971 übernahm der Beschwerdeführer den Mosterei-, Destillerie- und Getränkebetrieb seines Vaters, dessen Angestellter er bis anhin gewesen war. Damit war gegenüber dem Beschwerdeführer eine Zwischenveranlagung auf den 1. Januar 1971 vorzunehmen. Diese erstreckte sich nur auf das Geschäftseinkommen (Art. 96 Abs. 1 WStB), nicht jedoch auf das anderweitige Einkommen des Beschwerdeführers (namentlich aus Liegenschaftenbesitz). Da das erste Geschäftsjahr (1971) mit einem Verlust von Fr. ..... abschloss, der auch durch den Gewinn im Jahre 1972 und das anderweitige Einkommen des Beschwerdeführers nicht aufgewogen wurde, hatte dieser während der Zwischenveranlagungsperiode (Steuerjahre 1971/72) und während der 17. Wehrsteuerperiode (Steuerjahre 1973/74), welche wiederum auf den Jahren 1971/72 als Berechnungsperiode beruhte, keinerlei Einkommenssteuern zu bezahlen. Während der Jahre 1973 und 1974 erzielte der Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers jedoch Gewinne. Da diese Jahre die Berechnungsperiode für die 18. Wehrsteuerperiode für die 18. Wehrsteuerperiode (Steuerjahre 1975/76) bilden, hat er, was unbestritten ist, für dieselbe wiederum Einkommenssteuern zu bezahlen. Gegenstand dieses Verfahrens bildet die Frage, inwieweit er dabei den Verlust während des Geschäftsjahres 1971 bzw. den durchschnittlichen Verlust während der Berechnungsperiode 1971/72 mit dem in den Jahren 1973 und 1974 erzielten Einkommen verrechnen kann.

Mit Verfügung vom 6. September 1978 wurde der Beschwerdeführer für die 18. Wehrsteuerperiode veranlagt. Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde mit Entscheid der Kantonalen Steuerkommission vom 7. Mai 1979 teilweise geschützt, indem die vom Beschwerdeführer verlangte Verlustverrechnung dem Grundsatz nach anerkannt wurde. Indessen wurde die Verrechnung mit dem durchschnittlichen Verlust während der Geschäftsjahre 1971/72 nur

soweit zugelassen, als jene Verluste nicht bereits während der Zwischenveranlagungs- und der 17. Wehrsteuerperiode mit erzieltem Einkommen verrechnet werden konnten, das von verschiedenen Nebeneinnahmen (wie Liegenschaften usw.) ausserhalb des Geschäftsbetriebes des Beschwerdeführers herrührte.

Das Verwaltungsgericht wies die Verwaltungsgerichtsbeschwerde des Beschwerdeführers am 13. Juli 1979 ab.

Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts erhob der Beschwerdeführer rechtzeitig, unter Aufrechterhaltung seines Antrags, die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Differenz gegenüber dem von der Vorinstanz bestätigten Einspracheentscheid von Fr. 10 786.-- ergibt sich daraus, dass er den durchschnittlichen Nettoverlust während der Steuerjahre 1971 und 1972 während der hier streitigen Bemessungsperiode voll verrechnet haben will. Zur Begründung seines Standpunktes führt der Beschwerdeführer aus, in der 16. und in der 17. Wehrsteuerperiode habe für ihn gar keine Gelegenheit bestanden, damals steuerbares Einkommen mit einem Verlust aus einer früheren Berechnungsperiode zu verrechnen. Zwar sei der Verlust aus dem Jahre 1971 bei der Zwischenveranlagung für die Jahre 1971/72 mit dem Gewinn von 1972 und dem 1969/70 erzielten anderweitigen Einkommen verrechnet worden, doch habe es sich dabei nicht um eine Verlustverrechnung mit einer früheren Berechnungsperiode, sondern schlicht um die Ermittlung des Einkommens während der Zwischenveranlagungsperiode selbst gehandelt. Desgleichen hätten die Jahre 1971 und 1972, die im Durchschnitt einen Verlust erbracht hatten, die Berechnungsgrundlage für die 17. Wehrsteuerperiode gebildet, so dass wiederum von einer Verlustverrechnung mit einer früheren Berechnungsperiode nicht gesprochen werden könne. Zu einer solchen, gemäss Art. 41 Abs. 2 WStB (bereits nach der damals geltenden Fassung) zulässigen Verlustverrechnung habe er erstmals anlässlich der hier streitigen 18. Wehrsteuerperiode Gelegenheit.

Erwägungen:

1. Gemäss Art. 112 Abs. 1 WStB in Verbindung mit Art. 98 lit. g OG ist gegen Entscheide kantonaler Rekurskommissionen in Wehrsteuersachen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig. Da das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz als kantonale Rekurskommission im Sinne des WStB gilt, kein Ausschlussgrund im Sinne von Art. 99 - 102 OG vorliegt und die formalen Voraussetzungen sowie die Beschwerdelegitimation des Beschwerdeführers offensichtlich gegeben sind (Art. 103, 106 - 108 OG), ist auf das vorliegende Rechtsmittel einzutreten.

2. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann u. a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden. Dies tut der Beschwerdeführer, indem er sinngemäss geltend macht, die Vorinstanz

habe Art. 41 Abs. 2 Satz 3 WStB unrichtig angewendet. Dieser lautete in der damals geltenden Fassung (vom 31. Oktober 1944, BS 6, 363) folgendermassen:

"Steuerpflichtige, die zur Führung von Geschäftsbüchern gehalten sind, können, wenn die der Berechnungsperiode vorangegangenen zwei Geschäftsjahre mit Verlust abschliessen oder wenn der Verlust des einen Jahres den Gewinn des andern übersteigt, den durchschnittlichen Verlust dieser beiden Geschäftsjahre, soweit er nicht mit sonstigem Einkommen verrechnet werden konnte, vom Durchschnittseinkommen der Berechnungsperiode abziehen."

a) Unbestritten ist im vorliegenden Verfahren, dass der Beschwerdeführer den durchschnittlichen Verlust der Geschäftsjahre 1971/72 nicht nur in der Steuerperiode 1971/72, als er der Gegenwartsbesteuerung unterlag, und in der Steuerperiode 1973/74, als die Geschäftsjahre 1971/72 die Berechnungsperiode (für die Vergangenheitsbesteuerung) bildeten, von seinem gesamten Einkommen abziehen durfte, sondern dass ihm diese Möglichkeit auch noch in der Steuerperiode 1975/76 offensteht, da die Jahre 1971/72 diesmal "die der Berechnungsperiode (d. h. 1973/74) vorangehenden zwei Geschäftsjahre" bilden. Umstritten ist dagegen, welche Bedeutung der Wendung zukommt, der Verlust könne nur soweit abgezogen werden, als er nicht "mit sonstigem Einkommen" habe verrechnet werden können. Der Beschwerdeführer hält dafür, das "sonstige Einkommen", das aufzurechnen ist, beschränke sich auf das in der Steuerperiode 1971/72 steuerpflichtige, 1969/70 erzielte anderweitige Einkommen, umfasse jedoch nicht anderweitiges Einkommen aus den Jahren 1971/72. Die Steuerbehörden nehmen dagegen an, in der 18. Wehrsteuerperiode, in der der durchschnittliche Verlust der Vorjahre 1971/72 vom Gewinn 1973/74 abgezogen wird, müsse auch das anderweitige Einkommen aus den Vorjahren 1971/72 gegen den abziehbaren Verlust aufgerechnet werden.

Bei der Beurteilung der vorliegenden Streitfrage ist vom Sinn auszugehen, der der fraglichen Bestimmung des WStB vernünftigerweise zukommt. Dem Gesetzgeber ging es einerseits offensichtlich darum, buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen, die in einer Berechnungsperiode einen Geschäftsverlust erleiden, nicht nur während der ordentlichen, sondern auch noch während der folgenden Steuerperiode zu gestatten, diesen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens geltend zu machen. Dieses Entgegenkommen soll in der folgenden Steuerperiode andererseits jedoch nur soweit gewährt werden, als der fragliche Verlust vom Steuerpflichtigen nicht bereits früher mit anderweitig erzieltem, d. h. nicht im Geschäftsergebnis enthaltenem Einkommen verrechnet wurde, welches der Steuerpflichtige deswegen früher nicht versteuern musste. Dabei ist davon auszugehen, dass das hier strittige anderweitige

Einkommen der Jahre 1971/72 an sich steuerpflichtig war, aber in der Steuerperiode 1973/74 nicht erfasst wurde, weil damals der Geschäftsverlust im Durchschnitt der Jahre 1971/72 ein zweites Mal der Veranlagung zugrunde lag. Da es aber an sich der Steuerpflicht unterstand, ist es durchaus sinnvoll, es in der folgenden Steuerperiode als einen Faktor zu berücksichtigen, der den noch zum Abzug zugelassenen Geschäftsverlust von 1971/72 mindert. In der Literatur wird denn auch für die seit 1979 geltende Fassung von Art. 41 Abs. 2 WStB, die den Zeitraum für den Abzug von Geschäftsverlusten erweiterte, einhellig die Ansicht vertreten, bei der Ermittlung des in der laufenden Steuerperiode anrechenbaren Verlustes aus einer früheren Berechnungsperiode sei nicht nur das in der gleichen Periode wie der Verlust entstandene Einkommen, sondern auch alles sonstige Einkommen abzuziehen, das wegen des fraglichen Verlustes in den früheren Steuerperioden nicht versteuert werden musste (Känzig, Wehrsteuer I. Teil, 2. Aufl., Basel 1982, N 9 zu Art. 41 Abs. 2 WStB; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980, N 13 und 16 zu Art. 41 WStB; beide mit Berechnungsbeispielen). Hieraus ergibt sich, dass die Vorinstanzen die massgebliche Bestimmung des WStB richtig ausgelegt haben. Materiell erweist sich die Beschwerde in diesem Punkte somit als unbegründet.

b) Die weitere Behauptung des Beschwerdeführers, der angefochtene Entscheid leide an einem immanenten Widerspruch, indem einerseits festgestellt werde, der Beschwerdeführer könne den Verlust des Jahres 1971 in drei aufeinanderfolgenden Steuerperioden zur Anrechnung bringen, andererseits jedoch eine volle Anrechnung dieses Verlustes verweigert werde, erweist sich offensichtlich als unzutreffend. Richtig ist, dass die Vorinstanz feststellte, eine Verlustanrechnung sei im vorliegenden Fall in insgesamt drei Steuerperioden möglich, doch folgt hieraus keineswegs, dass der volle Verlust zur Verrechnung gestellt werden könne. Wie sich aus den obigen Erwägungen ergibt, hat die Vorinstanz zu Recht gerade diesen Schluss nicht gezogen.

c) Als unbegründet erweist sich der weitere Einwand, es verstosse gegen Treu und Glauben im Verfahren, wenn die Steuerbehörden den anlässlich der früheren Steuerperioden zutreffend errechneten Verlust in der hier streitigen 18. Wehrsteuerperiode nur noch teilweise zur Verrechnung mit nunmehrigem Einkommen zulassen wollten. Der Beschwerdeführer behauptet selbst nicht, die Steuerbehörden hätten ihm zugesichert, dass der in quantitativer Hinsicht an sich auch jetzt nicht umstrittene Verlust aus den Geschäftsjahren 1971/72 in allen in Frage kommenden späteren Steuerperioden im vollen Umfange mit Einkommen verrechnet werden könne. Fehlt es jedoch schon an dieser

ersten Voraussetzung der Anrufung des Vertrauensschutzes, so sind die übrigen Bedingungen hiefür ohnehin nicht erfüllt (vgl. Imboden/Rhinow, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, 5. Aufl., Basel 1976, N 75).

d) Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde materiell somit als unbegründet. Auf die Frage, ob sie allenfalls gemäss dem Antrag der Eidg. Steuerverwaltung wegen quantitativer Unrichtigkeiten teilweise gutgeheissen werden muss, ist unter der folgenden Erwägung zurückzukommen.

3. Die von der Eidg. Steuerverwaltung angestellten Berechnungen erweisen sich als zutreffend und stimmen mit den damals geltenden Vorschriften (insbesondere Art. 22 Abs. 1 lit. h und i sowie Abs. 3 WStB in der Fassung vom 28.6.71, in Kraft seit 1.1.71; ASA 1971, 947 ff.) überein. Da der angefochtene Entscheid insoweit Bundesrecht verletzt, ist das Bundesgericht befugt, den angefochtenen Entscheid zu berichtigen. Obwohl der Beschwerdeführer einen entsprechenden Antrag nicht gestellt hat, ist daher sein steuerbares Einkommen für die 18. Wehrsteuerperiode gemäss dem Antrag der Eidg. Steuerverwaltung herabzusetzen.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens unterliegt der Beschwerdeführer im Hauptpunkte. Lediglich in einem quantitativ wie auch rechtlich untergeordneten Nebenpunkt, den er überdies nicht selbst aufgeworfen hat, wird die Beschwerde gutgeheissen. Es rechtfertigt sich daher, ihm in Anwendung von Art. 156 Abs. 1 und 3 OG die Verfahrenskosten aufzuerlegen, wobei die Gerichtsgebühr angemessen zu ermässigen ist. Eine Parteientschädigung ist ihm mit Rücksicht auf den Verfahrensausgang nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers für die 18. Wehrsteuerperiode auf Fr. ..... herabgesetzt. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 744.--)

3. (Mitteilung)

StPS 2/83 Seite 5

Verfahrensrecht: Ermessenstaxation; Beweiserhebung; Einspracheverfahren (Par. 59bis, Par. 67, Par. 73 ff. StG; Art. 92, Art. 89 ff., Art. 99 ff. BdBSt)

1. Gegenüber Ermessenstaxationen findet im kantonalen Anfechtungsverfahren lediglich eine Rechtskontrolle statt; soweit die Veranlagungsbehörde ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt hat, sind die Rechtsmittelinstanzen an den festgestellten Sachverhalt gebunden.

2. Für das Beweisverfahren kommen kantonal die Bestimmungen über die Verwaltungsrechtspflege (VRP), welche ihrerseits auf die Zivilprozessordnung verweisen, ergänzend zur Anwendung; eine Bank muss dem Auskunfts- oder Editionsbegehren des Fiskus Folge leisten (der Anwendungsbereich dieser Normen ist grundsätzlich auf das Kantonsgebiet beschränkt, darüber hinausgehende Erhebungen können lediglich auf das Bundessteuerrecht abgestützt werden).

3. Hinsichtlich mangelhafter Einspracheschriften gelangt Par. 39 VRP zur Anwendung (Par. 74 Abs. 2 StG, mit Wirkung ab der Veranlagungsperiode 1983/84).

Abhandlung über verfahrensrechtliche Probleme vom 18. Februar 1983
(Kreisschreiben der EStV vom 17.12.1982)

StPS 2/83 Seite 12

Kultussteuerpflicht; Zuständigkeit, Kirchenaustritt (Par. 1 Abs. Par. 2 StG); Widerruf von Verfügungen

1. Das Verwaltungsgericht ist der Auffassung, dass der Gemeinde-/Bezirksrat in analoger Anwendung von Par. 9 RRB über die Steuererhebung für Kultuszwecke hinsichtlich der Kultussteuerpflicht Einspracheinstanz sei.

2. Das Rückkommen auf eine Verfügung während der Rechtsmittelfrist unterliegt nicht den strengen Voraussetzungen der Widerruflichkeit rechtskräftiger Hoheitsakte.

3. Die Austrittsmöglichkeit aus einer staatskirchenrechtlichen Religionskörperschaft wird durch Art. 49 Abs. 2 BV gewährleistet. Die Kirchgemeinden sind aufgrund ihrer Autonomie befugt, Vorschriften über die Form der Austrittserklärung zu erlassen, was mit dem Verfassungsrecht vereinbar ist, sofern der Austritt nicht in schikanöser Weise erschwert wird.

Obwohl in casu keine Regelung bestand, musste zumindest der Austrittswille mit Klarheit und Eindeutigkeit erstellt sein, weshalb eine nur konkludente Willensäusserung nicht genügte. Für den Steuerpflichtigen (nicht aber dessen Ehefrau) wurde erst eine entsprechende Eintragung in der Steuererklärung als rechtserheblich anerkannt, weshalb - da die entsprechende Steuerperiode noch nicht rechtskräftig veranlagt war - der Austritt auf diesen Zeitpunkt hin wirksam wurde.

VGE 524-81 vom 2. Juli 1981 i.S. Eheleute G. (Teilgutheissung)

StPS 2/83 Seite 22

Steuerbefreiung von Personalfürsorgestiftungen (Par. 5 lit. f StG; Art. 16 Abs. 4bis BdBSt)

Eine Karenz von 8 Jahren sowie die Möglichkeit, freiwillige Leistungen auszuschütten, verstossen gegen den Grundsatz der Gleichstellung des Personals in der beruflichen Vorsorge und damit gegen Par. 29 Abs. 1 lit. c VVStG (hinsichtlich der direkten Bundessteuer ist das Kreisschreiben der EStV vom 7. März 1980 massgebend), welcher auch bei Kapitalgesellschaften zur Anwendung gelangt. Dies hat zur Folge, dass einem Gesuch um Steuerbefreiung nur unter entsprechenden Vorbehalten entsprochen werden kann.

VGE 331-82 vom 31. Dezember 1982 i.S. Personalfürsorgestiftung A. (Abweisung)

StPS 2/83 Seite 28

Geschäfts- und Privatvermögen (Par. 19 StG; Art. 21 BdBSt); Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV; Par. 13 Abs. 3 StG)

1. Verfahrensrechtliches zur Doppelbesteuerungsbeschwerde
2. Im Grundbuch auf den Namen eines Gesellschafters eingetragene Liegenschaften stellen Privatvermögen dar, wenn sie nicht tatsächlich - auch nur teilweise - zur Verfolgung des Geschäftszweckes dienen. Keine Rolle spielt, ob der Zukauf (von Grundstücken) aus Geschäftsmitteln finanziert wurde (was bei Ueberführung ins Privatvermögen allenfalls eine Liquidationsgewinnbesteuerung auszulösen vermöchte).

BGE 1304-79 vom 15. November 1982 i.S. V. c. Kt. X und Y

StPS 2/83 Seite 31

Kapitalabfindungen; Besteuerung von Versicherungsleistungen aus Personalvorsorge (Par. 20 und Par. 26 Abs. 5 StG; Art. 21bis und Art. 40 Abs. 2 BdBSt)

Kapitalabfindungen aus beruflicher Vorsorge unterliegen kantonal der Jahressteuer nach Par. 20 Abs. 3 i.V.m. 26 Abs. 5 StG; bei der direkten Bundessteuer findet eine Besteuerung im Rahmen der allg. Einkommenssteuer zum Rentensatz statt.

StKE vom 6. November 1982 i.S. K. (Abweisung)

StPS 2/83 Seite 33

Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Ob Gewinne aus Liegenschaftsverkäufen steuerbares Einkommen im Sinne des BdBSt darstellen, entscheidet sich danach, ob die Tätigkeit des Pflichtigen über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht. Folgende Merkmale, die nicht kumulativ vorzuliegen brauchen, dienen als Hilfskriterien:

- Häufung von Käufen und Verkäufen
- Zusammenhang mit einer hauptberuflichen Tätigkeit
- Verwendung vorwiegend fremder Mittel

- Erneute Anlage des Erlöses in Immobilien
- Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft mit entsprechendem Zweck
- Finanzierung des Lebensunterhalts
- Kurze Besitzesdauer

VGE 321-81 vom 16. Oktober 1981 i.S. F. (Abweisung)

StPS 2/83 Seite 37

Spesenvergütungen und Berufsauslagen (Par. 22bis StG und Par. 37 VVStG; Art. 22bis BdBSt)

Spesenvergütungen sind insofern durch den Fiskus anzuerkennen, als damit tatsächlich Gewinnungskosten abgegolten werden (vgl. Art. 327 und 327 b OR; nicht generell Art. 327 a OR). Handelt es sich um echte Berufsauslagen (im Rahmen dienstlicher Verrichtungen), können gleichzeitig nicht noch die Abzugspauschale nach Par. 22bis Abs. 1 lit. c/d StG und Art. 22bis Abs. 2 BdBSt, jedoch grundsätzlich die pauschalierten Abzüge (Par. 22bis Abs. 1 lit. a/b StG und Art. 22bis Abs. 1 BdBSt) gewährt werden (vgl. Par. 37 VVStG).

StKE vom 20. Januar 1983 i.S. T. (Teilgutheissung)

StPS 2/83 Seite 41

Berufswechsel, Steuerbemessung in der Folgeperiode (Art. 42 und Art. 96 BdBSt; vgl. Par. 8 Abs. 4 und Par. 70 Abs. 1 lit. d StG)

Unter Berufswechsel versteht man jede grundlegende, auf Dauer angelegte Aenderung der Erwerbstätigkeit (nicht nur das "Umsatteln", red.) Darunter fällt offensichtlich der Wechsel von der Führung eines Textilgeschäfts zur Wirtetätigkeit (ob ein ZV-Grund vorliegt, ist nach dem Bundesgericht in der Folgeperiode selbständig zu prüfen, red.).

Die Bemessung der einzelnen Einkommensbestandteile richtet sich danach, ob sie mit dem ZV-Grund kausal zusammenhängen oder nicht.

BGE 411-79 vom 11. Februar 1983 i.S. W. (Abweisung)

StPS 2/83 Seite 43

Wiederherstellung von Rechtsmittelfristen (Par. 74 Abs. 3 StG; Art. 99 Abs. 4 BdBSt); Handeln durch einen Vertreter

Für die Wiederherstellung einer gesetzlichen Frist sind strenge Massstäbe anzulegen (Art. 99 Abs. 4 BdBSt); kantonal gelten in Auslegung von Par. 129 GO dieselben Voraussetzungen (vgl. nunmehr den neuen Par. 74 Abs. 3 StG, durch welchen das kantonale Recht dem Bundessteuerrecht formell angepasst wird; red.).

Handlungen und Versäumnisse des (vertraglichen) Vertreters werden dem Steuerpflichtigen zugerecht. (Nach dem vom Bundesgericht aufgestellten Grundsatz, dass, wer die Vorteile der Vertretung geniessen will, auch die Nachteile hinzunehmen hat; red.)
VGE 305-83 vom 28. Februar 1983 i.S. W. (Nichteintreten)

StPS 2/83 Seite 45

Grundstückgewinnsteuer: wirtschaftliche Handänderung (Par. 47 Abs. 3 StG)

Die Generalklausel von Par. 47 Abs. 3 StG erfasst Veräusserungen von Mehrheitsbeteiligungen an einer Immobiliengesellschaft, nicht dagegen einer Betriebsgesellschaft.

Die Charakterisierung einer Gesellschaft richtet sich nach der tatsächlichen Betätigung.

VGE 358-82 vom 25. Februar 1983 i.S. M. Holding AG (Gutheissung)

StPS 2/83 Seite 50

Berichtigung von Kanzleifehlern (Par. 142 GO, Art. 127 BdBSt); Kostenauflage (Par. 72 VRP, Par. 23 GebO)

Wenn bei einer Zwischenveranlagung zu den veränderten Faktoren als übriges Einkommen versehentlich dasjenige einer falschen Periode hinzugeschlagen wird, liegt ein Kanzleifehler im weitern Sinne vor ("offenkundiges Versehen"), sofern dies für den Adressaten erkannbar war (Voraussetzung ist dagegen nicht, dass er es tatsächlich erkannt hat); liegt ein solcher Tatbestand vor, muss von der Einschätzungsbehörde eine Berichtigung der Taxation vorgenommen werden, selbst wenn diese in Rechtskraft erwachsen ist.

Für den Kostenspruch im Einspracheverfahren ist (kantonal) Par. 72 VRP massgebend.

VGE 313-81 vom 17. Juli 1981 i.S. M. (Abweisung)

StPS 2/83 Seite 53

Ordnungsbusse zufolge Verletzung von Verfahrenspflichten, Voraussetzungen (Par. 86 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt)

Die Ausfällung einer Ordnungsbusse zufolge Missachtung einer Beweisauflage setzt grundsätzlich vier Erfordernisse voraus:

- Gesetzeskonformität der Anordnung
- Verhältnismässigkeit der Auflage (Notwendigkeit, Geeignetheit und Angemessenheit; Verbot unmöglicher Beweisauflagen nach der Parömie "ad impossibile nemo tenetur")
- Schriftliche Mahnung (unter Hinweis auf die Rechtsnachteile, Par. 8 VVStG)
- Verschulden des Adressaten

Par. 67 Abs. 1 StG und Art. 89 Abs. 2 BdBSt stellen es dem Ermessen der Behörde anheim, ob sie auf der Einreichung von Beweisurkunden bestehen oder eine Kontrolle an Ort und Stelle vornehmen will.

VGE 350-82 vom 31. Dezember 1982 i.S. C. (Abweisung)

April 1983 1. Jahrgang Heft 2



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Mitteilungen	1
Kreisschreiben der EStV vom 17. Dezember 1982 betreffend der Spesenvergütungen in den Lohnausweisen	2–5
Justizentscheide	5–57

(12 Kurzfassungen der Entscheide und Abhandlungen in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

MITTEILUNG DER KANTONALEN STEUERKOMMISSION/VERWALTUNG FUER DIE DIREKTE BUNDESSTEUER

Nachdem die Einspracheinstanzen zur Zeit zufolge zahlreicher Eingänge überlastet sind, lässt das Sekretariat die Einsprecher und deren Steuervertreter ersuchen, zwecks Gewährleistung eines ökonomischen Verfahrensablaufs und speditiver Geschäftserledigung bei ihren Eingaben folgende Richtlinien zu beachten:

1. Die Einspracheschrift sollte eine genaue Bezeichnung des Anfechtungsobjekts unter Hinweis auf die betroffene Steuerperiode enthalten, d. h. es sollte angegeben werden, ob die kantonale, die Veranlagung für die direkte Bundessteuer oder beide angefochten und welche Punkte (Kennziffern der Veranlagung) beanstandet werden (z. B. kantonale Veranlagung 1981/82 vom . . .).

2. Anträge und Begründung sind von Anfang an klar und verständlich abzufassen; damit können Rückfragen, ergänzende Eingaben und allenfalls Nichteintretensentscheide vermieden werden.

3. Es sind die erforderlichen Beweisurkunden, aber ausschliesslich diese, beizulegen (am besten in Kopie, da dann auf eine Rückgabe u. U. verzichtet werden kann); die Einsendung von Akten, die bereits bei der Steuerverwaltung liegen (z. B. Veranlagungsverfügungen, Steuererklärung und Beilagen), erweist sich als unnötig. Zu unterlassen ist in jedem Fall die Beilage von Steuerrechnungen, da das Bezugsverfahren vom Anfechtungsverfahren völlig unabhängig ist (kein Fälligkeitsaufschub), die gestellten Rechnungen ohnehin erst nach rechtskräftigem Abschluss des Veranlagungsverfahrens korrigiert werden und der Pflichtige nur mittels Ueberweisung der fakturierten Beträge den Verzugsfolgen entgehen kann.

4. a) Die Einsprachefrist, die eine gesetzliche ist, kann vorbehältlich nachgewiesener Wiederherstellungsgründe, nicht erstreckt werden. Demzufolge ist die Einsprache in jedem Fall innert der 30-tägigen Frist einzulegen, wobei ein Hinweis auf die Fristwahrung (unter Angabe des Eingangsdatums der Veranlagungsverfügung beim Pflichtigen resp. dessen Vertreter) zu empfehlen ist.

   b) Im Gegensatz zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist die Einspracheschrift nicht im Doppel einzureichen.

   c) Die Beweisurkunden und sonstigen Beilagen sollten nicht nur in der Einsprache bezeichnet, sondern am Schluss in einem Verzeichnis aufgeführt werden.

Mit der Beachtung dieser Verfahrensrichtlinien kann nicht nur ein rationelles Einspracheverfahren ermöglicht, sondern auch der Rechtsschutz des Pflichtigen verbessert werden, was insgesamt dem Bürger zugute kommt.

KREISSCHREIBEN DER EStV VOM 17. DEZEMBER 1982 BETREFFEND ANGABE DER SPESENVERGUETUNGEN IN DEN LOHNAUSWEISEN

I. Einwendungen von Arbeitgebern, Durchsetzungsmassnahmen

Wir haben letztmals in unserem Rundschreiben vom 30. April 1981 über die Lohnausweisformulare für Datenverarbeitungsanlagen (Formular 11 EDP dfi) auf die Angaben über die Spesenvergütungen hingewiesen. Unsere Anordnungen werden von vielen Arbeitgebern loyal befolgt, stossen aber bei andern nach wie vor auf Widerstand. Anderseits haben wir Kenntnis davon, dass weiterhin erhebliche Lohnbestandteile als Spesenvergütungen ausgegeben und damit der Besteuerung entzogen werden. Es kommt u. a. vor, dass vertraglich vereinbarte Löhne um Pauschalbeträge oder prozentuale Anteile, die man als Spesenvergütungen bezeichnet, gekürzt werden. Solche Lohnkürzungen werden sogar bei Arbeitnehmern vorgenommen, die ausschliesslich im Büro oder in der Werkstatt arbeiten, also überhaupt keine dienstlich bedingten Auslagen haben (wobei die angeblichen Spesenvergütungen auch während der Ferien und bei Krankheit ausgerichtet werden - weil es sich dabei eben um Lohnbestandteile handelt). Daneben werden, wie bekannt, als Spesenvergütungen "getarnte" Lohnbestandteile über den vertraglich vereinbarten Lohn hinaus ausgerichtet. Alle diese weit verbreiteten Machenschaften stellen eine Beihilfe zur Erlangung steuerlicher Vorteile dar. Die Steuerbehörden können nicht von der Forderung abgehen, dass die Spesenvergütungen so, wie es in den Lohnausweisen bzw. in den Erläuterungen zum Lohnausweisformular für Datenverarbeitungsanlagen (Formular 11 EDP dfi) verlangt wird, angegeben werden.

Von einigen Arbeitgebern wird u. a. auch die Rechtsgrundlage für die Bescheinigung der Spesenvergütungen in den Lohnausweisen angezweifelt, ebenso die Verpflichtung, die offiziellen Lohnausweisformulare zu verwenden. Ferner werden die mit der Bescheinigung der Spesenvergütungen verbundenen Umtriebe und Kosten als unzumutbar bezeichnet. Von kantonalen Steuerbehörden sind wir anderseits angefragt worden, ob in Anbetracht der geringen Wirkung von Bussenverfügungen, vor allem bei Grossfirmen, zur Durchsetzung unserer Begehren die Anwendung anderer Mittel in Betracht komme. Nachdem wir diese Fragen auch mit dem Ausschuss der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und in dessen Kommission für interkantonales Meldewesen erörtert haben, teilen wir Ihnen dazu folgendes mit:

1. Rechtsgrundlage für die Bescheinigung der Spesenvergütungen in den Lohnausweisen

Nach Artikel 90 Absatz 4 WStB/BdBSt ist der Arbeitgeber verpflichtet, dem Arbeitnehmer einen Ausweis über Lohn, Gehalt und sonstige Bezüge auszustellen. Wir sind nach wie vor der Auffassung, dass mit "sonstigen Bezügen" alle mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängenden Leistungen, also auch Spesenvergütungen gemeint sind (vgl. Kommentar Känzig, Ausgabe 1962, N 8 zu Art. 90 WStB, Seite 494). Wenn wirklich nur als Lohn bezeichnete Vergütungen gemeint wären, hätte der Gesetzgeber Ausdrücke wie "u. dgl." oder "andere Bezüge mit Lohncharakter" verwenden können. Der Ausdruck "sonstige" deutet auf andersartige Bezüge hin. Gerade in Anbetracht der Tatsache, dass Lohnbestandteile häufig als Spesenvergütungen ausgegeben werden, müssen die Steuerbehörden auch die Vergütungen kennen, die - zu Recht oder zu Unrecht - unter der letzteren Bezeichnung ausgerichtet

werden. Es kann nicht dem Arbeitgeber überlassen werden, zu entscheiden, was Lohn und was Spesenersatz ist. Dass es für einen Aussenstehenden schwierig ist, darüber zu befinden, ändert nichts an der Zuständigkeit der Steuerbehörden (vgl. BGE vom 14.10.81 i. S. C. in unserer Sammlung der Bundesgerichtsentscheide betreffend die Eidgenössische Wehrsteuer, Nr. 589, insbesondere Erwägungen zu Art. 89 Abs. 2 WStB, Seite 6 ff.).

2. Kosten für die Angabe der Spesenvergütungen in den Lohnausweisen

Die von einzelnen Firmen hierüber gemachten Angaben erscheinen als masslos übertrieben, vor allem im Hinblick darauf, dass die Bescheinigungspflicht auf gewisse Personalkategorien beschränkt ist. Im übrigen darf man sich bei den grossen Betrieben nicht allzusehr von den absoluten Zahlen beeindrucken lassen. Die Kosten pro Arbeitnehmer sind bei kleineren Betrieben wohl z. T. höher als bei grossen Firmen (vgl. auch die Ausführungen im bereits zitierten BGE vom 14.10.81 zur Zumutbarkeit des Aufwandes für die Anfertigung einer Liste auf Seiten 9 ff. in Nr. 589 unserer Sammlung).

3. Gestaltung des Lohnausweisformulares

Gewisse Firmen machen geltend, es bestehe überhaupt keine Rechtspflicht, "das neue Formular" zu verwenden. Dazu ist zu sagen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung nach Art. 72 WStB/BdBSt befugt ist, die für die richtige und einheitliche Durchführung der Veranlagung und des Bezuges der direkten Bundessteuer erforderlichen Anordnungen zu erlassen. Sie bestimmt Form und Inhalt der zu verwendenden Formulare, Kontrollen und Register. Selbst wenn eine Firma individuelle Lohnausweisformulare verwenden wollte - wofür kaum ein sachlicher Grund besteht - müsste das betreffende Formular von uns genehmigt werden; es müsste den gleichen materiellen Anforderungen genügen wie das offizielle Formular, so dass höchstens Rubriken weggelassen werden könnten, welche die betreffende Firma nicht benötigt. Selbst eine andere Anordnung der Rubriken bedeutet aber bei der Veranlagung eine Erschwerung gegenüber der einheitlichen Gestaltung.

4. Massnahmen zur Durchsetzung unserer Anforderungen

Der Arbeitgeber kann nicht nur generell (einmal pro Steuerjahr oder Steuerperiode) für die fehlenden Angaben über Spesenvergütungen in den Lohnausweisen bzw. die Verweigerung der Auskunftserteilung über diese Vergütungen gebüsst werden, sondern in allen Verfahren für die Veranlagung der einzelnen Arbeitnehmer (Art. 131 Abs. 1 WStB/BdBSt).

Bei Arbeitgebern, die in den Lohnausweisen die verlangten Angaben über die Spesenvergütungen nicht machen, ihrer Erfolgsrechnung aber Aufwand für Spesenvergütungen belasten, kann im Rahmen ihrer eigenen Veranlagung aufgrund von Art. 89 Abs. 2 WStB/BdBSt Aufschluss über die an die Arbeitnehmer ausgerichteten Spesenvergütungen verlangt werden. Nicht nachgewiesener Aufwand ist aufzurechnen. Zum Nachweis gehören insbesondere die Nennung der Empfänger und die Angabe der pro Arbeitnehmer ausgerichteten Vergütungen sowie die Vorlage von Zahlungsbelegen.

Wir sind selbstverständlich bereit, Sie bei der Vorbereitung von Durchsetzungsmassnahmen zu beraten, und Sie in allfälligen Justizverfahren zu unterstützten.

II. Erhebung über den Stand der Dinge

Wir bitten Sie, uns unter Angabe konkreter Anhaltspunkte den Gesamteindruck zu schildern, den Sie aufgrund Ihrer bisherigen Erfahrungen (wenn immer möglich unter Einbezug der Feststellungen bei den Veranlagungsarbeiten für die Steuerperiode 1983/84; bei einjähriger Veranlagung: BS im Zuge der Veranlagung für 1982, GE, NE und SO: im Zuge der Veranlagung für 1983) über die Angabe der Spesenvergütungen in den Lohnausweisen in Ihrem Kanton erhalten.

Ferner sind wir Ihnen dankbar für detaillierte Angaben über besonders aufschlussreiche Fälle, die dank der Angaben über die Spesenvergütungen aufgegriffen werden konnten, mit denen also dargetan werden kann, dass unsere Anordnungen über die Angabe der Spesenvergütungen in den Lohnausweisen nötig sind.

Wir bitten Sie, uns diese Angaben bis spätestens Ende September 1983 zukommen zu lassen, weil vorgesehen ist, Ende 1983/Anfang 1984 mit den Arbeitgeberverbänden nochmals Fühlung zu nehmen, um sie von der Notwendigkeit unserer Massnahmen zu überzeugen.

Für Ihre Bemühungen danken wir Ihnen im voraus bestens. Ziel aller Massnahmen ist es, die Arbeitgeber dazu zu bringen, die von uns verlangten Angaben über die Spesenvergütungen in den Lohnausweisen zu machen. Wir bitten Sie, im Sinne der vorstehenden Ausführungen vorzugehen.

Anmerkung der Redaktion

Beim Ausfüllen der Lohnausweise kommt es - vorab hinsichtlich der im Kreisschreiben angesprochenen Punkte - sehr häufig vor, dass die unter den Ziffern 4 und 6 des Lohnausweisformulars (Form. 11) gefragten Angaben, absichtlich oder versehentlich, nicht erbracht werden.

Bruttolohn		
Abzug: Dem Arbeitnehmer abgezogene Beiträge an AHV/IV/EO/ALV	–	–
Nettolohn (in die Steuererklärung zu übertragen)		
3. Versicherungsbeiträge, die dem Arbeitnehmer abgezogen wurden für:		
a) Kranken-, Unfall- und Lohnausfallversicherungen		
b) Pensionskasse und dgl.: Laufende Beiträge und Erhöhungsbeiträge		
Einkaufssummen (Einmal- und Ratenzahlung)		
4. Spesenvergütungen (nicht im Bruttolohn enthalten) (Siehe Rückseite, Abschnitt B, Ziffer 4)		
a) Alle Pauschalvergütungen; für leitendes und Aussendienstpersonal sämtliche Vergütungen:		
— Wenn keine, hier ankreuzen ☒		
— Repräsentationsspesen und dgl.		
— Autospesen (Benützung eines Geschäftsautos? ☐ ja ☐ nein)		
— Reisespesen (Reisetage: 1979 ....., 1980 .....; Abonn. vom Geschäft bez.? ☐ ja ☐ nein)		
— Andere Spesen:		
b) Nicht pauschale Vergütungen (sondern z. B. pro Mahlzeit festgelegte) an anderes als leitendes und Aussendienstpersonal:		
— Keine oder in der Höhe der tatsächlichen Auslagen ☒		

5. Schicht- und Ausfalltage

a) Anzahl Tage mit durchgehender, mindestens achtstündiger Schicht- oder Nachtarbeit oder mit gleichgestellter gestaffelter Arbeitszeit (Hauptmahlzeiten nicht zur üblichen Zeit zu Hause möglich)	– Tage	– Tage
b) Anzahl Tage mit Lohnausfall wegen Krankheit, Unfall oder Arbeitslosigkeit (sofern die entsprechende Erwerbsausfallentschädigung nicht durch die Firma ausbezahlt wurde, d. h. nicht im Bruttolohn enthalten ist)	– Tage	– Tage

6. Besondere Leistungen

a) Unentgeltliche Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohn- und Arbeitsort? . . . . . ☐ ja ☒ nein

b) Verbilligung der Mahlzeiten am Arbeitsort (Kantine oder Verbilligungsbeitrag)? . . . . . ☐ ja ☒ nein

c) Einräumung von Beteiligungs- oder Forderungsrechten: Hat der Arbeitgeber oder ein ihm nahestehender Dritter dem Arbeitnehmer Mitarbeiteraktien oder Arbeitnehmerobligationen und dgl. unter deren Verkehrswert abgegeben (wenn ja, Bescheinigung beilegen)? . ☐ ja ☒ nein

Die Richtigkeit und Vollständigkeit bezeugt:

.....
(Ort und Datum)

.....
(Unterschrift des Arbeitgebers)

¹ Siehe Rückseite, Abschnitt B, Ziffer 3.
² Von der Kapitalabfindung sind eigene Beiträge des Arbeitnehmers Fr. .....
³ Für die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft sowie freier Wohnung siehe Rückseite, Abschnitt C (Anzahl Tage pro Jahr angeben).

61956

Falls wie im obenstehenden Beispiel keine Vergütungen entrichtet wurden, sind die entsprechenden Felder anzukreuzen, ansonsten der Ausweis als unvollständig zurückgewiesen werden muss.

Ferner ist zu beachten, dass für leitendes und Aussendienstpersonal unter Ziffer 4/a sämtliche Leistungen, also auch effektive Spesenvergütungen, zu deklarieren sind.

VERFAHRENSRECHTLICHE PROBLEME IM ZUSAMMENHANG MIT DER STEUERGESETZREVISION VOM 27. MAI 1982

von lic. iur. Martin Ziegler, Chef des Rechtsdienstes der Kantonalen Steuerverwaltung

Die anlässlich der Gesetzesrevision vom 27. Mai 1982 und auf den 1. Januar 1983 resp. die Veranlagungsperiode 1983/84 geänderten Bestimmungen im Bereich des Steuerverfahrensrechts sind in ihren Auswirkungen nicht tiefgreifend, geben jedoch Anlass und Gelegenheit, gewisse Problempunkte in diesem Zusammenhang auszuleuchten.

Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf einem an der Orientierungsversammlung für die Gemeindebehörden vom 18. Februar 1983 gehaltenen Referat.

I. Ermessensveranlagung (§ 59bis Abs. 2 und 3 StG)

1. Die Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen greift dann ein, wenn durch das Verhalten des Steuerpflichtigen eine genaue Ermittlung der Steuerfaktoren (Einkommen/Vermögen) verunmöglicht wird; im Gegensatz zum Bundessteuerrecht (vgl. Känzig, Wehrsteuer, N 3 zu Art. 92) ist ein Fehlverhalten des Pflichtigen in Form einer schuldhaften Verletzung von Mitwirkungspflichten gefordert (Paradebeispiel: Nichteinreichung der Steuererklärung). Der Unterschied ist freilich ein formeller oder systematischer; das kantonale Steuergesetz sieht in § 21 die Möglichkeit der sogenannten Aufwandbesteuerung vor, die dann zum Zuge kommt, wenn zwar kein Verfahrensverstoss, jedoch in objektiver Hinsicht ungenügende Anhaltspunkte zur Feststellung der Bemessungsgrundlagen vorliegen. Das (Veranlagungs-) Ergebnis ist indes dasselbe (nicht aber die Rechtsfolgen); der Fiskus legt das Einkommen bzw. Vermögen anhand einer Schätzung fest, wobei von bekannten Grössen (z. B. Vermögensvorschlag, Warenaufwand bei Unternehmungen) mittels Erfahrungswerten (sogenannten Erfahrungszahlen) auf den Steuerfaktor geschlossen wird. Naturgemäss und aus Rechtsgleichtheitsgründen wird die Veranlagung eher an der oberen Grenze des Wahrscheinlichen angesetzt (VGE 351/81 vom 4.5.82 E. 5, 369/80 vom 10.2.81 E. 2/a), was der "Ermessenstaxation" zum mitunter gefürchteten Schlagwort verholfen haben dürfte.

   Hinsichtlich der Unterscheidung zum Bundessteuerrecht ist zu ergänzen, dass das kantonale Recht seit der Revision vom 4.7.78 zwei Arten von Ermessenstaxationen im engern Sinn kannte, nämlich diejenige nach § 59bis Abs. 2 (wegen Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten in Form des Nichteinreichens der Steuererklärung oder der Beilagen) und diejenige nach § 59bis Abs. 3 aStG (wegen Nichtbeibringung von zusätzlichen Beweismitteln nach § 67 Abs. 1 aStG, vgl. 351/81 E. 1, RN 239 ff. aDA). Die letztere Bestimmung wurde damals in der kantonsrätlichen Kommission eingefügt (Protokoll vom 4.4.78, Seite 17 f.), mit dem Ziel, die Verwirkung des Anfechtungsrechtes ("20-%-Klausel") auf die Fälle zu begrenzen, in denen der Pflichtige jegliche Mitwirkung verweigert (Nichteinreichung der Steuererklärung oder der Beilagen). Abgesehen davon, dass diese Unterteilung an und für sich fragwürdig ist, da kaum ein grosser Unterschied bestehen kann, ob der Pflichtige keine oder im Extremfall völlig falsche Angaben macht (vgl. Rechtsprechung zur vollendeten Steuerhinterziehung; Känzig, Wehrsteuer, N 3 zu Art. 129, Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 7 zu Art. 129), wurde die Abgrenzung in der seitherigen Praxis zum kantonalen Steuergesetz nicht immer konsequent durchgehalten (vgl. VGE 326/82 vom 21.9.82 E. II/1; Einspracheentscheid vom 24.5.82 i. S. Z.).

2. Beim Problem der Rechtsmittelverwirkung, welche neben der ermessensweisen Einschätzung und der Ordnungsbussenverhängung die dritte für den Pflichtigen nachteilige Rechtsfolge schuldhafter Mitwirkungspflichtverletzung darstellt (VGE 301/78 vom 22.3.78 E. 4), setzt die Gesetzesrevision vom 27.5.82 an. Die "20-%-Klausel", die übrigens nach wie vor im Bundessteuerrecht (Art. 92 Abs. 1 BdBSt) grundsätzlich gilt, schloss die verfahrensmässige Beanstandung einer Ermessensveranlagung aus, soweit die letzte rechtskräftige Einschätzung nicht mehr um 20 % überschritten wurde. Diese rechtsstaatlich problematische Einschränkung (Art. 4 BV) wurde erstmals in VGE 301/78 vom 22.3.78 in Frage gestellt, und seither hat das Verwaltungsgericht in konstanter Rechtsprechung Ermessenstaxationen einer Prüfung unter dem Blickwinkel der Willkür unterzogen (VGE 351/81 mit Verweisen), gleichgültig, ob die 20-%-Marge überschritten wurde oder nicht (VGE 328/82), und dabei die stereotype Formel verwendet, ob sich die Taxation "mit vernünftigen Gründen rechtfertigen lässt" und "nicht

den Rahmen des objektiv Möglichen sprengt" (VGE 351/81 E. 3); dem entspricht die Regelung des Mustergesetzentwurfes für die eidg. Steuerharmonisierung, wo eine Nachprüfung der Ermessenstaxationen hinsichtlich der "offensichtlichen Unrichtigkeit" vorgesehen ist (Art. 163 des Entwurfs 1981).

In der Folge hat die Steuerkommission im Einspracheverfahren immer nachvollzogen, ob das Ermessen durch den Einschätzungsbeamten pflichtgemäss ausgeübt wurde, jedoch bei Bejahung der Frage und Unterschreitung der "20-%-Hürde" die Einsprache trotzdem in der Regel durch "Nichteintreten" erledigt (z. B. Einspracheentscheid vom 7.10.80 i. S. K.), was letztlich als inkonsequent angesehen werden muss. Ausserdem wurde von beiden Rechtsmittelinstanzen - soweit ersichtlich, jedoch ohne ausdrücklichen Hinweis - frei geprüft, ob die Voraussetzungen einer ermessensweisen Einschätzung vorlagen (1. Schuldhafte Verletzung von Mitwirkungspflichten, 2. Kausalität hinsichtlich des Veranlagungsergebnisses und 3. Mahnungspflicht).

3. § 59bis Abs. 2 StG wurde auf Anregung des Verwaltungsgerichts hin in die Revision einbezogen (vgl. Vernehmlassung vom 3.12.81, Seite 6); er lautet nunmehr wie folgt:

"Die Veranlagung wird nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen, soweit der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Mitwirkungspflichten nicht erfüllt hat. Im Anfechtungsverfahren kann nur die unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich der Ueberschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, geltend gemacht werden."

§ 59bis Abs. 3 StG wurde in der alten Fassung belassen:

"Wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, erfolgt eine zu begründende ermessenweise Einschätzung."

Ohne Zweifel ist auch der nunmehrige Gesetzeswortlaut auslegungsbedürftig, und zwar in zweifacher Hinsicht.

a) Einmal ist der Bedeutung von § 59bis Abs. 3 StG im neuen Kontext kurz nachzugehen. Im Revisionsverfahren stand dessen Bedeutung nicht zur Debatte. Nach Beseitigung der "20-%-Klausel" (vgl. nachstehend lit. b) und schon nach bisheriger Praxis galt für alle Ermessenstaxationen die Begründungspflicht. Es muss daher angenommen werden, dass die Bestimmung ihre selbständige Bedeutung verloren hat und ersatzlos hätte gestrichen werden können, zumal eine Aufteilung in zwei Arten von Ermessenstaxationen - wie eingangs dargelegt - problematisch und nach der Neufassung von Abs. 2 nicht mehr systemgerecht wäre (vgl. RN 239 ff. DA und die folgenden Darlegungen).

b) Sodann stellt sich die Frage des Umfangs der nunmehrigen Ueberprüfungsmöglichkeit im Anfechtungsverfahren (Kognition). Bei der sogenannten freien Kognition der Rechtsmittelinstanz erfolgt eine Rechts- und Ermessenskontrolle sowie eine Nachprüfung der Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz (vgl. § 46 Abs. 1 VRP), wobei neue Tatsachen und Beweisofferten (Noven) sowie natürlich neue Rügen in rechtlicher Hinsicht vorgetragen werden können; aufgrund der im Abgaberecht normalerweise geltenden Offizialmaxime können im Steuerjustizverfahren darüber hinaus sogar neue Rechtsbegehren (Anträge) gestellt werden, soweit derselbe Streitgegenstand betroffen ist (vgl. EGV 1979 121 ff.).

Dem Wortlaut des neuen § 59bis Abs. 2 nach kann der Pflichtige gegen eine Ermessenstaxation, die zu Recht ergangen ist (was m. E. nach wie vor frei zu überprüfen ist), inhaltlich nur die Verletzung von Rechtssätzen geltend machen (Rechtskontrolle); dies bedeutet theoretisch einerseits eine Ausdehnung gegenüber der oben umschriebenen bisherigen Praxis, die allerdings ohne grosse Konsequenzen bleibt, da sich naturgemäss fast ausschliesslich Ermessensfragen stellen, bei denen die Rechtskontrolle (Ueberschreitung oder Missbrauch des Ermessens) mit der Willkürüberprüfung zusammenfällt (bezeichnenderweise fehlte beim ersten verwaltungsinternen Entwurf von Abs. 2 der Ausdruck "unrichtige Rechtsanwendung", in der Folge wurde dann die Formulierung von § 46 Abs. 1 lit b VRP übernommen).

Nach dem Gesetzestext ausgeschlossen (" . . . nur die unrichtige Rechtsanwendung, . . .") sind andererseits Eingriffe der Steuerkommission und des Verwaltungsgerichts in das Ermessen des Einschätzungsbeamten, falls dieses nicht offenkundigerweise pflichtwidrig ausgeübt wurde, sowie Korrekturen an der Sachverhaltsfeststellung, soweit nicht Beweisvorschriften oder die Schranke des Willkürverbots (Art. 4 BV) überschritten wurde, was wiederum einer Rechtsverletzung gleich käme (vgl. Hensler, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Kanton Schwyz, Seite 128).

Aus der Entstehungsgeschichte der Revisionsvorlage ergibt sich klar, dass der Gesetzgeber die Ermessenskontrolle ausschliessen wollte (bisherige Praxis; vgl. Vernehmlassung des Verwaltungsgerichtes, Seite 7). Hinsichtlich der Ermittlung der rechtserheblichen Tatsachen lässt sich den Materialien nichts entnehmen. Die Lösung des Problems ist von grosser Tragweise, hängt doch davon die Zulässigkeit neuer Vorbringen und damit die Beantwortung der Frage ab, ob eine Ermessensveranlagung allein nachträglich durch Beibringung zusätzlicher Unterlagen umgestürzt werden könne. Die Rechtsprechung zum alten Recht ist diesbezüglich nicht einheitlich; einerseits wurde erwogen, es sei vom Sachverhalt auszugehen, wie er dem Veranlagungsbeamten vorgelegen habe (VGE 351/81 E. 3, 337/81 vom 26.11.81 E. 4; Einspracheentscheid vom 13.9.82 i. S. K.), andererseits stellte das Verwaltungsgericht den Grundsatz auf, die erstmalige Beibringung von Beweismitteln, deren Einreichung der Pflichtige im Veranlagungsverfahren verweigerte, könne sich lediglich im Kostenspruch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken (so VGE 326/82 vom 21.9.82 E. II/3). Nicht unbedingt schlüssig in dieser Hinsicht ist der Grundsatz, dass die ermessensweise Veranlagung eine Umkehr der Beweislast zu Ungunsten des Pflichtigen bewirke (vgl. VGE 370/80 vom 17.7.81 E. 4/a; Einspracheentscheid vom 24.5.82 i. S. Z., E. 2).

In Anbetracht dessen, dass das Problem nach altem Recht offengeblieben ist und der neue Gesetzeswortlaut nunmehr infolge ausschliesslicher Uebernahme von § 46 Abs. 1 lit. b VRP eine eindeutige Antwort darauf gibt - zumal ein Redaktionsversehen offensichtlich nicht vorliegt - muss es auch dem Sinn des Gesetzes entsprechen, dass der Steuerpflichtige, der zu Recht ermessensweise eingeschätzt wurde, im Anfechtungsverfahren mit neuen Tatsachen, Behauptungen und Beweisanträgen grundsätzlich ausgeschlossen ist. Dies umso mehr, als dem Gebaren, beispielsweise eine eingeforderte Buchhaltung erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu edieren und so den Instanzenzug unnötig zu strapazieren, nur auf diese Weise Einhalt geboten werden kann.

M. E. sind somit gegen Ermessenstaxationen - soweit deren Voraussetzungen vorliegen, was frei zu prüfen ist - neue Sachverhaltsvorbringen nach neuem kantonalen Recht (d. h. ab der Veranlagungsperiode 1983/84) nur noch in dem Umfange zu hören, als die Veranlagungsbehörde eine Abklärungspflicht getroffen hätte (vgl. Hensler, a.a.O.) und der Pflichtige die Beweiserhebungen nicht schuldhaft verhindert hat. Nach dieser Auffassung, die erst noch einer Bestätigung durch die Praxis bedarf, vermöchte selbst eine formell und materiell ordnungsgemässe Buchhaltung nicht gegen eine pflichtgemäss vorgenommene Ermessensveranlagung durchzudringen.

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Revision des § 59bis einerseits im Rahmen der inhaltlichen Prüfung von Ermessenstaxationen eine Verankerung der bisherigen, dem Rechtsschutzgedanken Rechnung tragenden Praxis und darüber hinaus eine gewisse Erweiterung in Form einer vollumfänglichen Rechtskontrolle mit sich bringt, andererseits missbräuchlichem Verhalten durch die Beschränkung neuer tatsächlicher Vorbringen einen Riegel zu schieben versucht.

   In einen Gesamtrahmen gestellt, bedarf letztere Feststellung insofern einer Relativierung, als darauf hinzuweisen ist, dass eine ermessensweise Veranlagung die Ausnahme darstellt und in den übrigen Steuerjustizverfahren sämtliche Rügen weiterhin vorgebracht werden können, was vergleichsweise sehr weit geht und worin nicht einmal die Rechtsmittel des Strafprozesses gleichzuziehen vermögen; dies, obgleich die strafprozessualen Zwangsmittel (Durchsuchung, Beschlagnahme) wesentlich eingriffsintensiver ausgestaltet sind, wenn man von den neuen Instrumenten der Steuerfahndung (BESKO, Art. 139 BdBSt), die aber nur ausnahmsweise zum Zuge kommen, absieht.

II. Beweiserhebung (Auskunfts- und Editionspflicht, § 67 Abs. 1 StG)

1. Diese Bestimmung wurde erst in der vorberatenden kantonsrätlichen Kommission in die Teilrevision einbezogen (Protokoll vom 2.4.82, Seite 14 f.). An Stelle des Passus

   "Wenn die kantonale Steuerverwaltung eine Steuererklärung nicht als richtig befindet, so kann sie vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen . . ."

   wird

   "Die Steuerverwaltung kann jederzeit weitere Beweismittel verlangen, soweit sie zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich sind . . ."

   eingefügt. An der Auskunfts- und Beibringungspflicht des Steuerpflichtigen wird damit m. E. nichts geändert. Dem Antragssteller in der Kommission ging es offensichtlich in Anlehung an VGE 372/79 (vom 11.3.80, in EGV 1980 40 ff.) um die Verankerung des Verhältnismässigkeitsprinzips, das in Ableitung aus Art. 4 BV ohnehin gilt und in diesem Zusammenhang besagt, dass "die vom Pflichtigen zu beschaffenden Unterlagen . . . für die Veranlagung von Bedeutung" sein müssen (EGV a.a.O. 42; zum Beweiszweck vgl. ASA 51, 374). In gewisser Hinsicht ist die neue Fassung eher weiter, indem die Veranlagungsbehörde eine Steuererklärung "nicht mehr als falsch ansehen muss", um zusätzliche Beweismittel verlangen zu können und auch Drittpersonen um Auskünfte angehen kann (die Einschränkung "vom Steuerpflichtigen" fehlt im neuen Text), was wohl kaum der Absicht des Initianten entsprochen haben dürfte, aber nunmehr geltendes Recht ist. Allerdings wirkt sich die Neufassung auch in dieser Hinsicht materiellrechtlich nicht aus; die Beweisregeln der VRP gelangen ohnehin ergänzend zur Anwendung (§ 24 VRP i.V.m. § 7

VVStG; Referat ab-Yberg, Beweismittel und Beweislast im Steuerveranlagungsverfahren, Seite 9 ff.) und § 24 Abs. 1 lit. b VRP kennt keine Beschränkung der Auskunftseinholung bei Drittpersonen (vgl. VGE 327/79 vom 27.11.79 E. 10)

2. Ob Dritte zur Auskunft verpflichtet sind, lässt sich weder dem revidierten § 67 StG noch den Bestimmungen über die Verwaltungsrechtspflege direkt entnehmen. § 24 Abs. 3 VRP statuiert diesbezüglich die sinngemässe Anwendbarkeit der Zivilprozessordnung (vgl. Hensler, a.a.O., Seite 140), welche indes das Beweismittel der Auskunft nur ausnahmsweise an Stelle der Zeugenbefragung vorsieht und zwar ausschliesslich in schriftlicher Form (§ 140 ZPO). Nachdem die Verwaltungsrechtspflegeverordnung das Institut der Zeugenbefragung, die für das Steuerverfahren nicht ausgeschlossen ist (Referat ab-Yberg, a.a.O., Seite 11; vgl. hiezu § 75 Abs. 1 ZH-StG, welcher allerdings die Zustimmung des Zeugen verlangt), nur aushilfsweise zulässt (§ 24 Abs. 2 VRP), gilt diese Einschränkung zwar nicht für die Auskunftseinholung an sich (§ 67 StG), jedoch zweifellos a fortiori für die Verpflichtung der Drittperson zur schriftlichen Informationserteilung.

   Aus dieser Ueberlegung ergibt sich folgende Lösung:
   Wenn alle übrigen zulässigen und erforderlichen Untersuchungsmassnahmen zu keinem Ziel führen, was zum vornherein feststehen kann (und worüber im Einzelfall abwägungsweise zu befinden ist), können Drittpersonen an Stelle der Zeugenbefragung bei Vorliegen besonderer Umstände zur schriftlichen Auskunft angehalten werden, was unter Androhung einer Ordnungsbusse nach § 86 Abs. 1 lit. b StG durchgesetzt werden kann.

3. Zu klären ist in diesem Zusammenhang noch das besondere Problem der gesetzlichen Schweigepflicht oder vielmehr des Schweigerechts.
   Kann sich - was in dieser Hinsicht von speziellem Interesse ist - die Bank einer Auskunftserteilung unter Berufung auf ihre Geheimhaltungspflicht (Berufsgeheimnis nach Art. 47 BankG) entziehen? M. E. nicht, da das Bankgeheimnis unter den Zeugnisverweigerungsgründen, die hier zur Anwendung kommen und in § 132 ZPO abschliessend aufgezählt sind (es gehören dazu z. B. das Seelsorger-, das Arzt- und das Anwaltsgeheimnis), nicht figuriert (vgl. Art. 47 Ziff. 4 BankG; Aubert/Kernen/Schönle, Das schweizerische Bankgeheimnis, Seite 74 f, 89 ff, kritisch Seite 111 und undifferenziert Seite 145; Guldener, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Seite 344 und zit. Literatur). Unter diesem Blickwinkel dürfte die These des Verwaltungsgerichts (vgl. VGE 320/82 vom 18.11.82, zit. in StPS 1/83 29), dem Fiskus sei es versagt, als Beweismittel von einer Bank (via den Pflichtigen) sog. Negativbescheinigungen (Bestätigung, dass für einen bestimmten Pflichtigen kein Konto geführt wird) einzuverlangen, zu apodiktisch erscheinen. Dies umso mehr, als neben der Zeugnispflicht das ergänzende Institut der Urkundeneditionspflicht (Herausgabepflicht) Dritter tritt (§ 157 ZPO i.V.m. § 24 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 VRP), wo (lediglich) die Zeugnisverweigerungsgründe in analoger Weise Anwendung finden (§ 157 Abs. 1 ZPO) und darüber hinaus die Einschränkung von § 24 Abs. 2 VRP (Subsidiarität) nicht gilt.
   Immerhin ist gestützt auf das Verhältnismässigkeitsprinzip sowohl hinsichtlich der Auskunfts- als auch der Herausgabepflicht zu fordern, dass der Steuerbehörde Anhaltspunkte unrichtiger Deklaration vorliegen müssen und Suchaktionen allgemeiner Art - jedenfalls wo in gesetzlich geschützte Geheimnissphären eingegriffen wird - nicht gestattet sind. Von der Praxis aus gesehen ist festzuhalten, dass die von den kantonalen Verfahrensnormen zur Verfügung gestellten, sehr weit reichenden Ermittlungsmöglichkeiten (als Folge des mittelbaren Geltungsbereichs von § 132 ZPO, der übrigens auch im Strafprozess zur Anwendung gelangt; § 47 Abs. 2 StPO) bis anhin nicht nur selten, sondern so gut wie nie ausgeschöpft worden sind.

4. Die hier erwähnten Beweiserhebungsmöglichkeiten gelten für das kantonale Recht. Für das Bundessteuerrecht sind spezielle und zum Teil weitergehende, zum Teil engere Vorschriften normiert (vgl. Bescheinigungspflicht nach Art. 90 Abs. 5 BdBSt; zur Zeugenbefragung ASA 50, 1982, 363 ff), auf die hier einzugehen zu weit führte. Angefügt sei lediglich, dass die im Veranlagungsverfahren für die direkte Bundessteuer beigebrachten Informationen auch kantonal verwendet werden dürfen (§ 62 Abs. 5 StG, VGE 304/82 vom 13.8.82 E. 3 in StPS 1/83 36). Die beiden Beweisverfahren ergänzen sich somit gegenseitig, zumal kantonale Steuerverwaltung und Verwaltung für die direkte Bundessteuer identisch sind (§ 1 VVBdBSt).

5. Wie eingangs erwähnt, ändert der neue § 67 Abs. 1 StG nichts an der bis anhin geltenden Rechtslage. Indem der Gesetzgeber den Passus ". . . vom Steuerpflichtigen . . ." fallengelassen hat, bestätigt er vielmehr die Auffassung, dass die Beweisbestimmungen des Steuergesetzes das von der Verwaltungsrechtspflegeverordnung zur Verfügung gestellte Instrumentarium keiner Beschränkung unterziehen wollen.

III. Einspracheverfahren (§ 73 Abs. 1, 74 Abs. 2 und 3, 75 Abs. 2 und 76 Abs. 2 StG; Aufhebung von § 21 VVStG)

Die Aenderungen in diesem Bereich betreffen den Ausbau des Rechtschutzes im Einspracheverfahren. Im Gegensatz dazu wurde die Einführung einer verwaltungsunabhängigen Rekurskommission als zusätzliche Zwischeninstanz sowohl im Rat als auch in der vorberatenden Kommission ausdrücklich abgelehnt (vgl. Protokoll der KR-Sitzung vom 27.5.82, Seite 34 ff.). Im einzelnen ergeben sich folgende Neuerungen.

1. a) § 39 VRP kommt nunmehr auch im Einspracheverfahren zur Anwendung (§ 74 Abs. 2 und entsprechende Streichungen in § 73 Abs. 1 und 75 Abs. 2 StG). Dies bewirkt, dass formell ungenügende Einsprachen nicht mehr zum vornherein durch Nichteintreten zu erledigen sind (vgl. § 21 aVVStG), sondern dem Einsprecher durch die Steuerkommission vorerst eine Nachfrist (unter Hinweis auf die Rechtsnachteile) anzusetzen ist und die Sache erst bei deren Nichtbeachtung durch Prozessentscheid (d. h. Nichteintreten) erledigt werden kann, allerdings nurmehr dann, wenn sich der Mangel auf den Antrag, die Bezeichnung der angefochtenen Verfügung oder die Unterschrift bezieht (§ 39 Abs. 2 VRP); anderweitige Mängel (z. B. fehlende Begründung) haben Beurteilung aufgrund der Akten, allenfalls Anpassung des Kostenspruchs und Ausfällung einer Ordnungsbusse zur Folge.

   b) Wenn eine nachträgliche Verbesserung trotz gebotener Gelegenheit nicht erfolgt, muss der Verfahrensverstoss des Einsprechers allerdings zwangsläufig - gleichsam als Pendant zum verbesserten Rechtsschutz - strenger gewürdigt werden, denn den Mutwilligen zu unterstützen kann nicht Absicht des Gesetzgebers sein. M. E. sind somit die formellen Anforderungen "im zweiten Durchgang" etwas höher zu setzen, als dies bis anhin, da dem Pflichtigen kein "Probeversuch" zur Verfügung stand, der Fall war. Nach wie vor wird es nicht genügen, auf einen Notizzettel das Wort Einsprache zu kritzeln, sofern die "Eingabe" innert angesetzter Frist nicht ergänzt wird (wofür im Gegensatz dazu nach altem Recht nur die gesetzliche Einsprachefrist zu Gebote stand). Anzumerken ist auch hier, dass diese Modifikation nur kantonal gilt und für das Bundessteuerrecht immer noch die restriktivere Regelung, die dem alten Recht entspricht, gilt (Art. 101 Abs. 2 BdBSt).

2. Gesetzliche (im Gegensatz zu behördlichen) Fristen sind naturgemäss nicht erstreckbar; einzige Ausnahmen stellen Tod und Handlungsunfähigkeit des Verfügungsadressaten oder dessen Vertreters dar. Hingegen kann eine abgelaufene Frist ausnahmsweise wiederhergestellt werden, wenn beim Pflichtigen (oder bei dessen Vertreter) ein Hinderungsgrund vorlag (§ 129 GO); die Voraussetzungen hiefür legt der neue § 74 Abs. 3 StG in Bestätigung der bisherigen Praxis (VGE 306/81 vom 17.7.81 E. 4 mit Verweisen) durch Uebernahme des Wortlautes von Art. 99 Abs. 4 BdBSt fest. Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe können Hindernisse im gesetzlichen Sinne darstellen, sofern sie für die Fristversäumnis ursächlich sind; das Wiederherstellungsgesuch ist neu innert 30 Tagen (bisher kantonal 10 Tage, § 129 Abs. 3 GO) seit Wegfall des Hindernisses zu stellen. In der Beurteilung ist eine gewisse Strenge am Platz, damit nicht auf diesem Wege der Zweck der gesetzlichen Fristen unterlaufen wird (VGE, a.a.O., E. 5).

3. Die Neuerung in § 76 Abs. 2 StG betrifft das gefürchtete Instrument der "reformatio in peius" (Verschlechterung zu Ungunsten des Einsprechers); sie wird mitunter nicht ganz zu Unrecht als "Damoklesschwert" für den Rechtsuchenden bezeichnet, dem der Einsprecher in unserm sowie im Bundessteuerverfahren nicht einmal mittels Einspracherückzug entrinnen kann (§ 77 StG, Art. 104 BdBSt).

   Als kleine Milderung wird nun eine vorgängige spezielle Anhörung des Einsprechers statuiert, was weitgehend schon der bisherigen Praxis der Steuerkommission entspricht (Konkretisierung des Verfassungsgrundsatzes des rechtlichen Gehörs, Art. 4 BV). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht wie auch die Steuerkommission von der reformatio in peius zurückhaltend Gebrauch zu machen pflegen.

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 2. JULI 1981 I. S. G. (VGE 524/81)

Kultussteuerpflicht, Zuständigkeit, Kirchenaustritt (§ 1 Abs. 2 StG); Widerruf von Verfügungen

Sachverhalt (gekürzt):

Am 5. Juni 1975 wurde G. von der Kantonalen Steuerverwaltung für den Rest der Veranlagungsperiode 1971/72 (1.11. - 31.12.72) sowie für die Veranlagungsperiode 1973/74 veranlagt. Diese Veranlagungsverfügungen enthielten unter der Konfessionsbezeichnung den Code 1 (= katholisch) und zwar sowohl für den Steuerpflichtigen selber wie auch für seine Ehefrau. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob der Pflichtige am 24. Juni 1975 Einsprache, worauf in bezug auf die Steuerfaktoren am 25. Mai 1979 eine Einigung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung erzielt werden konnte.

Am 8. August 1979 erhielt G. rektifizierte Steuerveranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 1971/72 und 1973/74 und am 10. August 1979 wurde er auch für die beiden folgenden Perioden 1975/76 und 1977/78 veranlagt. Alle vier Verfügungen enthielten für den Beschwerdeführer und seine Ehefrau unter der Konfessionsbezeichnung die Ziff. 3 (= div.).

Am 24. August 1979 wurden für alle vier Veranlagungsperioden neue Verfügungen zugestellt, welche hinsichtlich der Taxationsfaktoren keine Veränderungen aufwiesen, hingegen mit dem Konfessionscode 1 (= katholisch) versehen waren. Ferner waren diese Verfügungen mit der Bemerkung versehen:

"Es hat sich nachträglich herausgestellt, dass die schriftliche Austrittserklärung aus der römisch-katholischen Kirche nicht vorliegt."

Mit Schreiben vom 30. September 1979 teilte der Steuerpflichtige der Kantonalen Steuerverwaltung mit, er betrachte die am 24. August 1979 zugestellten Verfügungen als gegenstandslos. Zur Begründung seiner Konfessionslosigkeit berief er sich auf seine milit. Identitätskarte und die Erkennungsmarke, worin keine Konfessionszugehörigkeit aufgeführt sei, sowie auf seine bisherigen Steuerdeklarationen. Er teilte mit, dass er jede Rechnung für eine Kultussteuer zurückweisen werde.

Die Kantonale Steuerverwaltung betrachtete, trotz einer gegenteiligen Ansichtsäusserung des Einsenders in einem Schreiben vom 15. März 1980, das Schreiben vom 30. September 1979 als Einsprache; hingegen betrachtete sich die Kantonale Steuerkommission für die Beurteilung der Konfessionszugehörigkeit nicht als zuständig und beschloss am 22. Mai 1980:

"1. Auf die Einsprache wird mangels Zuständigkeit der Steuerkommission nicht eingetreten.

2. Bei unbenütztem Ablauf der Beschwerdefrist werden die Akten zur Behandlung der Einsprache an den Bezirksrat weitergeleitet.

3. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Kantonalen Verwaltungsgericht erhoben werden."

Gegen diesen Nichteintretensentscheid legten die Eheleute G. kein Rechtsmittel ein.

Auf Anfrage hin teilte die Steuerverwaltung dem Einsprecher mit, die Aenderung des Konfessionscodes in den Verfügungen vom 24. August 1979 sei aufgrund einer telefonischen Mitteilung von Seiten der römisch-katholischen Kirchgemeinde erfolgt.

Nachdem der Bezirksrat G. nochmals Gelegenheit gab, sich zur Angelegenheit zu äussern, verfügte er am 15. Januar 1981:

"1. G. wird für die Zeit vom 1. November 1972 - 31. Dezember 1978 für kirchensteuerpflichtig gegenüber der römisch-katholischen Kirchgemeinde erklärt."

Gegen diese Verfügung reichten die Eheleute G. am 20. Februar 1981 Beschwerde beim Regierungsrat ein.

Der Regierungsrat überwies die Beschwerde, gestützt auf § 52 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP) am 5. März 1981 zur Beurteilung direkt ans Verwaltungsgericht.

Das Verwaltungsgericht räumte dem Bezirks- und r. k. Kirchenrat das Vernehmlassungsrecht ein und unterzog die für die Einwohnerkontrolle zuständige Gemeindeangestellte einer Zeugeneinvernahme.

Aus den Erwägungen:

1. Vorab ist zu prüfen, ob der Bezirksrat zum Erlass des angefochtenen Entscheids über die Zugehörigkeit der Beschwerdeführer zur römisch-katholischen Konfession zuständig war. Vorerst stand die Zuständigkeit der Kantonalen Steuerkommission als Steuereinspracheinstanz zur Diskussion. Diese verneinte mit Nichteintretensentscheid vom 22. Mai 1980 ihre Zuständigkeit und erachtete den Bezirksrat als zuständig. Die Steuerkommission beachtete dabei § 10 Abs. 2 VRP. Die Beschwerdeführer haben den Entscheid, womit die Zuständigkeit des Bezirkrates begründet wurde, nicht angefochten, weshalb sie heute nicht mehr befugt sind, eine Ueberprüfung der Zuständigkeitsfrage zu verlangen.

2. Gemäss § 9 Abs. 1 VRP wird die Zuständigkeit durch Gesetz oder Verordnung bestimmt. § 1 Abs. 1 des Regierungsratsbeschlusses über die Steuererhebung für Kultuszwecke vom 23. April 1958 (nGS 111) hält fest, dass Steuern für Kultuszwecke nur von Konfessionsangehörigen und von juristischen Personen erhoben werden dürfen. Die §§ 3 - 7 dieses Beschlusses ordnen die Steuerausscheidung näher. Schliesslich ordnen die §§ 9 und 10 des Regierungsratsbeschlusses das Einsprache- und Beschwerdeverfahren. Nach § 9 Abs. 1 kann, wer die Steuerausscheidung nicht anerkennt, innert 30 Tagen nach der Zustellung der Steuerrechnung beim Gemeinderat jener politischen Gemeinde, die den Steuereinzug besorgt, Einsprache erheben. Die Einspracheentscheide ihrerseits können innert 30 Tagen mit Beschwerde beim Regierungsrat angefochten werden. Eine andere Einspracheinstanz als den Gemeinderat jener politischen Gemeinde, welche den Steuereinzug besorgt, sieht der Regierungsratsbeschluss nicht vor. Soll die Beachtung des Grundsatzes gemäss § 1 Abs. 1 des Beschlusses einer Ueberprüfung auf dem Rechtsmittelweg zugänglich sein, was zweifellos der Fall sein muss, so ist die Frage der Kultussteuerpflicht unter den Begriff der Steuerausscheidung zu subsumieren, weshalb die Zuständigkeit des Bezirksrates zur Beurteilung dieser Frage zu bejahen ist.

   Diese Regelung schliesst indessen nicht aus, dass der politische Gemeinderat zur Frage der Konfessionszugehörigkeit die Meinung des oder allenfalls der in Frage stehenden Kirchenräte einholt. Diese Anhörung drängt sich vielmehr auf, zumal es Sache der in Frage stehenden staatskirchenrechtlichen Körperschaft ist, zu erklären, wen sie als ihre Mitglieder betrachtet und wen nicht.

   Im vorliegenden Fall erübrigte sich indessen diese Anhörung, nachdem im Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission darauf hingewiesen wurde, dass die rektifizierten Steuerveranlagungen mit Aenderung des Konfessionscodes durch die römisch-katholische Kirchgemeinde veranlasst worden seien. Aufgrund des Schreibens der röm.-kath. Kirchgemeinde vom 23. Februar 1981 steht denn auch eindeutig fest, dass das Exekutivorgan dieser Körperschaft den Standpunkt des Bezirksrates, wonach die Beschwerdeführer nie einen rechtsgenüglichen Austritt aus der r. k. Religionsgemeinschaft erklärt hätten, teilt.

Für den Zeitraum bis Ende 1973 war es ohnehin ausschliesslich Sache des Bezirksrates, die Kultussteuerpflicht der Beschwerdeführer zu beurteilen, weil bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Abschichtung der r. k. Kirchgemeinde erfolgt war.

3. Die Beschwerdeführer machen geltend, sie hätten am 11. August 1979 die Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 1972 - 1978 erhalten, welche mit dem Code 3 (= div.) versehen gewesen seien. Gegen diese Verfügungen sei keine Einsprache erhoben worden, weshalb diese rechtskräftig seien. Die rektifizierten Veranlagungsverfügungen vom 24. August 1979 mit Abänderung des Religionscodes aufgrund einer blossen telefonischen Reklamation seien als nichtig zu betrachten. Steuerveranlagungen, die vom Steuerpflichtigen in einem geordneten Rechtsmittelverfahren bestritten werden können, erhalten in aller Regel materielle Rechtskraft, wenn sie unbestritten bleiben oder in einem dagegen angestrengten Rechtsmittelverfahren definitiv beurteil worden sind. Die Wirkung der materiellen Rechtskraft besteht darin, dass die Veranlagung für den Steuerpflichtigen und die Verwaltung verbindlich ist und - jedenfalls ohne Zustimmung des betroffenen Steuerpflichtigen - nur abgeändert werden kann, wenn besondere durch Gesetz und Praxis bestimmte Voraussetzungen zutreffen, die ein Zurückkommen auf die Verfügung oder den Entscheid rechtfertigen (Revisionsgründe, worunter auch die Steuerhinterziehung fällt; Berichtigung von Rechnungsfehlern nach Art. 127 BdBSt).

   Anders verhält es sich hingegen für den Zeitraum zwischen Eröffnung einer Verfügung und Ablauf der Rechtsmittelfrist. In diesem Zwischenstadium kann die Steuerbehörde auf ihre Verfügung zurückkommen und sie durch eine neue ersetzen (ASA 23, 39; E. Känzig, Wehrsteuer N 9 zu Art. 95 WStB; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar N 8 zu Art. 95 WStB; VGE 559/80 vom 21. Oktober 1980 E. 2; Imboden/Rhinow; Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung Nr. 41 B. 1; a. M. ORK-Zürich in RB 1956 N 50). Der Einwand, der amtlichen Berichtigung der Veranlagungsverfügungen während der Einsprachefrist sei die Rechtskraft der Verfügungen entgegengestanden, ist deshalb unzutreffend. Nachdem die Veranlagungsbehörde durch die römisch-katholische Kirchgemeinde auf die Unrichtigkeit der Religionsbezeichnung hingewiesen wurde, war sie vielmehr gehalten, die Berichtigung vorzunehmen.

4. Die betroffene Kirchgemeinde ist eine im Jahre 1974 gegründete, selbständige, öffentlichrechtliche Kirchgemeinde im Sinne von § 92 Kantonsverfassung (KV). Die Kirchgemeinde umfasst das ganze Gebiet des Bezirkes. Es gehören ihr sämtliche Angehörigen der römisch-katholischen Kirche im Gebiet des Bezirks an (§ 2 Statuten der römisch-katholischen Kirchgemeinde). Nach § 2 der Kirchgemeindestatuten ist somit der konfessionsangehörige Bezirkseinwohner zwingend Mitglied der Kirchgemeinde. Würde es dabei sein Bewenden haben, so hätten wir es mit einer Zwangskörperschaft zu tun, da gemäss Codex Iuris Canonici (CIC) Can. 87 durch die Taufe, welcher der Charakter indelebilis zukommt, die kirchliche Rechtspersönlichkeit verliehen wird. Eine solche Lösung würde indessen gegen Art. 49 Abs. 2 Bundesverfassung (BV) verstossen, wo es heisst:

   "Niemand darf zur Teilnahme an einer Religionsgemeinschaft . . . gezwungen . . . werden."

   Auch die Enzyklika Mystici Corporis Christi von Pius XII umschreibt das, was im Staatskirchenrecht unter Konfessionsangehörigen verstanden wird und zwar wie folgt:

"Zu den Mitgliedern der Kirche sind in Wirklichkeit allein die zu zählen, welche das Bad der Wiedergeburt empfangen haben und den wahren Glauben bekennen und sich nicht selbst beklagenswerterweise von dem Organismus des Lebens abgesondert haben oder wegen schwerer Verstösse von der gesetzmässigen Obrigkeit davon getrennt sind" (K. Reichlin, Kirche und Staat im Kanton Schwyz, 116 mit Verweisen).

Ein Widerspruch zwischen Art. 49 Abs. 2 BV und der katholischen Lehre zur staatskirchenrechtlichen Konfessionszugehörigkeit besteht somit nicht. Die Frage, ob im kircheninternen Bereich ein Austritt möglich ist und anerkannt wird, interessiert im vorliegenden Zusammenhang nicht. Vielmehr geht es ausschliesslich um die staatskirchenrechtliche Zugehörigkeit zur römisch-katholischen Konfession und mithin zur r. k. Kirchgemeinde.

Art. 49 Abs. 2 BV garantiert, dass der Einzelne aus einer öffentlichrechtlichen Religionsgenossenschaft nach Belieben austreten darf. Die Form der Austritts- oder Nichtzugehörigkeitserklärung bestimmt das kanotnale Recht (Fleiner/Giacometti, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 317/18; H. Schmid, Die rechtliche Stellung der römisch-katholischen Kirche im Kanton Zürich, 237; Ch. Cantieni, Die Mitgliedschaft bei den evangelisch-reformierten Kirchen, insbesondere bei den Landeskirchen der Schweizerischen Kantone, Diss. BE 1948, S. 128/29). Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist aus Art. 49 BV nicht abzuleiten, eine schriftliche Austrittserklärung müsse ohne weitere Formalitäten akzeptiert werden. Soweit ein kantonales Austrittsverfahren nur der Gewährleistung einer überlegten, klaren Willensäusserung dient, hält es vor Art. 49 BV stand. Hingegen darf der Kirchenaustritt nicht durch schikanöse Vorschriften erschwert oder unnötig verzögert werden (BGE vom 8. Februar 1978, in BVR 1978, 241 E. 3 = BGE 104 I a 79 ff.).

Der Bezirksrat stellt richtig fest, dass das kantonale Steuergesetz über die Form des Austritts aus einer mit Steuerhoheit bedachten Religionsgemeinschaft keine Vorschriften enthält. Auch das übrige kantonale Recht verlangt für die Austrittserklärung keine Formen. K. Reichlin (a.a.O. S. 117) vertritt die Auffassung, die Kirchgemeinden seien kompetent, Vorschriften über die Form der Austrittserklärungen im Interesse administrativer Klarheit aufzustellen. Dieser Auffassung kann beigepflichtet werden. Wie das Verwaltungsgericht in anderem Zusammenhang schon wiederholt festgestellt hat, kommt der Aufzählung der Aufgabe der Kirchgemeinden in § 64 Abs. 1 Gemeindeorganisationsgesetz (GOG, nGS 65) keine abschliessende Bedeutung zu. Kirchgemeinden sind wie die politischen Gemeinden im Rahmen der Verfassung und Gesetzgebung auf dem Gebiete der Rechtssetzung wie der Verwaltung autonom (VGE 180/75 vom 30. Juni 1975 E. 4/5; VGE 502/80 vom 30. Dezember 1980 E. 4). Dies gestattet es ihnen u. a. auch, nachdem das kantonale Recht keine Regelung enthält, im Rahmen ihrer Organisations- und Verwaltungsautonomie die formellen Austritts-Voraussetzungen zu regeln. Indessen enthalten weder die Statuten der r. k. Kirchgemeinde, noch ein anderer Erlass irgenwelche Vorschriften über die formellen Austrittsvoraussetzungen. Der Bezirksrat glaubte, aufgrund der Rechtsprechung sei eine formelle Austrittserklärung erforderlich, wobei er indessen in der angefochtenen Verfügung nicht darlegt, welche Formvorschriften erfüllt sein müssen. Die vom Bezirksrat zitierten Entscheide betreffen Kirchenaustritte in den Kantonen Luzern (ZBl 1970, 492 ff.) und Basel-Stadt (BGE 93 I 350 ff.). Gemäss § 12 der Verfassung der r. k. Landeskirche des Kantons Luzern gilt als Katholik für Landeskirche und Kirchgemeinde, "wer nach kirchlicher Ordnung der römisch-katholischen Kirche angehört, solange er dem zuständigen Kirchenrat am gesetzlich geregelten Wohnsitz nicht schriftlich erklärt hat, der römisch-

katholischen Konfession nicht mehr anzugehören". Die Kirchenordnung der evangelisch-reformierten Kirche Basel-Stadt sieht in § 8 Ziff. 1 vor, dass der Kirchenverwaltung "eine schriftliche Austrittserklärung einzureichen" sei. Aehnliche, zum Teil noch detailliertere Formerfordernisse finden sich in staatskirchenrechtlichen Erlassen anderer Kantone wie Bern (Art. 31 des Dekretes des Grossen Rates vom 13. November 1967 über die Kirchensteuern) oder Zürich (§ 4 Abs. 2 Gesetz über das katholische Kirchenwesen vom 7. Juli 1963; vgl. auch Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, I. Band, 331 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, N 25 ff. zu § 150; H. Schmid, a.a.O. 237). Eine formelle Austrittserklärung, wobei der Bezirksrat und der Kirchenrat bezeichnenderweise nicht ausführen, welchen Formerfordernissen die von ihnen verlangte formelle Erklärung zu genügen hat, kann somit entgegen der Auffassung der Beschwerdegegner nicht verlangt werden, weil weder das kantonale, noch das kommunale Recht bestimmte Formerfordernisse vorschreiben. De lege ferenda wäre es allerdings unzweifelhaft ratsam, wenn die Form des Kirchenaustritts positivrechtlich geregelt würde, wobei - wie dies in andern Kantonen regelmässig der Fall ist - Schriftlichkeit zu fordern und die Einreichungsstelle für die Austritts- oder Nichtzugehörigkeitserklärung zu bezeichnen wäre.

5. Der Umstand, dass keine positivrechtlichen Formerfordernisse bestehen, besagt nicht, dass nicht eine klare und ausdrückliche Willenserklärung für die Bejahung und Anerkennung eines Kirchenaustritts vorliegen muss. Vielmehr ist das freiwillige Ausscheiden aus der evangelischen wie aus der katholischen Kirche nur durch eine ausdrückliche Willenserklärung des Austretenden möglich. Dabei unterscheiden Doktrin und Praxis zwischen einer Austritts- und einer Nichtangehörigkeitserklärung. Erstere ist dort angebracht, wo die rechtliche Angehörigkeit bestanden hat, jedoch aufgehoben werden soll für die Zukunft. Eine Nichtangehörigkeitserklärung ist dann am Platz, wenn ein Individuum die konfessionelle Eintragung aufgrund der staatlichen Präsumtion der Kirchenangehörigkeit als falsch betrachtet. Die Unterscheidung zwischen Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärung ist rein inhaltlich und hat rechtlich keine Bedeutung. Die Voraussetzungen, die Form und die rechtlichen Wirkungen sind bei beiden Erklärungen identisch (Cantieni, a.a.O. 127). Bezüglich des Inhalts der Austrittserklärung muss eindeutig und klar zum Ausdruck kommen, dass der Austretende sich entweder überhaupt nicht als Angehöriger der römisch-katholischen Kirche betrachtet, oder dass er zwar bis anhin Angehöriger war, dies jedoch in Zukunft nicht mehr sein wolle. An die Klarheit und Eindeutigkeit des Austrittswillens stellte die Rechtsprechung mithin recht hohe Anforderungen. So entschied das Bundesgericht, dass ein Gesuch um Streichung aus dem Kirchenregister der Kirchgemeinde oder die Erklärung "man sei Freidenker" nicht als bestimmte unzweideutige Erklärung des Austrittswillens anerkannt werden könne (BGE 42 I 328; 2 388, 4 58, 22, 935, Cantieni, a.a.O. 130).
Eine Begründung des Austritts darf hingegen nicht verlangt werden und unabhängig um die Art der Begründung ist eine eindeutige und klare Austrittserklärung zu respektieren, selbst wenn der Austritt nur deshalb vorgenommen wird, um sich von der Kirchensteuer zu befreien (Cantieni, a.a.O. 130; W. Burckhardt, Kommentar zur BV 1905, 494).

Bei der Glaubens- und Gewissensfreiheit handelt es sich um ein höchstpersönliches Recht. Es folgt daraus, dass das einzelne Individuum eine persönliche Erklärung des Austritts abzugeben hat. Kollektive Austrittserklärungen für ganze Familien oder Vereine sind unzulässig und es kann auch nicht

der Ehemann den Austritt zugleich für die Ehefrau erklären und umgekehrt (Cantieni, a.a.O. 128).

Schliesslich stellt sich noch die Frage, ob ein Kirchenaustritt durch konkludentes Handeln möglich ist. Darüber gehen die Meinungen auseinander. Für das kantonal-schweizerische Kirchenrecht bejaht Lampert (a.a.O. Bd. I, 335) diese Möglichkeit, wobei er indessen das Problem ausschliesslich aus der Sicht des disziplinarischen Ausschlussrechtes beurteilt. Die vorherrschende Meinung lehnt demgegenüber die Austrittsmöglichkeit durch konkludentes Verhalten ab. Sie sieht ein Hauptargument gegen den Austritt durch konkludente Handlung in der dadurch eintretenden Rechtsunsicherheit, die für einen öffentlichrechtlichen Verband und besonders im Hinblick auf die Kirchensteuerpflicht unhaltbar wäre. Es wäre praktisch kaum möglich, bestimmte Grundsätze aufzustellen, nach denen sich eindeutig entscheiden liesse, wann eine tatsächliche Handlungsweise einen Austrittsakt gemäss konkludenter Handlung darstellt. Die Entscheidung dieser Frage wäre umso schwieriger, als es hier wesentlich auf die innere Haltung und religiöse Ueberzeugung des Menschen ankommt, über die nur er selbst Aufschluss geben kann und zwar in eindeutiger Weise nur durch eine ausdrückliche Erklärung (vgl. Cantieni, a.a.O. mit zahlreichen Literaturhinweisen; Hans Beat Noser, Pfarrei und Kirchgemeinde, Diss. 1957, 131 mit Verweisen; H. Schmid, a.a.O. 237). Die Lage der Kirchen in der Schweiz von heute ist u. a. gerade dadurch gekennzeichnet, dass ein erheblicher Teil der Kirchenmitglieder dem kirchlichen Leben teilnahmlos gegenübersteht, ohne aber deswegen einen Kirchenaustritt zu vollziehen. Gerade daraus ersieht man die an Unmöglichkeit grenzende Schwierigkeit, aufgrund von konkludentem Verhalten auf einen Kirchenaustritt zu schliessen. Ein Austritt durch konkludentes Verhalten ist deshalb abzulehnen. Diesen Standpunkt teilen auch die Beschwerdeführer selbst, indem sie ausführen, wer nicht zu einer Konfession gehören wolle, müsse diesen Willen mit einer entsprechenden Nichtzugehörigkeitserklärung kundtun (Beschwerde S. 10).

6. Zu prüfen ist, ob und allenfalls wann die Beschwerdeführer eine Austritts- oder Nichtzugehörigkeitserklärung abgegeben haben, welche den Erfordernissen gemäss Erwägung 5 genügt. Sie behaupten, bei der Anmeldung auf der Einwohnerkontrolle anfangs November 1972 wie auch auf der allerersten Steuererklärung für den Rest der Periode 1971/72 hätten sie sich immer als konfessionslos deklariert. Seither sei dies auf weiteren vier Steuererklärungen und bei der Volkszählung 1980 der Fall gewesen.

a) Erklärungen gegenüber der Einwohnerkontrolle

. . . (Verneinung des Vorliegens einer solchen Erklärung aufgrund der vom Gericht vorgenommenen Beweiswürdigung)

b) Steuerdeklarationen

Der Beschwerdeführer hat in der fraglichen Zeitperiode 1972 - 1978 folgende Steuererklärungen mit den nachfolgenden Eintragungen unter der Rubrik Konfession abgegeben:

Steuerperiode	Datum der Deklaration	Konfessionsbezeichnung
1973/74	31. März 1973	keine Eintragung
1975/76	15. April 1975	Steuerpfl. _____
		Ehefrau _____
1977/78	18. April 1977	Steuerpfl. keine
		Ehefrau keine

Die Behauptung der Beschwerdeführer, sie hätten sich in den Steuererklärungen von Beginn der Wohnsitznahme weg immer als konfessionslos bezeichnet, erweist sich somit klarerweise als unrichtig.

Am 5. Juni 1975 wurde der Beschwerdeführer veranlagt, wobei die Konfessionsbezeichnung 1 (= katholisch) sowohl für ihn wie für seine Ehefrau in der ihm eröffneten Veranlagungsverfügung enthalten war. Gemäss einer Aktennotiz in den Steuerakten sprach der Beschwerdeführer am 9. Juni 1975 bei der Steuerverwaltung vor. Der Steuerbeamte hielt in seiner Aktennotiz fest:

"G. weist ferner darauf hin, dass der Code Konfession bei ihm 3 sei. Wie man dazu komme, ihn als 1 einzutragen. Ich erklärte, dass er diese Rubrik leer gelassen habe, worauf ich nach Konsultation der uns durch den Bezirk zugestellten Mutationsmeldung seine Konfession mit "katholisch" angenommen habe (Offenbar will er sich von der Kirchensteuer auch drücken.)."

In der Folge erhob der Beschwerdeführer am 24. Juni 1975, vertreten durch das Treuhandbüro S., Einsprache, wobei in der Einsprache keine Abänderung des Konfessionscodes beantragt wurde und auch in der Begründung darauf überhaupt nicht Bezug genommen wurde. Nachdem der Beschwerdeführer somit wusste, weshalb er weiterhin als r. k. veranlagt wurde und in der Einsprache dies nicht anfocht, liegt auch gegenüber den Steuerbehörden keine Austrittserklärung vor und zwar zumindest bis zum 18. April 1977.
...

c) Zu prüfen ist, ob die Eintragung in der Steuererklärung vom 18. April 1977 als rechtsgenügliche Austrittserklärung anerkannt werden kann. Dabei stellen sich im einzelnen folgende Fragen:

- Kann diese Erklärung anerkannt werden, obwohl sie nicht an die zuständige Stelle gerichtet war?
- Ist diese Eintragung "Steuerpflichtiger, Ehefrau, Konfession: keine" inhaltlich als ausdrückliche und klare Austritts- oder Nichtzugehörigkeitserklärung anzuerkennen?
- Sofern die beiden erstgenannten Fragen zu bejahen sind, stellt sich die weitere Frage, ob damit auf dieses Datum hin nur der Austritt des Ehemannes, welcher als Steuersubstitut seiner Frau allein die Steuererklärung auszufüllen und zu unterzeichnen hatte oder auch der Austritt der Ehefrau anerkannt werden kann?
- Sofern die erste Frage zu verneinen ist, erübrigt es sich, zu den weiteren Fragen Stellung zu nehmen.

Gemäss § 10 Abs. 3 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Juni 1974 (VRP) leitet eine Behörde, die irrtümlich angegangen wird, die Sache unter Mitteilung an die Parteien an die zuständige Instanz weiter. Diese Vorschrift gilt auch für die Steuerbehörden (§ 1 VRP). Diese Regelung ist auf Gesuch und Rechtsmittel zugeschnitten, welche an falsche Instanzen gerichtet sind. Bei der Steuererklärung handelt es sich hingegen um eine öffentlichrechtliche Verpflichtung, welcher jeder Steuerpflichtige innert der vom Regierungsrat festgesetzten Frist nachzukommen hat, wobei die Deklaration an den Gemeinderat des Wohnorts bzw. an eine spezielle kommunale Verwaltungsstelle zu richten ist (vgl. § 61 StG). Der Beschwerdeführer hat die Steuererklärung an die richtige Stelle gerichtet. Auch wenn die Deklaration "Konfession: keine", soweit dieser mehr als deklaratorische Bedeutung, nämlich die Bedeutung einer ausdrücklichen Austritts- oder Nicht-

zugehörigkeitserklärung zukommen soll, an die falsche Adresse gerichtet war, so genügt es, wenn die Steuerveranlagungsbehörde bei Steuerpflichtigen, bei denen die Rubrik Konfession nicht oder gegensätzlich zu früheren Deklarationen ausgefüllt ist, im Rahmen der amtlichen Sachverhaltsabklärung bei der Kirchgemeinde oder Einheitsgemeinde, welcher der Pflichtige früher angehörte, eine Rückfrage macht, ob ein Austritt erfolgt sei. Je nach dem Ergebnis dieser Rückfrage hat die Veranlagungsbehörde den entsprechenden Konfessionscode in die Veranlagungsverfügung aufzunehmen. Weitere Abklärungen oder gar die Weiterleitung des Steuerdeklarationsformulars an die Organe der in Frage stehenden religiösen Körperschaft ist im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens nicht erforderlich und vor allem aus verwaltungsökonomischen Gründen auch nicht zumutbar. Wird nach diesem Verfahren ein Steuerpflichtiger, welcher es unterlassen hatte, gegenüber seiner früheren Kirchgemeinde den Austritt zu erklären, trotz der Deklaration "Konfession keine" weiterhin als römisch-katholisch veranlagt, so kann er sich dagegen im Einspracheverfahren wehren. Unterlässt er dies, so ist davon auszugehen, bei seiner Deklaration "Konfession keine" o. ä. habe es sich nicht um die Kundgabe eines echten Austrittswillens, sondern nur um einen Versuch gehandelt, sich von der Kirchensteuer zu drücken, ohne zugleich die Konsequenz des Kirchenaustritts tatsächlich zu vollziehen. Beharrt hingegen der Steuerpflichtige mit Einsprache darauf, keiner Konfession anzugehören, so ist dies durch die Einspracheinstanz zu prüfen und sofern sich ergibt, dass bereits die ursprüngliche Austrittserklärung die erforderliche Klarheit und Eindeutigkeit aufwies, so ist der Austritt und damit die Beendigung der Kirchensteuerpflicht auf jenes erste Datum hin anzunehmen.

Eine Austrittserklärung, die an die Steuerbehörde gerichtet ist, muss unter den vorgenannten Voraussetzungen umso mehr angenommen werden, als der Staat im Rahmen des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Steuerpflichtigen doch in einer Funktion auftritt, die ihn diesem gegenüber als eine Art staatskirchenrechtliches Organ (Kirchensteuereinzug) erscheinen lässt. Die allfällige Anerkennung eines Austritts im Rahmen der Steuerdeklaration gilt allerdings nur für solange, als keine positivrechtliche Regelung besteht, welche die förmliche Vornahme der Austrittserklärung gegenüber einer ganz bestimmten kirchlichen Behörde vorschreibt.

Nachdem der Beschwerdeführer gegen die Steuerveranlagung für die Jahre 1977/78 in bezug auf die Konfessionsbezeichnung Einsprache erhoben hat, ist nach dem Vorgesagten weiter zu prüfen, ob aus dem Inhalt der Erklärung der Austrittswille eindeutig und klar zum Ausdruck kommt. Dies ist ohne weiteres zu bejahen, denn die Erklärung "Konfession: keine" lässt keinen Zweifel darüber offen, dass der Steuerpflichtige nicht mehr der römisch-katholischen Konfession angehören will.

Anders verhält es sich hingegen hinsichtlich des Austritts der Beschwerdeführerin. Soweit den Akten zu entnehmen ist, hat diese erstmals am 27. Januar 1981 an den Kirchenratspräsidenten unterschriftlich eine Nichtzugehörigkeitserklärung zur römisch-katholischen Religionsgemeinschaft abgegeben. Die früheren Eingaben an die Steuerbehörden und an den Bezirksrat wurden ausschliesslich durch den Beschwerdeführer unterzeichnet. Nachdem indessen wie bereits erwähnt (Erwägung 5) nur eine persönliche Austritts- oder Nichtzugehörigkeitserklärung anerkannt werden kann, ist festzuhalten, dass die Zugehörigkeit der Beschwerdeführerin zur r. k. Religionsgemeinschaft und damit zur r. k. Kirchgemeinde bis am 27. Januar 1981 angedauert hat. Gemäss § 3 RRB über die Steuererhebung für Kultuszwecke richtet sich

der Steueranspruch des Kultusträgers, sofern nicht alle Mitglieder einer Familie der gleichen Konfession angehören, nach dem Verhältnis der Konfessionsangehörigen zur Gesamtheit der Familienangehörigen. Der Beschwerdeführer hat deshalb für den Zeitraum ab dem 18. April 1977 bis zum Austritt seiner Ehefrau noch die Hälfte der Kultussteuern zu entrichten.

7. . . . (Erwägungen zum Gesuch um unentgeltliche Prozessführung; Verneinung der Voraussetzungen)

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird insoweit gutgeheissen, als festgestellt wird, dass der Beschwerdeführer am 18. April 1977 den Austritt aus der römisch-katholischen Kirche erklärt hat. Seine Kirchensteuerpflicht erlischt mit diesem Datum. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, insbesondere auch soweit sie sich auf die Zugehörigkeit und Kirchensteuerpflicht der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1. November 1972 - 31. Dezember 1978 bezieht.

2. Die Verfahrenskosten (Fr. 583.--) werden zu 4/5 den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung und zu 1/5 dem Bezirk auferlegt. . . .

3. (Zufertigung)

Anmerkungen der Redaktion

1. Die Auffassung des Verwaltungsgerichts hinsichtlich der Verfahrenszuständigkeit erweckt einige Zweifel. Zum einen hätte das Gericht, selbst wenn die Steuerkommission eine Behandlungspflicht verneint hatte, entgegen E. 1 die Zuständigkeit des Bezirksrates als Vorinstanz von Amtes wegen (§ 27 VRP; VGE 344/79 vom 21. September 1979; vgl. Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 40, Seite 240/2, Saladin, Verwaltungsverfahrensrecht, Seite 170) prüfen müssen (was es denn - im Widerspruch dazu - implizit in der folgenden Erwägung auch tat); dies hätte im Falle der Zuständigkeitsverneinung in Anwendung der Offizialmaxime zur Aufhebung des Erstentscheides und Feststellung der Unzuständigkeit der Vorinstanz führen müssen (BGE 102 V 152; Kölz, VRG, N. 11 zu § 63; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Seite 61; mitunter pflegt das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen zu Unrecht ergangene Sachentscheide durch Nichteintreten zu erledigen, vgl. VGE 344/79 und Luzius Schmid, Die Rechtskraft des negativen Verwaltungsaktes, Seite 74 ff., was meist verfahrensökonomisch gerechtfertigt ist, jedoch bei Zuständigkeitsfehlern nicht am Platz wäre, da dann der Abweisungsakt rechtskräftig würde und einer Ueberweisung im Sinne von § 10 VRP im Wege stünde). Das Ergebnis wäre hier ein negativer Kompetenzkonflikt gewesen, der - u. E. trotz Rechtskräftigkeit des ersten Nichteintretensentscheides - auf Gesuch hin durch den Kantonsrat (zufolge der Beteiligung eines Gerichts) nach § 6 Abs. 1 lit. a GO hätte entschieden werden müssen, falls nicht eine Instanz von sich aus - nach allfälligem Meinungsaustausch - auf ihren Entscheid zurückgekommen wäre.

2. In der Sache sodann steht die im Einspracheverfahren gefundene Lösung der Zuständigkeitsfrage aus verschiedenen Gründen auf schwachen Füssen.

   a) Die Beurteilung der Kirchensteuerpflicht wird formell - wie das Gericht selbst zugesteht (E. 6/c) - in der Veranlagungsverfügung selbst getroffen,

welche durch die Kantonale Steuerverwaltung ausgestellt wird und zu der, mit Ausnahme des Anhörungsrechts nach § 66 Abs. 2 StG (welches in der Praxis eher eine Scheindaseinsberechtigung führt), die Gemeinde- resp. Bezirksbehörden nichts zu sagen hat. Es wäre ein Kuriosum besonderer Art, wenn die Behörde eines untern Gemeinwesens über die Rechtmässigkeit von Hoheitsakten des obern Staatsverbandes entscheiden könnte.

b) Vorliegend anerkannte das Verwaltungsgericht nicht nur die Verfügungsbefugnis der Steuerverwaltung, sondern nahm sogar den Widerruf der Verfügung hinsichtlich der Kultussteuerpflichtigkeit durch dieselbe Behörde ohne Beanstandung hin (E. 3 i. f.).

c) Stellt man sich auf den Standpunkt, dass der Bezirksrat kompetent wäre, müsste nicht aus der Rechtsmittelbelehrung der Veranlagung hervorgehen, dass die Kirchensteuerpflichtigkeit beim Gemeinde- resp. Bezirksrat angefochten werden könnte, was zur Folge hätte, dass sämtliche heute erlassenen Taxationen hinsichtlich der Konfessionsangehörigkeit nicht in Rechtskraft erwüchsen, da dem Adressaten aus einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung keine Nachteile erwachsen dürfen? (vgl. dagegen E. 6/c).

d) Zu denselben Schlussfolgerungen gelangt man, wenn man ohne Rücksicht auf die bestehende Veranlagungspraxis auf die geltenden Verfahrensnormen abstellt. Einmal räumt das Steuergesetz keiner anderen Instanz als der Steuerverwaltung eine Veranlagungskompetenz, wozu auch der Befund über die Kultussteuerpflicht gehört, ein. Dem steht der vom Gericht angerufene Regierungsratsbeschluss nicht entgegen, der lediglich die Steuerausscheidung zwischen den Kirchgemeinden ansprechen will (vgl. §§ 3 ff. RRB). Abgesehen davon fehlte dieser Verordnung die gesetzliche Basis, welche ein Abweichen von der Regelung nach §§ 3 ff. StG ermöglichen würde.

3. In materiellrechtlicher Hinsicht kann dem Verwaltungsgerichtsentscheid vollumfänglich beigepflichtet werden.

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 31. DEZEMBER 1982 I. S. A. (VGE 331/82)

Steuerbefreiung von Personalfürsorgestiftungen (§ 5 lit. g StG, Art. 16 Abs. 4bis BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Am 14. Februar 1980 gelangte die Personalfürsorgestiftung A. mit dem Gesuch an die Kantonale Steuerverwaltung, die Stiftung von der Steuerpflicht zu befreien. Mit Verfügung vom 4. September 1980 haben die Kantonale Steuerverwaltung und Wehrsteuerverwaltung den Entscheid über die Steuerbefreiung von der Errichtung eines Reglementes abhängig gemacht.

Nachdem ein am 18. November 1981 eingereichter Reglementsentwurf von der Steuerverwaltung als für eine Steuerbefreiung nicht hinreichend zurückgewiesen wurde, reichte die Personalfürsorgestiftung am 23. Januar 1982 einen bereinigten Reglementsentwurf ein, nachdem zwischen den Parteien Verhandlungen über den für eine Steuerbefreiung vorausgesetzten Inhalt geführt worden waren. Mit Verfügung vom 12. Februar 1982 eröffneten die Kantonale Steuerverwaltung und Wehrsteuerverwaltung, dass der Personalfürsorgestiftung A. die Steuerfreiheit unter dem Vorbehalt gewährt werde, dass die Karenzfrist gemäss Ziff. 2 des Reglementes auf ein Jahr verkürzt werde.

Gegen diese Verfügung erhob die Personalfürsorgestiftung Einsprache, welche die Steuerkommission und die Kantonale Wehrsteuerverwaltung mit Entscheid vom 4. Juni 1982 abgewiesen haben.

Gegen den Einspracheentscheid lässt die Personalfürsorgestiftung mit Eingabe vom 2. Juli 1982 rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht einlegen.

Aus den Erwägungen:

1. Gemäss § 5 lit. f StG werden von der Steuerpflicht befreit die nach Art. 80 ff ZGB errichteten Stiftungen mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton, oder deren Unternehmungen dem Kanton nahestehen, sofern ihr Vermögen dauernd für Zwecke der Wohlfahrt von Angestellten, Arbeitern und Arbeitgebern einer oder mehrerer Unternehmungen gewidmet ist, und deren Einkommen ausschliesslich für solche Zwecke verwendet wird. Auch das Wehrsteuerrecht gewährt Personalfürsorgestiftungen Steuerfreiheit nach im wesentlichen gleichlautenden Voraussetzungen wie das kantonale Recht (Art. 16 Ziff. 4bis WStB). § 28 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 10. Oktober 1980 (VVzStG, nGS 105a) stellt an die Stiftungsurkunde der die Steuerbefreiung nachsuchenden Stiftung Mindestanforderungen. Lit. a dieser Bestimmung verlangt, dass aus der Stiftungsurkunde der Stiftungszweck und die Rechte der Destinatäre, sofern nicht in einem Reglement festgehalten, ersichtlich sein müssen.

   Nach Art. 4 der Stiftungsurkunde bezweckt die Stiftung
   "allgemein die freiwillige Fürsorge für die Arbeitnehmer der Stifterin sowie deren Familien durch Gewährung von Unterstützungen in Fällen von Tod, Alter, Invalidität, Krankheit, Unfall oder Fällen sonstiger Notlage.
   Ueber die Ausrichtung von Leistungen aus dem Stiftungsvermögen entscheidet ausschliesslich der Stiftungsrat nach freiem Ermessen. Er kann in besonderen Reglementen Art und Höhe der Fürsorgeleistungen für bestimmte Kategorien von Arbeitnehmern festlegen, wobei es ihm freisteht, die Leistungsverpflichtungen durch den Abschluss von Versicherungen zu decken."

   Aus dieser Bestimmung geht hervor, dass die Destinatäre keine anwartschaftlichen Rechte aus den Statuten abzuleiten vermögen und die Ausrichtung von Fürsorgeleistungen im alleinigen Ermessen des Stiftungsrates steht. Vorbehalten ist allerdings der Erlass eines allfälligen Reglementes, welches über die Art und Höhe der Fürsorgeleistungen Aufschluss zu geben hat. . . .

2. Die Verwaltung hat das überarbeitete und am 23. Januar 1982 eingereichte Reglement für die Gewährung der Steuerbefreiung unter dem Vorbehalt als genügend anerkannt, dass die in Ziff. 2 vorgesehene Karenzfrist von 8 Jahren auf ein Jahr verkürzt werde. Zur Begründung wird angeführt, dass die Steuerbefreiung voraussetze, dass nebst den Aktionären und deren Angehörigen noch weitere Angestellte zum Destinatärskreis gehören. Aufgrund der

gegenwärtigen Personalstruktur im Betrieb der Stifterfirma erfüllten ausser den familieneigenen Angestellten kein einziger Arbeitnehmer die in Art. 2 Reglement vorgeschriebenen Mitgliedschaftsvoraussetzungen. Die Stiftung erbringe ausschliesslich Leistungen an Familienangehörige und verletze dadurch § 31 VVzStG und Ziff. 4 lit. d des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. März 1980.

a) Gemäss § 31 VVzStG zählen bei juristischen Personen Angestellte mit Kapitalbeteiligung und Angestellte in leitender Stellung zum Personal, sofern sie im ständigen Dienst des Unternehmens stehen und hauptberuflich mit ihm verbunden sind und wenn sich die Fürsorgeleistungen im Rahmen derjenigen Leistungen halten, die allgemein gegenüber dem Personal erbracht werden.

Aus dem Reglementsentwurf geht hervor, dass Fürsorgeleistungen generell den "Mitarbeitern" bzw. den "ehemaligen Mitarbeitern" in den Fällen Alter, Tod oder Invalidität ausgerichtet werden und sich diese nach dem durchschnittlichen Lohn der letzten drei Jahre bemessen. Die Leistungen werden mithin generell-abstrakt bestimmt, ohne dass für Angestellte mit Kapitalbeteiligung ein Unterschied gemacht würde. Nach 15-jähriger Mitarbeit erhöhen sich die möglichen Leistungen um 25 % und nach 20-jähriger Mitarbeit um 50 %. Sofern sich die kapitalbeteiligten Mitarbeiter nicht ein überhöhtes Salär auszahlen, insbesondere während den letzten drei Jahren vor der Pensionierung, erweist sich die von den Vorinstanzen gerügte Verletzung von § 31 VVzStG als unbegründet, zumal die hauptberufliche und ständige Tätigkeit der Angestellten mit Kapitalbeteiligung in der Stifterunternehmung nicht in Frage gestellt ist.
Nach Auffassung der Vorinstanzen verstösst das Reglement überdies gegen § 29 Abs. 2 VVzStG, wonach der Personalfürsorgestiftung mindestens ein familienfremder Arbeitnehmer als Destinatär angehören müsse.

Dieser Einwand ist jedoch in dieser absoluten Formulierung unzutreffend. Nach Ziff. 2 des Reglementes unterstehen der Stiftung alle Angestellten der Stifterfirma, die das 20. Altersjahr erreicht haben, soweit sie mindestens 8 Jahre in einem definitiven, ganztägigen Arbeitsverhältnis mit der Stifterfirma stehen. Das Reglement schliesst somit die Mitgliedschaft familienfremder Destinatäre nicht aus. Allerdings erfüllen zur Zeit unbestrittenermassen keine Mitarbeiter ausserhalb der Stifterfamilie die Voraussetzung einer 8-jährigen Anstellungsdauer, so dass vorderhand keine familienfremden Mitarbeiter zum Kreis der Destinatäre der Personalfürsorgestiftung gehören. Das Erfordernis einer Anstellungsdauer von 8 Jahren steht indessen nicht eigentlich im Konflikt mit § 29 Abs. 2 VVzStG, sondern vielmehr mit § 29 Abs. 1 lit. c VVzStG. Diese Bestimmung verlangt, dass grundsätzlich alle Arbeitnehmer der Stiftung angeschlossen sein müssen, wobei angemessene Karenz- oder Wartefristen zulässig sind (vgl. die gleichlautende Voraussetzung im Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. März 1980 betr. Einschluss des Arbeitgebers in die firmaeigene Personalvorsorgestiftung, Ziff. 4 lit. d). Sollte sich ergeben, dass das Reglement mit lit. c von § 29 VVzStG vereinbar ist, so ist auch eine Verletzung von Abs. 2 von § 29 VVzStG ausgeschlossen, ist doch die Mitgliedschaft familienfremder Arbeitnehmer grundsätzlich möglich und auch reglementarisch vorgesehen.

b) Ziff. 2 des Reglementes macht die Mitgliedschaft in der Personalfürsorgestiftung von einem mindestens 8-jährigen Anstellungsverhältnis bei der Stifterfirma abhängig. Es handelt sich um eine Karenzfrist, nach deren

Ablauf der Angestellte Destinatär der Stiftung wird und damit erst nach einer Zeitspanne von 8 Jahren seit Stellenantritt in den Genuss von Vorsorgeleistungen kommen kann.

Gestützt auf die Bestimmung von § 29 Abs. 1 lit. c, welche angemessene Karenz- oder Wartefristen zulässt, erachten die Einspracheinstanzen, dass die vorgesehene Karenzfrist von 8 Jahren den Grundsatz der Parität, nämlich die Gleichstellung von Arbeitgeber und Arbeitnehmer bezüglich ihrer Rechte und Pflichten, verletze. Diese Karenzfrist bedeute in concreto, dass die Stiftung zur reinen Familienstiftung werde, nachdem sowohl gegenwärtig als auch noch während mindestens 4 Jahren keine Angestellten der Stifterfirma ohne Kapitalbeteiligung die Voraussetzung einer 8-jährigen ganztägigen Anstellungsdauer erfüllen würden.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, auf Vorschlag des Vorstehers der Steuerverwaltung sei die ursprünglich vorgesehene Karenzfrist von 10 Jahren auf 8 reduziert worden in der begründeten Erwartung, dass nun das Reglement wahrscheinlich genehmigt werden könne. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben habe man sich auf die mündliche Zusicherung verlassen können, insbesondere wenn diese Kompromisslösung das Ergebnis von Verhandlungen gewesen sei. Vernehmlassend führen die Vorinstanzen dazu aus, die Karenzfrist von 8 Jahren sei von der Steuerverwaltung in unverbindlicher Weise zur Diskussion gestellt worden, wobei man damals noch keine Kenntnis davon gehabt habe, dass auch bei einer achtjährigen Karenzfrist kein familienfremder Angestellter zum Kreis der Begünstigten zählen würde. Zusicherungen seien indessen keine gemacht worden.

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass im Rahmen der Verhandlungen die Zusicherung abgegeben worden sei, bei einer 8-jährigen Karenzfrist könne die Steuerfreiheit gewährt werden. Sie geht selbst davon aus, dass die Rede gewesen sei, dass unter dieser Voraussetzung "das Reglement wahrscheinlich genehmigt werden könne". Fehlt es somit an einer begründetes Vertrauen erweckenden vorbehaltlosen Zusage, kann die Beschwerdeführerin nichts für ihren Standpunkt aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ableiten. Ueberdies wäre nicht ersichtlich, was für nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen die Beschwerdeführerin auf die angebliche Zusicherung getroffen hat, eine Voraussetzung, die bei der Behaftung der Behörde auf einer einmal gegebenen Zusage erfüllt sein müsste (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung I, Nr. 75 B III. c).

c) Die Beschwerdeführerin beruft sich auf den Wortlaut von § 29 Abs. 1 VVzStG und auf § 31 VVzStG; aus diesen Bestimmungen gehe eindeutig hervor, dass alle Destinatäre der Beschwerdeführerin zum Personal zu zählen seien.

§ 29 VVzStG umschreibt die Voraussetzungen, unter denen Arbeitgeber als Destinatäre einer steuerbefreiten Personalfürsorgestiftung angehören können. Gemäss Abs. 1 dieser Bestimmung gilt als Arbeitgeber, wer Inhaber einer Einzelfirma, geschäftsführendes Mitglied einer einfachen Gesellschaft, Teilhaber einer Kollektivgesellschaft oder unbeschränkt haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft ist. Nach § 31 VVzStG zählen bei juristischen Personen Angestellte mit Kapitalbeteiligung und Angestellte in leitender Stellung zum Personal, sofern sie im ständigen Dienst des Unternehmens stehen und hauptberuflich mit ihm verbunden sind und wenn sich die Fürsorgeleistungen im Rahmen derjenigen Leistungen halten, die allgemein gegenüber dem Personal erbracht werden.

Da es sich vorliegend bei der Stifterfirma um eine juristische Person handelt, ist für die Beurteilung der Frage, ob Angestellte in leitender Stellung mit Kapitalbeteiligung zum Personal zu zählen sind, grundsätzlich § 31 VVzStG anwendbar. Indessen ergibt sich aus dem zweiten Satzteil von § 31 VVzStG unmissverständlich, dass nebst dem Unternehmer noch weiteres Personal der Personalfürsorgeeinrichtung anzugehören hat. In diesem Sinne hat denn auch das Verwaltungsgericht Zürich festgehalten, dass die Beschränkung der Fürsorge auf einen oder mehrere Aktionäre im Dienste der Unternehmung nicht mehr in den Aufgabenkreis der Personalfürsorge falle (RB 1978 Nr. 28). Der Unternehmer kann somit nur dann einer steuerbefreiten Personalfürsorgestiftung angehören, wenn er tatsächlich Arbeitnehmer beschäftigt und diese der Personalfürsorgeeinrichtung für das firmeneigene Personal anschliesst. Erforderlich ist aber auch, dass die Fürsorgestiftung ihrem Zweck tatsächlich dient. Die blosse Ansammlung von Kapital ist, sieht man von einer verhältnismässig kurzen Anlauf- und Aufbauzeit ab, nicht Personalfürsorge (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 87 zu § 16).

Zweck der Bestimmung von § 29 Abs. 1 lit. c VVzStG ist es, nur denjenigen Selbständigerwerbenden in die steuerbegünstigte Personalvorsorge miteinzubeziehen, der als Unternehmer Personal beschäftigt und damit in die Stiftung seines Personals eingeschlossen werden kann. Nur ein Personalfürsorge betreibender Selbständigerwerbender kann deshalb für sich selber die Steuerbegünstigung beanspruchen. Dabei macht es keinen Unterschied, ob nun der Unternehmer seinen Betrieb in der Form der Einzelfirma, als Personengesellschaft oder als Kapitalgesellschaft führt. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen die Erfüllung der Voraussetzung von § 29 Abs. 1 lit. c VVzStG, wonach alle Arbeitnehmer der Stiftung als Destinatäre angehören müssen, auch bei der vorliegenden Stifterfirma, einer Aktiengesellschaft, für die Gewährung der Steuerfreiheit verlangen.

d) . . . Mit Verfügung vom 12. Februar 1982 der Kantonalen Steuer- und Wehrsteuerverwaltung wurde die nachgesuchte Steuerfreiheit unter dem Vorbehalt zugestanden, dass die reglementarische Karenzfrist von 8 Jahren auf ein Jahr verkürzt werde. Nur auf diese Weise sei sichergestellt, dass auch familienfremde Angestellte der Personalfürsorgestiftung als Destinatäre angehören könnten. Umstritten ist die Dauer der Karenzfrist. Die Karenzfrist bei Personalfürsorgeeinrichtungen bezweckt, mit Rücksicht auf die sich nach Stellenantritt manifestierende Eignung und Neigung eines Stellenbewerbers, den Anspruch auf Versicherungsleistungen auf eine gewisse Zeit hinauszuschieben, um nicht unnötige Kosten und Umtriebe im Hinblick auf ein kurzfristiges Engagement zu haben. . . . Denkbar ist auch, dass erst nach Stellenantritt das hohe Versichertenrisiko eines Angestellten erkennbar wird, dessen Tragung die vorliegend autonome Versicherungskasse nicht bereit ist. Hingegen ist mit der Einräumung einer angemessenen Karenzfrist nicht bezweckt worden, einer autonomen Pensionskasse, die selber das Risiko trägt (vgl. Riemer, a.a.O. N 324 ST) und nur von Beiträgen der Stifterfirma alimentiert wird, die für die Aeufnung des erforderlichen Deckungskapitals notwendige Zeit zu geben. . . .

Die Ermöglichung des Aufschubs der Mitgliedschaft in der Personalfürsorgeeinrichtung während einer Karenzfrist bedeutet vorliegend eine Durchbrechung des Grundsatzes der Parität. Ein Blick auf die Regelungen anderer Kantone zeigt, dass an diesem Grundsatz streng festgehalten wird. Nach § 8 lit. b der Bernerischen Verordnung über die steuerliche Behandlung von Vorsorgeeinrichtungen kann ein Arbeitgeber nur unter der Voraus-

setzung, dass er grundsätzlich und in zeitlicher Hinsicht nicht anders versichert ist als sein Personal, einer steuerbefreiten Personalvorsorgeeinrichtung angehören. Auch die Verordnung des Regierungsrates Zürich über den Einschluss des Arbeitgebers in die firmaeigene Personalfürsorgestiftung verlangt, dass für Arbeitgeber und Arbeitnehmer hinsichtlich Aufnahme, Tarifalter, Beiträge, Art der versicherten Leistungen, Kreis der Begünstigten gleiche Bedingungen gelten (Art. 1 lit. e), d. h. es dürfen die Arbeitgeber nicht günstiger gestellt werden als die Arbeitnehmer.

Im vorliegenden Fall ist erstellt, dass aufgrund der in der Stifterfirma vorherrschenden Personalstruktur kein familienfremdes Personal vorhanden ist, das die Voraussetzung einer 8-jährigen Anstellungsdauer erfüllt. Auch wird es noch mindestens 4 Jahre dauern, bis ein Mitarbeiter ohne leitende Stellung und Kapitalbeteiligung eine Anstellungsdauer von 8 Jahren aufzuweisen vermag. Ein Grund dafür mag die in der sich die Stifterfirma betätigenden Modebranche grosse Personalfluktuation sein, wobei diese vor allem auf einen grossen Anteil von jungen weiblichen Angestellten zurückzuführen sein wird. Die Vorinstanzen gingen davon aus, dass eine Karenzfrist von 8 Jahren nicht mehr als angemessen gelten kann. ... Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass eine Karenzfrist von 8 Jahren verunmöglicht, dass alle Arbeitnehmer der Personalfürsorge teilhaftig werden können. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse ist es zur Zeit und in den nächsten Jahren ausgeschlossen, dass je ein familienfremder Angestellter der Personalfürsorgestiftung angeschlossen sein wird. Die Karenzfrist von 8 Jahren erweist sich daher als klar unangemessen. Das Verwaltungsgericht sieht sich nicht veranlasst, die von den Vorinstanzen noch tolerierte Karenzfrist von einem Jahr zu korrigieren, zumal es die Beschwerdeführerin unterlässt, in einem Eventualstandpunkt dazu Stellung zu nehmen. Schliesst die im Reglement vorgesehene Karenzfrist den Einschluss sämtlicher Arbeitnehmer in die Personalvorsorge aus und verhindert sie damit insbesondere, dass die Stiftung ihrem Zweck auch tatsächlich dient, so braucht nicht näher untersucht zu werden, wie gross die Beteiligungen der Angestellten in leitender Stellung bzw. deren Ehegatten an der Stifterfirma sind. Schliesslich sei noch darauf hingewiesen, dass mit dem aller Voraussicht nach auf den 1. Januar 1984 in Kraft tretenden BVG vom 25. Juni 1982 alle Arbeitnehmer, die das 17. Altersjahr vollendet haben und einen Jahreslohn von mehr als Fr. 14 880.-- beziehen, der obligatorischen Versicherung unterstehen werden (Art. 2 Abs. 1 BVG), wobei das Versicherungsverhältnis mit Antritt des Arbeitsverhältnisses beginnt (Art. 10 Abs. 1 BVG). Sofern die Beschwerdeführerin sich als Vorsorgeeinrichtung zur Durchführung der obligatorischen Versicherung registrieren lassen will, wird sie mitunter gezwungen sein, ihre Bestimmungen in Einklang mit dem BVG zu bringen, soweit es um die Gewährung der Mindestleistungen geht (Art. 48 und 49 BVG).

3. Soweit die Stiftungsurkunde die freiwillige Fürsorge für die Arbeitnehmer der Stifterin vorsieht, nebst Tod, Alter und Invalidität auch die Leistungsfälle Krankheit, Unfall oder sonstige Notlagen aufzählt und die Möglichkeit von Ermessensleistungen statuiert, steht sie im Widerspruch zum Reglement. Die Beschwerdeführerin, bzw. der Stiftungsrat ist daher gehalten, die Urkunde bei passender Gelegenheit zu ändern (vgl. SZS 1982, 62/63).

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend verfallen die Verfahrenskosten zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführerin (§ 72 Abs. 2 VRP).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 421.70)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES BUNDESGERICHTS VOM 15. NOVEMBER 1982 I. S. V.

Geschäfts- und Privatvermögen (§ 19 StG, Art. 21 BdBSt); Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV; § 13 Abs. 3 StG)

Erwägungen:

1. Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des zweiten der einander allenfalls ausschliessenden Steueransprüche zu erheben, wobei der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden braucht, aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid die 30-tägige Beschwerdefrist einzuhalten ist. Im vorliegenden Fall ist die Beschwerde im Anschluss an den Einsprache-Entscheid der Staatssteuerkommission X. rechtzeitig eingereicht worden. Infolgedessen ist auch die frühere, im Kanton Y. ergangene Veranlagung in das Verfahren einbezogen (vgl. BGE 104 Ia 257 E. 1 mit Hinweisen).

   Bei den staatsrechtlichen Beschwerden, die keine Erschöpfung des Instanzenzugs voraussetzen, sind Noven zulässig. Die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts ist nicht beschränkt, weder hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellung, noch bei der Rechtsanwendung. Wenn der Beschwerdeführer, wie hier, dem Bundesgericht überlässt, wie die von ihm gerügte Doppelbesteuerung zu beheben sei, so bedeutet die freie Prüfungsbefugnis nicht, das Bundesgericht habe die Einzelregeln des Doppelbesteuerungsverbotes von Amtes wegen voll und rein durchzusetzen. Es kann nicht die Meinung haben, dass das Bundesgericht z. B. Fragen, die im kantonalen Verfahren von der Gemeinde aufgeworfen und wieder fallen gelassen wurden, von sich aus erneut aufgreift. Die staatsrechtliche Beschwerde dient dem Schutz der verfassungsmässigen Individualrechte, die der Bürger geltend macht (vgl. Art. 90 OG), und nicht unbedingt der Verwirklichung des objektiven Verfassungsrechts; sie hat denn auch grundsätzlich nur kassatorische Funktion. Das Bundesgericht hat daher nur zu prüfen, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt. Dass einer der beteiligten Kantone seine Steuerhoheit nicht voll ausschöpfte, ist nicht zu korrigieren. Das Bundesgericht kann nur die Veranlagung des Kantons aufheben, der in die Steuerhoheit eines andern Kantons eingreift, und grundsätzlich nur soweit, als diese Veranlagung sich nicht mit der Veranlagung des in seiner Steuerhoheit geschmälerten Kantons verträgt.

2. a) Die Steuerverwaltung des Kantons X. hat in ihrer Vernehmlassung zur staatsrechtlichen Beschwerde die Trennung zwischen den Grundstücken, die zum Vermögen der Kommanditgesellschaft einerseits und zum Privatvermögen des Beschwerdeführers anderseits zu zählen sind, eingehend begründet. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung stellen die im Grundbuch auf den Namen eines Gesellschafters eingetragenen Grundstücke Privatvermögen dar, wenn sie nicht tatsächlich - auch nur teilweise - zur Verfolgung des Geschäftszweckes dienen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, S. 59, N 41 ff., insbesondere N 42 und 43; Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, S. 120, N 123, S. 121, N 124 b; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, 2. Aufl. 1980, S. 366; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Aufl. 1970, S. 190; vgl. auch Thalmann, Die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen in der neueren schweizerischen Rechtsprechung, in ASA 33, S. 92 - 96).

b) Was die Steuerverwaltung des Kantons Y. in ihrer Stellungnahme zur staatsrechtlichen Beschwerde einwendet, stimmt schon in tatsächlicher Hinsicht zur Hauptsache nicht. Es trifft nicht zu, dass die Liegenschaften, die X. zum Privatvermögen zählt, früher vollständig oder mehrheitlich zum Geschäftsvermögen der Einzelfirma des Beschwerdeführers gehörten. Sie sind nämlich zum weit überwiegenden Teil erst 1972 erworben worden, nämlich die Liegenschaft A. auf den 1. Januar 1973 und die Liegenschaft B. auf den 1. Juli 1972; im wesentlichen gehört von den Privatgrundstücken nur der Landwirtschaftsbetrieb seit längerer Zeit, d. h. seit 1967, dem Beschwerdeführer. Selbst wenn behauptet würde, die Zukäufe im Jahre 1972 seien aus Mitteln der Einzelfirma des Beschwerdeführers getätigt worden, wären die Liegenschaften nicht notwendigerweise in sein Geschäftsvermögen gefallen; es kommt darauf an, ob sie dem Geschäft, d. h. dem Kieswerk dienen, was weder beim Landwirtschaftsbetrieb, noch beim Gasthof, die verpachtet sind, angenommen werden kann. Es muss im vorliegenden Verfahren indes nicht geprüft werden, ob allenfalls auf Liegenschaften, die vor der Umwandlung der Einzelfirma des Beschwerdeführers als solche der Betriebsstätte behandelt wurden, und die nun von der Steuerbehörde X. als Privatliegenschaften angesehen werden, ein Liquidationsgewinn vom Kanton Y. oder vom Kanton X. hätte besteuert werden können oder noch besteuert werden könne.

In rechtlicher Hinsicht scheint die Steuerverwaltung des Kantons Y. zu übersehen, dass es für die Zuordnung von Grundstücken zum Privat- oder Geschäftsvermögen bzw. zum Vermögen der Gesellschaft oder des Gesellschafters darauf ankommt, ob die im Grundbuch auf den Namen eines Gesellschafters eingetragenen Grundstücke zur Verfolgung des Geschäftszweckes dienen. Im vorliegenden Fall bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die von der Steuerbehörde X. dem Privatvermögen des Beschwerdeführers zugeordneten Liegenschaften dem Geschäftszwecke der Kommanditgesellschaft unmittelbar oder mittelbar dienen. Der Kanton X. hat sie deshalb zu Recht dem Privatvermögen des Beschwerdeführers zugeordnet.

c) Diesem Ergebnis scheint ein Urteil des Bundesgerichts vom 16. Mai 1975 in ASA 44, S. 208, entgegenzustehen, wo festgehalten wurde:

"Besonderes Gewicht kommt - wie die EStV zutreffend hervorhebt - der Einbringung eines Vermögenswertes in eine Personengesellschaft (Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) zu. Denn hier sind die Haftungsverhältnisse anders geordnet als bei einem Einzelunternehmen. Während der Einzelunternehmer gegenüber den Geschäftsgläubigern wie auch gegenüber den Privatgläubigern mit seinem ganzen Vermögen haftet, Geschäfts- und Pri-

vatvermögen zivilrechtlich somit eine Einheit bilden, steht bei der Personengesellschaft haftungsmässig das Gesellschaftsvermögen im Vordergrund (Art. 570 ff. OR). Die Gläubiger der Gesellschaft haben Anspruch darauf, aus dem Gesellschaftsvermögen unter Ausschluss der Privatgläubiger der einzelnen Gesellschafter befriedigt zu werden; Privatgläubiger eines Gesellschafters sind nicht befugt, das Gesellschaftsvermögen zu ihrer Befriedigung oder Sicherstellung in Anspruch zu nehmen (Art. 572 OR). Die Einbringung eines Vermögenswertes in eine Personengesellschaft macht diesen daher aus Haftungsgründen unmittelbar dem Geschäftsbetrieb dienstbar."

Nach diesen Sätzen wäre anzunehmen, dass es bei Personengesellschaften gewissermassen unwiederlegbar auf das Einbringen eines Grundstücks in die Gesellschaft gemäss Uebernahmebilanz ankomme. Aber man muss das Zitat im Zusammenhang sehen. Es ging in jenem Urteil um ein Grundstück, als dessen Eigentümer im Grundbuch nicht der Gesellschafter, sondern die Gesellschaft eingetragen war und das dann durch Privatentnahme zum Buchwert ins Privatvermögen des Gesellschafters überführt werden sollte. Die zitierten Sätze dienten dazu, die Behauptung des Beschwerdeführers zu widerlegen, das Grundstück habe sich trotz Grundbucheintrag und Uebernahmebilanz stets in seinem Privatvermögen befunden. Sachverhalt und Interessenlage sind so verschieden, dass der zitierte Passus aus dem Urteil vom 16. Mai 1975 die Ueberlegungen zum vorliegenden Fall nicht zu entkräften vermag.

d) Die von den Steuerbehörden X. vorgenommene Zuordnung der Liegenschaften des Beschwerdeführers zum Gesellschafts- und zum Privatvermögen erweist sich demnach als zutreffend. Die Steuerbehörden des Kantons Y. müssen sie anerkennen bzw. für die interkantonale Steuerausscheidung übernehmen. Soweit ihre bisherige Veranlagung im Ergebnis jener Zuordnung widerspricht, ist sie aufzuheben.

Demnach erkennt das Bundesgericht im Verfahren nach Art. 92 Abs. 1 OG:

1. Die Beschwerde gegen den Kanton Y. wird gutgeheissen; die zufolge des Einsprache-Rückzugs rechtskräftig gewordene Veranlagung vom 17. April 1978 wird im Sinne der Erwägungen aufgehoben.

2. Die Beschwerde gegen den Kanton X. wird abgewiesen.

3. (Verfahrenskosten Fr. 701.50 zu Lasten Kanton Y.)

4. (Parteientschädigung Fr. 500.--)

5. (Zustellung)

ENTSCHEID DER KANTONALEN STEUERKOMMISSION/WEHRSTEUERVERWALTUNG SCHWYZ VOM 6. NOVEMBER 1982 I. S. K.

Kapitalabfindungen; Besteuerung von Versicherungsleistungen aus Personalvorsorge (§ 20 und 26 Abs. 5 StG; Art. 21bis und 40 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

G., erster Ehemann von K., verstarb am 28. Juni 1979. Mit Ueberweisungen vom 12. und 19. November 1979 wurden der Witwe und heutigen Einsprecherin zwei Kapitalabfindungen durch die Personalfürsorgestiftung der A. AG, Arbeitgeberin des Verstorbenen, ausbezahlt.

Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 1. September 1982 erhob K. fristgerecht Einsprache und beantragt sinngemäss die Aufhebung der kantonalen Kapitalabfindungsveranlagung, welche einen Steuerbetrag von Fr. . . . . festlegt, sowie die Herabsetzung des Wehrsteuereinkommens um Fr. . . . . ., eventualiter stellt sie das Begehren, der Zinsertrag der ausbezahlten Kapitalsummen sei für die Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens nicht in Rechnung zu ziehen.

Erwägungen:

1. Bei der Besteuerung von Kapitalabfindungen stimmt das kantonale Recht nicht im vollen Umfang mit dem Wehrsteuerbeschluss überein, weshalb die Veranlagungen gesondert auf ihre Rechtmässigkeit und Angemessenheit zu überprüfen sind. Wiewohl sich die einsprecherische Argumentation weitgehend in der Beanstandung der kantonalen Einschätzung erschöpft, ist die Wehrsteuerveranlagung dennoch von Amtes wegen vollumfänglich auf ihre Richtigkeit hin zu untersuchen, da eine Eingabe der Begründungspflicht (Art. 101 WStB) selbst dann genügt, wenn letztere zum vornherein unzutreffend ist ("iura novit curia", § 26 Abs. 1 VRP).

2. a) Die Einsprecherin beruft sich zum einen auf § 19 Abs. 3 lit. f StG, der unter anderm Kapitalabfindungen für den Tod, soweit sie nicht einer Vorsorgeeinrichtung entstammen, von der Einkommenssteuer befreit. Sie scheint indes zu übersehen, dass Leistungen aus Lebensversicherungen, Pensionskassen oder ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen der modifizierten Besteuerung nach § 20 StG unterliegen. § 19 Abs. 3 lit. f gelangt bei richtiger Interpretation nur auf Abfindungen aus Unfall- oder Haftpflichtversicherung zur Anwendung (DA 119; Die Steuern der Schweiz, Ausg. 1981, Nr. 5 I, S. 4). Wenn auch der Pflichtigen zuzugestehen ist, dass diese Auffassung nicht aus dem Gesetzeswortlaut unmittelbar hervorgeht, ist doch festzuhalten, dass sowohl Gesetzessystematik als auch ratio legis keinen andern Schluss zulassen, ansonsten § 20 seines Sinnes entleert und die Absicht des Gesetzgebers, lediglich Zuflüsse, die hauptsächlich Ausgleichsfunktionen für erlittene Vermögenseinbussen haben, freizustellen, missachtet würde.

   Selbst wenn die genannte Bestimmung im vorliegenden Fall zum Zuge kommen müsste, vermöchte die Einsprecherin mit ihrer Begründung nicht durchzudringen, entspringen doch die fraglichen Kapitalzahlungen der Personalfürsorgeeinrichtung der A. AG, welche Arbeitgeberin des verstorbenen Ehemannes bis zu dessen Tod war; offensichtlich sind somit die Abfindungen auf seine Erwerbstätigkeit zurückzuführen (vgl. Stiftungsreglement vom 1. Januar 1977).

b) Gemäss § 20 Abs. 3 StG sind "Einkünfte" ausrückkaufsfähiger Kapitalversicherung nicht der Einkommenssteuer unterworfen, da sie wirtschaftlich keinen Vermögenszufluss bewirken. Bei Leistungen aus Berufsvorsorgeeinrichtungen kann davon nicht die Rede sein (vgl. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 10 zu Art. 21bis; Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., N 16/21 zu Art. 21bis), zumal nach Art. 331 c OR vorzeitige Rückzahlungen a priori verboten sind (vgl. auch Art. 9 ff und 16 ff des Stiftungsreglements).

3. Bei der Wehrsteuer ist die Rechtslage insofern abweichend, als Kapitalabfindungen im Rahmen der allgemeinen Einkommensveranlagung, jedoch zum Rentensatz, besteuert werden und eine dem § 19 Abs. 3 lit. f StG entsprechende Bestimmung gänzlich fehlt. Nachdem sich der hier massgebliche Art. 21bis WStB wörtlich mit dem erläuterten § 20 StG deckt, erübrigt sich eine weitere Prüfung der Besteuerungsvoraussetzungen. Das Hauptbegehren erweist sich auch in bezug auf die Wehrsteuer als unbegründet.

4. Ebensowenig ist schliesslich die Steuerberechnung (Eventualbegehren) zu beanstanden. Die Einsprecherin geht fehl, wenn sie glaubt, der Ertrag des Abfindungskapitals sei doppelt besteuert worden; die Rubrik unter lit. b der kantonalen Einschätzung dient lediglich der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens, in welches die übrigen Einkünfte einzubeziehen sind (§ 26 Abs. 5 StG, dessen Satz 2 lautet: "Für die Satzbestimmung ist der Betrag der wiederkehrenden Leistung mit dem übrigen Einkommen zusammenzurechnen."; vgl. ebenso Art. 40 Abs. 2 WStB).

   Hinzugefügt sei, dass in casu nicht im entferntesten von "konfiskatorischer" Besteuerung gesprochen werden kann, selbst wenn zu berücksichtigen ist, dass der einem halben Jahr entsprechende Wehrsteuerbetrag (pro rata temporis) hinsichtlich der Kapitalabfindungen in der nächsten Steuerperiode noch hinzukommt (da der angefochtenen Einschätzung der Periodenbruchteil von rund 1 1/2 Jahren, vom 29. Juni 1979 bis zum 31. Dezember 1980, zugrundeliegt): das Steuermass beträgt kantonal rund 15 % des steuerbaren Betrags (unter Anwendung des vergleichsweise niedrigen Sparkassazinsfusses von 2 %) und bei der Wehrsteuer rund 2,7 %, was sich im normalen Rahmen der Einkommensbesteuerung bewegt. Es ist zu vermerken, dass alle Pensionskassenbezüger ihre Eingänge (zu 80 % im Regelfall) als Einkommen zu versteuern haben und die Einsprecherin keineswegs eine Ausnahme darstellt. Das künftige Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge (BVG) wird sogar zur Folge haben, dass Pensionseinkünfte im vollen Umfang der Einkommenssteuer unterliegen (und dafür die Beiträge voll abgezogen werden können).

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die kantonalen Kosten der Einsprecherin zu überbinden (§ 72 Abs. 2 VRP); das Wehrsteuerverfahren dagegen ist kostenfrei (Art. 105 Abs. 3 WStB).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Wehrsteuerverwaltung entschieden:

1. Die Einsprache wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten Fr. 116.10)

3. (Rechtsmittelbelehrung und Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 16. OKTOBER 1981 I. S. F. (VGE 321/81)

Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Gegen die Veranlagungsverfügung 1977/78 reichte F. am 2. Januar 1981 Einsprache ein, worin er verlangte, das steuerbare Einkommen sei um die Aufrechnung des Gewinns aus dem Verkauf von Grundstücken zu reduzieren. Mit Entscheid vom 13. Mai 1981 hat die Kantonale Wehrsteuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. Dagegen reichte der Steuerpflichtige am 10. Juni 1981 fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit dem Antrag:

"Das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers sei um die Aufrechnung des Gewinns aus dem Verkauf von Grundstücken zu reduzieren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Aus den Erwägungen:

I.

1. Mit schriftlichem Vertrag vom 1. März 1969 schlossen sich R., Kaufmann, F., Garagier und S., Förster, zu einer einfachen Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. OR zusammen. Zweck der Gesellschaft war die Ueberbauung der Liegenschaft X. mit einem Mehrfamilienhaus. Als Bauareal brachte jeder der Gesellschafter ein Grundstück ein, welche alsdann zusammengelegt wurden (Ziff. 3 des Vertrags). Jeder Gesellschafter haftete zu gleichen Teilen und war auch im gleichen Verhältnis am Gesellschaftsvermögen beteiligt (Ziff. 4). In gleicher Weise waren die Gesellschafter auch an Gewinn und Verlust beteiligt (Ziff. 5).

   In den Jahren 1969/70 errichteten die drei Gesellschafter auf den Liegenschaften GB Nr. 1461, 1462 und 1463 (totale Fläche = 1 298 m2) das Mehrfamilienferienhaus Chalet-Y. mit insgesamt 20 1 - 3 Zimmerwohnungen. Dieses Haus wurde am 12. November 1975 in Stockwerkeigentum aufgeteilt.

2. In den Jahren 1975/76 nahm die einfache Gesellschaft insgesamt 10 Verkäufe von Stockwerkseigentumsanteilen vor (zu einem Preis von rund Fr. 1 140 000.--).

3. Mit Verfügung vom 20. Juli 1976 setzte die Kantonale Steuerverwaltung, nach Vornahme eines Abzugs von Fr. 200.-- gemäss § 49 Abs. 1 Steuergesetz (StG), den steuerbaren Grundstückgewinn für diese Verkäufe auf Fr. 525 289.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 133 368.10 fest.

4. Die Kantonale Wehrsteuerverwaltung betrachtete den bei diesen Verkäufen erzielten Liegenschaftsgewinn als steuerbares Einkommen, wobei der für die Wehrsteuerveranlagung massgebende Grundstückgewinn mit Fr. 582 139.-- ermittelt wurde. 1/3 dieses Gewinns (Fr. 194 046.--) wurde dem Beschwerdeführer angerechnet. Gegenstand des Einsprache- und des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet allein die grundsätzliche Frage der Anrechenbarkeit dieser Grundstückgewinne als Einkommen. Hinsichtlich der Höhe des ermittelten Gewinnes bringt der Beschwerdeführer keine Einwendungen vor.

II.

1. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 WStB unterliegt der Wehrsteuer das gesamte Einkommen der natürlichen Personen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen, insbesondere nach lit. a jedes Einkommen aus einer Tätigkeit (Handel, Gewerbe usw.) mit Einschluss der Nebenbezüge. Danach werden alle Einkünfte erfasst, die sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergeben, gleichgültig, ob diese regelmässig oder wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird. Auch Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensstücken, insbesondere von Liegenschaften, bilden Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB, wenn sie auf einer Erwerbstätigkeit beruhen. Nicht unter die Besteuerung fallen sie dann, wenn sie im Rahmen der Verwaltung eigenen Vermögens oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, ohne eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erlangt werden (ASA 49, S. 122, E. 1 a; 48, 419; 42, 547; BGE 96 I 655, 663, 667).

   b) Demnach kann ein Gewinn, den ein Steuerpflichtiger bei der Veräusserung einer Liegenschaft erlangt, auch unter den Einkommensbegriff von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB fallen, wenn die Person nicht gewerbsmässig, d. h. als Liegenschaftshändler, Grundstücke erwirbt und veräussert. Die Besteuerung ist dann gerechtfertigt, wenn der Gewinn auf einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen beruht, die nach ihrer Art in ähnlicher Weise auf Gewinn ausgerichtet ist wie das Vorgehen eines Liegenschaftshändlers. Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der massgeblichen Bestimmung des WStB und auch zur Wahrung der Steuergerechtigkeit ist die Wehrsteuerfreiheit der auf Liegenschaften erzielten Kapitalgewinne strikte auf den Bereich der Verwaltung des privaten Vermögens zu beschränken. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung wurde unlängst dahingehend verdeutlicht, dass jegliche Tätigkeit, in deren Folge Grundstückgewinne gemäss Art. 21 WStB erzielt werden, die Steuerpflicht begründet, sofern sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht (ASA 49, 122; 48, 420).

2. Rechtsprechung und Doktrin haben eine ganze Anzahl von Kriterien herausgearbeitet, bei deren Vorhandensein die Annahme einer planmässigen, auf Verdienst gerichteten Tätigkeit gegeben sein kann. Diese Kriterien sind allerdings nur als Indizien heranzuziehen. Jedes dieser Indizien allein kann, muss aber nicht, auf Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB hindeuten. Entscheidend ist, dass ein Steuerpflichtiger sich bemüht hat, in der Art und Weise eines haupt- oder nebenberuflich selbständig Erwerbstätigen die Entwicklung des Liegenschaftsmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen. Ob in einem gegebenen Fall der gewinnbringende Verkauf von Liegenschaften die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB begründet oder nicht, ist immer nach den gesamten Umständen zu beurteilen (ASA 48, 420; BGE 96 I 670 ff., E. 2 und 3). Zu berücksichtigen sind insbesondere folgende Kriterien:

   a) Häufung von Käufen und Verkäufen von Grundstücken innert einer relativ kurzen Zeitspanne, wobei auch Rechtsgeschäfte vor oder nach der Berechnungsperiode in Betracht zu ziehen sind (E. Känzig, Wehrsteuer und Ergänzungsband N 30 zu Art. 21 WStB; BGE 97 I 174; ASA 42, 549; 45, 469; VGE 341/76 vom 26. November 1976, E. 3 d; 323/77 vom 22. März 1978, E. 3; ASA 49, 558; 122).

   b) Die Erwerbs- und Veräusserungsgeschäfte stehen mit einer hauptberuflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang oder es werden

spezielle Fachkenntnisse ausgenützt. Trifft dies zu, so weisen auch bereits nur einzelne wenige Transaktionen auf einen steuerpflichtigen Liegenschaftshandel hin (Känzig, a.a.O. N 30 zu Art. 21 WStB; ASA 45, 469; Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, N 20 zu Art. 21 WStB; ASA 48, 420).

c) Vorwiegende Verwendung fremder Mittel zur Finanzierung von Grundstückserwerben (BGE 96 I 670, E. 3; 92 I 122; 93 I 289; ASA 40, 392; 45, 469/70).

d) Die erzielten Verkauferlöse werden widerum in Immobilien angelegt (BGE 92 I 122; 93 I 285; ASA 33, 44; 49, 558).

e) Der Pflichtige beteiligt sich an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, welche den Erwerb und die Veräusserung von Grundstücken bezweckt, sei es im Zusammenhang mit einer Ueberbauung oder nicht (BGE 96 I 658 ff.; ASA 30, 458; 36, 280 ff.; 40, 347 ff.).

f) Der Steuerpflichtige ist auf Gewinne aus Grundstückverkäufen angewiesen, um seinen Lebensunterhalt finanzieren zu können (ASA 18, 335; 19, 15). Dieses Kriterium wird in jüngeren Entscheiden kaum mehr erwähnt. Es dürfte in vielen Fällen im Kriterium gemäss lit. b aufgehen; in Fällen aber, wo ein Pflichtiger aus seinem angestammten Liegenschaftseigentum durch sukzessive Veräusserungsgeschäfte seinen Lebensunterhalt bestreitet, dürfte dieses Kriterium - zumindest für sich allein - kaum tauglich sein für den Schluss auf Gewerbsmässigkeit.

g) Kurze Besitzesdauer der einzelnen Grundstücke (ASA 49, 558)
Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz aufgrund solcher Indizien zu Recht eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlertätigkeit des Beschwerdeführers bejaht hat.

3. Die Vorinstanz führt in ihrem sorgfältig motivierten Entscheid eine ganze Anzahl der vorerwähnten Indizien an, welche hier für eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlertätigkeit sprechen. Es sind dies:

a) Häufung von Verkäufen und Käufen
Innert kurzer Frist (weniger als zwei Monate) wurden nicht weniger als 7 Stockwerkeigentumsanteile veräussert. Hinzu kommt noch die Beteiligung des Beschwerdeführers als Verwaltungsratspräsident und Aktionär an der Y. AG. Er besitzt von dieser AG (Aktienkapital Fr. 50 000.--) 16 Aktien zu Fr. 1 000.--. Gleiche Anteile gehören den beiden übrigen Teilhabern der einfachen Gesellschaft. Wie aus den Akten hervorgeht, handelt es sich bei der Y. AG nicht um eine reine Betriebsgesellschaft, sondern es wurden auch von dieser Gesellschaft Liegenschaftskäufe und Verkäufe getätigt (vgl. act. 24 - 27).

b) Vorwiegende Verwendung fremder Mittel beim Erwerb der Grundstücke und der Errichtung des Mehrfamilienhauses
. . . Nimmt man an, es handle sich beim Restbetrag von rund Fr. 50 000.-- um Eigenkapital, so wurde der Landkauf und die Erstellung des Mehrfamilienhauses lediglich zu 4,3 % aus eigenen Mitteln der Gesellschafter bestritten. . . .

Die sehr hohe Fremdfinanzierung wurde von der Vorinstanz zutreffend als Indiz für die Erfassung des Grundstückgewinnes als Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB gewertet.

c) Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft
Das Bundesgericht hat in seiner Praxis jeweils Gewinne aus Liegenschaftshandel der Einkommensbesteuerung unterstellt, wenn die Gewinne durch eine einfache Gesellschaft erzielt wurden, welche den Zweck hatte, Liegenschaften zu überbauen und zu verwerten (ASA 33, 36; 40, 346) oder mit solchen Handel zu treiben (ASA 36, 280). Der Gesellschaftsvertrag vom 1. März 1969 nennt als einzigen Gesellschaftszweck die Ueberbauung der Liegenschaft X. . . .

d) Verwendung des Verkaufserlöses
Der beim Verkauf der Wohnungen des Chalets Y. erzielte Erlös diente einerseits der Rückzahlung von Fremdkapital, anderseits wurde daraus das Darlehen an die Y. AG . . . erhöht, wobei als Darlehensgeber die einfache Gesellschaft F./S./R. auftrat. 96 % des Aktienkapitals der Y. AG (AK Fr. 50 000.--) gehört den drei Teilhabern der einfachen Gesellschaft zu gleichen Teilen (je 16 Aktien zu Fr. 1 000.--). Die Y. AG nahm ihrerseits in den Jahren 1979 - 1981 mehrere Immobilienhandelsgeschäfte vor. Mit dem Verkauf der Eigentumswohnungen der einfachen Gesellschaft wurde somit die weitere Tätigkeit der Gesellschafter im Liegenschaftshandel ermöglicht. Dass diese Liegenschaftshandelstätigkeit über eine Aktiengesellschaft vorgenommen wurde, ändert nichts daran, dass damit die vorliegenden Verkäufe als planmässige, auf Verdienst ausgerichtete Tätigkeit zu qualifizieren sind.

4. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass in seinem Falle Merkmale einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlertätigkeit erfüllt sind. Es geht indessen fehl in der Annahme, solche Merkmale müssten kumulativ gegeben sein. Wie bereits erwähnt, kann ein einziges Indiz genügen (vgl. E. 2); vorliegend sprechen vier Indizien für die Gewerbsmässigkeit. Als Gegenargument führt der Beschwerdeführer insbesondere an, zufolge des in den 70er Jahren ausgebrochenen Skiliftstreites sei im Winter der Fremdenverkehr weitgehend zum Erliegen gekommen. Nach rund fünf Jahren seit der Erstellung des Hauses seien deshalb Schwierigkeiten in der Vermietung der Wohnungen eingetreten. Allein dies habe die Gesellschaft gezwungen, Stockwerkeigentum zu begründen und 7 Wohnungen des Chalets Y. zu verkaufen. Der Beschwerdeführer unterlässt es, diese Behauptung mit einem Verweis auf die effektiv erzielten Mietzinseinnahmen zu belegen. Aus den in den Akten liegenden Erfolgsrechnungen ergeben sich folgende Mietertragsüberschüsse:

Jahr	Ueberschüsse
1971	Fr. 33 102.65
1972	" 21 674.25
1973	" 15 471.50
1974	" 19 772.95
1975	" 24 235.40

Die Behauptung, dass ein Mietzinseinbruch im Jahre 1975 Anlass zur Veräusserung der Wohnungen gegeben habe, ist mit diesen Zahlen widerlegt. Die Steuerverwaltung rechnete denn auch für das Jahr 1975 jedem der Gesellschafter aus der Liegenschaft Y. einen Gewinn von Fr. 2 256.-- als Einkommen an. . . .

Welche Gründe tatsächlich die Gesellschafter bewogen haben, einen Teil der Wohnungen zu verkaufen, kann durch Dritte, da es sich bei den Motiven um einen inneren Vorgang handelt, nicht mit Sicherheit festgestellt werden. Immerhin darf aufgrund der vorhandenen Tatsachen geschlossen werden, dass der hohe Gewinn und die Möglichkeit, mit den liquiden Mitteln weitere

Geschäfte im Liegenschaftssektor tätigen zu können, welche Möglichkeit über die Y. AG auch wahrgenommen wurde, nicht unwesentlich zum Verkauf beigetragen haben. Unter Würdigung aller Umstände ist deshalb vorliegend die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB zu bejahen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. (Verfahrenskosten von Fr. 317.30)
3. (Rechtsmittelbelehrung)
4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DER KANTONALEN STEUERKOMMISSION/VERWALTUNG FUER DIE DIREKTE BUNDESSTEUER VOM 20. JANUAR 1983 I. S. T.

Spesenvergütungen und Berufsauslagen (§ 22bis StG und § 37 VVStG; Art. 22bis BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Gegen die Einschätzungen 1981/82 erhob der Verfügungsadressat durch seinen Vertreter fristgemäss Einsprache und trägt auf Reduktion des steuerbaren Einkommens auf Fr. . . . . kantonal und Fr. . . . . bei der direkten Bundessteuer an. Strittig ist, ob an Stelle der gewährten (unechten) Abzugspauschale für auswärtige Verpflegung im Umfang von Fr. 1 600.-- auf die Aufrechnung eines von der Arbeitgeberin vergüteten Pauschalspesenanteils von Fr. 5 400.-- zu verzichten sei. Die restliche Spesenvergütung im Umfang von Fr. 600.-- wird in der Veranlagung vorbehaltslos anerkannt, wogegen in der Bestätigung der Firma Z. AG (Arbeitgeberin) vom 17. Mai 1982 nur von Fr. 500.-- die Rede ist.

Mit Schreiben vom 18. August und 10. September 1982 wurde der Pflichtige um Beibringung einer zusätzlichen Auskunft angehalten; mit Eingabe vom 13. September 1982 ist seine Arbeitgeberin dieser Aufforderung nachgekommen.

Erwägungen:

1. Gemäss § 37 Abs. 1 VVStG in der Fassung vom 10. Oktober 1980 stehen vom Arbeitgeber gewährte Spesenvergütungen der Geltendmachung von pauschalen/pauschalierten Abzügen grundsätzlich nicht entgegen (vgl. VGE 357/80 vom 28. November 1980, insb. E. 3/b, S. 6 f.). Die echten Pauschalen im Sinne von § 22bis Abs. 1 lit. c und d aStG und Art. 22bis Abs. 2 BdBSt können voraussetzungslos in Abzug gebracht werden, während den pauschalierten Absetzungen nach lit. a und b tatsächliche Auslagen gegenüberstehen müssen

(wobei ein summarischer Nachweis genügt). Ob und inwiefern diese Abzüge mit der Geltendmachung von pauschalen Spesenentschädigungen als vom Arbeitgeber abzugeltende Gewinnungskosten kombiniert werden können, hängt davon ab, für welchen Tätigkeitsbereich jene entrichtet werden und wie die Zahlungen rechtlich zu qualifizieren sind.

a) Vorerst ist festzuhalten, dass Spesenvergütungen a priori als Lohnbestandteile aufgerechnet werden müssen, wenn diese in Wirklichkeit Lebenshaltungskosten abdecken und nicht der Einkommenserzielung dienen (Känzig, Wehrsteuer 2. Auflage, N 57 zu Art. 21). Dadurch wird dem Postulat entsprochen, dass ein Pflichtiger, der Spesenersatz bezieht, gegenüber dem Nichtbezüger steuerrechtlich grundsätzlich nicht bevorzugt werden soll, zumal verwaltungsnotorisch ist, dass mehr und mehr Arbeitgeber dazu übergegangen sind, verdeckte Lohnzahlungen über den Titel "Spesenentschädigungen" auszurichten.

   Bei den Gewinnungskosten wird sodann zwischen unmittelbaren und mittelbaren Berufsauslagen unterschieden. Erstern entsprechen die echten Pauschalabzüge, letztern die Pauschalierungen (vgl. VGE 327/79 vom 27. November 1979, insb. E. 2, S. 5 f.).

   Zu den unmittelbaren oder echten Berufsauslagen zählen diejenigen, die bei einer dienstlichen Verrichtung erwachsen, wie Aufwendungen für Arbeitsgeräte, Material- und Dienstfahrten, die der Arbeitgeber nach Art. 327 und 327b OR abzugelten hat (Stellungnahme der EStV vom 10. Dezember 1982).

   Hinsichtlich der Entschädigungen nach Art. 327a OR ist eine generelle Zuordnung nicht möglich; hier können sowohl unmittelbare, mittelbare Gewinnungs- als auch sogar Lebenshaltungskosten enthalten sein (ASA 9, 81; bezüglich Leistungen an den "Unterhalt" vgl. Rehbinder, Schweiz. Arbeitsrecht, 5. Auflage, S. 78, Vischer, SPR VII/1, S. 375).

b) Sind die fraglichen Zahlungen des Arbeitgebers als Entgelt für echte Berufsauslagen zu qualifizieren, sind sie steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Daneben kann die gesetzliche Pauschale in der Regel allerdings nicht mehr zugestanden werden, sind doch durch Spesenersatzleistungen vermutungsweise die erwachsenen Aufwendungen als abgegolten zu betrachten (VGE 346/81 vom 4. Mai 1982, E. 4, S. 10; 327/79, E. 4/a). Dem steht die neue Regelung von § 37 VVStG nicht entgegen, ist diese doch im Lichte des unveränderten Gesetzeswortlauts eng auszulegen und verbietet Abs. 2 der zitierten Verordnungsbestimmung ausserdem eine Kumulation vom Pauschalabzug und Spesenvergütung in dem Sinne ausdrücklich, als ersetzte Aufwendungen nicht (nochmals) als Gewinnungskosten abgerechnet werden können. Vielmehr impliziert die ratio legis von § 37 VVStG nunmehr im Gegensatz zur früheren Praxis (vgl. VGE 357/80, E. 3/b), dass eine Kombination von effektiven (echten) Berufsauslagen mit den pauschalierten Abzügen nach § 22bis Abs. 1 lit. a und b StG nicht mehr zum vornherein ausgeschlossen ist. Einzig in diesem Sinne ist § 37 VVStG zu interpretieren, soll die Regelung angesichts der schmalen gesetzlichen Grundlage mit dem Steuergesetz noch in Einklang stehen. Damit lässt sich im übrigen die Angleichung an die direkte Bundessteuer aufrechterhalten, lässt doch Art. 22bis Abs. 2 BdBSt - entgegen der bisherigen Praxis des Verwaltungsgerichts (VGE 357/80, E. 3/b; 327/79, E. 1; 116/75 in: EGV 1975 19) - diese Lösung zu, indem dort lediglich auf die Kosten nach Abs. 1 lit. c Bezug genommen wird (vgl. Kreisschreiben Nr. 7 der EStV vom 14. Juli 1980, S. 4: ". . . für die in Betracht fallenden Kosten . . .").

c) Entrichtet der Arbeitgeber Beiträge an mittelbare Gewinnungskosten, wie für die Fahrt zum Arbeitsplatz oder die dortige Verpflegung, bleibt dies ohne Einfluss auf den gesetzlichen Pauschalabzug (vgl. Känzig, a.a.O., N 24 zu Art. 22bis, der noch weitergeht und diesen Abzug auch im Rahmen der unmittelbaren Gewinnungskosten kumulativ gewähren will, was aus obigen Erwägungen abzulehnen ist). Dagegen ist der Spesencharakter der Vergütungen nur in der Höhe der pauschalierten Ansätze anzuerkennen, bei der direkten Bundessteuer schlechthin, kantonal zumindest insofern, als kein strikter Auslagennachweis erbracht wird, was bei solchen "Spesen" selten der Fall ist; diese Handhabung drängt sich deshalb auf, weil die pauschalierten Abzüge als Veranlagungshilfen auf Erfahrungszahlen beruhen und die angefallenen notwendigen Mehrkosten - und nur diese sind zu ersetzen - im allgemeinen zu decken vermögen und auch hier nur auf diese Weise eine Gleichbehandlung von Spesenempfängern und "spesenfreien" Lohnbezügern gewährleistet ist.

2. Nach dem Gesagten kann für echte Spesenbezüge sowohl kantonal als bundessteuerrechtlich an Stelle der gesetzlichen Pauschalen, jedoch kumulativ zu den ausgewiesenen pauschalierten Unkosten, die steuerliche Anerkennung gefordert werden, wenn damit unmittelbare Berufsunkosten abzudecken sind; bezwecken die Entschädigungen des Arbeitgebers die Entgeltung uneigentlicher Gewinnungskosten, muss es bei der Gewährung des Pauschalabzugs und der Anerkennung der Vergütungen in der Höhe der pauschalierten Ansätze, unter Aufrechnung der Differenz, sein Bewenden haben.

   Zu prüfen ist somit in casu, welche Rechtsnatur den fraglichen Spesenersatzleistungen zukommt, bzw. welche Art von Gewinnungskosten damit abgedeckt werden und ob sie allenfalls betragsmässig ausgewiesen sind.

   a) Die Fahrten, welche der Einsprecher auszuführen hat und die ihn mitunter sogar ins Ausland führen, sind eindeutig als berufliche Verrichtungen zu betrachten. Dazu gehören auch die angefallenen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung (Känzig, a.a.O., N 16 zu Art. 22bis), die nicht mit denjenigen vergleichbar sind, welche aufgrund des Umstandes entstehen, dass der Pflichtige nicht in der Nähe des Arbeitsplatzes wohnt; denn nicht durch die Wahl des Wohnortes, sondern aufgrund der Anweisungen und der Arbeitszuteilung seitens des Arbeitgebers (Art. 321d OR) erwachsen die geltend gemachten Unkosten. Diese sind keinesfalls gleichzusetzen mit denjenigen, die in § 22bis Abs. 1 lit. b StG und Art. 22bis Abs. 1 lit. b BdBSt angesprochen sind (Känzig, a.a.O.).

   b) Ersetzen die hier geltend gemachten Spesen unmittelbare Gewinnungskosten, darf von der Veranlagungsbehörde keine Aufrechnung vorgenommen werden, soweit jene nicht offenkundig übersetzt sind; der Pflichtige hat Existenz und Notwendigkeit seiner Aufwendungen glaubhaft zu machen (Wegleitung 1981/82, S. 11, Ziff. 5), wobei der Einschätzungsinstanz in der Beurteilung ein weites Ermessen zusteht. Liegen keine Anhaltspunkte für die Kostenbemessung vor, muss es als zweckmässig angesehen werden, wenn sinngemäss die Ansätze für mittelbare Berufsauslagen herangezogen werden (Känzig, a.a.O.).

      An die Pflicht des Adressaten zur Glaubhaftmachung von notwendigen Berufsunkosten ist ein weniger strenger Massstab anzulegen, wenn eine Pauschalentschädigung durch schriftliche Abrede, Normal- oder Gesamtarbeitsvertrag festgesetzt ist (Art. 327a Abs. 2 OR), da durch die Offenlegung der Anreiz, verdeckte Lohnzahlungen in Form von Spesenvergütungen vorzunehmen, vermindert wird oder solche Leistungen zumindest leichter aufzudecken sind; abgesehen davon würde es schwerfallen, der Lösung

des Zivilgesetzgebers steuerrechtlich jegliche Berücksichtigung zu versagen.

Im Falle des Einsprechers existiert nun keine entsprechende arbeitsrechtliche Regelung (vgl. eingelegte Bestätigung vom 13. September 1982 und amtliche Erhebung vom 23. September 1982). Immerhin bestätigt jedoch die Arbeitgeberin, dass der Einsprecher als Chauffeur täglich ab 06.00 Uhr bis abends unterwegs ist, so dass ihm doch etliche Mehrkosten für auswärtige Verpflegung erwachsen dürften, welche über die normalen Lebenshaltungskosten hinaus gehen. Zwar kann man nicht umhin, festzustellen, dass der Einsprecher seinen Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nur in minimalem Umfang nachgekommen ist; ermessensweise und ohne Präjudiz für künftige zusätzliche Abklärungen ist ihm jedoch die beantragte Absetzung der Pauschalvergütung zuzugestehen.

3. Schliesslich ist noch zu untersuchen, welche Konsequenzen sich daraus für die in der angefochtenen Veranlagung zugestandenen pauschalen/pauschalierten Abzüge ergeben.

   a) Nachdem die Spesenvergütungen von Fr. 5 400.-- in den Bereich echter Gewinnungskosten fallen, können - wie erwähnt - grundsätzlich auch noch mittelbare Berufsauslagen zu pauschalierten Ansätzen geltend gemacht werden. In Anbetracht dessen, dass, wie hier in der Regel nicht auswärtige Verpflegungskosten beider Auslagenarten entstehen, die Berechtigung von Absetzungen für andere Auslagen weder ersichtlich noch solche anbegehrt sind und der Vertreter die Aufrechnung des pauschalierten Ansatzes ausdrücklich anerkennt (Einspracheschrift S. 2), ist der abgezogene Betrag von Fr. 1 600.-- im Gegenzug zum Auslageersatz zu streichen.

   b) Wie sich aus obenstehenden Erwägungen ergibt, müssen - entgegen der scheinbaren Auffassung des Einsprechers - auch die gewährten Pauschalabzüge nach § 22bis Abs. 1 lit. c und d aStG und Art. 22bis Abs. 2 BdBSt aufgerechnet werden. Dies gilt umso eher, als die vom Einsprecher bezeichneten Auslagen für Zwischenverpflegung keinen Gewinnungskostencharakter aufweisen, sondern unter den Titel der Einkommensverwendung zu subsummieren sind (vgl. Känzig, a.a.O., N 8 zu Art. 22bis); zusätzlich ergäbe sich bei den Aufwendungen für Telefonate noch eine kleine Differenz zu Ungunsten des Pflichtigen (Fr. 100.-- laut Bestätigung vom 17. Mai 1982), weshalb die angefallenen Berufsaufwendungen ohnehin per Saldo abgegolten sind.

4. Das steuerbare Einkommen ist wie folgt neu zu berechnen . . . (Mehrabzug von kantonal Fr. 1 300.-- und bei der direkten Bundessteuer von Fr. 2 600.--).

5. Der Einsprecher ist mit seinen Begehren kantonal zu einem Drittel und bei der direkten Bundessteuer zu zwei Dritteln durchgedrungen; nachdem das eidg. Verfahren kostenfrei ist (Art. 105 Abs. 3 BdBSt), sind ihm die kantonalen Verfahrenskosten ausgangsgemäss zu zwei Dritteln zu überbinden (§ 72 Abs. 2 VRP i.V.m. § 7 VVStG; § 23 GebO).

Demnach wird durch die Kantonale Steuerkommission und die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer entschieden:

1. Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen, das steuerbare Einkommen im Sinne der Erwägungen kantonal auf Fr. . . . . und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. . . . . festgesetzt und die geschuldeten Steuerbeträge auf Fr. . . . . (pro Einheit) resp. Fr. . . . . reduziert.

2. (Verfahrenskosten 2/3 von Fr. 151.10)

3. (Rechtsmittelbelehrung und Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES BUNDESGERICHTS VOM 11. FEBRUAR 1983 I. S. W.

Berufswechsel; Steuerbemessung in der Folgeperiode (Art. 42 und 96 BdBSt; vgl. § 8 Abs. 4 und 70 Abs. 1 lit. d StG)

Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer rügt den angefochtenen Entscheid nur bezüglich der Veranlagung für die 18. Wehrsteuerperiode. Er macht geltend, es bestehe kein Zwischenveranlagungsgrund gemäss Art. 96 WStB, womit er sinngemäss das Fehlen einer Voraussetzung des Art. 42 WStB (Aenderung der Einkommensgrundlage in der Berechnungsperiode) rügen will.

   a) Hat sich das Einkommen im Laufe der Berechnungsperiode u. a. wegen Berufswechsels dauernd verändert, so ist für die Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile Art. 41 Abs. 4 WStB sinngemäss anwendbar, wonach der Steuer das nach Eintritt der Veränderung erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen ist.

   b) Unter einem Berufswechsel im Sinne des Art. 42 WStB wird in der Praxis nicht nur der Uebergang von einem Beruf zum andern verstanden, sondern jede grundlegende, auf Dauer angelegte Aenderung der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen. Kein Berufswechsel liegt dagegen vor, wenn der Steuerpflichtige bloss die Stelle oder den Geschäftsbetrieb wechselt.

   c) Im vorliegenden Falle stellt sich die Frage, ob mit der Aufgabe eines Textil- und Wollgeschäftes und der Aufnahme einer Wirtetätigkeit (bzw. der zeitweiligen Doppeltätigkeit in diesen beiden Betrieben) ein Berufswechsel im Sinne des Wehrsteuerbeschlusses vorliege. Das Bundesgericht hat in einem nicht in der offiziellen Sammlung publizierten Entscheid vom 30. September 1977 i. S. H. M. bezüglich der Zwischenveranlagung im Sinne von Art. 96 WStB erklärt, in der Regel werde bei selbständiger Erwerbstätigkeit auch ein Uebertritt von einer Branche zur andern als Berufswechsel zu betrachten sein, sofern er die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen grundlegend ändere und dies sich auf seine finanzielle Situation auswirke, d. h. eine wesentliche Einkommensänderung zur Folge habe (ASA 46, S. 497 ff.). Dem ist hier unter dem Aspekt von Art. 42 WStB Rechnung zu tragen.

   d) Der Beschwerdeführer selber weist darauf hin, dass seine Ehefrau mit der Aufnahme der Wirtetätigkeit eine Beschäftigung übernommen hat, die zu dem bis anhin betriebenen Textil- und Wollgeschäft keinen unmittelbaren Zusammenhang aufweist. Hingegen wurde damit eine wesentlich

bessere Einkommenssituation geschaffen. Die Ehefrau hatte aus ihrer selbständigen Tätigkeit im Textil- und Wollgeschäft im Jahre 1973 ein Nettoeinkommen von Fr. 76.-- erwirtschaftet. Bereits 1974, also im ersten Jahr ihrer Tätigkeit als Gastwirtin erzielte sie anderseits einen Reingewinn von Fr. 34 246.--. Da der Beschwerdeführer nicht angibt, die Wirtetätigkeit seiner Ehefrau sei nur vorübergehend, bestent somit Grund zur Annahme, dass sich die Einkommensverhältnisse dauernd und wesentlich geändert haben. In diesem Falle ist die Gegenwartsbesteuerung des Erwerbseinkommens der Ehefrau infolge Berufswechsels zweifellos begründet.

2. Der Beschwerdeführer bemängelt im weitern die Nichtberücksichtigung des aus dem Textil- und Wollgeschäftes seiner Ehefrau im Jahre 1974 erwirtschafteten Verlustes von angeblich Fr. 79 748.-- für die Veranlagung der 18. Wehrsteuerperiode.

   a) Bei der Anwendung von Art. 42 WStB im ordentlichen Veranlagungsverfahren ist zu unterscheiden zwischen denjenigen Einkünften, die von der Veränderung der Einkommensgrundlage nicht betroffen werden und denjenigen, die sich aufgrund eines dort aufgeführten Vorgangs verändert haben. Während die ersteren Einkommensbestandteile nach wie vor gemäss Art. 41 Abs. 1 - 3 WStB zu bemessen sind, also nach dem Durchschnitt des Einkommens während der Bemessungsperiode, sind für die Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensfaktoren nur die vom Zeitpunkt der Veränderung an zufliessenden Einkünfte massgebend.

   b) Im vorliegenden Fall hat sich mit dem anfangs 1974 durch die Aufnahme eines Restaurationsbetriebes vollzogenen Berufswechsel ein wesentlicher Zuwachs an Einkommen (der Ehefrau) ergeben. Demgegenüber hat die Ehefrau ihr Textil- und Wollgeschäft erst Ende 1974 endgültig liquidiert. Ein Verlust, der vor der Veränderung der Einkommensverhältnisse aus dem früheren (auslaufenden) Geschäft eingetreten ist, kann nicht mit Einkommen verrechnet werden, das in der durch Berufswechsel ausgelösten Steuerveranlagung von der Gegenwartsbesteuerung erfasst wird (ASA 30, S. 88; Känzig, Wehrsteuer, Basel 1982, N 38 Abs. 1 zu Art. 42 WStB). Die Besonderheit im vorliegenden Falle, dass die alte Tätigkeit (Textil- und Wollgeschäft) und die neue (Restaurationsbetrieb) im Jahre 1974 nebeneinander ausgeübt wurden, hätte gegebenenfalls bei einer Zwischenveranlagung für das 2. Jahr der 17. Wehrsteuerperiode berücksichtigt werden können, solange 1974 die frühere Erwerbstätigkeit der Ehefrau neben der neu aufgenommenen als Wirtin noch andauerte. Nachdem die Ehefrau die frühere Handelstätigkeit auf Beginn der 18. Wehrsteuerperiode endgültig aufgegeben hatte, konnten daraus herrührende Verluste ihr für diese Wehrsteuerperiode massgebendes Erwerbseinkommen nicht mehr schmälern.

3. Die von der Schwyzer Steuerbehörde gemäss Veranlagungsprotokoll vom 21. April 1978 vorgenommene Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Beschwerdeführers für die 18. Wehrsteuerperiode wird von ihm im übrigen nicht angefochten und erweist sich als richtig.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht im Verfahren nach Art. 109 Abs. 1 OG:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 480.--)

3. (Zustellung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 28. FEBRUAR 1983 I. S. W. (VGE 305/83)

Wiederherstellung von Rechtsmittelfristen (§ 74 Abs. 3 StG; Art. 99 Abs. 4 BdBSt); Handeln durch einen Vertreter

Erwägungen:

1. Ist auf eine verwaltungsgerichtliche Beschwerde offensichtlich mangels einer Sachurteilsvoraussetzung nicht einzutreten, trifft der Präsident gemäss § 60 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege einen Einzelrichterentscheid (VRP nGS 225).

2. Vor Erlass eines Entscheides ist nach § 27 VRP von Amtes wegen zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Sachentscheid erfüllt sind. Unter anderem ist zu prüfen, ob der Rechtsanspruch fristgerecht geltend gemacht worden ist (§ 27 Abs. 1 lit. f VRP). Ist eine Sachentscheidvoraussetzung nicht gegeben, so ist gemäss § 27 Abs. 2 VRP ein Nichteintretensentscheid zu treffen.

3. Gegen einen Einspracheentscheid kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen seit Zustellung des anzufechtenden Entscheids beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben (§ 78 Abs. 1 StG und Art. 106 Abs. 2 BdBSt). Die Anfechtungsfrist ist vorliegend im September 1982 abgelaufen. Die Beschwerdeerhebung erfolgte erst am 28. Januar 1983, womit die Anfechtungsfrist um mehrere Monate versäumt wurde. Dies wird in der Beschwerde denn auch unumwunden zugegeben. Als Entschuldigung für die Fristversäumnis wird angeführt, Herr B. habe es unterlassen, seinen Mandanten innert nützlicher Frist über den Inhalt des Einsprache-Entscheides zu informieren und ihn auf die Möglichkeit einer Beschwerdeerhebung aufmerksam zu machen. Es werde deshalb ersucht, nachträglich auf die Beschwerde einzutreten und die neuen Beweismittel bei der Veranlagung zu berücksichtigen.

4. Die Beschwerdefrist von 30 Tagen ist eine Verwirkungsfrist, die nach den Grundsätzen des kantonalen und des Bundesprozessrechtes nur verlängert werden kann, wenn eine Partei oder ihr Vertreter im Laufe der Frist stirbt oder handlungsunfähig wird (H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 14 zu Art. 106, N 7 zu Art. 99; E. Känzig, Wehrsteuer 1962 und Ergänzungsband, N 11 zu Art. 99 WStB; § 121 Gerichtsordnung). Auf verspätete Beschwerden kann nicht eingetreten werden (Känzig, a.a.O., N 12 zu Art. 99 WStB). Vorbehalten bleiben nach Art. 99 Abs. 4 BdBSt die sogenannten Entschuldigungsgründe. Wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung der Beschwerde verhindert war und wenn er zudem die

Beschwerdeerhebung innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe einreicht, so kann ausnahmsweise auf verspätete Beschwerden eingetreten werden. Das kantonale Steuerrecht enthielt bis anhin keine Regelung, welche bei erheblichen Gründen eine Wiederherstellung der versäumten Frist gestattet hätten. Eine mit Art. 99 Abs. 4 WStB gleichlautende Regelung wurde erst anlässlich der Steuergesetzrevision 1982 eingeführt (§ 74 Abs. 3 StG) und ist für das vorliegende Verfahren nicht massgeblich (§ 107 StG). Mangels einer gesetzlichen Regelung in der kantonalen Spezialgesetzgebung gilt für das kantonale Recht für die Veranlagungsperiode 1977/78 und 1979/80 § 129 Gerichtsordnung (vgl. §§ 1 und 4 VRP). Danach kann das Gericht auf Antrag der säumigen Partei eine Frist wiederherstellen, bei grobem Verschulden der Partei oder ihres Vertreters aber nur mit Einwilligung der Gegenpartei (§ 129 Abs. 1 Gerichtsordnung GO). Das Wiederherstellunggesuch ist spätestens zehn Tage nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (§ 129 Abs. 3 Gerichtsordnung). § 129 Abs. 1 GO nennt die Voraussetzungen, unter denen eine Wiederherstellung gewährt werden kann, nicht. Bei der Beurteilung der Frage, ob Wiederherstellung gewährt werden soll oder nicht, steht der zuständigen Behörde nach kantonalem Recht somit ein erhebliches Ermessen zu. Da die Beachtung der Fristen für die Ordnungsmässigkeit von Verfahren, für die Rechtssicherheit, die Rechtsgleichheit usw. indessen von erheblicher Bedeutung ist, rechtfertigt es sich, auch bei der Wiederherstellung nach § 129 GO einen strengen Massstab anzuwenden und diese auf jeden Fall nur zu gewähren, wenn der Pflichtige oder sein Vertreter durch erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Beschwerdeerhebung verhindert war.

Vorliegend kann die versäumte Frist schon deshalb nicht wiederhergestellt werden, weil der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass er innert 10 bzw. 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses Beschwerde erhoben und Wiederherstellung verlangt hat.

Auf eine genauere Abklärung dieser Frage kann überdies verzichtet werden, weil der Beschwerdeführer keinen der in Art. 99 Abs. 4 BdBSt aufgeführten Entschuldigungsgründe oder einen andern erheblichen Grund anführt, der ihn an der rechtzeitigen Beschwerdeeingabe hinderte. Als einzigen Grund für die Fristversäumnis bringt er vor, er sei von seinem früheren Vertreter über den Inhalt des Einsprache-Entscheides nicht rechtzeitig informiert und nicht auf die Möglichkeit der Beschwerdeerhebung aufmerksam gemacht worden. Eine solche Unterlassung des vertraglichen Vertreters ist indessen keineswegs ein Grund, der für die Wiederherstellung einer versäumten Frist genügen könnte. Vielmehr wirken Handlungen oder Unterlassungen eines Vertreters für oder gegen die vertretene Person wie deren eigene (BGE vom 24. April 1964 in ASA 33, 215; VGE 338/76 vom 23. Juli 1976, E. 5). Für die Nachlässigkeiten des vertraglichen Vertreters hat der Steuerpflichtige einzutreten (Känzig, a.a.O., N 14 zu Art. 99 mit Verweisen, N 4 zu Art. 100).

Ist somit die Beschwerdefrist eindeutig und unbestrittenermassen versäumt und liegen keine erheblichen Gründe für die Wiederherstellung der versäumten Frist vor, so kann auf die Beschwerde offensichtlich nicht eingetreten werden.

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 25. FEBRUAR 1983 I. S. M. HOLDING AG (VGE 358/82)

Grundstückgewinnsteuer: wirtschaftliche Handänderung (§ 47 Abs. 3 StG)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Kaufvertrag vom 7. Mai 1981 veräusserte die M. Holding AG an X. 1 085 Namenaktien à nom. Fr. 1 000.-- der P. AG zu einem Preis von Fr. 1 474.65 pro Aktie bzw. Fr. 1 600 000.-- für das Gesamtpaket. Das Aktienkapital der P. AG beträgt Fr. 1 600 000.--, so dass X. mit diesem Kaufsgeschäft eine beherrschende Mehrheit von 67,81 % des Aktienkapitals und der Aktienstimmen erwarb.

Die Kantonale Steuerverwaltung qualifizierte diesen Aktienverkauf als grundstückgewinnsteuerpflichtige Liegenschaftsveräusserung.

Gegen diese Verfügung reichte die M. Holding AG mit Eingabe vom 30. April 1982 Einsprache ein, mit dem Begehren, die Veranlagung und Rechnung für die Grundstückgewinnsteuer sei aufzuheben.

Mit Entscheid vom 20. August 1982 hat die Kantonale Steuerkommission die Einsprache abgewiesen.

Mit Eingabe vom 15. September 1982 reichte die M. Holding AG fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein.

Aus den Erwägungen:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 47 Abs. 1 Steuergesetz, StG, nGS 105). Neben dieser zivilrechtlichen Handänderung als dem steuerlichen Grundtatbestand unterstellt § 47 Abs. 3 StG auch gewisse wirtschaftliche Handänderungen der Grundstückgewinnbesteuerung. . . .

2. Aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 47 Abs. 3 StG besteht kein Zweifel, dass der Verkauf der Aktienmehrheit einer Immobiliengesellschaft ein grundstückgewinnsteuerpflichtiger Tatbestand ist. Umstritten ist, ob auch die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung einer Betriebsgesellschaft steuerpflichtig ist. Die Vorinstanz macht geltend, § 47 Abs. 3 StG enthalte gegenüber der früheren Fassung eine Verdeutlichung im Sinne der Aufzählung einiger steuerpflichtiger Tatbestände. Dabei würden indessen nur einige Beispiele steuerpflichtiger nicht zivilrechtlicher Handänderungen aufgezählt. Die Aufzählung sei nicht abschliessend und es könnten deshalb auch andere Rechtsgeschäfte, bei denen die Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich ändere, der Besteuerung unterstellt werden. Vor der Steuergesetzrevision vom 22. September 1972 lautete § 47 Abs. 3, damals als § 43 Abs. 3 im StG aufgeführt:

   "Der Veräusserung sind Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken."

Die kantonsrätliche Kommission führte zur Neufassung bzw. Ergänzung dieser Bestimmung damals aus, im vorgeschlagenen Text würden einige in der Praxis häufig vorkommende Fälle als Beispiele aufgezählt.

Der Beschwerdeführer lässt vorbringen, dass gerade durch die Revision von § 47 StG im Jahre 1972 und durch die Revision des Handänderungssteuergesetzes zum Ausdruck komme, dass nicht einfach alle Verkäufe von Beteiligungen an Gesellschaften, welche auch Liegenschaften besitzen, mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden sollen.

3. Aehnlich wie das Schwyzer-Steuergesetz ist auch in der Gesetzgebung anderer Kantone die wirtschaftliche Handänderung der Grundstückgewinnsteuer unterstellt worden. . . .

4. In Wissenschaft und Rechtsprechung wird weit überwiegend die Ansicht vertreten, die Uebertragung des Aktienbesitzes oder der Genossenschaftsanteile könne steuerlich nur bei Immobiliengesellschaften dem Uebergang des Eigentums an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken gleichgestellt werden, während bei Betriebsgesellschaften, bei denen Liegenschaften lediglich die sachliche Grundlage für den Geschäftsbetrieb bilden, eine Grundstückgewinnbesteuerung abgelehnt wird (Zuppinger, Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, StR 1969, S. 471/2; H. Walder, Die steuerlichen Folgen der Veräusserung eines in der Form einer AG bestehenden Unternehmens; SAG 32, 1959/60, S. 13; E. Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. A., S. 168; Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, 1953, S. 101; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. StG-ZH, N 62 zu § 161; BGE vom 17. Oktober 1973 in ASA 43, S. 612, Erw. 3 d mit weiteren Verweisen).

Das Bundesgericht hat es als sachlich gerechtfertigt bezeichnet, die Abgabepflicht auf die Uebertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft zu beschränken und bei Erwerbsgesellschaften mit vielleicht bedeutendem kapitalmässigem Liegenschaftsbesitz keine Steuer zu erheben. Zur Begründung führte das Bundesgericht aus, wenn der Zweck einer Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken bestehe, dann erfülle die Veräusserung der Gesellschaftsanteile wirtschaftlich die gleiche Funktion wie die Uebertragung des Eigentums an den Liegenschaften. Der Käufer erlange dadurch die Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen, und da dieses zur Hauptsache aus Grundstücken bestehe, erschöpfe sich wirtschaftlich der Vorgang im wesentlichen darin, dass dem Erwerber eine Stellung wie diejenige eines Eigentümers der betreffenden Grundstücke verschafft werde. Anders verhalte es sich hingegen beim Verkauf der Aktien einer Erwerbsgesellschaft. Dessen Wirkungen erschöpften sich nicht in der Uebertragung der Verfügungsmacht über die im Eigentum der Gesellschaft befindlichen Grundstücke; diese Verfügungsmacht sei lediglich ein Ausfluss der viel weitergehenden Beherrschung des gesamten Unternehmens, die der Käufer mit dem Erwerb der Aktien erlange. Der Grund, der es als gerechtfertigt erscheinen lasse, den Uebergang der Aktien jenem des Grundeigentums gleichzustellen, fehle deshalb dann, wenn die Aktien einer Betriebsgesellschaft veräussert würden (ASA 43, 611/2; MBVR 1957, 159 Erw. 3 c).

5. Kritik an der vorherrschenden Praxis und Lehre übte Irene Blumenstein (Zum Problem des Steuerobjektes der Handänderungssteuern, ASA 30, S. 221 ff.). Sie führt - darin ist ihr ohne weiteres beizupflichten - aus, dass sich aus dem Wortlaut der Generalklausel in der Form wie sie z. B. Zürich heute noch kennt, keine Beschränkung auf die Besteuerung von Beteiligungsrechten von

Immobiliengesellschaften ergibt. Diese Beschränkung stütze sich indessen in der Hauptsache auf die "Entwicklungsgeschichte", auf das was der Gesetzgeber mit den Generalklauseln gewollt habe. Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung bilde aber der Wortlaut des Gesetzes und dementsprechend stehe an erster Stelle die grammatikalische Auslegung. Die Zürcher-Generalklausel bringe aber in keiner Weise zum Ausdruck, dass der Ersatztatbestand beschränkt werden solle auf die Uebertragung von Aktien oder Anteilscheinen einer Immobiliengesellschaft. Entscheidend sei vielmehr die Wirkung, welche diese Uebertragung habe. Sie müsse tatsächlich und wirtschaftlich eine Verfügungsgewalt über ein Grundstück geben, wie sie die zivilrechtliche Handänderung zur Folge habe. Treffe dies zu, so sei die Steuerpflicht begründet (I. Blumenstein, a.a.O., S. 223). Das Bundesgericht hält dieser Autorin entgegen, sie verkenne wohl, dass bei der Uebertragung des Aktienbesitzes einer Immobiliengesellschaft das Rechtsgeschäft praktisch einem Grundstückkauf gleichkomme und sich darin erschöpfe, während beim Uebergang des Aktienbesitzes einer Betriebsgesellschaft der Aktienkäufer die viel weitergehende Beherrschung des gesamten Unternehmens erlange, wobei die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke der Gesellschaft nur ein Ausfluss dieser das Unternehmen beherrschenden Stellung sei (ASA 43, S. 613; MBVR 1957, S. 160).

6. a) Soweit ersichtlich, ist in der schwyzerischen Praxis ein einziger Gerichts-Entscheid vorhanden, welcher sich mit der Grundstückgewinnbesteuerung beim Verkauf der Mehrheitsbeteiligung einer Betriebsgesellschaft befasst. Es handelt sich um den Entscheid des Kantonsgerichtes KG 67/67 vom 27. Oktober 1967. . . . Das Kantonsgericht folgte damals der grammatikalischen Auslegung und erklärte, das Gesetz unterwerfe der Besteuerung uneingeschränkt alle Grundstückgewinne und nicht nur jene, welche bei der Veräusserung einer reinen Immobiliengesellschaft erzielt würden. Sofern bei der Beratung der Gesetzesvorlage Einschränkungen im Sinne der Beschränkung der Besteuerung auf die Uebertragung von Aktien von Immobiliengesellschaften vorgesehen gewesen wären, so würde dies die Anwendung des Gesetzes nach seinem Wortlaut nicht hindern, weil im Gesetzestext diese Auffassung auf jeden Fall keinen Niederschlag gefunden habe. Dieser Gerichtsentscheid erging unter der Geltung der mit § 161 Abs. 2 lit. a StG-ZH identischen Generalklausel.

   Zu prüfen ist im folgenden, ob sich diese Rechtsprechung auch unter der heute geltenden, mit Besteuerungsbeispielen angereicherten, Generalklausel noch aufrecht erhalten lässt.

   b) Anlässlich der Sitzung der kantonsrätlichen Kommission zur Vorbereitung einer Revision des Steuergesetzes vom 31. Mai 1972 beantragte Kantonsrat S., § 47 Abs. 3 wie folgt zu formulieren:

   "Handänderungen an Grundstücken sind gleichgestellt:

   a) Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;

   b) Uebertragung der Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft; eine solche kann vorliegen, wenn mehr als 50 % der Beteiligungsrechte einer Immobiliengesellschaft veräussert wurden."

   Zur Begründung führte der Antragsteller aus, der Kanton Schwyz sei der einzige Kanton, der auch die Uebertragung von Beteiligungsrechten an andern Gesellschaften (die nicht Immobiliengesellschaften seien) besteuere.

Die kantonsrätliche Kommission beschloss, diesen Antrag zur Prüfung ans Finanzdepartement zu überweisen.

In der Folge arbeitete das Finanzdepartement § 47 Abs. 3 StG in derjenigen Fassung aus, welche auch Gesetz geworden ist. Dabei wurde der redaktionell umgearbeitete, inhaltlich aber unveränderte Antrag S. in § 47 Abs. 3 als erstes Beispiel für einen nicht zivilrechtlichen aber grundstücksgewinnsteuerpflichtigen Tatbestand aufgeführt. In der regierungsrätlichen Botschaft an den Kantonsrat (RRB Nr. 1703 vom 24. Juli 1972) wird zu § 47 Abs. 3 StG ausgeführt, dass im vorgeschlagenen neuen Text einige in der Praxis häufig vorkommende Fälle als Beispiele aufgezählt seien.

c) Die Auffassung der Vorinstanz, aus dem Gesetzestext und der damit übereinstimmenden Erläuterung zu Handen des Kantonsrates, der die vorgeschlagene Neufassung von § 47 Abs. 3 StG ohne Abänderung übernahm, ergebe sich unmissverständlich, dass nicht nur der Verkauf der Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft, sondern auch derjenige anderer Gesellschaften (mit Grundstückbesitz) der Grundstückgewinnsteuer unterstellt werden soll, kann nicht geteilt werden. Schon die Entstehungsgeschichte dieser Einfügung der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft als Beispiel für einen grundstückgewinnsteuerpflichtigen Tatbestand (vgl. Erw. 6 b) zeigt, dass damit eine Beschränkung auf Immobiliengesellschaften angestrebt war. Zum gleichen Ergebnis führt eine Interpretation des Gesetzestextes selber. Wird in der Gesetzgebung zur Erläuterung einer Generalklausel mit Beispielen gearbeitet, so wählt der Gesetzgeber möglichst aussagekräftige, weit gefasste Beispiele. Hätte er die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung sämtlicher Gesellschaften mit Liegenschaftseigentum der Grundstückgewinnsteuer unterstellen wollen, so hätte er das Beispiel etwa wie folgt formulieren müssen:

"Wie z. B. die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung einer Gesellschaft, die Eigentümerin von Immobilien ist."

(Vgl. auch die Formulierung in § 3 Ziff. 2 GStG-Luzern). Dadurch, dass er lediglich die Untergattung der Immobiliengesellschaft als Beispiel für den zu besteuernden Ersatztatbestand erwähnt, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass eben die Veräusserung anderer Gesellschaften nicht unter die Grundstückgewinnbesteuerung fallen soll. Auch I. Blumenstein, welche die Praxis, die aufgrund der blossen Generalklausel die Besteuerung auf Immobiliengesellschaften beschränkt, kritisiert, scheint anzuerkennen, dass sich bei einer beispielsweisen Erwähnung der Uebertragung von Beteiligungsrechten von Immobiliengesellschaften, eine Beschränkung der Besteuerung auf diese Gesellschaftsveräusserungen rechtfertigt (I. Blumenstein, a.a.O., S. 221).

7. Beschränkt sich somit die Grundstückgewinnbesteuerung auf die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft, so stellt sich die weitere Frage, ob die P. AG als Immobiliengesellschaft oder aber als Betriebsgesellschaft zu betrachten ist. Ausschlaggebend für die Qualifikation als Immobiliengesellschaft ist der Gesellschaftszweck. Dieser manifestiert sich in formeller Hinsicht in den Statuten der Gesellschaft; massgebend ist indessen nicht die Etikette, welche der Gesellschaft mittels der Statuten umgehängt wird. Abzustellen ist vielmehr auf die tatsächliche Tätigkeit, auch wenn sie mit den Statuten nicht übereinstimmt (RB-ZH 1964 Nr. 70). Besteht der statutarische Zweck und die tatsächliche Tätigkeit ausschliesslich oder zumindest hauptsächlich darin, Grundstücke im Sinne des Art. 655 Abs. 2 ZGB zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern, handelt es sich um eine Immobiliengesellschaft;

dient der Grundsatz demgegenüber lediglich als sachliche Grundlage eines Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebs, handelt es sich nicht um eine Immobilien- sondern um eine Betriebsgesellschaft (BGE 104 Ia 253 = Pr. 1978 Nr. 212; 99 Ia 466). Ohne Bedeutung ist dementsprechend die Gewichtung der Aktiven der Gesellschaft; auch wenn die Betriebsgrundstücke wertmässig das übrige Vermögen bei weitem übersteigen, kann nicht von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden, solange diese Betriebsgrundstücke dem Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebszweck der Gesellschaft in direkter Weise tatsächlich dienen (R. Iseli, Die Uebertragung einer Immobiliengesellschafts-Beteiligung, ASA 51, S. 327).

Die Rechtsprechung hat diesen Grundsatz verdeutlicht. So wurde eine Aktiengesellschaft, deren Tätigkeit sich darauf beschränkt, ein dauernd vermietetes oder verpachtetes Hotel zu verwalten, als Immobiliengesellschaft qualifiziert, auch wenn die Statuten den Betrieb des Hotels vorsehen, das Grossinventar Eigentum der Gesellschaft geblieben und der Miet- oder Pachtzins vom Umsatz abhängig gemacht worden ist (RB-ZH 1964, Nr. 70). Demgegenüber wurde einer Aktiengesellschaft der Immobiliencharakter abgesprochen, die laut Statuten - welche den tatsächlichen Tätigkeiten entsprachen - die Errichtung und den Betrieb von Tankanlagen für den Umschlag und die Einlagerung von Erdölprodukten, die Vermietung von Tankraum und Lagerplätzen sowie die Beteiligung an ähnlichen Unternehmen vorsah; die Einnahmen aus Vermietung erreichten dabei allerdings keine zehn Prozent des Rohertrages (BGE 104 Ia 254).

Der Zweck der P. AG ist in Art. 2 der amtlich beglaubigten Statuten vom 3. März 1975 (Statutenrevision) wie folgt umschrieben:

"Zweck der Gesellschaft ist der Bau und Betrieb eines Seehotels mit evt. Nebenbetrieben und der Bau und Erwerb weiterer Liegenschaften, die dem Seehotel dienen können."

Aus dem Handelsregisterauszug geht hervor, dass die AG bereits am 25. April 1970 ins Handelsregister eingetragen wurde und aus der Grundstückgewinnsteuerveranlagung ist ersichtlich, dass die Gesellschaft volle 11 Jahre Eigentümerin der Liegenschaft war. Aus der Erfolgsrechnung der Gesellschaft für die Zeit vom 1. November 1979 bis zum 31. Oktober 1980 geht hervor, dass diese in diesem Geschäftsjahr Roheinnahmen von Fr. 1 482 629.78 aus der Gastronomie, Telefon, Rauchwaren und Diverses sowie Fr. 208 103.-- aus Hotel-Logements erzielte. . . . Der Buchwert der Liegenschaft entspricht 86.67 % der gesamten Aktiven. Wie aus den Akten hervorgeht und wie im übrigen auch unbestritten ist, dient das Betriebsgrundstück ausschliesslich und direkt dem Gastgewerbe- und Hotelleriebetrieb. Es bestehen auch keinerlei Hinweise oder Anzeichen dafür, dass das Betriebsgrundstück je andern Zwecken diente. Auch der neue Eigentümer der Aktienmehrheit der Gesellschaft ist Hotelier und betreibt auf dem mit den Aktien erworbenen Grundstück weiterhin das Hotel P.. Bildet somit der Grundbesitz vorliegend eindeutig nur die sachliche Grundlage für den Betrieb des Hotellerie- und Gastronomieunternehmens, so stellt die P. AG demnach keine Immobilien-, sondern eine Betriebsgesellschaft dar.

8. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet nur die Frage, ob die Veräusserung der Aktienmehrheit der P. AG bei der Verkäuferin (M. Holding AG) einen Grundstückgewinnsteuertatbestand darstellt. Die übrigen steuerlichen Folgen dieses Geschäfts (Kapitalgewinnbesteuerung nach § 19 Abs. 1 lit. e StG) sind im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der Einspracheentscheid sowie die Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung vom 19. April 1982 werden aufgehoben.

2. Die Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Staates. . . .

3. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 17. JULI 1981 I. S. M. (VGE 313/81)

Berichtigung von Kanzleifehlern (§ 142 GO; Art. 127 BdBSt); Kostenauflage (§ 72 Abs. 2 VRP, § 23 GebO)

Sachverhalt (gekürzt):

Die dem Pflichtigen am 28. Februar 1975 ausgestellte Verfügung war mit den Bemerkungen versehen:

"Taxation gemäss Repartition
Zwischenveranlagung per 16. Mai 1973 zufolge Erbschaft lt. Repartition"

Am 6. Mai 1977 erliess die Kantonale Steuerverwaltung eine Zwischenveranlagungsverfügung.
Begründet wurde diese Zwischenveranlagung mit dem Vermerk "Kantonale Zwischenveranlagung zufolge Schenkung von Fr. 85 000.-- gemäss Repartition".
Am 29. September 1977 erliess die Kantonale Steuerverwaltung eine "rektifizierte" Veranlagungsverfügung.

Diese Verfügung wurde wie folgt begründet:

"Kantonale rektifizierte Zwischenveranlagung zufolge Schenkung
Diese Zwischenveranlagung ersetzt jene vom 6. Mai 1977. Bei der Zwischenveranlaung vom 6. Mai 1977 wurde irrtümlich der Ertrag der Erbschaft ab 16. Mai 1973 nicht berücksichtigt."

Gegen die rektifizierte Veranlagungsverfügung erhob der Steuerpflichtige am 5. Oktober 1977 Einsprache, wobei er sich auf den Standpunkt stellte, die Veranlagung vom 6. Mai 1977 sei in Rechtskraft erwachsen, so dass die Einschätzungsbehörde den unterlaufenen Irrtum zu tragen habe. Eine Rektifizierung der Verfügung vom 6. Mai 1977 sei unstatthaft.

Mit Entscheid vom 2. April 1981 wies die Kantonale Steuerverkommission die Einsprache ab. In der Begründung wurde unter anderem geltend gemacht, es habe ein Kanzleifehler vorgelegen, dessen Korrektur zulässig gewesen sei, zumal es sich um ein Versehen gehandelt habe, das vom Steuerpflichtigen selber ohne weiteres habe erkannt werden müssen.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob M. am 25. April 1981 (Datum der Postaufgabe) fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht.

Aus den Erwägungen:

1. Bei der Veranlagung vom 6. Mai 1977 setzte der Veranlagungsbeamte für das durch Schenkung hinzugekommene Vermögen einen Ertrag von 4 % fest, wodurch sich das Einkommen - gegenüber bisher - um Fr. 3 400.-- (4 % von Fr. 85 000.--) erhöhte. Statt dieses Einkommen den Steuerfaktoren zuzuschlagen, welche nach der Erbschaft vom 16. Mai 1973 vorhanden waren, schlug er es versehentlich dem Einkommen hinzu, welches für den Zeitraum vor der Erbschaft (1. Januar 1973 - 15. Mai 1973) massgebend war. Dies hatte zur Folge, dass sich das steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern durch die Zwischenveranlagung um Fr. 16 900.-- verminderte, obwohl die Schenkung eine Erhöhung des Einkommens um Fr. 3 400.-- zur Folge hatte. Mit der Verfügung vom 6. Mai 1977 wurde somit das kantonal steuerbare Einkommen um Fr. 20 300.-- zu niedrig veranlagt. Dieser Sachverhalt ist unbestritten.

2. a) Gegenstand der Auseinandersetzung ist ausschliesslich die Frage, ob die Steuerverwaltung befugt war, die irrtümliche Veranlagung vom 6. Mai 1977 zu berichtigen. Das im Zeitpunkt der Berichtigung massgebende kantonale Steuergesetz enthielt keine Bestimmungen über die Korrektur von Kanzleifehlern. Die Vorinstanz berief sich im angefochtenen Entscheid zu Unrecht auf § 83 StG; denn diese Bestimmung über die Vorasusetzungen der Nachsteuer wurde erst anlässlich der Steuergesetzesrevision vom 4. Juli 1978 ins Steuergesetz eingefügt. Ueberdies ist auch der in dieser Bestimmung umschriebene Sachverhalt hier nicht erfüllt; denn die zu niedrige Veranlagung erfolgte nicht aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, welche der Steuerverwaltung anlässlich der Veranlagung vom 6. Mai 1977 nicht bekannt waren, sondern eben infolge eines Irrtums, indem falsche Einkommen zur Addition herangezogen wurden. Auch auf § 61 Verordnung über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) lässt sich die rektifizierte Verfügung nicht abstützen, weil die Revision gemäss § 61 VRP ein Revisionsbegehren der Partei voraussetzt. Der Steuerpflichtige verlangte hier indessen die Durchführung einer Revision gerade nicht.

   b) Im Gegensatz zum früheren Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege vom 18. Juli 1951 finden die Vorschriften der seit dem 1. Januar 1975 in Kraft stehenden VRP grundsätzlich auch auf das Steuerveranlagungsverfahren Anwendung, weil auch dieses Verfahren seinen Abschluss in einer Verfügung findet (§ 1 lit. a und 5 VRP; Referat Dr. A. ab-Yberg, Beweismittel und Beweislast im Steuerveranlagungsverfahren, S. 1). Die VRP findet für das Kantonale Steuerveranlagungsverfahren lediglich insoweit keine Anwendung, als das kantonale Steuerrecht abweichende Verfahrensvorschriften vorsieht (§ 3 lit. e VRP).

   Für die Frage des Widerrufs von Verfügungen und von Berichtigungen sieht das Steuerrecht keine besondere Regelung vor, weshalb die VRP anzuwenden ist. Gemäss § 4 VRP gelten die Vorschriften der Gerichtsordnung über die Erläuterung und Berichtigung sinngemäss auch für das Verfahren vor den Verwaltungsbehörden. Der somit anwendbare § 142 der Gerichtsordnung (GO, nGS 145) lautet:

   "Offenkundige Versehen, wie Schreibfehler, Rechnungsirrtümer und irrige Bezeichnungen der Parteien, werden vom Gerichtsschreiber im Einverständnis mit dem Präsidenten und unter Mitteilung an die Parteien berichtigt."

   Sinngemäss angewandt auf das Steuerveranlagungsverfahren besagt diese Bestimmung, dass die Steuerverwaltung offenkundige Versehen zu berichtigen

hat. Selbst wenn es an einer ausdrücklichen verfahrensrechtlichen Bestimmung über die Berichtigung fehlen würde, müssten Kanzleiversehen aufgrund eines ungeschriebenen Verfahrensgrundsatzes korrigiert werden können (Saladin P., Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, 216/17; A. Kölz, Kommentar zum VRG-Zürich, N 88 zu § 20; BGE 99 V 64 78 I 200; 87 I 178). Zu prüfen ist somit, ob der der Verfügung vom 6. Mai 1977 anhaftende Irrtum als Rechnungsfehler oder sonstiges offenkundiges Versehen zu betrachten ist. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein Rechnungsfehler ein Versehen rechnerischer Natur bei Durchführung einer mathematischen Operation (BGE vom 5. Mai 1978, publ. in nStP 1979 166; ASA 48, 188 ff.; BGE 82 I 18). Geht man von dieser Definition aus, so liegt hier ein Rechnungsfehler im eigentlichen Sinne nicht vor. Vielmehr liegt das Versehen darin, dass das bei der Zwischenveranlagung neu hinzugetretene Einkommen statt mit den bisherigen Einkommensfaktoren mit den früheren für die Zeit vor der Erbschaft zusammengezählt wurde. Das Bundesgericht hat im erwähnten Entscheid vom 5. Mai 1978 selbst bei Anwendung von Art. 127 Abs. 3 WStB, welche Bestimmung vom Wortlaut her der Berichtigung engere Schranken setzt als das hier anwendbare kantonale Recht erkannt, eine Abänderung einer rechtskräftigen Steuerveranlagungsverfügung zum Nachteil des Steuerpflichtigen, sei auf jeden Fall dann zulässig, wenn es sich um ein offensichtliches Versehen handle, das vom Steuerpflichtigen selber ohne weiteres erkannt worden sei. In solchen Fällen wäre eine Berufung auf die Rechtssicherheit geradezu rechtsmissbräuchlich (nStP 1979, 169; ASA Bd. 48, 192).

Für das kantonale Recht ist eine Korrektur - wie bereits erwähnt - gestattet, wenn ein offenkundiges Versehen vorliegt. Ob ein Versehen offenkundig ist, muss nach objektiven Massstäben beurteilt werden. Es ist somit nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige das Versehen tatsächlich bemerkt hat - was im übrigen schwer zu beweisen wäre - sondern Offenkundigkeit ist zu bejahen, wenn der Fehler für ihn leicht erkennbar war. Der Beschwerdeführer macht geltend, er verstehe vom Steuerrecht überhaupt nichts. Damit will er offenbar behaupten, er habe nicht erkannt oder nicht erkennen können, dass die Veranlagungsverfügung vom 6. Mai 1977 falsch war. Dieser Einwand hilft ihm indessen nicht; denn das Wissen darum, dass ein grösseres Vermögen und grössere Vermögenserträge - bei im übrigen unveränderten Einkommensverhältnissen - zu einem höheren reinen und steuerbaren Einkommen führen muss, setzt keine steuerrechtlichen Kenntnisse voraus. Gerade der Beschwerdeführer musste von diesem Zusammenhang in besonderem Masse Kenntnis haben, nachdem er anlässlich des Erbschaftsanfalls des Jahres 1973 anhand der Steuereinschätzung vom 28. Februar 1975 feststellen konnte, dass diese Vermögenszunahme das Einkommen um rund Fr. 20 000.-- ansteigen liess. Nachdem nun sein Vermögen per 1. September 1973 zufolge einer Schenkung um weitere Fr. 85 000.-- anwuchs, war es deshalb für ihn durchaus erkennbar, dass dieses freudige Ereignis nicht eine Reduktion des bisherigen steuerbaren Einkommens um Fr. 16 900.-- zur Folge haben konnte, sondern dass daraus vielmehr eine Erhöhung des Einkommens resultieren musste. Der bei der Veranlagung vom 6. Mai 1977 passierte Fehler ist deshalb ein offenkundiges Versehen, weshalb die Steuerverwaltung diesen zu Recht mit der Verfügung vom 29. September 1977 berichtigt hat.

3. Ist die Beschwerde somit abzuweisen, so gehen die Verfahrenskosten zu Lasten des Beschwerdeführers (§ 72 VRP). Unbegründet ist auch die Rüge, die Vorinstanz hätte für den Erlass des Einspracheentscheides keine Kosten erheben dürfen. Die Erhebung von Kosten setzt nicht voraus, dass die Instanz, welche

den Entscheid fällt, der unabhängigen Verwaltungsgerichtsbarkeit zuzurechnen ist. Vielmehr sind gemäss § 72 Abs. 2 VRP die Kosten für den Erlass eines Entscheides in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen, unabhängig darum, ob der Entscheid von einer Verwaltungsbehörde oder vom Verwaltungsgericht zu fällen war. Die Gebührenordnung für die Verwaltung und die Rechtspflege im Kanton Schwyz (nGS 130) sieht für die Behandlung und den Entscheid im Steuereinspracheverfahren eine Spruchgebühr von Fr. 20.-- - Fr. 200.-- vor. Dazu kommen noch die Schreibgebühren gemäss § 10 der Gebührenordnung sowie die Barauslagen. Die von der Vorinstanz ausgefällte Staatsgebühr von Fr. 40.--, zuzüglich Fr. 23.90 für Kanzleikosten, hält sich innerhalb des gesetzlichen Rahmens und ist nicht zu beanstanden.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 214.--)

3. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 31. DEZEMBER 1982 I. S. C. (VGE 350/82)

Ordnungsbusse zufolge Verletzung von Verfahrenspflichten; Voraussetzungen (§ 86 StG; Art. 131 Abs. 1 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Am 28. Juni 1982 wurde C. aufgefordert, eine Reihe von Beweismitteln für die Behandlung seiner Steuererklärung der Steuerverwaltung einzureichen. C. schenkte der bis zum 14. Juli 1982 währenden Einreichungsfrist keine Beachtung, so dass er mit Schreiben vom 15. Juli 1982 gemahnt wurde, die gewünschten Unterlagen innert 10 Tagen nachzureichen. Nachdem C. innert Nachfrist der Aufforderung nur zum Teil nachkam, forderte ihn die Steuerverwaltung am 27. Juli 1982 letztmals auf, die verlangten Unterlagen bis spätestens dem 15. August 1982 einzureichen. Diese Mahnung erfolgte unter Androhung von Ordnungsbussen im Unterlassungsfalle.

Am 14. August 1982 kam C. der Auflage der Steuerverwaltung teilweise nach. Die verlangten Quittungen fehlten jedoch. Diese seien allesamt im Postempfangsscheinbuch enthalten. Sofern man diese einsehen wolle, müsse man sich nach S. bemühen.

Aus den Erwägungen:

2. Nach § 67 StG kann die Steuerverwaltung, wenn sie eine Steuererklärung als nicht richtig befindet, vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen. Sie kann ihn auch vorladen. Kommt der Steuerpflichtige ohne triftigen Grund der Aufforderung der Steuerverwaltung nicht nach, so kann er ermessensweise veranlagt werden. Ueberdies ist er gestützt auf § 86 StG zu büssen. Nach dieser Bestimmung wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes, einer Vollzugsverordnung oder einer aufgrund dieser Vorschriften getroffenen Anordnung obliegt, trotz schriftlicher, persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt. Diese Busse beträgt bis zu Fr. 500.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 5 000.--.

Der Wehrsteuerbeschluss regelt die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, insbesondere betreffend Auflage von Beweismitteln ausführlicher. Nach Art. 89 Abs. 2 WStB kann die Steuerbehörde vom Steuerpflichtigen die Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können. Insbesondere hat der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen die Namen der Personen zu nennen, mit denen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat; er hat über die vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche Auskunft zu geben.

Die schuldhafte Missachtung behördlicher Anordnungen und Verfügungen, insbesondere über die Einreichung oder Vorlage von Büchern, die Ausstellung oder Einreichung von Bescheinigungen und sonstigen Belegen sowie die Leistung von Zahlungen und Sicherheiten hat im Wehrsteuerrecht eine Busse von Fr. 5.-- bis Fr. 10 000.-- zu Folge.

a) Die Aussprechung einer Ordnungsbusse nach § 86 StG und nach Art. 131 Abs. 1 WStB setzt voraus, dass

- die vom Steuerpflichtigen verletzte Anordnung der Steuerbehörde gesetzeskonform war;
- die Anordnung für das Veranlagungsverfahren notwendig und zur Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse geeignet ist;
- die missachtete Anordnung angemessen ist, d. h. dass gemessen am zu erwartenden Ergebnis, deren Erfüllung dem Steuerpflichtigen nicht unverhältnismässig grosse Mühe bereitet oder gar unmöglich ist;
- vorgängig der Ausfällung der Ordnungsbusse der Steuerpflichtige schriftlich gemahnt worden ist und
- der Steuerpflichtige der Anordnung schuldhaft keine Folge geleistet hat (VGE 372/79 vom 11. März 1980, E. 3; 343/80 vom 26. September 1980, E. 3; E. Noher, Die Ordnungsbusse bei der Wehrsteuer, ZBl 1960, 523 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 1 und 14 zu § 72, N 14 zu § 87, N 10 zu § 185; Känzig, Wehrsteuer, Art. 131 Abs. 1).

b) In der Vernehmlassung nehmen die Vorinstanzen allein Bezug auf die Unterlassung der Einreichung der Postzahlungsquittungen. Es muss deshalb davon ausgegangen werden, dass sich die Bussen lediglich auf diesen Sachverhalt beziehen und die Nichteinreichung von Lohnquittungen nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung war. Nachdem der Bescherdeführer

im Begleitbrief vom 14. August 1982 darauf hinwies, dass Lohnzahlungen an Aushilfen bis anhin nicht quittiert wurden und deren Lohnblatt als Buchungsbeleg nachgeführt worden sei, konnten die Vorinstanzen mangels Erfüllbarkeit der diesbezüglichen Auflage den Beschwerdeführer ohnehin nicht für etwas büssen, was für diesen unmöglich zu erfüllen war (vgl. VGE 372/79 vom 11. März 1980; 366/79 vom 28. Dezember 1979).

c) Zu prüfen bleibt, ob die unter lit. a aufgezählten Voraussetzungen in bezug auf die verweigerte Einreichung des Postempfangsscheinbuches für die Ausfällung von Ordnungsbussen erfüllt waren.

Keine Zweifel bestehen darüber, dass die Aufforderung zur Einreichung der Quittungen sich im Rahmen der gesetzlichen Befugnisse der Veranlagungsinstanzen hielt. Die Steuerverwaltung hat nach der Untersuchungsmaxime von Amtes wegen die für die Veranlagung nötigen Massnahmen zu treffen und insbesondere die tatsächlichen Verhältnisse, welche für die Besteuerung erheblich sind, zu ergründen (§ 59bis StG). Der Steuerpflichtige hat dabei massgeblich mitzuwirken, weil ja nur er über seine Verhältnisse Auskunft geben bzw. diese vermitteln kann. § 67 Abs. 1 StG sieht denn auch ausdrücklich vor, dass die Veranlagungsinstanzen vom Pflichtigen Beweismittel verlangen kann (analog dazu Art. 89 Abs. 2 WStB). Art. 131 Abs. 1 WStB zählt u. a. als zulässige Anordnung ausdrücklich den Nachweis der Leistung von Zahlungen auf.

Quittungen sind von dritter Seite verfasste Urkunden, welche bestimmt sind, die rechtlich bedeutsame Tatsache der Tilgung einer Schuld zu beweisen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 8 zu § 75; vgl. OR 88). Dass die Zahlung von Schulden für die Veranlagung von Bedeutung sein kann, was gemäss Art. 89 Abs. 2 WStB für die Editionsauflage gegenüber dem Steuerpflichtigen Voraussetzung ist, kann nicht ernsthaft bestritten werden. Denn entweder kommt einer Zahlung Aufwandcharakter zu, die den steuerbaren Reinertrag mindert, oder sie hat eine Bestandesveränderung zur Folge, wenn damit eine bilanzierte Schuld beglichen wird. Ob die geltend gemachten Zahlungsausgänge effektiv Schuldentilgungen darstellen, lässt sich nur anhand der Quittungen verifizieren. Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist es der Veranlagungsbehörde auch ohne konkrete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen zuzubilligen, die in Art. 89 Abs. 2 WStB vorgesehenen Anordnungen zu treffen, sofern die verlangten Angaben nicht schon bei der Buchprüfung ohne weiteres zu erheben sind (Pr. 1981 Nr. 272). Ist der Einfluss der mittels Quittungen zu belegenden Zahlungen auf den steuerbaren Reinertrag von erheblicher Bedeutung, kann auch die Notwendigkeit und Geeignetheit des entsprechenden Nachweises nicht in Abrede gestellt werden.

Mit dem Einwand, er sei zur Vorlage der verlangten Quittungen in den Räumen seines Betriebes bereit, zieht der Beschwerdeführer die Angemessenheit der umstrittenen Anordnung in Zweifel. Insbesondere erachtet er es als Willkürhandlung, wenn die Steuerverwaltung die Unterlagen im gleichen Dorfe in gewissen Betrieben an Ort und Stelle einsehe, während man von andern verlange, das notwendige und einzige Postempfangsscheinbuch der Steuerverwaltung einzureichen.

Gemäss § 67 Abs. 1 StG kann die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen Beweismittel verlangen. Nur aus triftigen Gründen kann er davon dispensiert werden. Das Steuergesetz geht somit vom Regelfall aus, dass der Steuerpflichtige auf Aufforderung hin Beweisunterlagen einzureichen hat.

Die Steuerverwaltung ist nicht verpflichtet, an Ort und Stelle Einsicht in diese Unterlagen zu nehmen. Wählt sie diese Art der Beweiserhebung, so entspricht sie in erster Linie den Interessen des Steuerpflichtigen, ohne dazu indessen verpflichtet zu sein (VGE 186/75 vom 21. Juli 1975). Känzig dagegen schliesst aus dem Wortlaut von Art. 89 Abs. 2 WStB, wonach die Veranlagungsbehörde die Vorlegung der Bücher, Urkunden und sonstiger Belege verlangen kann, dass vorlegen nicht bedeuten könne, dass sich der Steuerpflichtige bei der Vorlegung der Buchhaltung von seinen Urkunden zu trennen brauche. Einem Wunsche des Steuerpflichtigen, die Buchhaltung am Geschäftsdomizil zu prüfen, sei deshalb ordentlicherweise zu entsprechen (Ergänzungsband N 3 zu Art. 89). Indessen darf nicht übersehen werden, dass in Art. 89 Abs. 2 WStB nicht nur von "Vorlegung" die Rede ist, sondern im gleichen Satz die "Einreichung" von weiteren Unterlagen zur Pflicht gemacht wird. Doch selbst wenn man von einem Anspruch des Steuerpflichtigen, auf dessen Verlangen die Geschäftsbücher und sonstigen Unterlagen an seinem Geschäftsdomizil zu prüfen, ausgehen wollte, hätte der Beschwerdeführer einen solchen Anspruch verwirkt. Er wurde nämlich dreimal auf seine Einreichungspflicht aufmerksam gemacht und auch gemahnt, ohne dass er je verlangt hätte, die gewünschten Unterlagen seien bei ihm einzusehen. Verlangt der Veranlagungsbeamte die Einreichung und ist der Steuerpflichtige dagegen der Meinung, es solle bei der Einsichtnahme sein Bewenden haben, so hat er auf die Aufforderung zur Vorlage hin sofort die Gründe darzutun, warum nach seiner Meinung eine blosse Einsichtnahme stattfinden solle. Erhebt der Steuerpflichtige keine Einwendungen, missachtet er vielmehr ohne Begründung die Auflage und anschliessende Mahnung, so verletzt er seine Verfahrenspflichten (RB 1957 Nr. 35, zit. bei Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 7 zu § 75).

Erst bei Ablauf der letzten Nachfrist machte der Beschwerdeführer den Hinweis, dass sämtliche Quittungen im Postempfangsscheinbuch einverleibt seien; sofern Einsicht in dasselbe verlangt werde, müsse sich der Veranlagungsbeamte nach S. bemühen. Er hat seine Weigerung selbst zu diesem Zeitpunkt mit keinem Wort begründet. In der Beschwerde führt er aus, weil die Steuerverwaltung einverlangte Unterlagen bis zu 10 Monaten zurückbehalte, sei die Einreichung des Postempfangsscheinbuches rechtlich nicht haltbar. Dieses "so notwendige und einzige Postempfangsscheinbuch" werde in einem Betrieb tagtäglich benötigt. Selbst wenn der Beschwerdeführer diese Einwendungen rechtzeitig auf die erstmalige Aufforderung hin angebracht hätte, hätten sie nicht als triftige Gründe im Sinne des Gesetzes (§ 67 Abs. 1 StG) anerkannt werden können. Bei der zur Sprache stehenden Veranlagungsperiode 1981/82 bilden die Jahre 1979 und 1980 die Berechnungsjahre; der Ausweis über geleistete Zahlungen ist lediglich bis zum 31. Dezember 1980 zu erbringen. Es ist anzunehmen, dass der Beschwerdeführer im Juli 1982 die Bescheinigungen der Postzahlungen in einem neuen Postempfangsscheinbuch zur Eintragung brachte, zumal er scheinbar den Grossteil seiner Zahlungen über die Post abwickelt. Doch selbst wenn er noch immer das Empfangsscheinbuch aus dem Jahre 1980 benützen sollte, wäre es ihm durchaus zumutbar gewesen, für die Dauer der Auflage bei der Steuerverwaltung die Eintragungen in ein neues vorzunehmen. Bei dringendem Bedarf des fraglichen Buches hätte er ohne weiteres um eine beförderliche Behandlung und umgehende Rücksendung ersuchen können. Umstände, die es ihm verunmöglichten, der umstrittenen Auflage Nachachtung zu schenken, legt er jedenfalls auch beschwerdeweise nicht dar und es ist auch nichts erfindlich, das diese Anordnung unverhältnissmässig und unangemessen erscheinen liesse.

Der Beschwerdeführer wurde ordnungsgemäss gemahnt. Auch ist ihm zum Vorwurf zu machen, das er entgegen der unmissverständlichen Aufforderung eigenmächtig und ohne Grund auf zweimalige Mahnung hin die verlangten Quittungen nicht einreichte. Er hat mithin vorsätzlich, mit Wissen und Willen gehandelt.

3. Gemäss Weisung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 17. April 1979 betreffend die Ordnungsbussen richtet sich die Bussenhöhe grundsätzlich nach der Höhe des steuerbaren Einkommens, wobei soweit möglich, auf das Einkommen der Vorperiode abzustellen ist. Auch ist der Grad des Verschuldens mit zu berücksichtigen. Die Busse gemäss Wehrsteuerbeschluss soll in der Regel der kantonalen angeglichen werden.

   In der Vorperiode 1979/80 wurde der Beschwerdeführer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 31 100.-- für die kantonalen und mit Fr. 37 500.-- für die Wehrsteuer eingeschätzt. Bei diesem Einkommen erstreckt sich der Bussenrahmen von Fr. 100.-- bis Fr. 200.--. Bei leichtem Verschulden, Unerfahrenheit, Unbeholfenheit usw. kann die Busse bis auf die Hälfte reduziert werden. Die ausgefällten Bussen bewegen sich im normalen Rahmen. Das Verwaltungsgericht hat in Anbetracht der grundlosen Weigerung zur Einreichung des Quittungsbuches keine Veranlassung, die Bussen abzuändern.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend, verfallen die Verfahrenskosten zu Lasten des Beschwerdeführers.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. (Verfahrenskosten von Fr. 254.--)

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

Das Zitat

"Die prägnante Sprache unseres Gesetzgebers, oder:
Warum Staatsverdrossenheit?

'Verordnung über die Aenderung von Erlassen im Zusammenhang mit der Revision der Einfuhrbelastung von Paniermehl' (Titel eines neuen, zweiseitigen Erlasses in AS 1983, S. 195 f.)."

(aus: SJZ 79, 120)

StPS 1/83 Seite 7

Subjektive Steuerpflicht (Par. 4, Par. 13 StG; Art. 4 BdBSt)

Wer sich für eine zum voraus bestimmte Zeit (in casu 1 1/2 Jahre) ins Ausland begibt (aufgrund eines "Ausland-Arbeitsvertrages" für Libyen), gibt damit nicht unbedingt sein Steuerdomizil auf, vor allem nicht, wenn durch bestimmte Umstände die Verbundenheit zum früheren ständigen Niederlassungsort erstellt ist (Heimkehr in den Ferien, Ueberweisung des Salärs). Wie wohl die Regelung des Art. 24 Abs. 1 ZGB (wonach ein einmal bestehender Wohnsitz erst durch Begründung eines neuen abgelöst wird) nur bei der Wehrsteuer Anwendung findet, nicht jedoch auf die kantonale Besteuerung (wegen des Verweises auf die Doppelbesteuerungsregeln durch Par. 13 StG), bejahte das Gericht für den Fall des Beschwerdeführers selbst kantonal den andauernden Steuerwohnsitz.

Auslandaufenthalt allein löst keine Zwischenveranlagung aus.

VGE 324-82 vom 21. September 1982 i.S. L. (Abweisung)

StPS 1/83 Seite 12

Liegenschaftsunterhaltskosten (Par. 22 Abs. 1 lit. e StG; Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt)

Kurz nach dem Erwerb einer Liegenschaft vorgenommene Renovationen verursachen in jedem Fall keine abzugsfähigen Investitionskosten, soweit die geltend gemachte Abnützung nicht ausschliesslich auf den Zeitraum seit dem Erwerb zurückgeht (Bestätigung der "Dumont"-Praxis, unter Bezugnahme auf die abweichende ZH Auffassung).

VGE 334-82 vom 21. September 1982 i.S. M. (Abweisung)

StPS 1/83 Seite 15

Gewinnungskosten; Spesenvergütungen (Par. 22bis StG; Art. 22bis BdBSt)

Der Steuerpflichtige kann nur zwischen dem Abzug der pauschalen/pauschalierten Gewinnungskosten oder den effektiven wählen; irgendwelche Kombinationen sind ausgeschlossen (Bestätigung der Praxis; Relativierung des Prinzips durch den Par. 37 VVStG ab der StP 1981/82).

Pauschal gewährte Spesenentschädigungen des Arbeitgebers werden beim Arbeitnehmer dann nicht als Lohnbestandteil aufgerechnet, wenn ihr Gewinnungskostencharakter erstellt, d.h. zumindest glaubhaft gemacht ist (Vergütungen nach Art. 327a OR können Ersatz für unmittelbare/mittelbare Berufsauslagen oder für Lebenshaltungskosten darstellen, red.).

VGE 344-82 vom 18. November 1982 i.S. S. (Abweisung)

StPS 1/83 Seite 18

Verdeckte Gewinnausschüttung, Steuerbemessung (Par. 38 Abs. 1 lit. b, Par. 8 StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b, Art. 42 BdBSt)

Investitionen einer Aktiengesellschaft, in das ihr von den Alleinaktionären zur Verfügung gestellte Personalhaus, stellen für letztere steuerbare Gewinnausschüttungen dar (u.a. Bestätigung der "Dumont"-Praxis, wonach Investitionen, die unmittelbar auf einen Liegenschaftserwerb folgen, immer wertvermehrender Natur sind; E. 2).

Bei Vornahme einer Zwischenveranlagung dürfen a.o. Zuflüsse wie in casu die verdeckte Gewinnausschüttung nur einmal berücksichtigt werden und zwar richtigerweise in der Folgeperiode; hiebei ist zu beachten, dass der einmalige Einkommensfaktor durch zwei zu dividieren ist.

VGE 355-81 vom 21. September 1982 i.S. Gebrüder S. (teilweise Gutheissung)

StPS 1/83 Seite 22

Liquidationsgewinnbesteuerung zufolge Privatentnahme (Art. 43 BdBSt)

Die Privatentnahme einer Geschäftsliegenschaft durch Verpachtung löst die Jahressteuer nach Art. 43 BdBSt aus.

Der steuerlich massgebende Kapitalgewinn errechnet sich aus der Differenz zwischen Erlös und Buchwert. Bei Privatentnahme gilt als Erlös der Verkehrswert, welcher anhand eines Gewichtungskoeffizienten aus Real- und Ertragswert zu ermitteln ist; beim Ertrag ist vom erzielbaren Wert auszugehen. Fehlt der Buchwert, sind die Anschaffungskosten zuzüglich die noch nicht abgerechneten aktivierungsfähigen Aufwendungen als Ersatzwert heranzuziehen (Untersuchungsgrundsatz und Beweislastverteilung).

Bei gemischt genutzten Liegenschaften ist eine Wertzerlegung vorzunehmen; für die Bemessung des Geschäftsanteils ist - sofern vorliegend - der vereinbarte Pachtzins ausschlaggebend.

VGE 338-82 vom 18. November 1982 i.S. S. (teilweise Gutheissung)

StPS 1/83 Seite 27

Ermessenstaxation; Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht (Par. 67 Abs. 1 StG; Art. 89, Art. 90, Art. 92 BdBSt)

Auch derjenige Selbständigerwerbende, der nach OR nicht buchführungspflichtig ist, wird ermessensweise eingeschätzt, wenn Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle fehlen.

Banken, die Vertragspartner des Pflichtigen sind oder waren, haben letzterem auf Verlangen eine Vollständigkeitsbescheinigung auszustellen, aus welcher sämtliche Geschäftsbeziehungen hervorgehen (unzulässig wäre dagegen, vom Pflichtigen die Beibringung einer sog. Negativbescheinigung zu fordern).

Eine zu Recht vorgenommene Ermessenstaxation wird im Anfechtungsverfahren nur auf Willkür hin überprüft; dies bedeutet, dass untersucht wird, ob sich die Veranlagung mit vernünftigen Gründen rechtfertigen lässt und ob sie nicht den Rahmen des objektiv Möglichen sprengt.

VGE 320-82 vom 18. November 1982 i.S. G. (Abweisung)

StPS 1/83 Seite 32

Verzugszins (Par. 82 Abs. 1, Par. 98 StG; Art. 116 BdBSt)

Selbst bei einer Stundungsvereinbarung bleiben Verzugszinsen geschuldet. Die öffentlichrechtliche Forderung des Gemeinwesens lässt sich auf einen unbeschriebenen Rechtsgrundsatz (abgeleitet aus Art. 104 OR) sowie Par. 16 der Steuereinzugs-Vo, zufolge welcher der Regierungsrat den Zinsfuss festlegt, abstützen (a.M. offensichtlich das Kantonsgericht, Beschluss vom 12. November 1981).

RRB Nr. 1602 vom 28. September 1982 i.S. S. (Abweisung)

StPS 1/83 Seite 33

Steuerhinterziehung (Par. 87 f StG; Art. 129, Art. 131 Abs. 2 BdBSt)

Als massgebend für die Fristberechnung, ob einer Steuerdelikt verwirkt ist, muss die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens angesehen werden (nach Fristverwirkung dürfen auch keine Ordnungsbussen mehr ausgefällt werden, die sich auf jenen Zeitraum beziehen; VGE 342/80 vom 28. November 1980).

Nach den Vorschriften des Wehrsteuerbeschlusses eingereichte Unterlagen dürfen auch für das kantonale Verfahren verwendet werden (Par. 62 Abs. 5 StG; Frage offengelassen, ob auch gestützt auf Par. 24 VRP).

Zwischenveranlagungsgründe können im Nach- und Strafsteuerverfahren nur mehr berücksichtigt werden, falls die entsprechende Frist (zu welchem Zeitpunkt? - red.) noch nicht abgelaufen ist.

Intertemporales Recht: Das mildere Recht ist im Einzelfall zu eruieren; in casu fiel die Anwendung des alten Gesetzes bzgl. des Hinterziehungsversuchs für den Beschuldigten günstiger aus (führt zu einer geringfügigen Korrektur der angefochtenen Verfügung).

VGE 304-82 vom 13. August 1982 i.S. S. (teilweise Gutheissung)

Januar 1983 1. Jahrgang Heft 1



STEUERPRAXIS DES KANTONS SCHWYZ

(StPS)

Zeitschrift für schwyzerisches
und Bundessteuerrecht

Erscheint vierteljährlich

Inhalt

	Seite
Vorwort	1
Mitteilungen	2
Zur Frage der Besteuerung von Wohnrechten im Lichte der neuen Eigenmietwertgesetzgebung, wonach vom Eigenmietwert 30% in Abzug gebracht werden können (§ 19 Abs. 1 lit. g StG)	3–6
Justizentscheide	7–38

(8 Kurzfassungen der Entscheide in Karteiformat als Beilage)

Redaktion: Kantonale Steuerverwaltung
Bahnhofstrasse 15
6430 Schwyz

Druck: Nideröst Druck Schwyz

Abonnementspreis: Fr. 8.– pro Nummer

VORWORT

Die Einkommens- und Vermögenssteuer ist längst zur bedeutensten Einnahmequelle des modernen Leistungsstaates herangewachsen. Die beständige Zunahme der Staatsaufgaben, vorab während der letzten Jahrzehnte, hatte als Pendant eine erhöhte, spürbare Einkommenssteuerbelastung zur Folge.

Mit dem Ruf nach "Begrenzung des Steuerwachstums" und demjenigen nach Qualitätsverbesserung geht nunmehr ein Perfektionierungsdrang des Steuergesetzgebers einher, welcher sich in hektisch anmutender Revisionstätigkeit ausdrückt und die naturgemäss bestehende politische Brisanz dieses Gesetzgebungsbereichs noch betonter hervortreten lässt. Die periodischen Gesetzesvorlagen reichen von Tarifanpassungen bis zu Aenderungen bei der subjektiven Steuerpflichtigkeit und schliessen regelmässig, als Niederschlag gewandelter Gesellschaftsanschauungen, Korrekturen bei den Sozialabzügen mit ein.

Beide Elemente "quantitatives" und "qualitatives" Wachstum trugen und tragen zu einer Komplexität der Gesetzesmaterie bei, die selbst an den Fachmann Ansprüche stellt. Nachdem die geplante Steuerharmonisierung zudem auf sich warten lässt, verwundert es nicht, dass mittlerweilen einige Kantone dazu übergegangen sind, die Steuerpraxis auf kantonaler Ebene, welche einen kaum zu unterschätzenden Einfluss ausübt, zu publizieren und so einem Kreise von Interessierten zugänglich zu machen.

Aus diesen Ueberlegungen heraus hat sich die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz entschlossen, ab der Veranlagungsperiode 1983/84 ebenfalls ein periodisches Mitteilungsblatt, die in erster Ausgabe vorliegende "Steuerpraxis des Kantons Schwyz" (StPS), herauszugeben. Die neue Publikation tritt an die Stelle der bisher nur intern verwendeten Mitteilungen des Rechtsdienstes. Das Schwergewicht der "Steuerpraxis" wird gemäss vielseitigem Wunsche auf die ausführliche Veröffentlichung bedeutender kantonaler Verwaltungsgerichtsentscheide betreffend Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuern gelegt (wobei Kurzfassungen im Karteiformat beigelegt werden); das Verwaltungsgericht hat hiezu die Einwilligung erteilt, wofür der Gerichtsleitung an dieser Stelle gedankt sei. Wenn auch die künftige Gestaltung des Publikationsorgans hier nicht festgelegt werden soll, steht dennoch fest, dass die Rechtsprechung der obersten kantonalen Verwaltungsjustizbehörde für den Inhalt der "Steuerpraxis" wegleitend sein wird; für die nächsten Nummern wird zusätzlich die Berücksichtigung älterer wichtiger Urteile ins Auge gefasst. Daneben soll in ergänzendem Sinne Raum für Entscheide anderer Instanzen, Abhandlungen und allfälligen Mitteilungen der Steuerbehörden zur Verfügung stehen.

Falls die neue Zeitschrift dazu beitragen kann, bestehende Schwierigkeiten in der kantonalen Steuerrechtsanwendung abzubauen, wird sie ihrem Zweck genügen. Sollte sie zusätzlich noch mithelfen, zwischen Steuerpflichtigen und Staat ein Vertrauensverhältnis zu schaffen, das auf der Gewissheit beruht, dass Gesetz und Steuermoral beidseitig anerkannt werden, würde gleichzeitig ein Wunsch der Herausgeber erfüllt.

Im Januar 1983

A. Camenzind lic. oec./lic. iur.
Vorsteher der Kantonalen
Steuerverwaltung Schwyz

MITTEILUNGEN

Mit Bezug auf die Veranlagungsperiode 1983/84 wird auf folgende Erlasse und Beschlüsse, welche im Amtsblatt (ABl) bereits erschienen sind oder in den Januar/Februar-Nummern 1983 noch publiziert werden (vgl. § 58 Abs. 2 StG; §§ 17 Abs. 2 und 25 VVStG), hingewiesen:

- RRB Nr. 1581 vom 28.9.82 über die Besteuerung des Eigenmietwertes; Uebergangsregelung

- RRB Nr. 1658 vom 19.10.82 über die Ansätze für die Grossvieheinheiten sowie Richtlinien für die Bewertung der Viehhabe

- RRB Nr. 1582 vom 28.9.82 über die Frist zur Einreichung der Steuererklärung für die Veranlagungsperiode 1983/84 und folgende

- RRB Nr. 1959 vom 7.12.82 über die Festsetzung der Zinssätze für die Verzugs- und Vergütungszinsen

- RRB Nr. 1958 vom 7.12.82 über die Quellenbesteuerung von Verwaltungsratshonoraren

- Beschluss des Finanzdepartementes vom 10.12.82 über die Ansätze für die Besteuerung der Domizil- und Holdinggesellschaften sowie der Stiftungen (ABl 1982 Nr. 49)

- Beschluss des Finanzdepartementes vom 30.6.82 bezüglich Einreichung der Steuererklärungen

- Dienstanleitung zum kantonalen Steuergesetz vom 10.10.80 in der Fassung vom 28.9.82 (Anzeige im Rubrum)

- Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 10.12.82 über die Bewertung der Naturalbezüge (ABl 1982 Nr. 49)

- Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 10.12.82 über die Aufzeichnungspflicht von Selbständigerwerbenden (ABl 1982 Nr. 49)

- Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung über die provisorische Rückerstattung der Verrechnungssteuer

ZUR FRAGE DER BESTEUERUNG VON WOHNRECHTEN IM LICHTE DER NEUEN EIGENMIETWERTGESETZGEBUNG, WONACH VOM EIGENMIETWERT 30 % IN ABZUG GEBRACHT WERDEN KOENNEN (§ 19 Abs. 1 lit. g StG)

von lic. iur. et lic. oec. A. Camenzind

Um die Frage der Eigenmietwertreduktion bei Wohnrechten beantworten zu können, ist vorab die Frage der Besteuerung von Wohnrechten im allgemeinen darzulegen. Grundlage hiefür bildet die Praxis und Rechtsprechung für die direkten Bundessteuern, da die Gesetzgebung bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b) mit derjenigen des Kantons in § 19 Abs. 1 lit. b und g StG übereinstimmt und mit Bezug auf die direkten Bundessteuern vor allem einschlägige Literatur als auch, in beschränktem Umfang, eine Rechtsprechung vorhanden sind, während diese im kantonalen Recht praktisch völlig fehlen.

Grundlagen für die Beantwortung der Frage, wie Wohnrechte im allgemeinen zu besteuern sind, bilden:

a) der Aufsatz von P. Ruf über die wehrsteuerrechtliche Behandlung des Wohnrechts, im Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Band 49, Seite 385 ff.

b) Der Kommentar von E. Känzig, Ausgabe 1982, N 87 ff. zu Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt, Seite 307 ff.

1. Das Wohnrecht im ZGB

Gemäss Art. 776 ZGB besteht das Wohnrecht in der Befugnis, in einem Gebäude oder in einem Teile eines solchen Wohnung zu nehmen. Wie die Nutzniessung - deren Bestimmungen subsidiär zur Anwendung kommen, wenn das Gesetz eine Frage im Rahmen des Wohnrechts nicht ordnet - ist das Wohnrecht ein beschränktes dingliches Recht und steht grundsätzlich als Personalservitut nur dem Berechtigten zu (Art. 777Abs. 1 und 2 ZGB). Mit Bezug auf die Uebernahme der Unterhaltskosten verhält es sich so, dass diese vom Wohnberechtigten zu tragen sind, wenn es sich um ein ausschliessliches Wohnrecht handelt (Art. 778 Abs. 1 ZGB). Handelt es sich dagegen nur um ein Mitbenutzungsrecht, so fallen die Unterhaltskosten dem Eigentümer zu (Art. 778 Abs. 2 ZGB).

2. Die steuerrechtliche Behandlung des Wohnrechts

Für die steuerrechtliche Würdigung des Wohnrechts ist davon auszugehen, dass diesem dinglichen Recht eine privatrechtliche Vereinbarung zwischen Grundeigentümer und Wohnberechtigten zugrunde liegt. Aufgrund dieser Vereinbarung ist zu unterscheiden zwischen

a) Wohnrechten, die unentgeltlich erteilt werden;

b) Wohnrechten, die entgeltlich erteilt werden.

Im Rahmen der entgeltlichen Wohnrechte kann eine Unterscheidung getroffen werden nach:

aa) Wohnrechten, die auf eine beschränkte Dauer eingeräumt werden;

bb) Wohnrechten, die auf Lebzeiten (unbeschränkte Dauer) eingeräumt werden;

cc) Wohnrechten, die aufgrund einer Einmalleistung (Kapitalleistung) zustande kommen;

dd) Wohnrechten, die aufgrund einer periodischen Leistung zustande kommen.

2.1 Wohnrechte, die unentgeltlich erteilt werden

Wird ein Wohnrecht unentgeltlich erteilt, so liegt diesem Rechtsgeschäft zivilrechtlich eine Gebrauchsleihe im Sinne von Art. 305 ff. OR zugrunde.

2.1.1 Behandlung des Einkommens aus Wohnrecht

Steuerrechtlich ist dem Wohnberechtigten in jedem Falle der Eigenmietwert des Wohnobjektes als Einkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt und § 19 Abs. 1 lit. g StG zuzurechnen (vgl. P. Ruf, a.a.O., Seite 401). Demgegenüber ist der Eigentümer des Grundstückes für den Eigenmietwert des Wohnobjektes nicht mehr einkommenssteuerpflichtig.

Nachdem der kantonale Gesetzgeber mit seiner Neuerung in § 19 Abs. 1 lit. g StG zweifellos eine umfassende Förderung des Wohneigentums bezweckt, sind diesbezügliche Vergünstigungen auch einem Wohnberechtigten zuzugestehen. Wohnrechtnehmer, welche ihr Wohnrecht aufgrund eines unentgeltlichen Rechtsgeschäftes erworben haben, werden wie Grundeigentümer behandelt und für den Mietwert einkommenssteuerpflichtig. In diesem Sinne ist ihnen auch der Abzug von 30 % aufgrund des neuen § 19 Abs. 1 lit. g StG zu gewähren, soweit es sich nicht um eine Zweitwohnung handelt. Demgegenüber bleibt der Grundeigentümer einkommenssteuerfrei.

2.1.2 Behandlung der Gewinnungskosten

Mit Bezug auf die Gewinnungskosten drängt sich eine analoge Behandlung zur Nutzniessung auf. Der Wohnrechtnehmer kann die Aufwendungen, die ihm aus der Erhaltung der Sache, deren Unterhalt und Bewirtschaftung erwachsen, von seinem rohen Einkommen in Abzug bringen. Der Wohnrechtgeber und Grundeigentümer kann seine Unterhaltskosten ebenfalls in Abzug bringen. Pauschalabzüge werden beim Eigenmietwertbetrag des Wohnrechtnehmers vorgenommen.

2.1.3 Behandlung des Wohnrechts im Rahmen der Vermögenssteuer

Hinsichtlich der Nutzniessung, deren Regelung auch auf das Wohnrecht Anwendung findet, ordnet das Gesetz in § 27 Abs. 3 StG ausdrücklich an, dass das Nutzniessungsvermögen und mithin auch das Wohnrecht dem

Wohnberechtigten zuzuweisen ist. Wesentlich ist dabei, dass ein dingliches Recht im Sinne des ZGB entstanden ist (vgl. dazu Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler-Steuergesetz, Seite 383). Für die Bewertung kommen die allgemeinen Bewertungsnormen zur Anwendung.

2.2 Wohnrechte, die entgeltlich erteilt werden und auf periodischen Leistungen beruhen

2.2.1 Einkommen aus Wohnrecht

Wird ein Wohnrecht entgeltlich erteilt, so liegt diesem Rechtsgeschäft zivilrechtlich ein Mietvertrag zugrunde.
Steuerrechtlich ist davon auszugehen, dass periodische Leistungen an den Eigentümer für diesen Sachertragseinkommen darstellen. Dem Wohnberechtigten fliessen wirtschaftlich und zivilrechtlich vermögenswerte Leistungen direkt aus dem Grundstück zu, weshalb ihm ein Eigenmietwert aufzurechnen ist (vgl. P. Ruf, a.a.O., Seite 410). Gleich wie beim unentgeltlichen Wohnrecht ist ihm demnach auch der Abzug von 30 % aufgrund des neuen § 19 Abs. 1 lit. g StG zu gewähren. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass für die Erfassung von Leistungen bei Wohnberechtigten wie auch beim Eigentümer kein Unterschied zwischen dem auf beschränkte Zeit gewährten Wohnrecht und dem Wohnrecht auf Lebzeiten besteht.

2.2.2 Behandlung der Gewinnungskosten

Was die Behandlung der Gewinnungskosten beim Eigentümer betrifft, so kann dieser sämtliche Aufwendungen, die ihn als Eigentümer der unbeweglichen Sache betreffen und die werterhaltenden Charakter haben, steuerrechtlich von seinem Einkommen abziehen. Der Wohnberechtigte kann vom um 30 % gekürzten Mietwert sowohl die periodischen Leistungen an den Eigentümer als auch die von ihm zu tragenden Unterhaltskosten in Abzug bringen. In der Praxis dürfte damit allemal ein mit dem übrigen Einkommen verrechenbarer Verlust entstehen, soweit der Eigenmietwert mit den periodischen Leistungen an den Eigentümer gleichzusetzen ist.

2.3 Wohnrechte, die entgeltlich erteilt werden und auf einer Kapitalleistung beruhen

2.3.1 Bei Einräumung auf beschränkte Zeit

Steuerrechtlich ist hier davon auszugehen, dass der Eigentümer die Kapitalleistungen auf die Dauer des Wohnrechts als Einkommen zu versteuern hat. Daneben hat der Eigentümer auch allfällige Zinseinnahmen aus der Kapitalanlage als Vermögensertragseinkommen zu versteuern. Dabei gilt es zu beachten, dass der Rentensatz nicht zum Zuge kommt.
Was den Wohnberechtigten betrifft, so kann dieser gleich wie der Nutzniesser von dem ihm steuerrechtlich aufzurechnenden Eigenmietwert

einen auf die Dauer des Wohnrechts verteilten Anteil des geleisteten Kapitalbetrages sowie die von ihm in der Bemessungsperiode getragenen Unterhaltskosten in Abzug bringen. Hinzu tritt auch hier der Abzug von 30 % gemäss § 19 Abs. 1 lit. g StG.

2.3.2 Bei Einräumung auf unbeschränkte Zeit (Lebzeiten)

Beim Eigentümer erfolgt hier die Berechnung der Kapitalleistung durch Festsetzung des Barwertes einer periodischen Jahresnutzungsentschädigung über die Dauer der statistischen Lebenserwartung. Dem Eigentümer sind demnach die in der Bemessungsperiode anfallenden Teilbeträge steuerrechtlich als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen aufzurechnen.
Stirbt der Wohnberechtigte vorzeitig, so ist dem Eigentümer der gesamte Kapitalrestbetrag ohne jede Satzmilderung aufzurechnen, weil der Eigentümer mit dem Tode des Wohnberechtigten der gesamte Kapitalbetrag frei zur Verfügung steht und damit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend gesteigert wird.
Ueberlebt der Wohnberechtigte seinen statistischen Todeszeitpunkt, so hört für den Eigentümer jede weitere Zurechnung vom Einkommen aus unbeweglichem Vermögen auf. Dagegen kann er auch keine Abzüge im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt machen. Was die Unterhaltskosten betrifft, so können diese in den Bemessungsperioden, soweit sie auf den Eigentümer entfallen, von diesem abgezogen werden.
Beim Wohnberechtigen ist, wie auch in den anderen Fällen, der Eigenmietwert aufzurechnen, vermindert um den auf die statistische Dauer der Lebenserwartung verteilten Anteil der Kapitalleistungen, sowie die allenfalls durch den Wohnberechtigten zu tragenden Unterhaltskosten. In Abzug zu bringen sind die 30 % gemäss § 19 Abs. 1 lit. g StG. Stirbt der Wohnberechtigte statistisch betrachtet vorzeitig, so ergeben sich keine weiteren steuerrechtlichen Konsequenzen, da das Wohnrechtsverhältnis zivilrechtlich erloschen ist.
Lebt der Wohnberechtigte länger, als aufgrund seiner statistischen Lebenserwartung angenommen werden muss, wird ihm der Eigenmietwert weiterhin als Einkommen zugerechnet. Hievon können zwar die Unterhaltskosten, jedoch kein Teilbetrag der Einmalleistung mehr abgesetzt werden, da über letztere im Zeitpunkt des statistischen Todes vollumfänglich abgerechnet ist.

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 21. SEPTEMBER 1982 I. S. L. (VGE 324/82)

Subjektive Steuerpflicht (§ 4 und 13 StG; Art. 4 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Schreiben vom 17. August 1981 liess L. bei der kantonalen Steuerverwaltung beantragen, seine Steuerpflicht für die kantonalen und eidgenössischen Steuern sei per 31. Juli 1979 abzuschreiben. Er habe sich am 31. Juli 1979 nach Libyen abgemeldet und seine Schriften seien bei der Heimatgemeinde deponiert. Seine Wohnung habe er bis zum 31. März 1981 beibehalten.
Mit Verfügung vom 2. November 1981 haben die kantonale Steuerverwaltung und Wehrsteuerverwaltung festgestellt, dass L. auch während der Dauer seines Aufenthaltes in Libyen vom 31. Juli 1979 - 23. März 1981 im Kanton Schwyz unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Gegen diese Verfügung liess L. Einsprache erheben, welche die Steuerkommission und die kantonale Wehrsteuerverwaltung am 28. Mai 1982 abgewiesen haben.

Mit fristgerechter Eingabe vom 21. Juni 1982 legt er gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein.

Aus den Erwägungen:

1. Der schwyzerischen Steuerhoheit unterstehen sämtliche natürliche Personen, die im Kanton wohnen (§ 4 lit. a StG). Hinsichtlich des räumlichen Geltungsbereichs des kantonalen Steuerrechts im Verhältnis zu anderen Steuerhoheitsträgern enthält § 13 StG Grundsätze über die Steuerausscheidung. Nach dessen Abs. 3 erfolgt die Steuerausscheidung gegenüber andern Kantonen und dem Ausland sowie zwischen einzelnen Bezirken und Gemeinden nach dem Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung. Die vom Bundesgericht aufgestellten Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gelten grundsätzlich nur für interkantonale und nicht auch für internationale Kollisionstatbestände (Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 2, III C, Ia; BGE 103 Ia 235). § 13 Abs. 3 StG erklärt indessen das Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung auch auf internationale Steuerkonflikte anwendbar. Verweist das kantonale Recht für die internationale Steuerausscheidung ausdrücklich auf die bundesrechtlichen Kollisionsnormen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts, so wird damit die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV zum Inhalt des kantonalen Gesetzesrechts gemacht (BGE 104 Ia 235 E.2; 98 Ia 577 E.2; ASA 45, 48).
Die Verweisung in § 13 Abs. 3 StG bezieht sich sowohl auf das richterliche Recht, das vom Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV entwickelt wurde, als auch auf das zwischenstaatliche Recht, das in

den Doppelbesteuerungsabkommen zum Ausdruck kommt und ebenso als Bundesrecht zum Verbot der Doppelbesteuerung zu werten ist (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 1 zu § 6). Zwischen der Schweiz und Libyen gibt es kein Doppelbesteuerungsabkommen, so dass für die Beurteilung des Steuerdomizils des Beschwerdeführers die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 46 Abs. 2 BV massgeblich ist.

2. Gemäss dem vom Beschwerdeführer mit seiner Arbeitgeberin eingegangenen "Ausland-Arbeitsvertrag" wurde er als Strassenbauer-Vorarbeiter für die Ausführung des Bauprojektes . . . der Universität Tripoli in Marsa Bregha, Libyen, angestellt. Die Dauer des Auslandaufenthaltes wurde für die Dauer der Ausführung des Bauprojektes limitiert, wobei das voraussichtliche Ende der Arbeiten mit Ende 1980 angegeben wurde. Der effektive Auslandaufenthalt im Rahmen dieses Arbeitsvertragsverhältnisses dauerte vom 1. August 1979 bis zum 23. März 1981. Dem Arbeitsvertrag ist zu entnehmen, dass dem Beschwerdeführer während seines Auslandeinsatzes ein möbiliertes Einerzimmer im Camp kostenlos zur Verfügung gestellt worden ist und die libyschen Personalsteuern die Arbeitgeberin übernommen hat. Das Jahressalär wurde in monatlichen Raten in der Schweiz auf ein Bankkonto überwiesen. Der Ferienanspruch betrug 6 Wochen im Jahr, wobei die Reisekosten für den Hin- und Rückflug in die Schweiz zwei Mal jährlich von der Arbeitgeberin übernommen worden sind. Gegen Betriebs- und Nichtbetriebsunfälle versicherte die Arbeitgeberin den Beschwerdeführer bei der SUVA.

3. Die bundesrechtlichen Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung gehen bei der Bestimmung des Hauptsteuerdomizils vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff aus (Locher, a.a.O., § 3, I A). Das Hauptsteuerdomizil ist derjenige Ort, zu welchem die natürliche Person in besonders enger Beziehung steht und daher das allgemeine Steuerdomizil der Person ist. Sie ist dort unbeschränkt steuerpflichtig, sofern nicht eine spezielle Kollisionsnorm für spezielle Steuerobjekte davon eine Ausnahme macht (Höhn/David, Doppelbesteuerungsrecht, 1973, 109/110). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung weicht indessen in einigen Punkten vom zivilrechtlichen Begriff des Wohnsitzes ab; so ist die Bestimmung von Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, im interkantonalen Steuerrecht nicht anwendbar (Locher, a.a.O., § 3, I A, 2c; Höhn/David, a.a.O., 115 (8)); zudem anerkennt die Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV in Abweichung von der zivilrechtlichen Ordnung den alternativen Wohnsitz (Höhn/David, a.a.O., 123 f. (36 und 37)) und in gewissen Fällen lässt sie dem Familienort, der zumeist mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz zusammenfällt, den Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil vorgehen (Höhn/David, a.a.O., 120 f. (26 ff.)).

   a) Der zivilrechtliche Wohnsitz, nach welchem sich das Steuerdomizil natürlicher Personen richtet, befindet sich an dem Ort, wo sich der Steuerpflichtige mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (ZGB 23). Diese Absicht ergibt sich aus dem Zweck, zu dem der Aufenthalt genommen wird. Dabei kommt es nicht auf eine blosse Willenserklärung des Steuerpflichtigen an, sondern auf die äusseren Umstände, in denen sich dieser Wille ausdrückt. Wohnt der Unselbständigerwerbende bald am

Arbeitsort, bald an einem hiervon verschiedenen Aufenthaltsort, so befindet sich das Steuerdomizil am letztgenannten Ort, wenn der Steuerpflichtige hier das Zentrum seiner persönlichen oder familiären Beziehungen hat. So verhält es sich insbesondere, wenn er hier seine Familie oder doch Verwandte oder einen Bekanntenkreis und eine eigene Wohnung hat, und wenn er jedesmal, wenn die Arbeit es gestattet, dahin zurückkehrt. Fehlt es an derartigen Beziehungen oder unterbleibt die regelmässige Rückkehr, so überwiegen die Bindungen am Arbeitsort, so dass sich auch das Steuerdomizil dort befindet. Ein Ueberwiegen der Beziehungen zum Arbeitsort ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige am Arbeitsort eine leitende Stellung einnimmt (Locher, a.a.O., § 3 I A, 1 Nr. 26; ZBl 1980, 453; BGE 104 Ia 265; 101 Ia 559 E. 4 mit Hinweisen).

b) Das Vorliegen einer leitenden Tätigkeit fällt hier ausser betracht. Das Bundesgericht hat die Bekleidung einer leitenden Tätigkeit verneint bei einem Präsidenten und Delegierten des Verwaltungsrates eines mittelgrossen Familienunternehmens mit rund 40 festangestellten Beschäftigten (ZBl 1980, 453), diese Voraussetzung hingegen als gegeben erachtet, wenn eine Person, auch ohne der massgebenden und obersten Leitung anzugehören, für ein Personal von 130 bis 140 Personen verantwortlich ist (Locher, a.a.O., § 3, I B, 1b Nr. 10). Die Umschreibung der Funktion des Beschwerdeführers im Arbeitsvertrag als Strassenbauer-Vorarbeiter erfüllt die vom Bundesgericht für eine leitende Stellung vorausgesetzten Erfordernisse klarerweise nicht.

c) Wie erwähnt, ist nach den bundesgerichtlichen Regeln über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung Art. 24 Abs. 1 ZGB nicht anwendbar. Hat der Wegziehende die Verbindungen mit seinem bisherigen Wohnsitz gelöst, so ist er dort nicht mehr steuerpflichtig. Bei der Prüfung der Frage aber, ob er an seinem neuen Aufenthaltsort einen Steuerwohnsitz begründet hat, ist an die Anforderungen des Art. 23 Abs. 1 ZGB kein strenger Massstab anzulegen (BGE 67 I 104; 77 I 25 E.2). Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, bis zu seiner Abreise nach Libyen (1.8.79) in ... Wohnsitz gehabt zu haben. Für die Wohnsitzfrage ist die Hinterlage der Schriften höchstens ein Indiz. Sowenig die Hinterlegung der Schriften allein noch keinen Wohnsitz begründet, sowenig vermag auch deren Rückzug einen bestehenden Wohnsitz aufzuheben. Massgebend sind vielmehr die Gesamtheit der tatsächlichen Beziehungen zu einem Ort (Locher, a.a.O., § 3 I A, 2d Nr. 8). Von entscheidender Bedeutung für die Bestimmung des Steuerdomizils des Beschwerdeführers ist die Frage, ob sein Aufenthalt in Libyen mit der Absicht dauernden Verbleibens verbunden war. Für die Beantwortung der Frage, ob eine Person an einem gegebenen Aufenthaltsort ihren zivilrechtlichen Wohnsitz hat, sind allein Natur und Zweck des Aufenthaltes selbst massgebend. Auf Wohnsitz ist dann zu erkennen, wenn der Zweck des Aufenthaltes an sich ein dauernder ist und an diesem Orte auch dauernd, d. h. auf unbestimmte oder doch auf längere Zeit verwirklicht werden kann (Locher, a.a.O., § 3 I A, 2a Nr. 4). Der Wegziehende muss seine Bindungen zu seinem bisherigen Wohnort gelöst haben, und seine Absicht, endgültig wegzuziehen, muss nach den Umständen objektiv erkennbar sein; auf den blossen Willen des Pflichtigen kommt es nicht an (BGE 97 II 3/4; ASA 49 92; Locher, a.a.O., § 3, I A, 1 Nr. 25).

Der Zweck des Aufenthalts in Libyen diente dem Unterhaltserwerb des Beschwerdeführers. Dieser Zweck ist gewöhnlich dauernder Natur. Der Arbeitsort wird indessen insbesondere dann nicht zum Wohnsitz, wenn zum voraus feststeht, dass der Zweck des Unterhaltserwerbs aus im Betrieb des Dienstherrn liegenden Gründen nur vorübergehend, während einer bestimmten kürzeren Zeit verwirklicht werden kann (Locher, a.a.O., § 3, I B, 1a Nr. 15; § 3 I B, 2b Nr. 6).
Für den Beschwerdeführer stand zum voraus fest, dass er nur vorübergehend für eine beschränkte Zeit in Libyen arbeiten werde (gemäss Vertrag bis Ende 1980). Nach Abschluss der Arbeiten am vorgesehenen Bauprojekt lief das Vertragsverhältnis aus. Für die Unterkunft hatte der Beschwerdeführer nicht zu sorgen, denn diese wurde ihm von der Arbeitgeberin in Baubaracken zur Verfügung gestellt. Die bescheidenen Unterkunftsverhältnisse erlaubten es nicht, Möbel und anderweitige persönliche Einrichtungsgegenstände mitzunehmen. Aus den gesamten, objektiv erkennbaren Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, in Marsa Bregha, Libyen, habe der Beschwerdeführer zum Zweck der Lebensfristung den Mittelpunkt seiner persönlichen Beziehungen geschaffen oder einrichten wollen. Der Beschwerdeführer ist unbestrittenermassen jeweils während den Ferien in seine beibehaltene Wohnung zurückgekehrt, wo er seit dem Jahre 1970 Wohnsitz hatte. Auch liess er sich seinen Lohn auf seine Bank überweisen. Aufgrund dieser Umstände war seine persönliche Beziehung zu . . . klar dominierend, während der Zweck des Aufenthaltes in Libyen seiner Natur nach bloss vorübergehend war. Hätte der Beschwerdeführer jegliche persönlichen Bande mit . . . lösen und seinen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse in Marsa Bregha aufbauen wollen, hätte er seine Wohnstätte völlig aufgegeben und auch seine Bankverbindung mit . . . abgebrochen. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach er nach Ablauf seines zeitlich limitierten Libyenaufenthaltes einen Sprachkurs in England absolviert habe und sich nun in Saudi Arabien aufhalten soll, bringen zum Ausdruck, dass er denn auch tatsächlich Marsa Bregha nicht zum Mittelpunkt seiner Lebensverhältnisse gemacht hat. Dass er nach Beendigung der Bauarbeiten in Libyen seine Wohnstätte aufgegeben hat, ändert nichts am Umstand, dass bis zu diesem Zeitpunkt seine persönlichen Beziehungen zu . . . diejenigen zu Marsa Bregha überwogen haben.

d) Unter Anrufung von § 70 Abs. 1 lit. e StG, wonach unter dem Titel "Dauernde Aenderung der Erwerbsgrundlagen" praxisgemäss eine Unterbrechung der Erwerbstätigkeit von einem Jahr die Voraussetzung zu einer Zwischenveranlagung schaffe, verlangt der Beschwerdeführer, auch bei der Unterbrechung des Wohnsitzes müsste diese Praxis sinngemäss zur Anwendung gelangen. Gegenstand der Regelung von § 70 StG sind Aenderungen der Steuerfaktoren während der Veranlagungsperiode bei fortgesetzter Steuerpflicht, während es vorliegend um die grundsätzliche Frage der Steuerpflicht geht, welche sich im innerkantonalen Bereich nach § 4 und § 7 StG richtet und im interkantonalen und internationalen Verhältnis nach § 13 StG.
§ 70 StG kann vorliegend wegen seiner nicht einschlägigen Regelungsmaterie somit nicht zur Anwendung kommen.

4. Wehrsteuerpflichtig sind nach Art. 3 Abs. 1 lit. a WStB die natürlichen Personen, die in der Schweiz einen Wohnsitz haben. Der Wohnsitz im wehrsteuerrechtlichen Sinne bestimmt sich nach den Art. 23 bis 26 des

Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Art. 4 Abs. 1 WStB). Nachdem sich die bundesgerichtliche Praxis zum Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Recht, welche gestützt auf § 13 Abs. 3 StG kantonal auch auf den internationalen Doppelbesteuerungskonflikt Anwendung findet, für die Bestimmung des Steuerdomizils an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff hält (Locher, a.a.O., § 3, I A, 1; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 11 zu § 3), muss vorliegend die Steuerdomizilbestimmung aus wehrsteuerrechtlicher Sicht mit jener nach kantonalem Recht zusammenfallen. Ein anderes Ergebnis wäre aus praktischen Gründen fragwürdig, weil bei gegebenem kantonalem Wohnsitz zwangsläufig auch der schweizerische Wohnsitz begründet ist. . . . Im Gegensatz zur Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gilt im Wehrsteuerrecht aufgrund der Verweisung von Art. 4 WStB auf die Art. 23 bis 26 ZGB Art. 24 Abs. 1 ZGB (Känzig, Wehrsteuer, 1982, N 7 zu Art. 4; Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Ziff. 8 zu Art. 3). Der einmal begründete Wohnsitz einer Person bleibt danach bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen. Entscheidend ist nicht, ob und wie der Steuerpflichtige seine bisherige Wohnsitzgemeinde verlassen hat, sondern vielmehr, ob und wann der Steuerpflichtige einen neuen Wohnsitz begründet hat. Der Steuerpflichtige, der sich ins Ausland begibt, hat die Wehrsteuer bis zu dem Zeitpunkte zu entrichten, in dem er im Ausland nachgewiesenermassen einen neuen Wohnsitz begründet hat (ASA 33, 219; Känzig, a.a.O., N 7 zu Art. 4; vgl. NStP 18, 130 ff.; W. Ryser, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, 31/32).

5. (Auseinandersetzung des Gerichts mit der vom Beschwerdeführer angerufenen Kommentarstelle Masshardt, N 10 zu Art. 3: Interpretation und Relativierung des Indizes der über einjährigen Landesabwesenheit.)

6. . . .

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 250.-- und den Kanzleikosten von Fr. 103.60, werden dem Beschwerdeführer überbunden. . . .

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 21. SEPTEMBER 1982 I. S. M. (VGE 334/82)

Liegenschaftsunterhaltskosten; Abzüge nach Neuerwerb (§ 22 Abs. 1 lit. e StG, Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 1. Dezember 1976 erwarb M. eine Parzelle Land von 108 m2 mit einem Wohnhaus (erbaut ca um 1900) und Vorplatz. Der Kaufpreis betrug Fr. 157 000.--

Am 27. Mai 1977 erteilte der Gemeinderat die Bewilligung für einen Umbau an diesem Wohnhaus. Gemäss der eingereichten Baukostenzusammenstellung erwuchsen M. in den Jahren 1977 und 1978 Umbau- und Renovationskosten in der Höhe von rund Fr. 200 000.--. Die Renovationsarbeiten wurden im wesentlichen im Jahre 1977 ausgeführt.

In seiner Steuererklärung 1979/80 machte M. für diese Liegenschaft Fr. 129 752.-- als Unterhaltskostenabzug geltend.

Aus den Erwägungen:

2. Nach Lehre und Praxis sind die werterhaltenden Kosten als Unterhalt abzugsfähig, nicht aber die wertvermehrenden Aufwendungen. Das Bundesgericht hat in seiner Praxis zu Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB während Jahren die Ausgaben für die Wiederherstellung von neuerworbenen vernachlässigten Liegenschaften als Unterhaltskosten betrachtet. Es hat, wie namentlich Ernst Känzig kritisierte, die unmittelbar im Anschluss an einen Kauf getätigten Aufwendungen zu Unrecht technisch, statt wirtschaftlich verstanden (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer, 1. Aufl. N 101/102 zu Art. 22 WStB). Diese im Gegensatz zur Rechtsprechung verschiedener Kantone stehende Praxis wurde vom Bundesgericht selber am 26.9.69 in Frage gestellt (ASA 39, 102) und am 15. Juni 1973 (BGE 99 Ib 362; ASA 42, 536) hat das Bundesgericht alsdann eine Praxisänderung vorgenommen. Es ging von der Feststellung aus, dass der wahre Wert (valeur intrinsèque) eines Gebäudes im Zusammenhang mit der Vornahme bzw. dem Unterlassen von Unterhaltsarbeiten gewissen Schwankungen unterworfen sei. Wenn der Eigentümer während kürzerer oder längerer Zeit eine Verschlechterung des Liegenschaftszustandes habe eintreten lassen, so seien die Kosten für die Wiederherstellung des früheren Zustandes gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB vom Einkommen abziehbar. Als Unterhaltskosten im Sinne dieser Bestimmung müssten alle Aufwendungen verstanden werden, die der Grundeigentümer auf sich nehme, um den Wert seiner Liegenschaft zu erhalten oder wiederherzustellen. Lasse der Grundeigentümer indessen Arbeiten ausführen, die vom technischen Standpunkt aus Unterhaltsarbeiten darstellten, jedoch eine Verbesserung des Liegenschaftswertes gegenüber dem Zeitpunkt des käuflichen

Erwerbs bewerkstelligten, so müssten diese Aufwendungen hiefür - wirtschaftlich betrachtet - als Erwerbs- oder Verbesserungskosten im Sinne von Art. 23 WStB verstanden werden. Aus diesen Ueberlegungen folge, dass Kosten für unmittelbar nach dem Erwerb ausgeführte Arbeiten im allgemeinen (généralement) nicht abgezogen werden könnten. Abziehbar seien nur die Kosten für die Behebung eines seit dem Erwerb eingetretenen Schadens. Diese neue Rechtsprechung ist vom Bundesgericht am 30. September 1977 ausdrücklich bestätigt worden (BGE 103 Ib 197 ff = ASA 47, 203 ff; BGE vom 5.7.77 in ASA 47, 630 ff.; BGE vom 14. März 1980 in ASA 49, 563 ff.; BGE vom 24. März 1981 in ASA 50, 73).

3. Das Verwaltungsgericht hält die bundesgerichtliche Auffassung für grundsätzlich richtig und weil die entsprechenden Bestimmungen im StG bzw. WStB dem inneren Gehalt nach übereinstimmen, ist die Praxis zu Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB auch auf die kantonalen Steuern übertragbar (vgl. hiezu die VGE 360/78 vom 15.9.78; 340/81 vom 26.1.82 E.2 und 352/81 vom 4. Mai 1982). Diese gegenüber der objektiv-technischen Abgrenzung als subjektiv-wirtschaftlich bezeichnete Betrachtungsweise (ZBl 1982, S. 182) ist umso mehr angebracht, als die ungenügende Instandhaltung einer solchen Liegenschaft durch die Parteien bei der Festsetzung des Kaufpreises vernünftigerweise berücksichtigt wird (E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, N 165 zu Art. 22 WStB mit zahlreichen Verweisen). Dass vorliegend der im Zeitpunkt des Kaufs vorhandene bauliche Zustand des Gebäudes bei der Kaufpreisfestsetzung nicht berücksichtigt worden sei, wird denn auch zu Recht nicht behauptet.
Mit der Uebernahme der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB auf das kantonale Recht, steht der Kanton Schwyz nicht allein da. Neben dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Entscheid vom 8. November 1976 in BVR 1976, S. 7 ff.) haben eine Reihe weiterer Kantone diese Praxis übernommen bzw. das Bundesgericht hat seine Praxis teilweise der bereits früher gehandhabten gleichen kantonalen Praxis angepasst. Auch in der Lehre stösst diese neue, aber nunmehr immerhin vom Bundesgericht seit bald 10 Jahren konstant angewandte Praxis auf breite Zustimmung (vgl. E. Känzig, 2. Aufl. N 165 zu Art. 22 WStB mit zahlreichen Judikaturverweisen; E. Höhn, Steuerrecht, 3. Auflage, N 27 ff. zu § 16; P. Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, S. 72, insbes. N 74 mit Hinweisen auf die übereinstimmende Praxis anderer Kantone). Der Hinweis in der Beschwerde, wonach das Bundesgericht für das kantonale, schwyzerische Steuerrecht zur Frage der Abzugsfähigkeit von Instandhaltungs- und Instandstellungsinvestitionen bei neuerworbenen Liegenschaften bisher noch keinen Entscheid gefällt hat, ist richtig. Indessen kann kein Zweifel darüber bestehen, dass das Bundesgericht die Anwendung der Wehrsteuerpraxis auf das kantonale Recht schützen würde, zumal es dies in bezug auf analoge Regelungen anderer Kantone auch getan hat (z. B. Bern, dessen Art. 34 Abs. 1 lit. e StG materiell mit § 22 Abs. 1 lit. e StG-SZ übereinstimmt; BVR 1978, 14).

4. Soweit ersichtlich, wird zur Zeit lediglich im Kanton Zürich eine von der Wehrsteuerpraxis abweichende Rechtsprechung geübt. Dort wird weiterhin auch bei neuerworbenen Liegenschaften die Abgrenzung zwischen Unterhaltsaufwendungen und wertvermehrenden Aufwendungen nach rein technischen Kriterien vorgenommen. Das Verwaltungsgericht Zürich begründet dies in seinem Entscheid vom 26. August 1981 (ZBl 1982, 181 ff.) damit,

dass die Wehrsteuerpraxis keine Rücksicht darauf nehme, dass die vom Einkommen abzugsfähigen Unterhaltskosten in den bei der Grundstückgewinnbesteuerung anrechenbaren Aufwendungen für dauernde Verbesserungen ihr Gegenstück fänden (ZBl 1982, 182; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. StG-ZH, N 25 zu § 166). Der Konnex zwischen Einkommensteuer und Grundstückgewinnsteuer besteht auch im schwyzerischen Steuerrecht, indem Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer, wertvermehrende Aufwendungen hingegen als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnbesteuerung, in Abzug gebracht werden können. Werden Instandstellungskosten, die unmittelbar im Anschluss an den Erwerb einer Liegenschaft vorgenommen werden, nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als wertvermehrend qualifiziert, so hat dies selbstverständlich zur Folge, dass diese Qualifizierung bei einer allfälligen späteren Veräusserung von der Steuerverwaltung zu respektieren ist, indem jene aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als wertvermehrend qualifizierten Aufwendungen, unabhängig um ihren technischen Charakter, als Anlagekosten zu berücksichtigen sind. Diese Konsequenz ergibt sich schon aus dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Das System des schwyzerischen Steuerrechts schliesst somit die Uebernahme der Wehrsteuerpraxis auf das kantonale Recht nicht aus.
. . .

5. Der Beschwerdeführer macht geltend, derjenige Steuerpflichtige, der eine neuerworbene Liegenschaft gesamthaft kurz nach dem Erwerb renoviere, um in Zukunft Reparaturen und Instandstellungsarbeiten zu vermeiden, und der in dieser Weise zukünftige Reparatur- und Instandstellungskosten vorwegnehme, müsse die infolge der Gesamtsanierung hohen, einmaligen Instandstellungskosten ebenso von seinem Einkommen abziehen können, wie derjenige Steuerpflichtige, der seine neuerworbene Alt-Liegenschaft nicht sofort saniere, sondern alle Reparatur- und Instandstellungsarbeiten einige Jahre hinausschiebe und die später fälligen Reparatur- und Instandstellungsarbeiten immer erst bei Notwendigkeit und unabhängig voneinander durchführe. . . . Der Beschwerdeführer übersieht, dass die beiden Tatbestände einander nicht gleichgestellt werden können. Derjenige Steuerpflichtige, der sukzessive und viele Jahre nach Erwerb einer Liegenschaft Instandstellungsarbeiten vornimmt, wird dabei in wesentlichem Umfang einen Wert wiederherstellen, der zufolge Abnützung und Alterung während der Zeit, zu der er die Liegenschaft in Eigentum hatte, verloren ging. Eine seit dem Erwerb eingetretene Wertverminderung wurde vorliegend durch die Sanierung aber nicht aufgehoben, weil jegliche Anhaltspunkte dafür fehlen, dass zwischen Erwerb und Durchführung der Sanierung eine Wertverminderung stattgefunden hat (vgl. nStP 1977, 223 = BGE vom 30.9.77).
Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, bewirkt die umfassende Sanierung eines neu gekauften Hauses, dass der Eigentümer für eine lange Zeit von Reparatur- und Renovationsarbeiten an seiner Liegenschaft verschont bleibt. Es verhält sich damit ähnlich wie bei einem Neubau. Würde aber im Falle der Sanierung, unmittelbar im Anschluss an einen Liegenschaftserwerb nach technischen Kriterien verfahren, so wäre dieser Steuerpflichtige, gegenüber einem solchen, der einen Neubau errichtet, besser gestellt. . . .

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Beschwerdeführer trägt die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 200.-- und den Kanzleikosten und Barauslagen von Fr. 100.--. . . .

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 18. NOVEMBER 1982 I. S. S. (VGE 344/82)

Gewinnungskosten; Spesenvergütungen (§ 22bis StG; Art. 22bis BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Einsprache vom 2. November 1978 beantragte der Steuerpflichtige, das steuerbare Einkommen kantonal und bei der Wehrsteuer gemäss seiner Steuererklärung 1977/78 festzusetzen.
Die Einsprache richtete sich einerseits gegen die Aufrechung der pauschalen Spesenvergütung (Fr. 9 445.--) von 1976 und andererseits gegen die Nichtgewährung des beantragten Fahrtkostenabzuges.

Mit Einsprache-Entscheid vom 14. Juli 1982 wurde die Aufrechnung der Spesenpauschale bestätigt; bei den Fahrtkosten wurde der vom Steuerpflichtigen vorgenommene Abzug gewährt, womit sich das steuerbare Einkommen auf Fr. . . . bei den kantonalen Steuern und auf Fr. . . . bei der Wehrsteuer belief.

Gegen diesen Entscheid erhebt der Steuerpflichtige am 13. August 1982 fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen:

"Es seien die Spesen gemäss Steuererklärung anzuerkennen und die Fahrtkosten mit Fr. 2 800.-- zu bewilligen."

Aus den Erwägungen:

1. Fahrtkosten

(Darlegung, dass der beschwerdeführerische Antrag auf einem Irrtum beruht und der Pflfichtige bereits hat, was er anbegehrt.)

2. Spesenvergütung

Dem Beschwerdeführer wurde im Jahre 1976 gemäss Lohnausweis eine pauschale Spesenvergütung von Fr. 9 445.-- ausgerichtet. Der in die Steuererklärung übertragene Nettolohn betrug Fr. . . .. Unter Ziff. 23 a der Steuererklärung (Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit) bzw. Ziff. 3a der Wehrsteuererklärung (Gewinnungskosten Unselbständigerwerbender) nahm der Beschwerdeführer Abzüge von total Fr. 6 800.-- (kantonale Steuern)

bzw. Fr. 5 300.-- (Wehrsteuer) vor, die ihm vorerst nur teilweise, auf Einsprache hin aber von der kantonalen Steuerkommission und der Wehrsteuerverwaltung voll gewährt wurden (Fahrtkosten). Die Spesenvergütung von Fr. 9 445.-- aber wurde auf das Einkommen aufgerechnet. Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde.

3. a) § 22bis des kantonalen Steuergesetzes (nGS 105 StG) und Art. 22bis des Wehrsteuerbeschlusses (WStB) bezeichnen die vom Erwerbseinkommen eines Unselbständigerwerbenden abziehbaren Gewinnungskosten. Unter Gewinnungskosten des Unselbständigerwerbenden fallen alle Auslagen des Steuerpflichtigen, die die Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit mit sich bringt. Die Auslagen müssen mit der Einkommenserzielung in einem ursächlichen Zusammenhang stehen (E. Känzig, Wehrsteuer, N 1 zu Art. 22bis WStB; E. Höhn, Steuerrecht, 3. Auflage, Seite 131). Für die Geltendmachung der Gewinnungskosten stehen dem Steuerpflichtigen zwei Möglichkeiten offen. Entweder kann er die notwendigen tatsächlichen Gewinnungskosten geltend machen, oder er kann die in § 22bis Abs. 1 lit. c und d StG festgesetzten Pauschalabzüge und die zusätzlichen Abzüge gemäss lit. a und b vornehmen. Entscheidet er sich für die zweite Methode, sind allfällige weitere berufsbedingte Aufwendungen in den Gesamtpauschalen inbegriffen und damit nicht mehr abzugsfähig (vgl. VGE 357/80 vom 28. November 1980 mit Verweisen). Auch wenn der Beschwerdeführer die Pauschalen nach § 22bis lit. c und d StG geltend gemacht hat, schliesst dies die Gewährung des Abzuges der gesamten oder eines Teils der Spesenpauschale nicht aus. Nur hat die Berücksichtigung dieser Spesen als Gewinnungskosten zur Folge, dass die beiden Pauschalabzüge von zusammen Fr. 2 500.-- (gemäss lit. c und d; red.) zu streichen sind. Die ganze oder teilweise Berücksichtigung der Pauschalspesen als Spesenabgeltung setzt indessen voraus, dass diese belegt oder zumindest glaubhaft gemacht werden (VGE 357/80 vom 28. November 1980).
Analog verhält es sich bei der Wehrsteuer. Neben Fahrt- und Verpflegungskosten (Art. 22bis lit. a und b WStB) kann ein Pauschalabzug von Fr. 1 000.-- vorgenommen werden (Art. 1 der Verordnung über den Abzug von Berufsauslagen bei der Wehrsteuer vom 4. September 1974 a. F. in Verbindung mit Art. 22bis Abs. 2 des WStB). Uebersteigen die Berufsauslagen diese Pauschale, können sie anstelle der Pauschale abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige die tatsächlichen Kosten nachweist (Känzig, a.a.O. N 24 zu Art. 22bis Abs. 2 WStB; Wegleitung zur Wehrsteuererklärung, 19. Periode, Ziff. 3 a lit. f).

b) Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass im Sinne einer Vereinfachung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart worden sei, die Spesen pauschal zu vergüten. Als Spesen zählt er auf: "Zwischenmahlzeiten, Telefone, geringfügige Materialeinkäufe, Werkzeuge, Fix-Spesen, ausserordentliche Umtriebe, erhöhter Kleiderverschleiss usw." Der Beschwerdeführer unterlässt es aber während des ganzen Verfahrens, diese Kosten zu belegen, wie es seiner gesetzlichen Pflicht gemäss § 74 des StG und Art. 101 WStB entsprochen hätte. Er begründet die hohen Spesen damit, dass in den Rezessionsjahren 1976/77 auf oft weit entfernten Baustellen gearbeitet werden musste und dadurch vermehrt Spesen angefallen seien, insbesondere durch den langen Arbeitstag. Dass aber höhere Spesen als die in Form von Pauschalabzügen gewährten Fr. 2 500.-- (kantonale Steuern) bzw. Fr. 1 000.-- (Wehrsteuer) angefallen

sind - die Fahrtkosten und die Mehrkosten für 250 Hauptmahlzeiten wurden zusätzlich abgezogen - weist der Beschwerdeführer in keiner Weise nach. Ihm hilft auch die Bestätigung des Arbeitgebers nicht weiter, dass die Fr. 9 445.-- eine "Entschädigung an die Reisezeit" darstellen würden. Diese Bestätigung liefert vielmehr einen Hinweis dafür, dass die Spesenpauschale Lohncharakter aufweist, vergleichbar mit Entschädigungen für geleistete Ueberstunden. Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei 1976 bei einer eigentlichen Arbeitszeit von neun Stunden täglich dreizehn bis vierzehn Stunden unterwegs gewesen; dass ihm dafür eine Art Inkonvenienzentschädigung ausbezahlt wurde, ist naheliegend. Dabei handelt es sich aber weniger um den Ersatz von Auslagen als vielmehr um einen Lohnbestandteil.

c) Gemäss Art. 327 a OR hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, wobei als Auslagenersatz eine Pauschalentschädigung, wie namentlich ein Taggeld oder eine Monatsvergütung durch schriftliche Abrede festgelegt werden kann. Als eigentliche Berufsauslagen gelten sämtliche Ausgaben eines Unselbständigerwerbenden, die mit der Ausübung seines Berufes regelmässig verbunden und dieser Berufsart wesentlich sind (im Gegensatz zu den uneigentlichen oder mit der Berufsausübung nur mittelbar zusammenhängenden Gewinnungskosten wie Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung u. a. vgl. Känzig, a.a.O., N 1 - 17 zu Art. 22bis WStB). Bei den vom Beschwerdeführer genannten Auslagen wären allenfalls Materialeinkäufe (geringfügige), Werkzeuge und Kleiderverschleiss unter die eigentlichen Berufsauslagen einzuordnen, nicht aber z. B. Zwischenmahlzeiten. Nach der für die massgebende Steuerperiode 1977/78 geltenden Rechtslage schliesst die Vornahme der Pauschalabzüge nach § 22bis StG den Abzug weiterer tatsächlicher und nachgewiesener Gewinnungskosten aus. Nach § 37 der am 1. Januar 1981 in Kraft getretenen Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz (nGS 105 a), massgebend ab Steuerperiode 1980/81, können die eigentlichen Berufsauslagen gemäss Art. 327 a OR neben den Pauschalabzügen nach § 22bis StG geltend gemacht werden. Dies natürlich nur, wenn sie nachgewiesen werden, was vorliegend - wie bereits festgestellt - ohnehin nicht der Fall ist. Die vom Beschwerdeführer insgesamt geltend gemachten Berufsauslagen von über Fr. 16 000.-- bei einem Lohn von Fr. . . . (unter Fr. 30 000.--) erscheinen auch keineswegs glaubhaft. Viel eher ist anzunehmen, dass die tatsächlichen und abzugsfähigen Gewinnungskosten den gewährten Abzug von Fr. 6 800.-- im Durchschnitt der Jahre 1975/76 nicht überschritten haben.
Da der Nachweis über den Gewinnungskostencharakter der Spesenpauschale nicht erbracht ist, war es richtig, diese als Lohnbestandteil aufzurechnen.

4. Dieses Ergebnis wird durch den Vergleich der Jahre 1975/76 und durch die Lohnentwicklung in den folgenden Jahren bekräftigt. Während 1975 fast keine Spesenvergütung ausgerichtet wurde, ist der Arbeitgeber 1976 offensichtlich dazu übergegangen, einen Teil des Lohnes als fingierte Spesen auszubezahlen. Dies lag auch in seinem eigenen Interesse, konnte er doch damit von ihm zu entrichtende Sozialversicherungsbeiträge einsparen. Wohl infolge der steuerlichen Behandlung der Spesenpauschalen gab es 1979 wieder eine markante Lohnerhöhung bei gleichzeitigem Verzicht auf die Ausrichtung fingierter Spesen. Die Gesamtbezüge des Beschwerdeführers, ob mit oder ohne Spesenvergütungen, sind dabei in den Jahren 1975 - 1980 kontinuierlich und ziemlich regelmässig angestiegen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 150.-- sowie von Kanzleigebühren und Barauslagen von Fr. 77.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt. . . .

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 21. SEPTEMBER 1982 I. S. GEBRUEDER S. (VGE 355/81)

Verdeckte Gewinnausschüttung; Steuerbemessung (§ 38 Abs. 1 lit. b, 8 StG; Art. 49 Abs. 1 lit. b, 42 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Die Gebrüder S. liessen gegen die Veranlagungsverfügungen vom 30. März 1981 Einsprache einlegen mit dem Begehren, die im Veranlagungsverfahren vorgenommene Aufrechnung von je Fr. 44 142.-- sei in Abzug zu bringen. In der Begründung wurde geltend gemacht, dass die von den Gebrüdern S. aus privaten Mitteln gekaufte Liegenschaft X als Personalhaus diene und zu diesem Zwecke verschiedene Renovationen, Umbauten usw. notwendig gewesen seien. Diese Kosten seien von der Gebr. S. AG getragen und in der Bilanz per 31. Januar 1979 der Gesellschaft mit total brutto Fr. 88 284.75 ausgewiesen worden. Mit Entscheid vom 6. Oktober 1981 haben die Steuerkommission und die kantonale Wehrsteuerverwaltung die Einsprache abgewiesen mit der Begründung, die Finanzierung der Umbaukosten des Hauses X durch die AG sei eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Gegen diesen Entscheid erheben die Gebrüder S. mit rechtzeitiger Eingabe vom 5. November 1981 Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. Streitgegenstand dieses Verfahrens bildet die Frage, ob die Aufwendungen der Gebrüder S. AG für Investitionen und Einrichtungen am Haus X, welches die beiden Alleinaktionäre S. am 8.9./15.9.77 aus privaten Mitteln zu Gesamteigentum gekauft haben, den beiden letzteren als Einkommen aufzurechnen ist.
   Es gilt als unbestritten, dass das von den Beschwerdeführern käuflich erworbene Einfamilienhaus X (Handänderungsumme Fr. 255 000.--) als Unterkunft für die Angestellten des von der AG betriebenen Restaurations- und Hotelbetriebs Y dienstbar gemacht wurde. Die Investitionen beliefen

sich auf Fr. 88 284.-- und wurden im ersten Jahresabschluss der AG für das Jahr 1978 (1. Februar 1978 - 31. Januar 1979) aktiviert. Eine im gleichen Abschluss vorgenommene Abschreibung auf dem Inventar des Personalhauses im Betrage von Fr. 22 285.-- wurde von den Veranlagungsinstanzen nicht bewilligt. Die Veranlagung der AG für die Jahre 1978, 1979/80 wurde am 15. Dezember 1980 eröffnet und blieb unangefochten.
Die Gebr. S. AG hat die im Jahre 1978 für das Einfamilienhaus getätigten Investitionen im Betrage von Fr. 88 284.75 auf das Bestandeskonto "Betriebseinrichtungen usw." übertragen und damit zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei diesen Investitionen um Aufwendungen für Anschaffungen sowie Verbesserungen von Vermögensobjekten gehandelt hat. Nachdem die Veranlagungen der AG für die Jahre 1978 - 1980 in Rechtskraft erwachsen sind und sich die vorliegend angefochtenen Einschätzungen der Beschwerdeführer auf diese rechtskräftigen Veranlagungen stützen, muss in diesem Verfahren davon ausgegangen werden, dass die aktivierten Investitionsaufwendungen der AG zufolge der nicht zugelassenen Abschreibungen auf dem zur Dikussion stehenden Aktivum für das steuerlich massgebliche Geschäftsergebnis einen erfolgsneutralen Vorgang darstellen. Die steuerliche Behandlung dieser Investitionen bei der AG ist, nachdem sie für die hier massgebenden Steuerjahre eingeschätzt worden ist, keiner erneuten Beurteilung zugänglich.
Zu prüfen wird im folgenden sein, ob die Leistungen der AG für die Renovation und den Umbau des Hauses X, welches - wie erwähnt - nicht zum Geschäftsvermögen der AG gehört, sondern Eigentum der Beschwerdeführer ist, diesen als Einkommen aufzurechnen ist.

2. Die Vorinstanzen qualifizieren die Finanzierung der Umbaukosten des Hauses durch die AG als eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die Tragung dieser Kosten durch die AG lasse sich nur aus der besonderen Stellung der Hausbesitzer als Alleinaktionäre erklären.

   a) Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen vor, wenn juristische Personen ihren Gesellschaftern oder sonst nahestehenden Personen Vorteile zuwenden, die sie unbeteiligten Dritten nicht gewähren würden (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 50 zu § 19 lit. c und d). Nach konstanter Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn

   - die Gesellschaft eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung ausgerichtet hat und wenn demzufolge das ausgewiesene Geschäftsergebnis geschmälert worden ist; die Gesellschaft hat sich selbst wirtschaftlich benachteiligt;

   - mit der Leistung direkt oder indirekt ein Aktionär begünstigt worden ist in der Weise, dass diese Begünstigung einem fernstehenden Dritten nicht oder nicht in gleichem Umfang eingeräumt worden wäre. Die Handlungsweise der Unternehmung ist mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht zu vereinbaren (ASA 43, 240 E. 3 mit Verweisungen);

   - das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss für die Organe der Gesellschaft erkennbar gewesen sein, so dass anzunehmen ist, sie hätten die Begünstigung beabsichtigt. Unerheblich ist aber, ob Gründe der Steuerersparnis im Vordergrund standen und ob eine Steuerumgehung beabsichtigt war (BGE 95 I 176 ff., 85 I 255 ff., 82 I 291 ff., Bundesgerichtsurteil vom 28.10.77 i. S. D. AG c. Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich E. 2 c).

b) Offensichtlich ist, dass die Finanzierung der Umbaukosten des den beiden Alleinaktionären gehörenden Hauses durch die AG nur dadurch erklärt werden kann, dass zwischen den Beschwerdeführern und der von ihnen beherrschten AG eine vollständige wirtschaftliche Identität herrscht. Die vorliegend zur Diskussion stehende Finanzierungsweise der Umbaukosten wäre mit einem der AG fernstehenden dritten Hauseigentümer bestimmt nicht getroffen worden. Die Frage, ob die Leistung der Gesellschaft zugunsten des Privathauses der beiden Alleinaktionäre ohne entsprechende Gegenleistung erfolgt sei und ein allfälliges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die beiden Aktionäre erkennbar sein musste, bedarf hingegen einer eingehenderen Untersuchung.

c) . . . (In den folgenden Erörterungen wird diese Frage mit den Vorinstanzen bejaht, u. a. gestützt auf den Hinweis, dass der Vermieter mangels anderweitiger Abrede Investitionen des Mieters nicht abzugelten habe; zit. BGE 104 II 203, Kommentar Schmid N 16 zu Art. 263 OR).

3. Fraglich erscheint indessen bei den angefochtenen Steuerveranlagungsverfügungen, ob die Steuerfaktoren richtig bemessen wurden.

a) Vorliegend nahmen die Steuerbehörden bei beiden Steuerpflichtigen per 27. Juli 1978 eine Zwischenveranlagung vor zufolge Wechsels von einer selbständigen zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit. Bis zu diesem Zeitpunkt betrieben die beiden Beschwerdeführer das Hotel Y als Personalgesellschaft. Sie wandelten ab diesem Datum ihre Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft) um. Dieser Vorgang ist zivilrechtlich als Aenderung von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit zu werten, was einen Zwischenveranlagungsgrund i. S. von § 70 Abs. 1 lit. e StG darstellt. Das Wehrsteuerrecht kennt den Wechsel zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht expressis verbis als Zwischenveranlagungsgrund (vgl. Art. 42 und 96 WStB); hingegen führt es den Berufswechsel als Zwischenveranlagungsgrund an. Die Beschwerdeführer übten vor der Gründung der Aktiengesellschaft, wie auch danach den Hoteliersberuf aus. Ein Berufswechsel im eigentlichen, engeren Sinne hat durch die AG-Gründung nicht stattgefunden. Solchen Gründungen von Kapitalgesellschaften ist indessen wesentlich, dass sich dadurch die zivilrechtliche und steuerrechtliche Stellung des Unternehmers grundlegend ändert. Die Stellung des Selbständigerwerbenden im Steuerrecht ist von derjenigen eines Unselbständigerwerbenden völlig verschieden. So hat der Unselbständigerwerbende nur Privatvermögen, während der Selbständigerwerbende Privat- und Geschäftsvermögen besitzt. Aufgrund dieser steuerrechtlichen Unterschiede wurde bei solchen Gesellschaftsumwandlungen bei den früheren Inhabern der Personengesellschaften und nunmehrigen Aktionären seit jeher ein Berufswechsel im Sinne von Art. 42 und 96 WStB angenommen (vgl. E. Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl. N 25, Seite 793 und N 27, Seite 797 zu Art. 42).

b) . . .

d) Die Beschwerdeführer rügen, dass die Anrechnung der Aufwendungen für die Renovation der Liegenschaft X sowohl für die Zwischenveranlagung (28.7.78 - 31.12.78) wie auch für die nächstfolgende Veranlagung erfolgte (Einsprache vom 21.4.81, Seite 2, Abs. 3; Beschwerdeeingabe Ziff. 1 a, Seite 2 oben). Im Einspracheentscheid wird - vermutlich aus

Versehen - zu diesem Einwand nicht Stellung genommen. Auch in der Beschwerdebegründung fehlen weitere Ausführungen zur Frage, ob der aus der Renovation des Hauses X resultierende Einkommens- bzw. Vermögenszugang nur einmal oder zweimal zu besteuern sei.

Die Bemessung des von der Veränderung betroffenen Einkommens richtet sich bei der Zwischenveranlagungsperiode sowie der darauffolgenden Veranlagungsperiode nach Art. 41 Abs. 4 WStB bzw. nach § 71 StG, i. V. mit § 8 Abs. 4 StG. Für die beiden Perioden sind somit für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile neue Veranlagungen zu treffen, wobei dieses veränderte Einkommen auf ein Jahr zu berechnen ist. Dabei ist zu beachten, dass aussergewöhnliche einmalige Einkünfte nur für die Steuerberechnung einer einzigen Periode zu berücksichtigen sind, wobei gemäss den Wehrsteuerkommentatoren diese Erfassung in der zweiten Periode, welche zwei volle Steuerjahre umfasst, zu erfolgen hat (E. Känzig, Wehrsteuer, 1. Aufl. N 14 zu Art. 41; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar 1980, N 26 zu Art. 96 und N 22 zu Art. 41 WStB). In Fällen, in denen keine gleichbleibenden, kontinuierlichen oder zum voraus feststellbaren Einkommensverhältnisse vorliegen, muss die Einkommensbemessung sowie die Wahl des Bemessungszeitraumes den besonderen Verhältnissen des Einzelfalles angepasst werden (Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl. N 35 zu Art. 42, Seite 806). Der Einkommens- bzw. Vermögenszugang, welcher den Beschwerdeführern durch die Renovation des Hauses X durch ihre AG zufloss, stellt zweifellos ein einmaliges und ungewöhnliches Einkommen dar. . . .

Im Rahmen der ordentlichen Praenumerandobesteuerung mit zweijähriger Veranlagungs- und Berechnungsperiode müssten die beiden Beschwerdeführer somit 34.78 % bzw. 34.81 % des Einkommens aus der verdeckten Gewinnausschüttung an den Fiskus als Steuern abliefern.

Wird die Besteuerung in beiden Perioden vorgenommen und wird die verdeckte Gewinnausschüttung voll und nicht bloss zur Hälfte angerechnet - wie dies die Einschätzungsbehörden und die Vorinstanzen getan haben . . . würde bei den beiden Beschwerdeführern über 84 % des in Frage stehenden Einkommens (verdeckte Gewinnausschüttung von je Fr. 44 142.--) weggesteuert. Eine solch ausserordentlich hohe steuerliche Belastung widerspricht der ratio legis der Zwischenveranlagung und Gegenwartsbesteuerung. Mit dieser Besteuerung soll ja gerade eine den effektiven Verhältnissen angepasste, auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmende Steuerbelastung angestrebt werden.
Wie die Durchrechnung der beiden Besteuerungsarten gezeigt hat, wird den besonderen Verhältnissen des vorliegenden Falles dadurch am besten Rechnung getragen, wenn dieser ausserordentliche Einkommenszufluss lediglich in der Periode 1979/80 besteuert wird, wobei in analoger Anwendung wie dies bei Kapitalabfindungen zu geschehen hat (vgl. Masshardt N 26 zu Art. 96) und bei der ordentlichen Praenumerandobesteuerung der Fall ist, bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Einkommenszufluss aus dieser verdeckten Gewinnausschüttung durch zwei zu dividieren ist. . . .

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen wird unter Aufhebung des angefochtenen Entscheides neu festgesetzt . . .

2. Die Kosten dieses Verfahrens, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 400.-- sowie von Kanzleikosten und Barauslagen von Fr. 188.--, werden zu 40 % den Beschwerdeführern und zu 60 % der Staatskasse auferlegt. Das Kostentreffnis der Beschwerdeführer beträgt demnach Fr. 235.20.
...

3. Für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren wird den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 250.-- zugesprochen.

4. ...

5. (Rechtsmittelbelehrung)

6. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 18. NOVEMBER 1982 I. S. S. (VGE 338/82)

Liquidationsgewinnsteuer; Privatentnahme (Art. 43 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

S. betrieb auf seinem Grundstück bis zum 12. April 1979 das Restaurant X. Auf diesen Zeitpunkt übergab er den Betrieb seinem Sohn in Pacht. Mit Veranlagungsverfügung vom 30. November 1981 wurde S. zufolge Ueberführung der Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen mit einem Liquidationsgewinn von Fr. 138 000.-- eingeschätzt.

Mit Entscheid vom 2. Juli 1982 hat die kantonale Wehrsteuerverwaltung die Einsprache des S. teilweise gutgeheissen, indem sie den Liquidationsgewinn auf Fr. 114 162.-- herabgesetzt und die Jahressteuer entsprechend auf Fr. 8 312.-- reduziert hat.

Gegen diesen Entscheid lässt S. durch seinen Steuervertreter mit rechtzeitiger Eingabe vom 27. Juli 1982 (Datum der Postaufgabe) Beschwerde einlegen.

Aus den Erwägungen:

1. Gestützt auf Art. 43 WStB ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f zu dem Steuersatz geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt. Kapitalgewinne unterliegen dann der Wehrsteuer, wenn sie im Betrieb eines zur Führung von kaufmännischen Büchern verpflichteten Unternehmens erzielt werden (Art. 21 lit. d WStB; Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl. 1982, N 1 zu Art. 43).

In diesem Verfahren ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer für seinen Gastgewerbebetrieb buchführungspflichtig war und dass die durch dessen Verpachtung erfolgte Privatentnahme der Liquidationsbesteuerung gemäss Art. 43 WStB unterliegt. Mit der Verpachtung des Betriebes gab der Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit auf, was zur Vornahme einer Zwischenveranlagung und mithin Anlass zur Prüfung eines in der Berechnungs- oder Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnes gab.

2. Kapitalgewinne bestehen im Unterschiedsbetrag zwischen dem Erlös und dem steuerlich massgebenden Buchwert der verwerteten Vermögensgegenstände (Känzig, a.a.O., N 9 zu Art. 43). Der Verwertung ist die sog. Privatentnahme in Form der aller Voraussicht nach unwiderruflichen Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gleichgestellt (Känzig, a.a.O., N 171 zu Art. 21). Kann bei der Ermittlung des Kapitalgewinnes mangels Buchhaltungsunterlagen nicht von einem Buchwert ausgegangen werden, so ist der steuerlich massgebende Wert des verwerteten Aktivums aufgrund einer Schätzung festzulegen. Dabei ist von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes auszugehen, wobei diese Kostenwerte um die nachgewiesenen aktivierungsfähigen, steuerlich aber noch nicht abgerechneten Aufwendungen erhöht werden (Känzig, a.a.O., N 218 zu Art. 21). Wird ein Vermögensgegenstand nicht veräussert, sondern vom Geschäfts- ins Privatvermögen des Geschäftsinhabers überführt, so ist sein Verkehrswert zum Zeitpunkt der Privatentnahme massgebend (Känzig, a.a.O., N 213 zu Art. 21 mit Verweisungen).

   a) Die Vorinstanz hat den für die Ermittlung des Kapitalgewinnes massgebenden Verkehrswert wie folgt berechnet . . . (Realwert zuzüglich doppelter Ertragswert, dividiert durch den Faktor 3, vgl. Nägeli, Handbuch des Liegenschaftenschätzers, 2. Aufl., Seite 108).

      Der Beschwerdeführer bemängelt an dieser Verkehrswertberechnung die Ermittlung des Ertragswertes auf der Grundlage eines Jahresrohertrages von Fr. 21 600.--. Er macht der Vorinstanz zum Vorwurf, sie gehe unzulässigerweise von Roherträgen aus, wie sie nach Ueberführung der Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen erzielt würden, wobei der jährliche Pachtertrag für das Restaurant von Fr. 18 000.-- im Vordergrund steht. Es dürfte keinesfalls für die Berechnung eines Liquidationsgewinnes auf zukünftige, nach der Liquidation eintretende Faktoren und Ereignisse abgestellt werden. Massgebend sei vielmehr der normale, durchschnittlich erzielbare und objektiv geschätzte Jahresertrag für die ganze Liegenschaft, welcher sich lediglich mit Fr. 12 800.-- ausnehme.
      Als Verkehrswert gilt der Erlös, der im Zeitpunkt der Privatentnahme durch einen Verkauf des zu bewertenden Vermögensgegenstandes hätte erzielt werden können. Bei der Ueberführung einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen ist somit ihr Verkehrswert und nicht der Vermögenssteuerwert im Sinne von Art. 31 WStB massgebend (Känzig, a.a.O., N 213 zu Art. 21; StR 1982, 136). Der Verkehrswert entspricht dem Preis, der bei Veräusserung des zu bewertenden Wirtschaftsgutes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre (ASA 46, 112). In all den Fällen, wo der zu bewertende Vermögensgegenstand keinen Markt- oder Kurswert hat, muss der Verkehrswert unter Berücksichtigung von vergleichbaren Geschäften bzw. der Faktoren, die die Bildung des Verkehrswertes vor allem beeinflussen, geschätzt werden (Känzig, a.a.O., N 211 zu Art. 21). Das Bundesgericht hat im Urteil

ASA 46, 112 zum Problem der Verkehrswertschätzung einer Privatentnahme ausgeführt, dass die Ueberlegungen, die für die Preisbemessung im allgemeinen wegleitend seien, in der Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartementes vom 14. Oktober 1958 betreffend die Bewertung der Grundstücke gemäss Art. 31 WStB (SR 642.112) zum Ausdruck kämen. . . . Mit Urteil vom 19. März 1981 (in StR 1982, 137) hat das Bundesgericht seine im Entscheid ASA 46, 112 wiedergegebenen Ausführungen insofern verdeutlicht, als damals nicht gemeint gewesen sei, dass die Verfügung des EFZD, welche ausschliesslich für die Vermögenssteuer gelte, auf die Kapitalgewinnbesteuerung übertragbar sei. Insbesondere Art. 5 der Verfügung, wonach bei Grundstücken, die nach Zweck oder Preisbildung nicht landwirtschaftlich sind, im allgemeinen das Mittel zwischen Verkehrs- und Ertragswert massgebend ist, könne bei der Kapitalgewinnsteuer auf Privatentnahmen nicht gelten.

b) Der Beschwerdeführer richtet sich nicht gegen die von der Vorinstanz angewandte Bemessungsweise des für die Kapitalgewinnermittlung massgeblichen Verkehrswertes. Seiner Ansicht nach darf bei der den Bestandteil der Verkehrswertschatzung bildenden Ertragswertermittlung lediglich von einem Jahresrohertrag von Fr. 12 800.-- ausgegangen werden. Wie sich dieser Jahresertrag zusammensetzt, wird in der Beschwerde nicht dargelegt. Seiner Auffassung, dass allein auf die Erträgnisse der Jahre vor Ueberführung der Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen abzustellen sei, lässt sich indessen mit der wiedergegebenen Definition des Verkehrswertes nicht vereinbaren. Als preisbildend bei der Veräusserung einer Geschäftsliegenschaft fallen der Natur der Sache nach die erzielbaren Erträgnisse aus der Liegenschaft in Betracht und nicht solche, die in der Vergangenheit, womöglich in Anlehnung an eine tiefe Eigenmietwerterfassung, liegen. Nägeli, in Handbuch des Liegenschaftsschätzers, definiert den Ertragswert einer Liegenschaft als die Summe aller zukünftigen, auf den gegenwärtigen Zeitpunkt diskontierten Erträgnisse. Er bezeichnet ihn als den Barwert aller künftigen Mietzinseingänge (S. 96). Die Vorinstanz ist bei der Ermittlung des Verkehrswertes richtigerweise von den erzielbaren Erträgen ausgegangen, durfte sie doch ohne weiteres annehmen, dass die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1979 und 1980 deklarierten Mietzinseinnahmen den Realitäten entsprechen und sie aus dem Grundstück herauszuwirtschaften sind. Indem sie vom deklarierten Mietertrag des Jahres 1979 von Fr. 18 000.-- ausging und nicht vom höheren Wert des Jahres 1980 von Fr. 19 500.-- und überdies den deklarierten Eigenmietwert von Fr. 3 600.-- für die selbst bewohnte Wohnung einsetzte, übte sie grösste Zurückhaltung. Das Verwaltungsgericht hat keine Veranlassung, die zurückhaltende Ertragswertschätzung der Vorinstanz einer Korrektur zu unterziehen. Die übrigen Berechnungsgrundlagen werden vom Beschwerdeführer keiner Kritik ausgesetzt, so dass mit der Vorinstanz von einem steuerlich massgebenden Verkehrswert von Fr. 288 000.-- auszugehen ist.

3. Der Beschwerdeführer kaufte die nun ins Privatvermögen überführte Liegenschaft 1952 für Fr. 70 000.—. Im Laufe der Jahre hat er verschiedene Renovations- und Umbauarbeiten durchgeführt, was von der Vorinstanz nicht bestritten wird. Sie anerkannte von den als anrechenbar geltend gemachten Anlagekosten von insgesamt Fr. 168 000.-- den Betrag von Fr. 75 000.-- als wertvermehrende Aufwendungen, womit sie dem massgeblichen Verkehrswert von Fr. 288 000.-- Anlagekosten von total Fr. 145 000.-- gegenüberstellte.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers sollen von den im Laufe von rund 30 Jahren aufgelaufenen Gebäudeinvestitionen von total Fr. 168 153.-- mindestens Fr. 150 090.— aktivierungsfähige Kosten sein und mithin den Anschaffungskostenwert um diese Summe erhöhen.
Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB sind bei der periodisch zu erhebenden Einkommenssteuer die Kosten des Unterhalts von Grundstücken und Gebäuden während der Berechnungsperiode vom rohen Einkommen abziehbar. Nicht zu den abziehbaren Kosten gehören die Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen, die zu einer entsprechenden Erhöhung des Reinvermögens des Steuerpflichtigen führen (Art. 23 WStB; Känzig, a.a.O., N 2 zu Art. 23). Soweit Liegenschaftsaufwendungen bereits bei der periodischen Einkommensbesteuerung abgesetzt werden konnten, ist deren Anrechnung bei einer allfälligen Verwertung oder Veräusserung des Vermögensgegenstandes zum vornherein ausgeschlossen. Aufwendungen hingegen, die zufolge ihres wertvermehrenden Charakters nicht vom Einkommen abziehbar waren und mithin zu einer Erhöhung des Anlagewertes des betreffenden Vermögensgegenstandes führten, bedingen, dass die Anschaffungskosten im Veräusserungs- oder Verwertungsfall um diese steuerlich noch nicht abgerechneten Aufwendungen erhöht werden.
Der Beschwerdeführer kann die Kosten für Renovationen und Bauarbeiten, soweit sie vor den Jahren 1978/1979 angefallen sind, nicht belegen. Nach seiner Ansicht liessen sie sich indirekt vollumfänglich aufgrund der Güterschatzungsprotokolle überprüfen. Aus den Güterschatzungsprotokollen, welche sich bei den Liegenschaftsakten der Vorinstanz befinden, kann indessen nicht, was im vorliegenden Verfahren erforderlich wäre, betragsmässig genau auf die getätigten Investitionen geschlossen werden. Wohl ergibt sich daraus, dass in den Jahren 1966 und 1980 an das ursprüngliche Wohn- und Gasthaus mit rund 1 030 m3 umbautem Raum 135 m3 und 170 m3 angebaut worden ist. Die jeweiligen Bauwertschatzungen basieren jedoch nicht auf den Investitionskosten, sondern auf den anlässlich der Schatzungen angewandten Kubikmeterrichtpreisen, was eine zuverlässige Feststellung der Investitionsaufwendungen ausschliesst.
Hinsichtlich der Beweislastverteilung gilt im Steuerrecht die Regel, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 34 zu § 75). Entsprechend hat im vorliegenden Fall der Steuerpflichtige, der die steuermindernde Tatsache des durch Wertvermehrungen erhöhten Anlagewertes behauptet, die Folgen der Beweislosigkeit auf sich zu nehmen. Im Steuerrechtsverfahren, das vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird, kann bei mangelndem Nachweis der beweispflichtigen Partei nicht einfach zu deren Ungunsten angenommen werden, es seien keine Aufwendungen entstanden. Vielmehr ist von Amtes wegen zu prüfen, ob die geltend gemachten Investitionen tatsächlich erbracht worden sind, um schliesslich je nach Ausgang des Beweisverfahrens eine pflichtgemässe Einschätzung zu treffen. Vorliegend ist unbestritten, dass wertvermehrende Aufwendungen getätigt worden sind. Bestehen zuverlässige Anhaltspunkte, dass Investitionen getätigt worden sind, ist aber vor allem deren Höhe nicht mehr feststellbar, so ist eine Schätzung durchzuführen. Ziel der Schätzung ist es, unter Ueberbrückung der Unsicherheiten im tatsächlichen eine möglichst den Verhältnissen entsprechende Besteuerung zu erreichen, wobei in Fällen, in denen die Unsicherheiten im Tatbestand vom Steuerpflichtigen zu

vertreten sind, dafür zu sorgen ist, dass der Pflichtige nicht besser fährt, als wenn der Sachverhalt hätte exakt abgeklärt werden können. Die Schätzung darf nicht willkürlich sein, sie muss nach Recht und Billigkeit erfolgen und es sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 41 zu § 75; VGE 359/80 vom 17. Juli 1981 E. 3).

4. Die Vorinstanz hat Liegenschaftsaufwendungen im Rahmen der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Veränderungen der hypothekarischen Belastung seiner Liegenschaft als glaubhaft anerkannt. Nachdem aus den verschiedenen Güterschatzungsprotokollen der vergangenen Jahre ersichtlich ist, dass der Beschwerdeführer wiederholt Mittel in seine Liegenschaft investiert hat, darf aus dem indiziellen Charakter der zunehmenden hypothekarischen Belastung auf entsprechende Liegenschaftsaufwendungen geschlossen werden. Die Vorinstanz hat für die im Rahmen der Schuldentwicklung anerkannten Liegenschaftskosten eine Abgrenzung in Unterhalts- und in Anlagekosten nach Massgabe der Weisung des Vorstehers der kantonalen Steuerverwaltung vom 13.10.81 vorgenommen. . . . (Es folgen Ausführungen darüber, dass in früheren Perioden nicht zum Abzug gebrachte Aufwendungen entgegen der vorinstanzlichen Berechnungsweise im vollen Umfang als wertvermehrende Investitionskosten anzuerkennen sind, sowie die modifizierte Berechnung.)

5. In der Liegenschaft sind neben den Gastwirtschaftslokalitäten zwei Wohnungen untergebracht. Die Vorinstanz hat die vom Beschwerdeführer genutzte Wohnung zum Geschäftsvermögen geschlagen und ist dabei zusammen mit den Räumlichkeiten des Gastwirtschaftsbetriebes auf einen zum Geschäftsvermögen gehörenden Anteil von 83.33 % gekommen. Der Beschwerdeführer rügt sowohl die der Wertzerlegung zugrundegelegten Mietwerte als auch den Umstand, dass die von ihm benutzte Wohnung zum Geschäftsvermögen geschlagen wurden.
Laut Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung vom 23. Juli 1969 über die Besteuerung von Gewinnen aus teils geschäftlich und teils privat genutzten Liegenschaften (abgedruckt in ASA 38, 128 ff.), auf welches sich der Beschwerdeführer beruft, ist bei der Wertzerlegung einer gemischt genutzten Liegenschaft in den meisten Fällen auf das Verhältnis der Mietwerte des geschäftlich und des privat genutzten Teils abzustellen. Eine vom Steuerpflichtigen selbst benutzte Wohnung ist dann dem geschäftlichen Teil zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige aus geschäftlichen Gründen in besonderem Masse daran interessiert war, im Hause zu wohnen. Nach Känzig sind Wohnungen im Geschäftshaus, die durch den Betriebsinhaber benützt werden, Teil des Geschäftsvermögens, wenn dies im Interesse des Betriebes liegt. Dies sei dann der Fall, wenn das Wohnen im Geschäftsgebäude eine rationelle Geschäftsführung erst ermögliche oder fördere (Känzig, a.a.O., N 157 zu Art. 21 mit Verweisungen auf die Judikatur). In der Rechtsprechung wird die Wohnung eines Wirtes oder des Inhabers eines Tea-Rooms im Geschäftshaus in Anwendung dieser Kriterien zum Geschäftsvermögen gezählt (GVP 1971 N 16; ASA 29, 241; VGE 312/81 vom 16.10.81; 323/79 vom 11.3.80 E. 10). Der Beschwerdeführer macht keine Gründe geltend, die vorliegend zu einer anderen Betrachtungsweise führten.
Im zitierten Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung wird zur Mietwertbestimmung ausgeführt, dass die Mietwerte der an Dritte vermieteten Wohnungen leicht bestimmbar seien, indem auf die vereinnahmten Mietzinse abgestellt werden könne. Demgegenüber müsse der Mietwert des geschäftlich genutzten Teils stets geschätzt werden. Dieser entspricht gemäss

Merkblatt grundsätzlich dem Betrag, den der Steuerpflichtige für gleichartige Räumlichkeiten in gleicher Lage zu bezahlen hätte. Der vom Steuerpflichtigen angegebene Mietwert kann nur dann in Rechnung gestellt werden, wenn er den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (ASA 38, 129). Die Vorinstanz hat richtigerweise nicht den zu den Zeiten der Selbstbewirtschaftung deklarierten Mietwert, sondern den nun vereinbarten Pachtzins als den aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse erzielbaren, der Wertzerlegung zugrunde gelegt. Die getroffene Aufteilung in 83.33 % geschäftlicher und 16.67 % privater Anteil ist daher nicht zu beanstanden. . . .

6. . . .

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der steuerbare Kapitalgewinn auf Fr. 71 755.-- herabgesetzt und die Jahressteuer entsprechend auf Fr. 3 194.80 reduziert.

2. Die Kosten des Verfahrens, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 300.-- sowie den Kanzleikosten von Fr. 125.—, werden zu zwei Fünfteln dem Beschwerdeführer (= Fr. 170.—) überbunden. . . .

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 18. NOVEMBER 1982 I. S. G. (VGE 320/82)

Ermessenstaxation; Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht (§ 67 Abs. 1 StG; Art. 89, 90, 92 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

1. . . . Die Angaben des Beschwerdeführers basieren auf einem Jahresabschluss (Gewinn- und Verlustrechnung), welcher vom Treuhandbüro erstellt worden war. Der Veranlagungsbeamte hat eine sogenannte Ermessenseinschätzung vorgenommen und den Geschäftsgewinn auf durchschnittlich Fr. 30 000.-- angesetzt. Es fragt sich, ob die Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung und damit das Abweichen von der Selbstdeklaration hier erfüllt sind. Die Roheinnahmen des Beschwerdeführers erreichen - zumindest wenn man auf seine Deklaration abstellt - Fr. 100 000.-- nicht. Er ist deshalb - zumindest nicht zum vornherein - zur Führung kaufmännischer Bücher nach Art. 957 ff. OR verpflichtet. Unabhängig von der obligationenrechtlichen Buchführungspflicht haben indessen Selbständigerwerbende die Pflicht, die aus ihrem Geschäftsbetrieb resultierenden Einnahmen

vollständig aufzuzeichnen und zu belegen, denn der Steuerpflichtige ist ja gehalten, sich denjenigen Ueberblick über die Geschäftsvorfälle zu verschaffen, der ihm die richtige Erfüllung der Steuerpflicht ermöglicht (§ 67 Abs. 1 StG in der Fassung vom 22.9.72; Zweifel, Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im ASA 49, 542 ff.). Der Beschwerdeführer beantragt in seiner Beschwerdeeingabe, es sei ihm zu ermöglichen, die Lieferantenfakturen der Kalenderjahre 1975/76 innert 20 Tagen nachzuliefern, damit eine gerechte Steuertaxation ausgefertigt werden könne. Von der Gerichtsleitung aufgefordert, sämtliche Rechnungen/Quittungen für den gesamten Warenaufwand an Getränken und Lebensmitteln, inkl. Detaillistenlieferungen von Bäckereien, Konditoreien, Metzgereien usw. der Jahre 1975/76 einzureichen, sowie Angaben zu machen über Getränke- und Lebensmittelaufwand, welcher ohne Rechnungen/Quittungen durch Barbezahlung erfolgte, reichte der Beschwerdeführer zwei Ordner ein. Der mit Belegen ausgewiesene Warenaufwand bezieht sich primär auf Getränkerechnungen (Bier, Mineralwasser, Wein, Kaffee), Konditoreiwaren und Snacks (Zweifel-Pommes-Cips). Telefonisch teilte die Ehefrau des Steuerpflichtigen am 9. September 1982 mit, sie müsse sagen, dass die Warenaufwandrechnungen nicht vollständig seien. Vieles (Bäcker, Metzger usw.) werde bar bezahlt, so dass heute eine zuverlässige Rekonstruktion des Warenaufwands nicht mehr möglich sei. Diesen Sachverhalt hat der Vertreter des Beschwerdeführers am 16. September 1982 schriftlich bestätigt, indem er ausführte, die Brot-, Fleisch-, Lebensmittel- und Milchproduktelieferanten seien jeweils täglich bar bezahlt worden. Er nennt die Adressen von 8 Lieferanten, wobei er ausführt, es sei unmöglich, bei diesen heute Bestätigungen für die Bezüge in den Jahren 1975 und 1976 einzuholen. Dass dieser Warenaufwand heute nicht mehr belegt werden kann, ist selbstverständlich. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer sich in den fraglichen Jahren nicht die Mühe genommen hat, ein exaktes Kassenbuch mit Einnahmen und Ausgaben zu führen, hat indessen zur Folge, dass für die Ermittlung des Warenaufwandes und mithin des Gewinns nicht auf die vom Beschwerdeführer eingereichten Lieferantenrechnungen abgestellt werden kann, nachdem er selber die Lückenhaftigkeit dieser Belege zugestehen muss.
Neben dem fehlenden Nachweis für den angefallenen Warenaufwand fehlt es auch an einer vollständigen, chronologischen und durch Kassenregistrierstreifen belegten Zusammenstellung der Geschäftseinnahmen; ja es ist - wie in einem Schreiben des damaligen Vertreters des Beschwerdeführers vom 3.6.78 ausgeführt wurde - nicht einmal ein Kassenbuch vorhanden. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Steuerpflichtige die für eine zuverlässige Bestimmung und Kontrolle der Steuerfaktoren unverlässlichen Aufzeichnungen und Belege nicht, bzw. nur lückenhaft zu erbringen vermag, weshalb die Vornahme einer Ermessensveranlagung nicht zu beanstanden ist.

2. Der Beschwerdeführer hat im Jahre 1976 ein Ferienhäuschen zu einem Preis von Fr. 95 000.-- erworben. Er finanzierte diesen Kauf durch Aufnahme von Darlehen in der Höhe von Fr. 55 000.--. Zudem verringerte sich sein deklariertes Wertschriftenvermögen von Fr. 30 420.-- per 1. Januar 1975 auf Fr. 2 210.-- per 1. Januar 1977, d. h. um Fr. 28 210.--. Es resultiert somit noch eine Finanzierungslücke von Fr. 11 790.--. Diese Finanzierung wurde entweder durch Erwerbseinkommen der Jahre 1975/76 oder aber durch bereits vorhandenes, früher nicht deklariertes Vermögen gedeckt. Zur Abklärung dieser Fragen forderte der Veranlagungsbeamte wiederholt den Beschwerdeführer auf, von denjenigen Banken, mit denen er

oder seine Ehefrau in den Jahren 1974 - 1977 in Beziehung standen, Vollständigkeitsbescheinigungen, Kontoauszüge und Depotauszüge einzureichen. Für die verlangten Vollständigkeitsbescheinigungen stellte die Steuerverwaltung dem Pflichtigen Formulare zur Verfügung, die er durch die Banken hätte ausfüllen lassen müssen. In der Folge reichte der Beschwerdeführer dann auch wiederholt Bankbescheinigungen ein, welche jedoch den Ansprüchen der Verwaltung und der Einspracheinstanzen nicht genügten. Gemäss Art. 90 Abs. 5 WStB haben Personen (juristische oder natürliche), die mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, diesem auf Verlangen eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen. Daraus ergibt sich, dass der Fiskus - weil nicht ausdrücklich vorgesehen - nicht berechtigt ist, vom Bankier direkt Auskünfte über den Steuerpflichtigen (Bankgläubiger oder Bankschuldner) einzuholen. Er kann den Steuerschuldner jedoch - wie dies vorliegend geschehen ist - anhalten, vom Bankier Bescheinigungen über seine Guthaben, Schulden und Depots zu verlangen und dieser hat die gewünschten Beweismittel auszustellen. Diese Verpflichtung besteht nicht nur in bezug auf die Beziehungen des Steuerpflichtigen zur Bank, sondern erstreckt sich auch auf die vom Steuerpflichtigen im Steuerveranlagungsverfahren substituierten Personen, wobei im Falle der substituierten Ehefrauen, diese persönlich auskunftspflichtig sind, bzw. angehalten werden können, von den Banken, mit denen sie in Geschäftsbeziehungen stehen oder standen, die erforderlichen Auskünfte einzuholen. Die Banken können sich von der Erfüllung der Bescheinigungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht auf das Berufs- oder Bankgeheimnis stützen, denn dem steht Art. 90 Abs. 5 WStB entgegen. Eine Bescheinigungspflicht der Banken besteht allerdings nur, wenn der Steuerpflichtige mit ihnen in Geschäftsbeziehungen steht oder stand (Art. 89 Abs. 2 und 90 Abs. 5 WStB). Dies schliesst aus, dass die Steuerbehörden sogenannte Negativbescheinigungen verlangen können. Zulässig sind hingegen Vollständigkeitsbescheinigungen, das sind Bescheinigungen, aus denen sämtliche vertraglichen Beziehungen zwischen der Bank und dem Steuerpflichtigen hervorgehen und in denen die Bank ausdrücklich bestätigt, dass neben den eröffneten Geschäftsbeziehungen keine weiteren im erfragten Zeitraum zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen bestanden haben (vgl. hiezu auch VGE 343/80 vom 26.9.80 mit Verweisen; Kreisschreiben Eidg. Steuerverwaltung vom 12.6.80, betr. Bankenbescheinigungen; H. Masshardt, Wehrsteuerkommentar, N 13 ff. zu Art. 90 WStB). . . . Am 17.12.80 bescheinigte die Bank X gegenüber dem Beschwerdeführer:

"Soweit wir feststellen konnten, hatten Sie in der fraglichen Zeit vom . . . folgende Vermögenswerte und Passiven bei unserer Bank: . . . ."

Richtig ist, dass diese Bestätigung keinerlei Bezug nimmt auf allfällige Vermögenswerte der Ehefrau des Beschwerdeführers. Indessen hat die Bank X, nach entsprechendem Hinweis durch die Steuerverwaltung, am 5. Mai 1981 dem Beschwerdeführer geschrieben:

"In Ergänzung zu unsern Bestätigungen vom 17. Dezember 1980 können wir Ihnen mitteilen, dass nach unseren Nachforschungen in der Zeit vom 1.1.74 - 31.12.77 Ihre Ehefrau keine Vermögenswerte bei unserer Bank hatte. . . ." (Steueract 40 d).

Diese Bestätigung wurde von den Vorinstanzen offensichtlich übersehen. Erstaunlich ist hingegen, dass sich aus den Akten ergibt, dass die Bestätigung vom 5. Mai 1981 falsch war, hatte doch der Beschwerdeführer im

Verlaufe des Verfahrens Kopien eines in seiner Steuererklärung nicht aufgeführten Sparheftes seiner Ehefrau eingereicht, welches am 10. April 1975 mit Fr. 3 000.-- eröffnet und am 14. Mai 1976 bei einem Stand von Fr. 5 167.80 zurückbezahlt und saldiert worden war.
Nicht ohne weiteres begründet ist der Einwand der Vorinstanzen, die Bescheinigung der Bank Y sei ungenügend. In der Mitteilung vom 16. November 1978 teilte diese Bank den Stand eines Sparheftes mit und fügte bei:

"Wir bestätigen Ihnen hiermit, dass wir nur ein Sparheft auf den Namen Herrn G. oder dessen Frau haben."

Die Formulierung "nur ein Sparheft" lässt die Deutung zu, dass in bezug auf die Kategorie der Sparhefte nur ein Exemplar bestehe oder aber, dass ausser einem Sparheft keine weiteren Vermögenswerte der Auskunftsteller vorhanden waren. Klar mangelhaft war die Auskunft der Bank Y aber insofern, als sie sich ausdrücklich nur auf den Ist-Zustand per 16. November 1978 bezog, anstatt - wie verlangt - auf den Zeitraum 1974 - 1977. Das gleiche gilt für die zusätzliche Bestätigung der Bank X vom 4. Mai 1981.
Es fällt in diesem Zusammenhang auf - eine Feststellung, welche das Gericht schon im Zusammenhang mit der Beurteilung von VGE 343/80 machen musste - dass Banken häufig offenbar nicht in der Lage sind, die verlangten Vollständigkeitsbescheinigungen korrekt und vollständig zu formulieren. Es wirkt deshalb etwas befremdend, wenn missverständliche oder unvollständige Bankerklärungen angefertigt werden, statt das von der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellte Formular (EV 11) zu verwenden. Den betroffenen Steuerpflichtigen ist damit auf jeden Fall nicht gedient, es sei denn, es werde mit solchen Formulierungen bewusst versucht, den wahren Sachverhalt zu verschleiern. Dadurch, dass der Beschwerdeführer die geforderten Ausweise nicht in der geforderten korrekten Form beibringen konnte, hat er einen zusätzlichen Grund für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gesetzt (§ 67 Abs. 1 StG; Art. 89 Abs. 2 in Verb. mit Art. 92 Abs. 1 WStB).

3. Ist somit zu Recht eine Ermessenstaxation vorgenommen worden, so beschränkt sich das Verwaltungsgericht bei der Ueberprüfung der Beschwerde auf eine Willkürprüfung (VGE 326/81 vom 21.9.82; 351/81 vom 4.5.82 E. 3; 337/81 vom 26.11.81 E. 3; 369/80 vom 10.2.81 E. 2c; 301/78 vom 22.3.78 E. 5d). Willkür liegt vor, wenn sich die Ermessenstaxation nicht mit vernünftigen Gründen rechtfertigen lässt oder den Rahmen des objektiv Möglichen sprengt (NStP 1978, 209 E. 3a; 1976 S. 100; 1975 S. 99; BVR 1980 S. 383; VGE 326/82 vom 21.9.82 E. 2).

   a) In der Beschwerde wird geltend gemacht, bei Einsicht in die Lieferantenfakturen der Kalenderjahre 1975 und 1976 ergebe sich, dass nie ein Gesamt-Warenaufwand von Fr. 79 241.--, geschweige denn ein Reingewinn von Fr. 118 861.--, resultiert haben könne. Weshalb der Beschwerdeführer der Auffassung ist, die Vorinstanz oder der Veranlagungsbeamte sei von einem Reingewinn von Fr. 118 861.-- ausgegangen, ist unerfindlich. Der geschätzte Reingewinn wurde lediglich mit Fr. 30 000.-- angenommen. Den Warenaufwand hat der Veranlagungsbeamte mit Fr. 67 355.-- eingesetzt. Zu diesem Betrag gelangte er, indem er die Bierrechnungen der Jahre 1975 und 1976 als verfügbaren Bezugswert nahm und aufgrund von Erfahrungswerten die Annahme traf, der Bieraufwand entspreche einem Fünftel des Gesamtaufwandes. Das Abstellen auf eine einzelne

Warengattung ergibt in der Regel eine relativ grobe Schätzung, sind doch die Verhältnisse von Betrieb zu Betrieb verschieden. Diese Berechnungsmethode sollte deshalb in der Regel nur für Kontrollzwecke angewandt werden (VGE 339/80 vom 26.9.80, E. 3). Immerhin ist zu erwähnen, dass der Einschätzungsbeamte eine zurückhaltende Einkommensermittlung vorgenommen hat, indem er bei einem geschätzten Umsatz von Fr. 168 387.-- den Anteil an Servicegeld lediglich mit Fr. 8 000.-- pro Jahr angenommen hat, obwohl, soweit sich aus den Akten ergibt, der gesamte Service durch den Beschwerdeführer und seine Ehefrau erfolgte. Dass der Veranlagungsbeamte eine zurückhaltende Schätzung vornahm, zeigt sich auch darin, dass er das aufgrund der Erfahrungszahlen ermittelte Einkommen von Fr. 32 400.-- auf Fr. 30 000.-- abrundete.

b) In den einverlangten Lieferantenrechnungen fehlen jegliche Belege für die Rohmaterialien, welche für die warme Küche verwendet werden. Der Beschwerdeführer hat aber in einem andern vor Verwaltungsgericht geführten Verfahren (VGE 22/82 vom 16.7.82) geltend gemacht, dass 20 % seiner Einkünfte aus der Zubereitung warmer Speisen resultierten. Allein dieser Umstand, der in der Gewinn- und Verlustrechnung keinen Niederschlag gefunden hat, rechtfertigt eine Erhöhung des Erwerbseinkommens gegenüber den Selbstangaben um rund Fr. 5 000.-- im Jahr.

c) Die Vorinstanzen haben im angefochtenen Entscheid sorgfältig dargetan, dass sich die vom Einschätzungsbeamten vorgenommene Ermessenstaxation mit vernünftigen Gründen rechtfertigen lässt. Dass das veranlagte Einkommen von Fr. 30 000.-- objektiv unmöglich erreicht werden konnte, hat der Beschwerdeführer weder nachgewiesen, noch glaubhaft behauptet. Berücksichtigt man, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau vollberuflich in ihrem Gastgewerbebetrieb tätig waren, so muss das veranlagte Einkommen auch aus dieser Sicht als eher bescheiden taxiert werden.

d) Auch wenn man beachtet, dass dem Beschwerdeführer nach der Veranlagung in den Jahren 1975 und 1976 ein reines Einkommen von Fr. 31 240.-- zur Verfügung stand, erweist sich dieses keineswegs als überrissen, dürfte doch ein solches Einkommen Voraussetzung gewesen sein, um den Lebensaufwand zu bestreiten, zumal der Beschwerdeführer ein Auto besitzt und im Mai 1976 im Tessin eine Ferienwohnung erwarb.

Ergibt sich aber, dass die Veranlagung nicht willkürlich vorgenommen wurde, so ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Beschwerdeführer trägt die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 200.-- sowie Kanzleikosten und Barauslagen von Fr. 130.--. . . .

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES REGIERUNGSRATES VOM 28. SEPTEMBER 1982 I. S. S. (RRB NR. 1602)

Verzugszins (§ 82 Abs. 1, 98 StG; Art. 116 BdBSt)

Aus den Erwägungen:

4. Gegenstand der Beschwerde sind endlich auch die Verzugszinsen, indem der Beschwerdeführer den Verzicht auf deren Erhebung beantragt. Gemäss § 16 der SteuereinzugsV müssen Steuern, welche nicht bis zum Ablauf der ordentlichen Fristen (vgl. § 10 SteuereinzugsV) bezahlt sind, verzinst werden, sofern die Zahlung innert der Mahnfrist nach § 15 SteuereinzugsV nicht geleistet wird. § 15 Steuereinzugsverordnung sieht vor, dass Pflichtige, welche die ordentlichen Zahlungsfristen missachten, innert 20 Tagen nach deren Ablauf unter gleichzeitiger Ansetzung einer Frist von 14 Tagen zu mahnen sind. Aus dieser Regelung erhellt, dass nach unbenütztem Ablauf der vierzehntägigen Frist zwingend Verzugszinse zu bezahlen sind, unbeachtet darum, ob dem Pflichtigen eine Stundung gewährt wurde. Dies entspricht im übrigen auch der Praxis anderer Kantone. So sieht beispielsweise der Kanton Zürich, gleichfalls ohne spezielle Erwähnung in Gesetz oder Verordnung vor, dass bei einer Stundungsvereinbarung mit dem Pflichtigen die Verzugszinsen grundsätzlich geschuldet bleiben (Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., N 2 zu § 120 StG). Auch nach Wehrsteuerrecht gilt, dass die Erstreckung der Zahlungsfristen die Pflicht zur Bezahlung von Verzugszinsen grundsätzlich unbeeinflusst lässt.
Für öffentlichrechtliche Geldforderungen sind, selbst bei Fehlen einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage, einem ungeschriebenen Rechtsgrundsatz zu Folge Verzugszinsen zu bezahlen. Dies rechtfertigt sich im Hinblick auf die im Zivilrecht geltende Ordnung, wo der Schuldner Verzugszinsen zu bezahlen hat, wenn er mit der Begleichung einer Geldschuld in Verzug ist (vgl. Art. 104 OR). Bei Steuerforderung drängt sich die Erhebung von Verzugszinsen um so zwingender auf, als ja die Steuerpflicht eine allgemeine ist, mithin jedermann trifft, weshalb an das Gleichbehandlungsgebot äusserst hohe Anforderungen gestellt werden müssen. Es kann daher niemals angehen, dass ein Pflichtiger über Jahre hinweg seine Steuerschulden ignoriert und seine Mittel anderweitig gewinnbringend investiert, um dann letzten Endes für ein solches pflichtwidriges Verhalten auch noch durch Verzicht auf die Erhebung von Verzugszinsen belohnt zu werden. Ein solches Vorgehen hiesse einer flagranten Missachtung des Gleichbehandlungsgebotes Vorschub leisten, wobei der pflichtwillige Steuerzahler der Geprellte wäre. An der Erhebung von Verzugszinsen ist deshalb in Uebereinstimmung mit der Vernehmlassung des Gemeinderates vom 18.3.82 festzuhalten. Was deren Höhe betrifft, so sind hiefür die vom Regierungsrat gestützt auf § 16 SteuereinzugsV festgelegten Sätze zu beachten. Für den Beginn der Verzugszinspflicht massgebend ist die Mahnung des Gemeindekassieramtes vom 21.10.81. In Nachachtung der in § 16 SteuereinzugsV getroffenen Ordnung ist der Beschwerdeführer daher ab 5.11.81 zur Bezahlung von Verzugszinsen verpflichtet.

5. Der Verwaltungsbeschwerde kommt, gestützt auf § 43 VRP, aufschiebende Wirkung zu. Die Nichtbeachtung des Zahlungstermins 28. Februar 1982 gereicht deshalb dem Beschwerdeführer nicht zu Schaden. Dagegen werden, nachdem der Regierungsrat Beschwerden betreffend die Stundung von öffentlichen Abgaben endgültig entscheidet (§ 54 lit. d VRP), die ausstehenden Ratenzahlungen vom Dezember 1981 bis Februar 1982, total noch Fr. 4 500.--, mit der Eröffnung des vorliegenden Regierungsratsbeschlusses unverzüglich fällig. . . .

AUSZUG AUS DEM ENTSCHEID DES VERWALTUNGSGERICHTS VOM 13. AUGUST 1982 I. S. S. (VGE 304/82)

Steuerhinterziehung (§ 87 f. StG; Art. 129, 131 Abs. 2 BdBSt)

Sachverhalt (gekürzt):

Mit Veranlagungsverfügung vom 8.1.79 wurde S. für die Steuerjahre 1977/78 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. . . . bei den kantonalen Steuern und mit Fr. . . . bei der Wehrsteuer veranlagt. Im Veranlagungsprotokoll wurde die Aufrechnung gegenüber den Selbstangaben wie folgt begründet:

"Einkommen der Ehefrau für 75/76 mit Fr. . . . brutto abz. Berufsauslagen Fr. 2 200.-- aufgerechnet. Die Ahndung der versuchten Steuerhinterziehung erfolgt nach Rechtskraft dieser Veranlagung."

Im Rahmen der am 17. November 1979 eingeleiteten Steueruntersuchung wurde S. aufgefordert, Angaben über das Einkommen seiner Ehefrau mittels Lohnausweisen beizubringen. Eine wegen Unterlassung der Einreichung verlangter Bescheinigungen verhängte Ordnungsbusse wurde vom Verwaltungsgericht in teilweiser Gutheissung einer dagegen gerichteten Beschwerde herabgesetzt (VGE 342/80 vom 28.11.80).

Mit Verfügung vom 7. Juli 1981 haben die Steuerkommission und die kantonale Wehrsteuerverwaltung S. eröffnet, dass das gegen ihn am 17.11.79 eingeleitete Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung fortgesetzt werde und gleichzeitig werde auch ein Verfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung für die Zeit vom 6.7.73 bis 31.12.76 (Steuerperioden 1973/74 und 1975/76) eingeleitet. Aufgrund der bei den früheren Arbeitgebern eingeforderten Lohnbescheinigungen habe sich ergeben, dass Frau S. ihre Erwerbstätigkeit nach der Heirat am 6.7.73 fortgesetzt habe, was in der Steuererklärung wegen Unterlassung der Angabe des Arbeitsortes und des Arbeitgebers sowie der Bezeichnung der Ehefrau als "Hausfrau" nicht zum Ausdruck gekommen sei. Dem Pflichtigen wurde Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt.

Mit Beschluss vom 22. Januar 1982 haben die Steuerkommission und die kantonale Wehrsteuerverwaltung S. verpflichtet, für die Jahre 1973 (ab 6. Juli) bis 1978 Nachsteuern und Bussen wegen vollendeter und versuchter Steuerhinterziehung im Gesamtbetrage von Fr. 22 928.60 zu bezahlen.

Gegen diese Nach- und Strafsteuerverfügung reicht S. fristgerecht beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein.

Mit Vernehmlassung vom 3. Juni 1982, nachdem S. einen Vergleichsvorschlag der Vorinstanzen abgelehnt hatte, tragen diese auf eine teilweise Gutheissung der Beschwerde an, indem die kantonalen Straf- und Nachsteuern um Fr. 7 762.20 auf Fr. 11 210.10 und die eidgenössischen Nach- und Strafsteuern um Fr. 426.40 auf Fr. 2 513.90 zu reduzieren seien, mit entsprechender Kostenverteilung. Der Antrag auf Reduktion der Straf- und Nachsteuerbeträge erfolgt, weil die Steuerperiode 1973/74 zu Unrecht erfasst und zudem bei der Wehrsteuer für die 18. Periode versehentlich der Abzug von Fr. 2 000.-- gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. i WStB nicht gewährt worden sei.

Aus den Erwägungen:

1. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, welche der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Steuereinschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Steuereinschätzung unvollständig ist, so wird die zuwenig veranlagte Steuer samt Zins als Nachsteuer erhoben (§ 83 Abs. 1 StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt bei periodischen Steuern 6 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine rechtskräftige Steuereinschätzung unvollständig vorgenommen worden ist (§ 85 Abs. 1 StG). Nach § 107 StG, der übergangsrechtlichen Bestimmung zur Teilrevision des Steuergesetzes von 1978, werden Einschätzungs-, Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren für vor Inkrafttreten der revidierten Bestimmungen abgelaufene Zeiträume nach den bisherigen Bestimmungen durchgeführt oder beendigt. Auf ein Steuerstrafverfahren finden die neuen Bestimmungen Anwendung, sofern sie für den Steuerpflichtigen mildere Folgen haben. Die Novelle vom 4. Juli 1978 wurde auf den 1. Januar 1979 in Kraft gesetzt (ABl 1978, S. 1007), so dass auf das Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden davor die alte Fassung des Steuergesetzes anwendbar ist. Hingegen ist im Steuerstrafverfahren für die Jahre vor 1979 das neue Recht anwendbar, sofern es sich als das mildere erweisen sollte.

2. Gemäss der im vorliegenden Nachsteuerverfahren anwendbaren Norm von § 83 alt StG haben Steuerpflichtige, welche im Einschätzungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahren über den Stand ihres Einkommens oder Vermögens sowie über andere den Umfang ihrer Steuerpflicht bedingende tatsächliche Verhältnisse unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht haben und infolgedessen gar nicht oder zu niedrig eingeschätzt worden sind, auf die Dauer der unrichtigen Versteuerung, höchstens aber auf 4 Jahre zurück, die vorenthaltenen Steuerbeträge nachzuzahlen und ausserdem bei Verschulden eine Strafsteuer zu entrichten. Die Vierjahresfrist von § 83 aStG bezieht sich nach konstanter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts auf die vier zuletzt rechtskräftig veranlagten Jahre (VGE 342/80 vom 28. November 1980 mit Verweisungen; Flüeler Bruno, Schwyzer Steuergesetz mit Erläuterungen, 1947, S. 92 Ziff. 4). . . .
Massgebend für die Fristberechnung ist, wie der Beschwerdeführer selbst zum Ausdruck bringt, die Einleitung des Straf- und Nachsteuerverfahrens (§ 89 Abs. 1 aStG; Känzig, Wehrsteuer, Art. 134; VGE 342/80, E. 3). Die Einleitung des Verfahrens wurde dem Beschwerdeführer am 17. November 1979 eröffnet. . . . Wenn in Ziff. 1 der Verfügung vom 7. Juli 1981 die Mitteilung der Einleitung eines Verfahrens wegen vollendeter Steuerhinterziehung für die Jahre 1973 bis 1976 eröffnet wurde, so kam ihr keine selbständige Bedeutung zu. Mit der am 17. November 1979 erfolgten Anzeige der

Einleitung einer Steueruntersuchung wurde der Gegenstand der Untersuchung mit dem Hinweis auf die Abklärung der Nachsteuerperioden mit den Berechnungsjahren 1971 bis 1974 (17. und 18. Wehrsteuerperiode) unmissverständlich eröffnet.
Von einer Nachsteuer kann nur die Rede sein, wenn sich eine rechtskräftige Steuereinschätzung als unvollständig erweist oder eine Steuereinschätzung überhaupt unterblieben ist (vgl. § 83 Abs. 1 StG). Die am 17. November 1979 eingeleitete Untersuchung hatte klarerweise die Aufdeckung von allfälligen unvollständigen Veranlagungen der Steuerjahre 1973/74 und 1975/76 zum Gegenstand. Der Vorhalt des Beschwerdeführers, das Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung in den Jahren 1973/74 und 1975/76 sei erst mit Verfügung vom 7. Juli 1981 eröffnet worden, erweist sich demzufolge als unrichtig. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass bei Einleitung eines Steueruntersuchungsverfahrens regelmässig noch nicht erstellt ist, ob ein Nachsteuertatbestand und allenfalls auch ein Strafsteuertatbestand erfüllt ist. Anlass dazu mag zumeist die im Verlaufe eines Veranlagungsverfahrens gemachte Aufdeckung unvollständiger oder unwahrer Angaben des Steuerpflichtigen sein. . . . Nach Wehrsteuerrecht verlangt die Einleitung des Verfahrens keine formelle amtliche Handlung, sondern es genügt schon eine mündliche Mitteilung oder die Aufforderung zu Auskünften über Vermögens-, Einkommens- oder Ertragsverhältnisse, die für erledigte Einschätzungen massgebend sind (Känzig, a.a.O., N 1 zu Art. 132). Den einheitlichen und umfassenden Charakter des Steueruntersuchungsverfahrens bringen denn auch die geltenden Bestimmungen von § 85 Abs. 2 und § 93 Abs. 2 StG zum Ausdruck, wonach die Eröffnung eines Strafsteuerverfahrens zugleich als Einleitung eines Nachsteuerverfahrens und die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens oder die Strafverfolgung wegen eines Steuervergehens zugleich als Einleitung der Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung gilt.
Der Umstand, dass die Veranlagung der Jahre 1979/80 vor Abschluss des Nach- und Strafsteuerverfahrens für die vorangegangenen rechtskräftig veranlagten Steuerjahre eröffnet worden ist, hat auf die Verjährung der Nach- und Strafsteuern keinen Einfluss. . . .

3. Der Beschwerdeführer erachtet die Straf- und Nachsteuern für den Zeitraum vom 6.7.73 bis zum 31.12.76, soweit sie nach kantonalem Recht erhoben werden, als nichtig, weil die gesetzliche Grundlage fehle, beim Arbeitgeber des Pflichtigen bzw. seiner Ehefrau direkt Auskünfte zu verlangen oder gar Lohnausweise einzuverlangen.
Nach dem vorliegend anwendbaren § 89 Abs. 1 aStG stehen der Steuerkommission im Nach- und Strafsteuerverfahren die Befugnisse gemäss § 67 Abs. 1 zu, wobei sich die Auskunfts- und Bescheinigungspflicht auf die ganze Nachsteuerperiode bezieht. Unter der Ueberschrift "Beweismittel, Vorladung" wird in § 67 Abs. 1 aStG der Steuerverwaltung die Befugnis eingeräumt, vom Steuerpflichtigen Beweismittel einzuverlangen und ihn vorzuladen. Diese Bestimmung ergänzt jene von § 62 aStG insofern, als bei Ungenügen der gemäss § 62 einzureichenden Beilagen zur Steuererklärung weitere Beweismittel einverlangt werden können. Die Pflicht des Unselbständigerwerbenden, der Steuererklärung einen vom Arbeitgeber unterzeichneten Lohnausweis beizulegen, gilt aufgrund von § 62 Abs. 4 StG für jeden Arbeitnehmer und bei Unterlassung der Einreichung ist der Steuerpflichtige zu mahnen (§ 64 Abs. 1 aStG). Eine Bestimmung wie Art. 90 Abs. 4 WStB, wonach die Veranlagungsbehörde befugt ist, bei Unterlassung der Beibringung des Lohnausweises durch den Arbeitnehmer diesen beim

Arbeitgeber einzufordern, kennt das Steuergesetz nicht. Indessen sieht § 62 Abs. 5 StG vor, dass die für die eidgenössische Wehrsteuer eingereichten Beilagen auch für die kantonalen Steuern gelten. Daraus und in Verbindung mit Art. 90 Abs. 4 WStB ergibt sich, dass die im Rahmen der Wehrsteueruntersuchung gestützt auf Art. 132 Abs. 2 WStB und in Anwendung von Art. 90 Abs. 4 WStB einverlangten Arbeitgeberbescheinigungen auch für das Steuerverfahren nach kantonalem Recht verwendet werden dürfen. Bei diesem Ergebnis kann dahingestellt bleiben, ob die Berechtigung der Veranlagungsinstanz, beim Arbeitgeber die Lohnbescheinigung einzuverlangen, auch in Anwendung der im Steuerverfahren grundsätzlich zu beachtenden Verfahrensvorschriften der VO über die Verwaltungsrechtspflege (VRP, nGS 225) gegeben wäre (vgl. § 1 VRP und § 7 der VVz StG vom 10.10.80).

4. Gemäss Antrag III verlangt der Beschwerdeführer die Nichtigerklärung des Nach- und Strafsteuerverfahrens für die Zeitspanne vom 1.1.75 bis 31.12.76, weil seine Ehefrau im Dezember 1974 ihre Erwerbstätigkeit aufgegeben und das in den Jahren 1975 und 1976 erzielte Einkommen aus einer Aushilfstätigkeit in der Steuerperiode 1977/78 der Besteuerung unterlegen habe. . . .

   a) Gemäss § 70 Abs. 1 lit. e StG ist bei dauernder Aenderung der Erwerbsgrundlagen wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Beendigung der Lehre, Wechsel zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, Beteiligung an einem Geschäft oder Wegfall dieser Beteiligung auf den Zeitpunkt der Aenderung eine Zwischenveranlagung vorzunehmen. Die Pflicht der Steuerverwaltung zur Vornahme einer Zwischenveranlagung nach Buchstabe e besteht jedoch nur, wenn sich das Einkommen dadurch um mehr als Fr. 3 000.-- oder das Vermögen um mehr als Fr. 20 000.-- erhöht hat (§ 70 Abs. 2 StG). . . . Wenn nun lange nach Ablauf der in § 70 Abs. 5 verankerten Verwirkungsfrist im Rahmen eines Nach- und Strafsteuerverfahrens aufgedeckt wird, dass sich allenfalls ein Zwischenveranlagungsgrund verwirklicht haben könnte, hat dies aus naheliegenden Gründen nicht zur Folge, dass trotz der Säumnis in der Meldung der Veränderung gemäss § 70 Abs. 5 StG rückwirkend eine Zwischenveranlagung Platz zu greifen hätte. § 70 Abs. 5 StG bezweckt, Zwischenveranlagungen zugunsten des Steuerpflichtigen nur in einem fest umschriebenen Zeitraum zuzulassen. . . .

   b) (Fristverwirkung auch bei der Wehrsteuer)

6. (Es folgen Erwägungen über die Bussenbemessung, wobei das Versehen bei der Wehrsteuer gemäss vorinstanzlichem Antrag korrigiert wird).

   c) Wer vorsätzlich eine Steuer zu hinterziehen versucht, wird mit einer Busse bis zu Fr. 20 000.-- bestraft (§ 88 StG). Hinsichtlich der vorsätzlichen Tatbegehungsweise bestehen vorliegend keine Zweifel, wird doch in konstanter Rechtssprechung bei der Nichtdeklaration von Frauenverdienst, weil ein anderes Motiv als die Erlangung einer zu niedrigen Veranlagung nicht denkbar ist (VGE 338/81 vom 26. November 1981, E. 4; 368/80 vom 10.2.81; 353/80 vom 28.11.80) auf vorsätzliches Handeln geschlossen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 19 zu § 188).
   Nach § 84 aStG ist für den Hinterziehungsversuch eine Busse bis zum vierfachen Betrag des versuchsweise hinterzogenen Steuerbetrages einer Einheit auszufällen. Nachdem auch für die Hinterziehungsbusse das mildere Recht in Anwendung von § 107 StG zu eruieren ist, sind die beiden möglichen Bussen einander gegenüberzustellen. . . .

(Aus der Berechnung nach den Richtlinien der kantonalen Steuerkommission ergibt sich, dass das alte Recht anzuwenden war.)

d) Die Ueberprüfung der Hinterziehungsbusse bei der Wehrsteuer gibt zu keinen Beanstandungen Anlass, weshalb es bei der Busse von Fr. 231.90 sein Bewenden hat.

7. ...

8. Die Beschwerde erweist sich im Rahmen der von den Vorinstanzen vernehmlassend vorgenommenen Korrektur, sieht man von einer geringfügigen Abweichung ab, als teilweise begründet. Nachdem der Beschwerdeführer auf den Vergleichsvorschlag der Vorinstanzen, der für ihn günstiger als die nun erfolgte Korrektur ausgefallen wäre, nicht eingetreten ist, ist von einer Kostenverlegung abzusehen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde werden die Nach- und Strafsteuern wie folgt neu festgelegt:

   a) Kantonale Steuern — total Fr. 12 226.10

   b) Wehrsteuer — " " 2 513.90

2. Die Kosten des Verfahrens, bestehend aus der Gerichtsgebühr von Fr. 300.-- sowie den Kanzleikosten von Fr. 190.--, werden dem Beschwerdeführer überbunden.

3. (Rechtsmittelbelehrung)

4. (Zufertigung)

ZUSAMMENFASSUNG DES URTEILS DES BUNDESGERICHTS VOM 3. SEPTEMBER 1982 I. S. K.

Steuerhinterziehung (§ 87 StG; Art. 129 BdBSt)

Die vorsätzliche Verwendung eines unwahren (in casu unvollständigen) Lohnausweises erfüllt den Tatbestand des Steuerbetrugs (E. 3/b, obiter dictum).
Wer keine Steuererklärung einreicht und nach Eröffnung einer offensichtlich ungenügenden Veranlagung unterlässt, ohne Verzug eine Berichtigung derselben zu verlangen, macht sich einer Steuerhinterziehung schuldig (E. 4/a).
Die Periode bis zum Zeitpunkt der ZV stellt für die Beurteilung des Steuerhinterziehungstatbestandes einen selbständigen Zeitabschnitt dar, m.a.W. kann sich ein Pflichtiger, der für die Zwischenperiode "zuviel" Steuern entrichtet hat, nicht mit dem Einwand entlasten, bei Zusammenrechnung der bezahlten Steuerbeträge für beide Abschnitte (Rest der Hauptperiode und ZV-Periode) liege objektiv gesehen keine Steuerverkürzung vor (E. 4/c).
Selbst wenn der Pflichtige mit der Rückerstattung von Wertzuflüssen zu rechnen hat, hat er letztere zu deklarieren, wobei ihm die Möglichkeit zusteht, die Behörde auf diesen Umstand hinzuweisen (E. 4/d).

Zur Frage, ob auch im Strafverfahren zu prüfen ist, ob ein ZV-Grund vorliegt, führt das Bundesgericht in casu aus: "Die Frage, ob im Jahre 1975 ein ZV-Grund vorlag, ist daher im Steuerhinterziehungsverfahren zu prüfen, da bis zum Abschluss des Hinterziehungsverfahrens vor allem kantonalen Instanzen die Frist zur Vornahme einer Zwischenveranlagung (Art. 96 Abs. 2 WStB) noch offen stand." (E. 4/e, führt zu Teilgutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde; Anmerkung: Massgeblich dürfte im Zweifelsfall wohl sein, ob spätestens im Zeitpunkt der erstmaligen Geltendmachung bzw. der erstinstanzlichen Erledigung die Frist zur Vornahme einer ZV noch nicht abgelaufen ist, red.).
Erläuterungen über den ZV-Grund des Berufswechsels (E. 5/6).
Ist mit dem Berufswechsel eine Einkommenseinbusse verbunden, muss auf die Aufgabe der früheren, bei einer Einkommenserhöhung dagegen auf den Zeitpunkt der Aufnahme der neuen Tätigkeit abgestellt werden (E. 7).

(Angesichts der Vielfallt der angeschnittenen Probleme wird auf eine Kurzfassung im Karteiformat verzichtet; red.)